

## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 52828-01-20 גוזלן נ' פקיד שומה באר שבע  
ע"מ 52955-01-20 ג.ש. ארז שירותים כללים בע"מ  
ע"מ 53061-01-20 ש.י.א. רפאל פרויקטים בע"מ

תיק חיצוני :

**לפני כבוד השופטת יעל ייטב**

**המערערים**

שמעון אליהו גוזלן ואח'

ע"י ב"כ עוה"ד ליאור נוימן ו/או מוטי סבן, ממשרד  
עוה"ד ש. הורוביץ ושות'

נגד

**המשיב**

פקיד שומה באר שבע

ע"י ב"כ עו"ד דנה סבאג הבר, מפרקליטות מחוז דרום  
(אזרחי)

### פסק דין

#### מבוא

1. שלושה ערעורים שהדיון בהם אוחד, על שומות שקבע המשיב (להלן - "פקיד השומה") בצווים לפי [סעיף 152\(ב\) בפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש], התשכ"א - 1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה").
2. המערער 1 (להלן: "מר גוזלן"), הוא בעל המניות במערערת 2, חברה משפחתית כהגדרתה [בסעיף 64א בפקודת מס הכנסה](#) (להלן: "ג.ש. ארז"); ובמערערת 3, חברה יזמית העוסקת בבניית מבני מגורים ובמכירתם (להלן: "ש.י.א. רפאל"). צווי השומה בעניינם של מר גוזלן ושל ג.ש. ארז נקבעו לשנים 2013-2016; ואילו צווי השומה ל- ש.י.א. רפאל נקבעו לשנים 2013-2017.
3. **אקדים ואציין כי לאחר שמיעת ראיות הצדדים וטענותיהם מצאתי כי יש לדחות את הערעורים במלואם.**

#### צו השומה בעניינו של מר גוזלן

4. בצו השומה בעניינו של מר גוזלן, התייחס פקיד השומה לשלושה נושאים:

- קבלת דיבידנד במסגרת הרכישה העצמית של מניות ש.י.א. רפאל בשנת 2016, בסכום של 3,341,936 ₪ (השומה החליפית שאותה אימץ פקיד השומה בסיכומיו, בעקבות פסיקה של בית המשפט העליון בנושא);
- שלילת ניכוי הוצאות משפטיות ממשכורת, בסך של 431,936 ₪;
- ייחוס הכנסותיה של ג.ש. ארז למר גוזלן, בהיותו הנישום המייצג בחברה משפחתית.

### רכישה עצמית של מניות

5. בשנת 2016 רכשה ש.י.א. רפאל 60% ממניותיה, ברכישה עצמית, מחברת BAY VENTURES חברה אשר התאגדה באיי הבתולה הבריטיים (BVI) (להלן: "BAY VENTURES"), ואשר בעל מניותיה היחיד היה **יעקב (ז'ק) בן קיסוס** (להלן: "**מר בן קיסוס**"). הרכישה העצמית של המניות בוצעה בעקבות הסכם פשרה, שקיבל תוקף של פסק דין ביום 17.5.2016, בין מר גוזלן, מצד אחד; מר בן קיסוס ו-BAY VENTURES, מצד שני; ו- ש.י.א. רפאל, מצד שלישי.
6. בין היתר סוכם בהסכם הפשרה כי ש.י.א. רפאל תרכוש ברכישה עצמית את כלל המניות הרגילות שהוחזקו בידי BAY VENTURES, בתמורה לסך של 8,354,840 ₪ (ותנכה מהסכום האמור אשר ישולם ל-BAY VENTURES מס במקור בשיעור של 30%, בגין חבות המס של BAY VENTURES בעקבות מכירת מניותה).
- חבות המס של BAY VENTURES בעקבות הרכישה העצמית של המניות נדונה לאחרונה והוכרעה בפסק הדין שניתן בע"מ (ב"ש) 44520-03-18 BAY VENTURES נ' פקיד שומה באר שבע [פורסם בנבו] (מיום 11.9.2023) (להלן: "**פרשת BAY VENTURES**").
7. בעקבות הרכישה העצמית של המניות, נותר מר גוזלן בעל המניות היחיד ב-ש.י.א. רפאל, ואחזקתו במניות החברה עלתה משיעור של 40% לשיעור של 100%.
- פקיד השומה מצא כי יש לסווג את רכישת המניות העצמית סיווג שונה, כך שבשלב הראשון יש לראות את ש.י.א. רפאל כמחלקת דיבידנד לשני בעלי מניותיה, בהתאם לשיעור אחזקתם במניות טרם הרכישה; ובשלב השני יש לראות את מר גוזלן כרוכש את מניותיה של ש.י.א. רפאל מ-BAY VENTURES בסכום הדיבידנד שקיבל.
- גישתו העקרונית של פקיד השומה בדבר סיווג שונה של רכישה עצמית של מניות, הנעשית בידי חברות מעטים, שבהן מספר קטן של בעלי מניות, אושרה לאחרונה על ידי בית המשפט העליון בע"א 9308/20 פקיד שומה עכו ואח' נ' בית חוסן בע"מ ואח' [פורסם בנבו] (מיום 13.2.2023) (להלן: "**פרשת בית חוסן**").

### טענותיו של מר גוזלן

8. לטענתו של מר גוזלן לא חלה בענייננו הלכת פרשת בית חוסן, מהטעם ש- ש.י.א. רפאל אינה עונה על הגדרת 'מעין- שותפות', שלגביה נקבעה ההלכה, שכן לא מתקיימים בה מבחני העזר שהוגדרו בדין הכללי לסיווג חברה כ'מעין- שותפות' (למשל בע"א 8712/13

**אדלר נ' לבנת** [פורסם בנבו] (מיום 1.9.15): חברה פרטית; בעלת מספר קטן של בעלי מניות שיש ביניהם יחסים אישיים הכרוכים בניהול הדדי; המתנהלות מתוך הבנה של ניהול משותף של עסקי החברה; כאשר לכל אחד מבעלי המניות יש ציפייה לגיטימית לניהול משותף; וניתן לקבל החלטות רק בהסכמת כל בעלי המניות.

נטען כי בענייננו לא התקיים יחס אישי בין בעלי המניות הכרוך באמון הדדי; לא היה ניהול משותף של עסקי החברה; לבעלי המניות לא היה יחס החזקות דומה (מר גוזלן היה בעל מניות המיעוט); והחברה לא הייתה חברה משפחתית. העדר שיתוף פעולה בין בעלי המניות הוביל לתוצאה ה'חריפה' ביותר שאליו יכולה החברה להיקלע: בקשת פירוק, חילוט נכסים, ניהול באמצעות מנהל מיוחד במשך מספר שנים, תחת פיקוח של בית משפט.

רכישת המניות העצמית היא שאפשרה את שחרור המנהל המיוחד ואת המשך הפעלתה העסקית של ש.י.א. רפאל, חלף אובדן עסקיה ופירוקה. הרכישה העצמית בוצעה לטובתה של ש.י.א. רפאל, והיא משרתת את האינטרסים שלה, ולא של מר גוזלן, ועל כן אין לראות במר גוזלן כמי שנהנה מהכנסה מדיבדנד.

