



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 918/15

לפני: כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופט מ' מזוז

המערערים: 1. פישמן רשתות בע"מ
2. אליעזר פישמן וטובה

נגד

המשיב: פקיד שומה למפעלים גדולים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב (הש"מ מ' אלטוביה) מיום 11.12.2014 בע"מ 037568-07-11 ובע"מ 36385-10-12

תאריך הישיבה: ה' בתמוז התשע"ו (11.07.2016)

בשם המערערים: עו"ד דורון לוי, עו"ד יוסי בן לולו, עו"ד שלום גולדבלט

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק דין

השופט מ' מזוז:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופט מ' אלטוביה) מיום 11.12.2014 בע"מ 37568-07-11 ובע"מ 36385-10-12, בגדרו דחה בית המשפט את הערעורים על השומות שקבע המשיב למערערים לשנות המס 2006-2008, והותיר על כנה את החלטת המשיב שלא להכיר במחילת חובות כהפסדי הון המותרים בקיזוז עם רווחי ההון שצמחו למערערים בשנת המס 2006.

2. המערער 2 (להלן: המערער) עומד בראש קבוצת חברות פרטיות וציבוריות הפועלות במגוון תחומים בארץ ובעולם, בהן החברה המערערת 1 (להלן: המערערת). המערער חתם על ערבות לטובת בנק המזרחי בע"מ להבטחת פירעון חובות כמה מן

החברות בקבוצה (להלן: החברות החייבות), והמערערת שעבדה מניותיה בחברת כרטיסי אשראי לישראל בע"מ (להלן: מניות כ.א.ל.) לטובת בנק דיסקונט בע"מ, להבטחת פירעון חובותיה שלה ושל שתי חברות אחרות בקבוצה (אף הן להלן: החברות החייבות). עקב הפסדים בעסקאות מטבע חוץ בשנת 2006 דרשו הבנקים מן החברות לפרוע את חובותיהן. המערער מכר מניותיו במספר חברות (להלן: המניות), והמערערת מכרה את מניות כ.א.ל., והתמורה שימשה לכיסוי החובות לשני הבנקים.

3. בדיווח שהגישו המערערים לשנת המס 2006 הצהירו על רווח הון שצמח להם ממכירת המניות, ומולו ביקשו לקזז הפסד הון בגין מחיקת חובן של החברות החייבות כלפיהם: המערער דיווח על רווח הון בסך כ-309 מלש"ח וביקש לקזזו עם הפסד הון בסך כ-304 מלש"ח, והמערערת דיווחה על רווח הון בסך כ-211 מלש"ח וביקשה לקזזו עם הפסד הון בסך כ-250 מלש"ח. המשיב לא התיר את הקיזוז כאמור. כן לא התיר ניכוי הוצאות מימון הנהלה וכלליות בשנות המס 2006-2008 בנימוק שהחברה לא ייחסה אותן להכנסות כהלכה.

4. המערערים הגישו ערעורים על השומות, ואלה נידונו במאוחד. בית המשפט המחוזי (כב' השופט מ' אלטוביה) אישר את החלטת המשיב לפיה אין להתיר קיזוז חובות החברות החייבות למערערים.

בית המשפט קבע, כי מקום שבעל חברה מממש את ערבותו לחברה, בא הוא בנעלי הנושה של החברה, וזכותו של הנושה כלפי החברה היא "נכס" בידו כאמור בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה). מחילת בעל החברה הערב על החוב תבוא בגדר "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה ותוכר כהפסד הון רק מקום שיוכח שהחברה אינה מסוגלת לפרוע את החוב. לשם כך, ומשהצדדים לא חלקו על כך, ניתן להסתייע בכללים לקביעת חוב המותר בניכוי בהתאם לסעיף 17(4) לפקודה. לפי הפסיקה בעניין הזה, הנטל על הנישום להוכיח כי "החוב רע" ושאפסו הסיכויים לגבותו, ולשם כך עליו להראות שנקט אמצעי גבייה סבירים ללא הועיל, או שאין הצדקה כלכלית לנקוט נגד החייב הליכי גבייה, או שהחייב נכנס להליכי פירוק או פשיטת רגל, או שבידו מידע מבוסס לפיו ברור שהחייב אינו מסוגל לפרוע את חובו. כן הצביע בית המשפט על כך, שמקום שאין וודאות בדבר היות "החוב אבוד" לא ניתן להכיר בו ככזה מיד בסמוך למועד היווצרותו.

בית המשפט בחן את נתוניו של החברות החייבות, על פי דו"חות שהגישו המערערים עצמם, חברה אחר חברה, וקבע כי החובות דנן אינם עומדים במבחנים (האובייקטיביים) האמורים, שכן לא ניתן לומר כי אפסו הסיכויים לגבות מהן את החובות, או את חלקם. זאת, בשים לב לנתוני נכסיהן וחובותיהן של החברות; זאת, בצד ראיות שהובאו לפניו לערכות ההדדית הנוהגת בין החברות בקבוצה, והעובדה שהמערער עצמו מסייע לחברות מקום שהן נקלעות לקשיים, וכן בשים לב לכך שהחברות החייבות המשיכו לפעול לאחר שנת 2006, למעט אחת שפורקה (וזאת רק בשנת 2012), ואף החזירו לבנקים חובות, גם אם חלקית, ואף לכך שחובות פנימיים אחרים שחבו לחברות בקבוצה לא הוכרזו כחוב אבוד באופן דומה לחובות דנן. בית המשפט אף הוסיף, כי משקבוצת החברות נשלטת על-ידי בעל מניות אחד, ובשים לב ליחסים המיוחדים ביניהם, אין לאפשר ביזור החובות, באופן שאך החובות כלפי בעל השליטה - אלה שהקופה הציבורית תפגע מן המחילה עליהם - יוכרו כהפסד, ויתר החובות יעמדו בעינם ונושיהם אולי יזכו בפירעונם בהמשך.

כן אישר בית המשפט את החלטת המשיב שלא להתיר את ניכוי הוצאות המימון בכפוף לשני שינויים נקודתיים. הערעור שלפנינו כלל לכתחילה טענות אף ביחס לקביעות בית המשפט בסוגיה זו, אולם משזנחו הטענות הללו בסיכומי המערערים לא נעסוק בכך.

5. הערעור שלפנינו עניינו כאמור בשאלת ההכרה במחילת החובות כהפסדי הון המותרים בקיזוז עם רווחי ההון שצמחו למערערים.

6. המערערים טענו בסיכומיהם ובדיון לפנינו, כי היה על בית המשפט לבחון את מחילת החוב בהתאם להגדרות סעיף 88 לפקודה, אשר עניינו ברווחי הון, ולא לפי סעיף 17(4) לפקודה, אשר עניינו בחובות פירותיים עסקיים. לטענת המערערים ההבדל הוא בכך, שלענין הפסד הון השאלה אינה האם יש להכיר בחוב כחוב אבוד אם לאו, כפי הבחינה בסעיף 17(4) לפקודה, אלא מהי התמורה שהיה אדם סביר נכון לשלם עבור רכישת נכס החוב. מקום שתמורה זו אפסית נוכח מצבת החובות של החברה בהשוואה לסך נכסיה, כפי מצב הדברים דנן לשיטת המערערים, הרי לפנינו הפסד הון בגובה החוב והוא מותר בקיזוז.