9. לחילופין נטען כי הרכישה העצמית בוצעה בדרך של 'הפחתה מהפרמיה', ולא כ'חלוקה מהעודפים', ולפיכך, גם אם יש לסווג את ש.י.א. רפאל כ'מעין-שותפות', מדובר בהפחתת הון שאינה מהווה אירוע מס. מר גוזלן הפנה בעניין זה לסעיף 3.4 **בחוזר מס הכנסה 1/2018**, הקובע כי רכישה עצמית אשר מקורה בכספים שהושקעו על ידי בעל המניות בחברה (פרמיה והון מניות שמקורן הינו בהיוון רווחים), נחשבת כהפחתת הון שאינה מהווה אירוע מס, באילו המילים-

**"מקום שהחלוקה מקורה בכספים שהושקעו על ידי בעלי המניות בחברה (פרמיה והון מניות שמקורן אינו בהיוון רווחים) הדבר ייחשב כהפחתת הון, ומקום שמקור החלוקה בחלוקת רווח 'התעשרות שנצמחה בחברה', אף אם המדובר בחלוקה שאינה מקיימת את מבחן הרווח הקבוע בסעיף 302 לחוק, וטעונה אישור של בית משפט, תסווג החלוקה כדיבדנד בידי המקבל".**

בתצהיר עדותו הראשית פירט מר גוזלן כי בשנת 2004 נקלעה ש.י.א. רפאל (ובשמה הקודם ש. גוזלן חברה לעבודות בניין ופיתוח בע"מ) להליך של הקפאת הליכים שבמסגרתו אושר לה הסדר נושים (ראו תיק [פש"ר 5300/04](#) ש. גוזלן חברה לעבודות בניין ופיתוח בע"מ נ' **בנק הפועלים** [פורסם בנבו] (מיום 29.8.2004)). מכוח הסדר הנושים רכשה BAY VENTURES 60% מהון המניות של ש.י.א. רפאל. אחיו של מר גוזלן, מר מרדכי גוזלן (להלן: "האח"), ויתר על חובותיה של ש.י.א. רפאל כלפיו וכלפי חברה בבעלותו, בסכום כולל של כ- 18 מיליון ₪, בתמורה לקבלת 40% ממניותיה של ש.י.א. רפאל. בשנת 2009, הועברו מניותיו של האח לידי מר גוזלן, ללא תמורה. לפיכך, כך נטען, נכנס מר גוזלן בנעליו של האח לעניין החזקתו ב- 40% ממניות ש.י.א. רפאל.

**טענותיו של פקיד השומה**

10. פקיד השומה טען מנגד כי לא מדובר ברכישה עצמית של מניות הנעשית בשל שיקולים כלכליים של החברה, אשר הוכרו בספרות כגון:

- רכישה עצמית הנעשית כביטוי לעמדתה של החברה שהשוק מתמחר את מניותיה בחסר; רכישה עצמית שנועדה לנצל מצב של תמחור מניות בחסר, אשר יאפשר לחברה למכור בעתיד מניות שרכשה ברכישה עצמית במחיר גבוה יותר;
- רכישה עצמית הנעשית במטרה להקטין את ההון העצמי של החברה, וכפועל יוצא להגדיל את משקלו היחסי של ההון הזר מבין מקורות המימון של החברה, ובכך לסייע בהשגת האיזון בין חוב לבין הון עצמי;
- רכישה עצמית שמטרתה הגדלת הרווח למניה, שכן הקטנת מספר המניות בשוק, מגדילה את הרווח החשבונאי למניה.

הודגש כי בענייננו לא מתקיים אף אחד מהטעמים הכלכליים האמורים.

ש.י.א. רפאל הייתה חברה פרטית;

מר גוזלן רכש את מלוא המניות בחברה באמצעות **עודפים** שנצברו ב-ש.י.א. רפאל, ובכך **עשה שימוש אישי ברווחים שנצברו בחברה, מבלי שנדרש לשלם עליהם מס**; מלבד חיסכון המס לא הצביע מר גוזלן על טעם כלכלי אחר לרכישת המניות; ל-ש.י.א. רפאל לא היה אינטרס לשלם ולממן בעצמה את רכישת המניות על פני מימון העסקה על ידי מר גוזלן, ובחקירתו הנגדית הודה מר גוזלן שמבחינת ש.י.א. רפאל עדיף היה שצד שלישי ירכוש את מניותיה מ-BAY VENTURES.

פקיד השומה הדגיש כי הטענה שלפיה הרכישה העצמית הייתה לטובת החברה, בשל קשיי ניהול, משקפת את האינטרס האישי של בעל המניות הנוטר, ולא את האינטרס העצמאי של החברה. המניות שנרכשו ברכישה העצמית הפכו למניות רדומות, שאינן מקנות זכויות ב-ש.י.א. רפאל, וכך זכה מר גוזלן בשליטה מלאה ב-ש.י.א. רפאל ולמלוא הזכויות בה. טענתו של מר גוזלן שלפיה נכפתה עליו הפרדת הכוחות, אינה תואמת את המציאות, שכן הלכה למעשה הגיש מר גוזלן עצמו תביעה לאכיפת זיכרון דברים, שבגדרו נקבע כי מר גוזלן ירכוש את מניותיה של BAY VENTURES ויהפוך לבעל מניותיה היחיד.

11. פקיד השומה הדגיש כי ש.י.א. רפאל עומדת במבחנים שנקבעו בפרשת **בית חוסן** ויש לראותה כחברה שהיא 'מעין- שותפות', שכן מדובר בחברה פרטית, שבה שני בעלי מניות בלבד, שביניהם היו יחסים אישיים הכרוכים ביחסי אמון הדדיים. גם אם בסופו של יום עלו יחסים אלו על שרטון, הרי שאין בכך כדי לשנות את העובדה שמלכתחילה היה מדובר ביחסים אישיים הכרוכים ביחסי אמון הדדי. ש.י.א. רפאל התנהלה מתוך הבנה אודות ניהול משותף, ומר גוזלן נטל חלק פעיל בניהולה, למרות היותו בעל מניות מיעוט.

12. אשר לטענה כי מדובר בהפחתת פרמיה, טען פקיד השומה כי לא הייתה כל הצדקה לבצע בספריה של ש.י.א. רפאל רישום חשבונאי של הפחתה מהפרמיה, שכן התקן החשבונאי קובע כי יש לרשום את הרכישה העצמית - כהפחתה של ההון העצמי, בסעיף נפרד ('מניות באוצר'), ולא כהפחתה של הפרמיה. כמו כן הודגש כי ל-ש.י.א. רפאל היו **עודפים**, ולפי [חוק החברות](#) מתבצעת הפחתת הון במקרים שבהם אין עמידה במבחן הרווח, ובכפוף לאישור בית המשפט, ועל כן לא היה מקום לבצע רישום של הפחתת פרמיה.

### דיון והכרעה

13. לאחרונה קיבל כאמור בית המשפט העליון, ב**פרשת בית חוסן**, את עמדתו העקרונית של פקיד השומה, שלפיה יש לסווג את הרכישה העצמית של המניות כחלוקת דיבידנד, בנסיבות דומות לנסיבות שבענייננו. כב' השופטת ר' רונן הדגישה כי בעל המניות שלא מכר את מניותיו (להלן - "**בעל המניות הנותר**"), אמנם לא קיבל מניות נוספות בעקבות הרכישה העצמית, ולכאורה נותר ערך מניותיו כשהיה, ואולם שיעור האחזקות היחסי שלו בחברה עלה. נקבע כי -

**"השינוי בשיעור האחזקות היחסי מגלם בחובו תועלת משמעותית לבעלי המניות הנותרים, בדמות העלייה ביכולת ההשפעה של כל אחד מהם על ניהול החברה והגידול בזכויות ההצבעה בה".**

עוד בואר כי-

**"רכישה עצמית של מניות משנה בהגדרה את מבנה ההון בחברה ומקנה לבעלי המניות הנותרים תועלת ממשית... סילוקו של אחד מבעלי המניות ישנה את מערך הכוחות בחברה ויטיב עם בעלי המניות הנותרים, זאת בין היתר בכך שהוא יקנה להם השפעה גדולה יותר בניהולה. הטבה כזו היא הטבה שבעלי המניות הנותרים מקבלים באופן מידי כאשר מתבצעת הרכישה, ולכן ישנה הצדקה למסות אותם בגינה".**

בשל כך נקבע כי יש לסווג את ההטבה שקיבלו בעלי המניות הנותרים בעקבות הרכישה העצמית כדיבידנד החייב במס, הן על-פי הפרשנות הראויה למונח 'דיבידנד' בדין הכללי, והן בהתאם לפרשנותו הראויה בדיני המס.

14. בפרשת בית חוסן דחתה דעת הרוב טענה דומה לטענות שהועלו בענייננו, שלפיהן בוצעה הרכישה העצמית לטובת החברה, ולא לטובת בעלי המניות, ועל כן אין לראות אותה כחלוקת דיבידנד. כב' השופטת ר' רונן ציינה כי טובת החברה בחברה שהיא 'מעין-שותפות' וטובתם של בעלי המניות בה, מעורבות זו בזו, באופן המקשה מאוד על הבחנה בין רכישת מניות שהיא 'לטובת החברה' לבין רכישת מניות שנועדה לשרת את

האינטרסים של בעלי מניותיה. צוין שלא זו בלבד שלפקיד השומה יהיה קושי גדול לערוך את ההבחנה האמורה, אלא שספק אם גם הצדדים עצמם יוכלו לבצעה. צוין כי-

"... נראה כי במקרים רבים ההחלטה על רכישה עצמית דיספרופורציונית נובעת ממכלול טעמים. שיקולים אלה עשויים לכלול הן שיקולים של "טובת החברה" – קרי פתרון מחלוקת בין בעלי המניות שעלולה להכביד על ניהול החברה ועל קידום מטרותיה ולהביאה ל"מבוי סתום"; והן שיקולים של טובת בעלי המניות – קרי מתן אפשרות לאחד מהם לרכוש את חלקו של האחר (בין אם מטעמים של מחלוקת בין בעלי המניות ובין אם מצורכי נזילות של בעל המניות היוצא) ללא תשלום מס שייקר את עלות העסקה ויביא לידי כך שבעל המניות הנותר ישלם סכום גבוה יותר או לחילופין שבעל המניות היוצא יקבל סכום נמוך יותר עבור מניותיו.

... בעלי המניות יכולים בקלות יחסית לאפיין את העסקה כעסקה "לטובת החברה" ... לכן, התמריץ לעצב את העסקה באופן כזה שימנע מהצדדים לשלם מס דיבידנד בגינה הוא תמריץ משמעותי. לאור החפיפה בין טובת החברה לבין טובת בעלי המניות בחברה שהיא מעין-שותפות – לפקיד השומה יהיה קושי ניכר להבחין בין מקרה בו מדובר בעיצוב "אותנטי" לבין מקרה בו עיצוב העסקה נועד רק כדי להתחמק מתשלום מס".

15. קביעות מפורשות אלו רלוונטיות גם לענייננו. מבחן 'מטרת הרכישה העצמית' אינו רלוונטי לקביעת תוצאת המס של הרכישה העצמית, בעיקר מהטעם שטובת בעלי המניות וטובת החברה בחברת מעטים מעורבות זו בזו. אמנם המחלוקת בין בעלי המניות הובילו לקשיים בניהול החברה, ואולם הרכישה העצמית, שעליה הסכימו שני בעלי המניות, אפשרה לבעל המניות הנותר, מר גוזלן, לרכוש את המניות מ'בעל המניות האחר', **תוך שימוש בעודפי החברה, ומבלי ששילם על כך מכספו**. בעקבות רכישת המניות העצמית נותר מר גוזלן בעל המניות היחיד ב- ש.י.א. רפאל, ובמקום אחזקה במניות בשיעור של 40% בלבד, זכה בשליטה מלאה בחברה. שינוי זה במעמדו מצדיק להחיל עליו את הסיווג השונה שערך פקיד השומה, אשר ראה כאמור את הרכישה העצמית של המניות כחלוקת דיבידנד לכל אחד מבעלי המניות, בהתאם לחלקם היחסי.

16. מר גוזלן טען כאמור כי ההלכה שנקבעה ב**פרשת בית חוסן** אינה חלה בענייננו, מהטעם שאין לסווג את ש.י.א. רפאל כ'מעין-שותפות', ואולם מצאתי שאין לקבל את טענתו זו.

בפרשת בית חוסן ביארה כב' השופטת ר' רונן כי חברות המאופיינות כ'**מעין-שותפויות** הן **חברות פרטיות, בעלות מספר קטן של בעלי מניות, שיש ביניהם יחסים אישיים הכרוכים באמון הדדי, ואשר מתנהלות ככלל מתוך הבנה אודות ניהול משותף של עסקי החברה**. צוין כי 'מעין-שותפויות' הן מבחינות מסוימות "יצירי ביניים" בין 'חברות' לבין 'שותפויות', וככאלה, ישנם מקרים שבהם קיימת הצדקה שלא להתייחס אליהן כאל יחידה עצמאית, הנפרדת מהשותפים המרכיבים אותה, אלא כאוסף של יחידים המנהלים יחד עסק משותף, תוך זהות ביניהם לבין החברה.

17. המאפיינים של חברה שהיא 'מעין-שותפות' מתקיימים כאמור ב-ש.י.א. רפאל, חברה שבמועדים הרלוונטיים היו בה שני בעלי מניות (מר בן קיסוס בשרשור) וההשקעה שביצעה BAY VENTURES ב-ש.י.א. רפאל בשנת 2005, במסגרת הסדר נושים, בתמורה להשקעה של עשרות מיליוני שקלים בהון המניות, הייתה מבוססת על **יחסי אימון והבנה** באשר **לאופן ניהול החברה**.

יש ובין בעלי המניות ב'מעין-שותפות' מתגלעים חילוקי דעות, אף מתפתח סכסוך, הפוגם באמון ההדדי ובהבנה בדבר ניהול העסק, לעיתים הסכסוך האמור מגיע לבירור בערכאות המשפטיות, ואולם אין בסכסוך כאמור כדי לשנות את סיווגה של חברה כ'מעין-שותפות'. כך היה גם בחברות אשר עניינם נדון בפרשת בית חוסן, שבהן נעשתה הרכישה העצמית של המניות על רקע הסכסוכים שהתגלעו בין בעלי המניות, ואשר הובילו באחד המקרים גם לדיונים בערכאות המשפטיות. כפי שציין כב' השופט א' שטיין בפרשת בית חוסן (בדעת מיעוט, אך לא לעניין זה), התייחסותם של דיני התאגידים לחברות כ'מעין-שותפויות' נעשה דווקא לעניין הליכי פירוק ו'קיפוח המיעוט', כך שעצם היקלעותה של חברה ל'מצבים חריפים' בעקבות סכסוך בין בעלי המניות, אינו משנה את סיווגה כחברת מעטים.