המערערים מוסיפים וטוענים, כי אף בחינת החובות במשקפי סעיף 17(4) לפקודה מחייבת מסקנה כי החובות שלפנינו אבודים ויש להכיר בהם כהפסד המותר

בקיצוץ. נטען, כי חוב עשוי להיחשב אבוד אף אם לא ננקטו צעדים לגבייתו והחברה החייבת לא נכנסה להליכי פירוק, וניתן לקבוע שאינו בר גבייה על יסוד מידע מבוסס לפיו אין בידי החברה החייבת לפורעו. המערערים טוענים, כי משהוכח שסך התחייבויות החברות החייבות עולה על סך נכסיהן, כך כל חברה לפי נתונה שלה, וכי שווי הקבוצה כולה הוערך בערך שלילי של 336 מלש"ח בעת הרלוונטית, ניתן לקבוע כי החברות החייבות לא היו מסוגלות לפרוע את החובות דגן שנוספו על מצבת החובות הקיימת לצדדי ג' ולחברות קשורות בקבוצה. אשר לכך שהחברות המשיכו לפעול ואף החזירו חובות לבנקים לאחר שנת 2006, טוענים המערערים, כי למרות מימוש נכסים בסך 1.3 מיליארד ש"ח עלה בידי החברות החייבות להקטין את חובן לבנקים ב-80 מלש"ח בלבד, ואף בכך יש לתמוך במסקנה כי לא ניתן היה לגבות את החובות דגן.

ולבסוף, בסיכומי התשובה מטעמם, טענו המערערים, כי טענת המשיב לפיה מחילת החוב היא פעולה מלאכותית שתכליתה אך לאפס את רווח ההון בהפסד הון ולהקטין את ההכנסה החייבת, נטענה אך בהודעת נימוקי השומה ולא נתבררה בהליך קמא ואין מקום להעלותה בערעור. לדידם של המערערים יש לדחות את הטענה אף לגופה, שכן אין מדובר בהעמדת ערבות לחברה בעת שידוע שלא ניתן יהיה לגבותה, מימוש הנכסים שהצמיח את רווח ההון נעריך נוכח דרישת הבנקים לממש את הערבות ולכסות את החובות, ומחילת החובות נעשתה נוכח הידיעה שלא יהיה בידי החברות החייבות להשיב את החובות, ולו מקצתם.

7. המשיב טען בסיכומיו ובדיון לפנינו, כי המערערים הם אשר טענו לפני בית המשפט המחוזי כי מדובר בחובות אבודים, ורק בערעור העלו לראשונה טענה לאבחנה בין בחינת ההפסדים באור ההלכות בענין סעיף 17(4) לעומת סעיף 88 לפקודה. לטענתו, אין זו הפעם הראשונה בה בית המשפט עורך היקש מן הכללים שנקבעו להכרה בחוב אבוד לענין קביעת הפסד הוני, נוכח הצורך במבחן אובייקטיבי להכרה בהפסד הון, על מנת שלא לאפשר מחילת החוב וגיבוש הפסד הון על יסוד הצהרת הנישום גרידא. מה גם, שממילא אף הבחינה מהי התמורה שתשלם בעד נכס החוב, כטענת המערערים, נסובה סביב השאלה האם אפסו הסיכויים לגבותו.

המשיב מסכים, כי אין הכרח בנקיטה בפועל של הליכי גבייה על מנת להוכיח כי אפסו הסיכויים לגבות את החוב, אולם אין די להראות כי שווי ההתחייבויות עולה על שווי הנכסים, שכן חייבים שונים נבדלים בעוצמת חדלות הפירעון, וכן מדובר

במאפיין נזיל ומשתנה לאורך הזמן. כך, בתשקיף הנפקת אחת החברות בקבוצה, הציגה הקבוצה את עצמה כבעלת שווי חיובי ואיתנות פיננסית.