18. אף שדעת הרוב בפרשת בית חוסן התייחסה לסיווג ההכנסה כדיבידנד בנסיבות של 'מעין-שותפות', לא נעשתה באותה פרשה בדיקה מדוקדקת ויסודית בשאלה האם מתקיימים התנאים שנקבעו בדין הכללי לסיווג החברות כ'מעין-שותפויות', ובית המשפט העליון הסתפק בבחינה כללית של מאפייני החברות, ונראה כי התייחס בקביעותו למאפיינים הטיפוסיים של המבנה התאגידי האמור, היינו: **מספר קטן של בעלי מניות (המזכיר במידה מסוימת את 'חברת המעטים', כהגדרתה בסעיף 76 בפקודת מס הכנסה), שיש ביניהם יחסים אישיים הכרוכים באמון הדדי, והבנה על ניהול והפעלת עסק במשותף**.

דעת הרוב בפרשת בית חוסן הדגישה את החשיבות הרבה לכך שהכללים המשפטיים בדבר החיוב במס יהיו **ברורים ופשוטים ככל האפשר**, באופן שיאפשר לצדדים להבין, לתכנן מראש את ענייניהם, תוך צפייה ברמה גבוהה של ודאות לתוצאת המס של העסקה שהם מבצעים, כל זאת כדי להבטיח יציבות, אחידות, וודאות, ושוויון בין הנישומים.

בית המשפט העליון אף עמד על כך שכללים בהירים מצמצמים את אפשרותם של הנישומים לפעול בצורה "תכסיסנית" כדי להימנע מתשלום המס (ראו פסקה 3 בחוות דעתה של כב' השופטת ר' רונן). הודגש כי יש להימנע מלדרוש מפקיד השומה להתחקות

אחר **מטרות** העסקה, כדי למנוע את המוטיבציה של הצדדים לאפיין את העסקה ואת נסיבותיה בדרך שתתאים ל"מודל" של פטור ממס.

רציונל דומה קיים גם לגבי סיווגה של חברה כ"מעין- שותפות". גם כאן יש מקום לטעמי לקבוע נורמה כללית וברורה, כדי להימנע מתכסיסנות לצרכי מס, ואין מקום לאמץ הבחנות דקות, או לדרוש מפקיד השומה לבחון ניואנסים של אופן ניהול החברה, מידת ההשתתפות של בעלי המניות בניהולה, או מידת האמון בין בעלי המניות לאורך תקופת ההשקעה בחברה, שכן מדובר בפרמטרים המצויים בשליטת בעלי המניות, ויש בכוחם להציג נתונים אלו באופן מגמתי ומתוכנן לשם הפחתת חבות המס, מבלי שלפקיד השומה תהיה אפשרות לברר את הדברים לאשורם. די לטעמי בכך שמדובר ב'חברת מעטים', היינו, בחברה שבעלי מניותיה מעטים (בוודאי אלו העונים על הגדרת [סעיף 76 בפקודת מס הכנסה](#)), שניתן להסיק לגביהם שההתקשרות העסקית ביניהם בחברת מעטים מלמדת על האמון הבסיסי בין בעלי המניות ועל ההבנה הקיימת ביניהם באשר לניהולה.

**מאפייניה של ש.י.א. רפאל דומים עד מאוד למאפייניהן של החברות שעניינן נדון בפרשת בית חוסן, ועל כן חלה בענייננו הלכת בית חוסן.**

**יש לראותה ב-ש.י.א. רפאל כחברה שהיא 'מעין שותפות' לעניין הסיווג מחדש של הרכישה העצמית של המניות כדיבידנד שחולק לבעלי המניות, או כ'חברת מעטים' שנוכח אופייה זהים האינטרסים שלה ושל בעלי המניות שלה, לכל הפחות לעניין הפחתת חבות המס. לפיכך, אין בטענות שהועלו על ידי מר גוזלן כדי לשכנע שהלכת פרשת בית חוסן אינה חלה בענייננו.**

19. אשר לטענתו של מר גוזלן שלפיה בוצעה רכישת המניות בדרך של 'הפחתה מהפרמיה', היינו, בהפחתת הון שאינה מהווה אירוע מס (כאמור בסעיף 3.4 בחוזר מס הכנסה 1/2018), לא מצאתי שיש לקבל את הטענה. טענה זו לא הועלתה לכאורה בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, אף לא בהשגה, ודי בכך כדי לדחותה. לגוף העניין אציין כי בחוזר מס הכנסה 1/2018, אשר עליו הסתמך מר גוזלן בטיעונו, קיימים גם סעיפים 3.5 ו-3.6 שלפיהם לא ניתן לכאורה לראות ברכישה העצמית בענייננו משום הפחתת הון פטורה ממס. כך למשל נקבע בסעיף סעיף 3.5 בחוזר כי-

**"חלוקה תחשב כהפחתת הון רק אם על פי הדוח הכספי לפיו מתבצעת החלוקה לא נותרו רווחים לחלוקה[8] או קרנות הון שמקורן ברווח[9] כלומר, רק לאחר שחולקו כל הרווחים (לרבות קרנות) על ידי החברה המחלקת והוכח לפקיד השומה כי חולקו סכומים מתוך כסף שהושקע בחברה בהון מניות ופרמיה, תחשב החלוקה כהפחתת הון לצרכי מס, אשר תסווג לצרכי מס בהתאם לאמור בסעיף 4 להלן".**

20. בענייננו לא הייתה מחלוקת עובדתית על כך שבידי ש.י.א. רפאל היו 'רווחים ראויים לחלוקה' אשר באמצעותם מומנה הרכישה העצמית. כך למשל הצהירה ר"ח הגר אבירם



בסעיף 23 בתצהיר עדותה הראשית מטעם פקיד השומה (להלן: "רו"ח אבירם"), כי הרכישה העצמית הגדילה את שיעור ההחזקה של מר גוזלן במניותיה של ש.י.א. רפאל תוך שימוש בכספי החברה ובעודפייה מבלי שמר גוזלן, שהוא בעל המניות הנותר, חויב על כך במס. בסעיף 24 בתצהיר עדותה הראשית הודגש כי מבחינת המהות הכלכלית של העסקה, בוצעה חלוקה תוך שימוש בעודפי וכספי החברה, ללא השלמת המיסוי הדו- שלבי (ראו גם טענותיו של פקיד השומה בסיכומיו, וכן פסק דיני בפרשת BAY VENTURES. לעניין המודל הדו-שלבי ברכישה עצמית ראו למשל גם פסק דיני [בע"מ \(ב"ש\) 38294-02-19 מאיר סיידה נ' פקיד שומה באר שבע](#) [פורסם בנבו] (מיום 26.9.2021)) (להלן: "פרשת סיידה"). בהתאם למודל הדו- שלבי, יש לחייב במס את העודפים או הרווחים הראויים לחלוקה על פי השלב השני של מודל המיסוי הדו- שלבי, בעת העברתם כדיבידנד לבעלי המניות. חוזר מס הכנסה 1/2018 ביקש להבטיח זאת, ולמנוע עקיפת תשלום המס החל על הדיבידנד באמצעות הוראותיו, ועל כן קבע במפורש כי ככל שקיימים רווחים ראויים לחלוקה, לא ניתן יהיה לסווג את החלוקה כהפחתת הון. מבחינה מהותית אפוא אין לראות את הרכישה העצמית של מניות ש.י.א. רפאל כהפחתת הון, שאינה חייבת במס, אלא כחלוקת דיבידנד החייבת במס.

כפי שאציין להלן, בדיון בשומת ההכנסות של ש.י.א. רפאל, הרישום החשבונאי שנערך בספריה של ש.י.א. רפאל בעקבות הרכישה העצמית של המניות, לוקה בחסר, ולא הייתי מסתמכת עליו כדי לקבוע כי מדובר בהפחתת הון שאינה מהווה אירוע מס.

21. לשם השלמת התמונה אציין כי פקיד השומה בחן בענייננו את המהות האמתית של הרכישה העצמית של מניותיה של ש.י.א. רפאל, והבחין לשם כך כנדרש בין רכישה עצמית של שני סוגי המניות שרכשה ש.י.א. רפאל מ-BAY VENTURES.

כפי שציינתי בפרשת BAY VENTURES, פדתה ש.י.א. רפאל מ-BAY VENTURES את מניות הבכורה שהיו לה ב- ש.י.א. רפאל, בתמורה ל- 46,182,160 ₪, ורכשה ממנה את המניות הרגילות, בתמורה לסך של 8,354,840 ₪.

פדיון מניות הבכורה לא חויב במס, שכן מבחינת המהות האמתית הייתה הרכישה העצמית האמורה בגדר 'החזר קרן הלוואה' לתושב חוץ.

לעומת זאת, רכישת המניות הרגילות לא הייתה בגדר החזר הלוואה ל-BAY VENTURES, ולגביה ערך פקיד השומה סיווג שונה, וקבע כי בשלב הראשון חילקה ש.י.א. רפאל דיבידנד בסכום כולל של 8,354,840 ₪, לכל אחד מבעלי מניותיה, על פי חלקו היחסי בהון המניות (כך של-BAY VENTURES חולק דיבידנד בסכום של 5,012,904 ₪, ואילו למר גוזלן חולק דיבידנד בסכום של 3,341,936 ₪). בשלב השני, רכש מר גוזלן מ-BAY VENTURES את מניותיה בסכום הדיבידנד שקיבל.

פקיד השומה בחן אפוא את הרכישה העצמית של המניות, בשים לב למאפיינים הרלוונטיים, והדיבידנד שיוחס למר גוזלן, בהתאם לחלקו בהון המניות של ש.י.א. רפאל

באותה עת, **תואם את העובדה שנעשה שימוש ברווחים הראויים לחלוקה לשם תשלום התמורה בעד המניות.**

לשם השלמת התמונה אציין כי לעומת מניות הבכורה, אשר ייצגו את ההלוואה שהלוותה BAY VENTURES ל- ש.י.א. רפאל, לא הייתה בענייננו הלוואה לטובת מר גוזלן. גם לשיטתו של מר גוזלן ההשקעה שהומחתה לו על ידי האח לא הייתה 'המחאת הלוואה' אלא 'המחאת מניות', ובכל מקרה אין בכך כדי שנות את העובדה שמבחינה מהותית נעשה שימוש בעודפים לשם הרכישה העצמית של המניות הרגילות, שימוש שיש לסווגו כהכנסה מדיבידנד, ולחייבו במס בהתאם לשלב השני במודל המיסוי הדו-שלבי.

22. **לסיכום נקודה זו, לא מצאתי שיש מקום בענייננו לשנות מעמדו של פקיד השומה, שלפיה מדובר בחלוקת דיבידנד, ולפיכך מצאתי שיש לדחות את הערעור בנושא זה.**

### ניכוי הוצאות משפטיות

23. בדוח שהגיש לשנת המס 2013 תבע מר גוזלן ניכוי הוצאות משפטיות מהכנסתו ממשכורת, בסכום של 431,809 ₪. פקיד השומה לא התיר את ניכוי ההוצאה האמורה, בעיקר מהטעם שלא הוכח לו כי ההוצאות הוצאו בייצור ההכנסה ממשכורת.

### טענותיו של פקיד השומה

24. פקיד השומה פירט כי במהלך הליכי השומה הציג מר גוזלן חשבוניות מס המתעדות את התשלומים שבגיןם תבע את ניכוי ההוצאה, ואולם בחשבוניות לא נכלל פירוט באשר למהות התשלום ומטרתו. חרף דרישות חוזרות ונשנות לא הציג מר גוזלן את הסכמי שכר הטרחה או כתבי בית-הדין התומכים בטענתו שלפיה מדובר בהוצאה בייצור הכנסה, אף נמנע ממתן הסברים לכך.

לא זו אף זו. בבדיקה שערך פקיד השומה נמצא כי אותן הוצאות נדרשו גם בדוח לשנת 2016 שהגישה חברת ש.מ.י.ה. **מסחר ושיווק 2003 בע"מ** (להלן - "ש.מ.י.ה."), חברה שמר גוזלן הוא בעל מניותיה היחיד. הודגש כי החשבוניות שהופקו עבור מר גוזלן הועברו ביוזמתי לר"ח המבקר של ש.מ.י.ה, לצורך הכרה בהוצאות, אף שניכוי נובע גם בדוח האישי של מר גוזלן. עוד נטען שאף שבסופו של יום לא הותרו ההוצאות בניכוי מהכנסתה של ש.מ.י.ה, אין בכך כדי להוכיח את זכאותו של מר גוזלן לנכותן מהכנסתו ממשכורת. פקיד השומה הדגיש בסיכומיו כי לא ניתן לנכות הוצאות פרטיות מהכנסה ממשכורת, ובענייננו לא הוכח בגין מה ניתנו השירותים המשפטיים.

### טענותיו של מר גוזלן

25. מר גוזלן טען מנגד כי ההוצאות מותרות בניכוי, בהתאם [לסעיף 17](#) רישא [בפקודת מס הכנסה](#). מבחינת **מהותן** של ההוצאות, נטען כי ערב מינויו של המנהל המיוחד ל-ש.י.א. רפאל, כיהן מר גוזלן בתפקיד ניהולי ב-ש.י.א. רפאל, והפיק הכנסות משירותי הניהול

השונים אשר סיפק לה. בעקבות חילוקי הדעות שהתגלעו בין בעלי המניות והסכסוך הממושך שהתפתח ביניהם, נקט מר גוזלן בהליכים משפטיים, לשם הבטחת קיומה של ש.י.א. רפאל, שאלמלא כן, היה מאבד את מקור פרנסתו.

26. בתצהיר עדותו הראשית פירט מר גוזלן כי בשנת 2004 נקלעה ש.י.א. רפאל (ובשמה הקודם ש. גוזלן חברה לעבודות בניין ופיתוח בע"מ) להליך של הקפאת הליכים שבמסגרתו אושר לה הסדר נושים.

מכוח הסדר הנושים רכשה BAY VENTURES 60% מהון המניות של ש.י.א. רפאל. באוגוסט 2011 התגלעו חילוקי דעות בין מר גוזלן לבין מר בן קיסוס (בעל המניות ב- BAY VENTURES) באשר לאופן ניהול פעילותה של ש.י.א. רפאל, אשר סיכנו את המשך פעילותה. חילוקי הדעות הלכו והחריפו עד שלא התאפשר עוד הניהול המשותף של החברה.

עד ינואר 2012 הועסק מר גוזלן במישרין על ידי ש.י.א. רפאל וקיבל שכר עבור שירותי הניהול שהעניק לה. בינואר 2012 הוחלט כי ש.י.א. רפאל תסתייע בשירותיו של תאגיד ניהול, ש.מ.י.ה, אשר יספק לה שירותי מנכ"לות באמצעותו של מר גוזלן. בד בבד שילמה ש.מ.י.ה למר גוזלן משכורת.