זאת ועוד, בצד הנתונים בדבר היחס בין שווי ההתחייבויות לשווי הנכסים, עומדת שורת ממצאים עובדתיים שקבע בית המשפט, מהם עולה שלא אפסו הסיכויים לגבות את החובות דנן: המערער העיד על ערבות הדדית בין החברות בקבוצה, הקבוצה גייסה הון בסכומים משמעותיים (מימשה נכסים בסך 1.3 מיליארד ₪, גייסה 262 מיליון דולר בהנפקת אחת החברות בלונדון), חברות הקבוצה השיבו לבנקים חובות בסכומים גדולים מאוד בתקופה הרלוונטית, הקבוצה עמדה בתשלומיה לספקים ואף חילקה דיבידנדים בשנים 2006-2011 בסכום כולל של 1.5 מיליארד ₪. בתמונה כוללת זו, אין לקבל את הניסיון למחול רק על החובות דנן, הלא הם החובות אשר נתבקש קיזוזם כהפסד הון מול רווחי ההון שצמחו במימוש נכסים, ולראות רק אותם כחובות שלא ניתן יהיה לגבותם מבין מכלול חובות הקבוצה. המשיב מדגיש, כי אין מקום להתערבות בממצאים העובדתיים שקבע בית המשפט קמא על סמך הראיות שהובאו לפניו.

בנוסף טוען המשיב, כי מחילת חוב חשודה כמלאכותית בהתקיים יחסים מיוחדים בין הצדדים, ובמיוחד כשהיא נעשית בסמוך לצמיחת רווח ההון וכאשר מכל החובות הפנימיים רק לגבי חובות אלה, בדיוק בגובה רווח ההון ובסמוך לו, נקבעה מחילת חובות. משנקבע מכלול הממצאים העובדתיים כאמור הועבר הנטל אל כתפי המערערים להראות, כי אכן מדובר בחוב חסר כל ערך נכסי, והמערערים לא עמדו בנטל. נהפוך הוא: מן התמונה העובדתית עולה שמחילת החוב נעשתה אך על-מנת לאפס את רווחי ההון בהפסדי הון מלאכותיים ויש לדחות ניסיון זה ולחייב את רווחי ההון במס אמת. עם זאת הודגש, כי משלא הוכר ההכרח במחילת החובות במבחינים אובייקטיביים, לא היה צורך לעסוק ולהכריע בטענה שמדובר בעסקה מלאכותית.

הכרעה

9. בחנו בקפידה את פסק דינו של בית המשפט המחוזי ואת טענות הצדדים בכתב ואת טיעוניהם לפנינו בעל-פה, והגענו לכלל מסקנה כי לא קמה עילה להתערבותנו בפסק דינו של בית משפט קמא, ולפיכך החלטנו לדחות את הערעור.

10. אכן, לא בכל מקרה נדרשת נקיטה בהליכי גביה נגד החייב כדי לשכנע כי מדובר בחוב שאינו בר גבייה, וגם המשיב לא חולק על כך. בית משפט קמא עמד על כך בקובעו:

”מהאמור עד כאן, נראה כי כדי לשכנע שמדובר בחוב רע או חוב אבוד, על הנישום להוכיח נקיטת הליכי גבייה סבירים שלא הועילו או להוכיח שהחייב נכנס להליכי פירוק או פשיטת רגל או כי אין אפשרות או הצדקה כלכלית לנקוט בהליכי גבייה נגדו או להוכיח שבידי הנישום מידע אמין אודות החייב לפיו ברור שאין החייב מסוגל לפרוע את החוב בכלל. עוד יש להוסיף, כי במקום שאין ודאות בהיות החוב אבוד, לא ניתן להכיר בחוב כאבוד מיד בסמוך למועד בו נוצר החוב והמועד לקביעה כזו אינו יכול להיות נתון לבחירה שרירותית של הנישום” (פסקה 3, ההדגשה אינה במקור - מ.מ.).