בעקבות חילוקי הדעות בין בעלי המניות הגיש מר גוזלן ביום 6.6.2013, בקשה למתן סעד זמני של מינוי מנהל מיוחד לש.י.א. רפאל, וביום 18.6.2013 התקבלה בקשתו, ול- ש.י.א. רפאל מונה מנהל מיוחד ([ת"א \(ב"ש\) 48017-04-13](#)) [פורסם בנבו]. ביום 15.12.2013 הגיש מר גוזלן בקשה לקבוע ש- BAY VENTURES ומר בן קיסוס פועלים בדרך שיש בה כדי לקפח את זכויותיו ב- ש.י.א. רפאל כבעל מניות מיעוט, ובנסיבות שנוצרו אין אפשרות להמשיך ניהול משותף של החברה בידי בעלי מניותיה הנוכחיים ([ה"פ \(ב"ש\) 28296-12-13](#)) [פורסם בנבו]. במסגרת ההליכים הוחלף המנהל המיוחד וביום 4.3.2014, מונה מנהל מיוחד חדש. ביום 1.5.2014, הגיש מר גוזלן נגד BAY VENTURES בקשה לפירוקה של ש.י.א. רפאל ([פ"ק \(ב"ש\) 2108-05-14](#)) [פורסם בנבו]. ביום 18.5.2016, ניתן תוקף של פסק דין להסכם פשרה בין הצדדים.

27. מר גוזלן טען כי ההוצאות המשפטיות שהוציא, אפשרו את המשך פעילותה העסקית של ש.י.א. רפאל, לאחר שהושג הסכם פשרה בין הצדדים, וכפועל יוצא גם את המשך הפקת הכנסותיו משירותי הניהול, ועל כן מדובר **בהוצאות הכרוכות והשלובות בייצור הכנסה. לחילופין** נטען, כי ככל שלא תתקבלנה הטענות בדבר ייחוס דיבידנד למר גוזלן בגין הרכישה העצמית, יש להתיר את ניכויין של ההוצאות המשפטיות כנגד הכנסותיו של מר גוזלן מדיבידנד.

28. אשר **להוכחת** ההוצאות, טען מר גוזלן כי במסגרת הליכי השומה הוצגו לפקיד השומה אסמכתאות בעניין ההוצאות המשפטיות שבהן נשא בפועל בשנת 2013 (מוצג מש/4), וכן הסברים מפורטים באשר להיותן הוצאות בייצור הכנסה, אף נטען כי אמנם ההוצאות נתבעו בניכוי מהכנסתה של חברת ש.מ.י.ה בשנת 2016, ואולם הן לא הותרו בניכוי, ועל כן לא מדובר בכפל הוצאה.

**דיון והכרעה**

29. לשם קביעת ה'הכנסה החייבת' שעליה יוטל המס, קובעת פקודת מס הכנסה מארג של הוראות משלימות ומשולבות זו בזו, הקובעות מהי ההוצאה המותרת בניכוי מההכנסה (בעיקר בסעיפים 17-18 ו- 30-33 בפקודת מס הכנסה). נקודת המוצא לבחינת התרת ההוצאה בניכוי מצויה בסעיף 17 בפקודת מס הכנסה הקובע, בין היתר, ברישת הסעיף, את העיקרון הכללי ולפיו-

**"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו – זולת אם הניכוי הוגבל או לא- הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..."**

אזכיר כבר עתה גם את סעיף 32 בפקודת מס הכנסה, המשלים ומונה את ההוצאות שלא יותרו בניכוי מההכנסה.

30. מספר עקרונות נלמדים ממארג הסעיפים העוסקים בהוצאות המותרות לשם קביעת 'ההכנסה החייבת':

**האחד**, ההוצאה המותרת היא פירותית, בהבדל מהוצאה הונית (אשר ניכוי נאסר במפורש בסעיף 32(3) בפקודת מס הכנסה). יחד עם זאת הכירה ההלכה הפסוקה בניכוי הוצאות שיעודן **שמירה** על ההון הקיים, בהבדל **מיצירת נכס חדש** או **שיפורו**, והן אינן נחשבות כהוצאות הוניות או הוצאות השבחה (בדומה לקבוע למשל בסעיפים 17(3) ו- 32(6) בפקודת מס הכנסה);

**השני**, ההוצאה הוצאה **בשנת המס**;

**השלישי**, ההוצאה הוצאה לצורך **ייצור הכנסה** ולשם כך בלבד (בהבדל למשל מהוצאה פרטית). יחד עם זאת, וחרף השימוש בביטוי "**לשם כך בלבד**" המופיע בסעיף 17 רישה, הכירה ההלכה הפסוקה בניכוי של רכיב ה'הוצאה בייצור הכנסה' ב'הוצאה מעורבת', ככל שעלה בידי הנישום להוכיח כי ניתן להפריד את ה'הוצאה המעורבת' לרכיביה (בדומה לעיקרון ההכרה בהוצאות מעורבות על פי **תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות)**, **התשל"ב-1972**).

31. המבחן לסיווגה של ההוצאה כהוצאה ש'הוצאה לצורך ייצור ההכנסה' הוא **מבחן האינצינדנטיות**, או **מבחן ההשתלבות בתהליך ייצור ההכנסה**, אשר בהתקיימותו תותר ההוצאה בניכוי. כיום מעוגן מבחן ההשתלבות בסעיף 1(32) בפקודת מס הכנסה, הקובע, לאחר תיקונו במסגרת תיקון 170 לפקודת מס הכנסה משנת 2009 (ס"ח 2202, עמ' 152, כ"ד בתמוז התשס"ט, 16.7.2009), כי –

**"בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל –**

**(1) הוצאות שאינן הוצאות הכרוכות ושלובות בתהליך הפקת**

ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות אש"ל, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו; בפסקה זו,

"הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה" - הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם;

"הוצאות אש"ל" - הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחותיו, שהוצאו בין במקום ההשתכרות ובין מחוצה לו, ולמעט הוצאות בשל ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי;"

32. תיקון 170 שולב ב**פקודת מס הכנסה** בעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א [4243/08 ורד פרי נ' פקיד שומה גוש דן](#) [פורסם בנבו] (מיום 30.4.2009) (להלן: "פרשת ורד פרי"), אשר עסק בהוצאות טיפול בילדים והשגחה עליהם. בפרשת ורד פרי אימץ בית המשפט העליון מבחן מרחיב ממבחן האינצידנטליות, המסתפק ב"זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי...", מבחן שבוטל כאמור באמצעות תיקון 170 ל**פקודת מס הכנסה**.

33. בדברי ההסבר להצעת החוק של תיקון 170 (חוק לתיקון **פקודת מס הכנסה** (מס' 171 והוראות שעה), התשס"ט-2009, (הצ"ח הממשלה 437, ל' בסיוון התשס"ט, 22.6.2009), בואר כדלקמן-

"...מוצע לקבוע בסעיף האמור באופן מפורש כי לא יותרו בניכוי הוצאות שאינן משתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה ושאינן מהוות חלק בלתי נפרד מהתהליך ומהמבנה האמורים, לרבות הוצאות נסיעה למקום ההשתכרות ובחזרה ממנו והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו. יצוין, כי לאורך שנים נבנתה מדיניות המסים כך שהוצאות מהסוגים שנמנו לעיל, לא הותרו בניכוי. עם זאת, במקרים שבהם סבר המחוקק שצריך להתחשב בהוצאות כאמור, גם אם הן אינן מותרות בניכוי, נקבע הסדר של נקודות זיכוי... הסדר זה לא רק שהוא נוח ופשוט מבחינה תפעולית, אלא שמבחינת השפעה על חלוקת ההכנסות הוא פרוגרסיבי יותר מהסדר שלפיו יותרו בניכוי הוצאות לצורך חישוב ההכנסה החייבת של הנישום... מטעמים של צדק חלוקתי, מטעמים תקציביים כבדי משקל, ולאור קיומו של הסדר חלופי, קרי נקודות זיכוי בעד ילדים) אשר מורחב במסגרת הצעת החוק כפי שיפורט להלן, או בעד טיפול באדם אחר, מוצע

לקבוע מפורשות בסעיף 32 לפקודת מס הכנסה כי לא יותרו בניכוי הוצאות טיפול או השגחה על ילדים או הוצאות טיפול או השגחה על כל אדם אחר. בנוסף, בשל אימוצו של "מבחן הזיקה הממשית והישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה" במקום מבחן האינצינדנטליות, במסגרת פסק הדין האמור, יש חשש שתעלה דרישה להרחבת תחולת פסק הדין על הוצאות נוספות שעד היום לא הותרו בניכוי. לפיכך מוצע להבהיר מפורשות כי רק הוצאה המשתלבת בתהליכו ובמבנהו של מקור הפקת ההכנסה ומהווה חלק בלתי נפרד ממנו, קרי עומדת במבחן האינצינדנטליות, תותר בניכוי. כך, לדוגמה, גם הוצאות נסיעה למקום ההשתכרות (היינו – מקום הפקת ההכנסה) וחזרה ממנו, לא יותרו בניכוי, כפי שהן אינן מותרות היום בניכוי. על פי המוצע יובהר כי מבחן האינצינדנטליות, היינו – מבחן ההשתלבות ההכרחית של ההוצאה בתהליך ייצור ההכנסה גופו – הוא המבחן שלאורו ייקבע האם הוצאה כלשהי מותרת בניכוי מההכנסה, ומבחן זה לא יהיה בגדר מבחן עזר בלבד לזיהוין של ההוצאות המותרות בניכוי, כפי שנקבע בפסק הדין. יודגש כי ההוצאות המפורשות בסעיף 32 לפקודה, בנוסחו המוצע, הן דוגמאות מובהקות של הוצאות שלא יותרו בניכוי מהטעם שאינן מקיימות את מבחן האינצינדנטליות, ואולם הן אינן מהוות רשימה סגורה".

34. אשר ליישומו של מבחן האינצינדנטליות, נקבע כבר בע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כ (4) 716, 718 (1966) (להלן: "פרשת קופילוביץ") (וראו גם ע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 [פורסם בנבו] (מיום 20.6.18) (להלן: "פרשת מרכז ארכיאולוגי"), כי –

"יש לבחון "את מקור הפרנסה.....כדבר אורגני, ולשאל, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ובמבנהו הטבעי של המקור. כדי להיות מותרת לניכוי, היא יכולה להיות רגילה או בלתי-רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה ומסגרתה", היינו- רק הוצאה המשתלבת במבנה ובתהליך של מקור ההכנסה של הנישום תהא מותרת לניכוי".

35. בהלכה הפסוקה אף בואר (ראו כב' השופטת א' פרוקצ'יה בבג"ץ 1878/09 עו"ד ענת ארז נ' שר האוצר [פורסם בנבו] (מיום 13.7.11) (להלן: "בג"ץ ארז") כי-

"מבחן האינצינדנטליות, שעל פיו תותר הוצאה בניכוי אם היא כרוכה ושלובה בתהליך הפקת ההכנסה, אינו מתאפיין בגבולות חדים. "המקרים הגבוליים הינם מרובים, וקשה לקבוע מסמרות או להגדיר

**מתי תהיה הוצאה בגדר הוצאה צפויה כחלק מהסיכונים הקיימים בייצור ההכנסה אשר תותר בניכוי ומתי לא."**

כמו כן בואר בבג"ץ ארז כי-

**"מבחן האינצידנטליות מחייב, ראשית, קיומו של קשר סיבתי: נדרש, כי ההוצאה תמלא תפקיד בשרשרת הסיבתית המובילה לייצור ההכנסה... אך לא די בכך: מבחן האינצידנטליות מחייב עוד, "שההוצאה תשתלב בתהליך הייצור, ותהיה פועל יוצא של תהליך זה".**

36. ההוצאה המותרת בניכוי היא כאמור ההוצאה הפירותית, לעומת הוצאה הונית, אשר אינה מותרת בניכוי בבירור ההכנסה החייבת, כאמור [בסעיף 32\(3\) בפקודת מס הכנסה](#) (אלא בדרך של הוצאות פחת, או בחישוב רווח ההון במכירת נכס ההון). הוצאה שהוצאה עבור פעילות מסחר הכרוכה במהלך השוטף והרגיל של העסק תסווג כהוצאה פירותית, בעוד שהשקעה לטווח ארוך, אשר נועדה ליצור את התשתית לפעילות העסקית (כגון פעילות של "נטיעת עץ חדש"), או יצירת מקור הכנסה נוסף (כגון רכישת נכס חדש), תסווג כהוצאה הונית (ראו פרשת מרכז ארכיאולוגי; [דנ"א 4004/22 רועי חיון נ' פקיד שומה יחידה הארצית לשומה](#) [פורסם בנבו] (מיום 28.6.2023) (להלן: "פרשת חיון"), פסקה 31).

37. הוצאות שיעודן **שמירה** על ההון הקיים, בהבדל **מיצירת נכס חדש** או **שיפור**, מותרות כאמור בניכוי כהוצאות "שוטפות", ואינן נחשבות כהוצאות הוניות או הוצאות השבחה (בדומה לקבוע למשל [בסעיפים 17\(3\) ו- 32\(6\) בפקודת מס הכנסה](#)). כך נקבע גם לעניין הוצאות משפטיות.

[בע"א 35/67 חיים שתדלן נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד כ"א \(1\), 455, 456 \(1967\)](#) (להלן- "**פרשת שתדלן**") הבחין בית המשפט העליון בין הוצאות משפטיות שנועדו לשמור על הקיים לבין הוצאות משפטיות שנועדו להבטיח יתרון של קבע.

ההוצאות המשפטיות שהוצאו לשם מניעת כניסת בית ספר חדש לבניין שבו ניהל שתדלן בית ספר, שתוצאתה עלולה הייתה לגרום להוצאת תלמידות מבית הספר שניהל שתדלן בבניין, נועדו **לשמור** על הנכס הקיים, ולא ליצור נכס חדש או להשביחו, ועל כן הותרו בניכוי מהכנסה מעסק; בעוד שההוצאות המשפטיות אשר נועדו להניע את העירייה להתיר שימוש של בית ספר בבניין שלא נועד לכך, לא נועדו לשמור על הקיים, אלא להבטיח יתרון של קבע, ועל כן סווגה ההוצאה כהוצאה הונית שאינה מותרת בניכוי.

[בע"א 358/82 חברת אלקו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לט \(3\) 316 \(1985\)](#) (להלן- "**פרשת אלקו**"), נקבע על ידי כב' השופט גולדברג כי ההוצאות המשפטיות הוצאו "כדי להחזיק בהונה הקיים של המערערת בלא חסרון כיס", ואולם ההוצאה לא הייתה שלובה וכרוכה בייצור ההכנסה, שכן עיסוקה של המערערת לא היה בקניית מניות או מכירתן, או בפעולות מימון והשקעה, בקבלת הלוואות או נתינתן, וההוצאות המשפטיות



הוצאו כדי להתגונן מפני תביעת פיצויים בשל הסכם לרכישת מניות, ועל כן לא דובר בשמירה על הקיים. כב' השופט ש' לוי הוסיף כי מדובר בהוצאות משפטיות שהוצאו באופן אינצידנטלי לעסקה הונית, שהמערערת חזרה בה ממנה, ועל כן לא דובר בשמירה על הקיים.