אלא שטענת המערערים לפיה אין מדובר בחוב שאינו בר גביה לא נדחתה מהטעם שלא נקטו הליכי גבייה. הקביעה העובדתית העומדת במוקד פסק דינו של בית משפט קמא, לפיה לא הוכח שאפסו הסיכויים לגבות את החובות דנן, וזאת כבר בשנת 2006, בסמוך להיווצרות החובות, יוסדה על שורת ממצאים עובדתיים שקבע בית המשפט לגבי כל אחת מהחברות החייבות דנן. זאת, על יסוד סקירת נתוני נכסיהן וחובותיהן כפי שהוכחו לפניו, בין היתר על בסיס חוות דעת שהגישו המערערים עצמם, בצירוף ממצאים שקבע בדבר הערבות ההדדית הנוהגת בין החברות בקבוצה, הסיוע שמעמיד המערער לחברות בהיקלען לקשיים, העובדה שהחברות החייבות המשיכו לפעול אף לאחר שנת 2006, למעט אחת שפורקה ואף זאת רק בשנת 2012, וכן העובדה שהחברות החייבות אף החזירו חובות לבנקים, גם אם חלקית, משנת 2006 ואילך. לכל אלה נלוותה הקביעה, כי חובות פנימיים אחרים שחבו חברות בתוך הקבוצה לא הוכרוזו על-ידי הקבוצה כחוב אבוד באופן דומה לחובות דנן, ומטיעוני המערערים אף עלה גיוס הון נרחב וחלוקת דיבידנד בקבוצה בסכומים לא מבוטלים.

11. המערערים לא ביססו כל עילה שהיא להתערבותנו בממצאים עובדתיים אלה בשלב הערעור. כידוע, ”אין בית משפט שלערעור מתערב בממצאים עובדתיים, אינו בוחן מהימנותם של עדים ואף אינו מעמיד עצמו במקום הדרגה הראשונה בבחינת המסכת העובדתית שנפרשה לפניו, אלא אם כן בולטת על פני הפסק טעות משפטית שורשית או שהדברים מופרכים על פניהם ובלתי סבירים” (ע”א 501/84 מגדל חברה

לביטוח בע"מ נ' מירון, פ"ד מב(2) 89, 99 (1988); ע"א 640/85 קופר נ' איגוד המוטכים, פ"ד מד(1) 594, 598 (1990).

לא זה המקרה שלפנינו. הטענות שהועלו בערעור זכו לבחינה יסודית בבית משפט קמא ונדחו בפסק דין מפורט, מנומק ומבוסס כדבעי, למצער בכל הדרוש להכרעה במקרה דנן, והמערערים לא השכילו לבסס עילה כלשהיא העשויה להצדיק את התערבותנו בפסק דינו של בית משפט קמא.

12. הצדדים ביקשו להרחיב בפנינו, איש בתגובה לטענות רעהו, בשאלות שונות העשויות להתעורר במצבים בהם בעל שליטה מממש ערבותו לחובות החברה שבבעלותו. ואולם, משנדחו טענות המערערים כנגד הקביעה העובדתית המרכזית, שהיא עמוד התווך עליו נשען פסק הדין קמא, לפיה לא הוכח, באמות מידה אובייקטיביות, שמדובר בחובות שאינם ניתנים לגבייה, ולו בחלקם, ובפרט לא היו הם כאלה בשנת 2006, היא השנה בה ביקשו להכיר בהפסדי ההון על-מנת לקזזם מול רווחי ההון שצמחו להם באותה שנה, הרי שערכו של נכס החוב אינו אפסי כפי שהצהירו המערערים בדיווח שהגישו למשיב וממילא לא היה מקום להכיר במחילת החובות כהפסד הון. ומשכך, אין עוד צורך להוסיף ולדון בשאלות נוספות שעוררו הצדדים בטענותיהם.

13. אשר על כן, אנו מאמצים את מכלול הממצאים העובדתיים והמשפטיים שנקבעו בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, ואת המסקנה שקבע על יסודם, ודוחים את הערעור בגדר סמכותנו לפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. זאת, לאחר שמצאנו, כלשון תקנה 460(ב) כי אין מקום לדחות את הממצאים העובדתיים שנקבעו בפסק הדין; כי הממצאים העובדתיים תומכים במסקנה המשפטית; וכי אין לגלות בפסק הדין טעות שבחוק.

14. 109 דבר: הערעור נדחה. המערערים יישאו בהוצאות המשיב בסך כולל של 30,000 ₪.

ניתן היום, כ"ב בתמוז התשע"ו (28.7.2016).