38. ניתן ללמוד מההלכה הפסוקה ומההיסטוריה החקיקתית כי אין די בכך שהוצאה מסוימת נועדה לשמור על ההון הקיים, לצורך התרת ניכוי ההוצאה עליה להיות הוצאה **שהוצאה בייצור הכנסה**, כך שעליה לעמוד **במבחן האינצידנטליות**, ועל כן עליה להיות שייכת לתהליך האורגני של העסק, ומשולבת במבנהו הטבעי של מקור ההכנסה (ראו כב' השופט י' עמית בפרשת חיון, פסקה 31; וראו גם פרשת אלקו, פסקאות 11-12).

39. ניכוי הוצאה מהכנסת משכורת על פי **סעיף 2(2) בפקודת מס הכנסה**, כפי שנעשה בענייננו, מעורר שאלות נוספות, בשל אופייה הייחודי של ההכנסה ממשכורת, כגון האם ההוצאה היא לשם ייצור הכנסתו של העובד, או שמא לשם ייצור הכנסתו של המעביד; האם ניתן לקבוע כי מדובר בהוצאה בייצור הכנסה כאשר המעביד אינו מממן אותה, וכיצ"ב (ראו למשל י' **אדרעי, "הוצאות העובד המותרות בניכוי כנגד הכנסת עבודה"**, משפטים ח', 195; וראו גם פרשת קופלביץ' לעניין הקשר הרחוק והמקרי בין ההוצאה (באותו מקרה הריבית) לבין מקור ההשתכרות מהעבודה).

בפרשת מרכז ארכיאולוגי נקבע כי הוצאות משפטיות עשויות להיות שלובות בייצור הכנסתו של הנישום באחד משני מצבים:

(א) כאשר הפעילות נושא ההתדיינות המשפטית התרחשה במהלך **הפעילות העסקית של הנישום**, כפי שנקבע למשל בעמ"ה 5/52 **חברה הפלונית נ' פקיד השומה**, פ"מ י"א 4 (ת) 179 (1956), שם הכיר בית המשפט בהוצאות משפטיות של מנהל בחברה כהוצאות של החברה, הואיל והוצאות ההגנה המשפטית של מנהל החברה היו בתביעה אשר נבעה מפעילותו עבור החברה;

(ב) כאשר תכלית ההתדיינות המשפטית היא **שימור** של נכס השייך לנישום.

40. נוכח המבחנים שנקבעו לניכוי הוצאות לשם בירור ההכנסה החייבת, אין די בטענה כללית של הנישום על כך שהיו לו בשנת המס הוצאות משפטיות. אין די גם בעצם הצגת חשבוניות כאסמכתא להוצאה, במיוחד כאשר מדובר בחשבוניות שאינן מפרטות את ההליכים המשפטיים שבשלם שולם שכר הטרחה. לשם ניכוי ההוצאה מוטל על הנישום לא רק להוכיח שהוא עמד בהוצאות המשפטיות, אלא גם להוכיח כי מתקיימים התנאים להתרת ההוצאה, לרבות שהוצאות **אינן הוצאות פרטיות**, וכן את סיווגן **כהוצאות פירותיות, אינצידנטליות להכנסה** שממנה מתבקש הניכוי, **כרוכות ושלובות בה** (גם אם מדובר בהוצאות שנועדו לשמור על הקיים).

41. בענייננו נוכח כאמור הוצאות משפטיות מהכנסת משכורת שהייתה למר גוזלן, אשר שולמה לו, כפי הנראה, על ידי ש.מ.י.ה. כאסמכתא לניכוי ההוצאה הוגשו שורה של חשבוניות, שבהן לא פורט עבור אילו שירותים משפטיים שולמו התשלומים. על אחדות מהן מופיע חותמת נתקבל של ש.י.א. רפאל. מר גוזלן טען כאמור כי בעקבות הסכסוך בין בעלי



המניות בש.י.א. רפאל התנהלו ביניהם הליכים משפטיים ממושכים, אף פורט כי מר גוזלן הגיש בקשה למתן סעד זמני של מינוי מנהל מיוחד ל-ש.י.א. רפאל, ובהמשך התנגד לבקשה לפרוקה.

מעבר למידע החלקי באשר למטרת ההוצאות המשפטיות, גם הטיעון באשר לזכאות לניכוי ההוצאות לוקה בחסר. לא ברור מטענותיו של מר גוזלן מדוע מדובר בהוצאה אינצידנטלית, כרוכה ושלובה במקור ההכנסה, היינו בהכנסה ממשכורת. סימני השאלה מתחזקים בשים לב לכך שניכוי ההוצאות נתבע גם על ידי ש.מ.י.ה. בדוח לשנת המס 2016, עובדה התומכת בהתרשמותו של פקיד השומה לכך שלא מדובר בהוצאה השלובה וכרוכה בייצור הכנסתו של מר גוזלן ממשכורת בשנת 2013.

42. מהתיאור הכללי של ההליכים המשפטיים שבשלם הוצאו ההוצאות, ניתן להניח דווקא כי מדובר בהוצאות משפטיות שהוצאו על ידי מר גוזלן ככובעו כבעל מניות בש.י.א. רפאל, במסגרת סכסוך בינו לבין מר בן קיסוס, והן נועדו להגדיל לכאורה את היקף החזקתו במניותיה של ש.י.א. רפאל, או את היקף שליטתו בה, ולפיכך מדובר לכאורה בהוצאות משפטיות האינצידנטליות לפעילות ההוניות, כרוכות ושלובות בה, והן יובאו בחשבון בחישוב רווח ההון ובמחיר המקורי במכירת המניות.

43. אף שמר גוזלן טען כי ההליכים המשפטיים נועדו להבטיח את משכורתו מש.מ.י.ה, לא מדובר בהוצאה אינצידנטלית להכנסה ממשכורת, הכרוכה ושלובה בה, אלא לכל היותר ב'הוצאה נחוצה', הקשורה בקשר סיבתי עקיף להכנסה ממשכורת, ואולם כפי שנקבע בהלכה הפסוקה (ראו למשל בג"ץ ארז), אין די בקיומו של קשר סיבתי, ויש להוכיח גם את היותה של ההוצאה **כרוכה ושלובה** בהכנסה ממשכורת. המבחן המרחיב להתרת ההוצאה, של **זיקה להכנסה**, בוטל כאמור במסגרת תיקון 170 לפקודת מס הכנסה, והוא מנוגד למגבלה הקבועה בסעיף 32(1) בפקודת מס הכנסה.

מטבע הדברים מפיקים בעלי המניות בחברה הכנסות שונות ממנה, כגון דמי ניהול, משכורת או הכנסה מדיבידנד, ואולם זיקה זו בין היותם בעלי מניות בחברה לבין ההכנסות הפירותיות שהם מפיקים מהחברה, לא הופכת את ההוצאה ההונית, הכרוכה ושלובה בפעילות ההונית, להוצאה השלובה וכרוכה בייצור ההכנסה הפירותית.

44. מר גוזלן לא טען במפורש כי מדובר בשמירה על הקיים, ועל כן אציין מעבר לדרוש כי ההוצאות המשפטיות הוצאו לכאורה כדי להרחיב את שליטתו של מר גוזלן בש.י.א. רפאל, ולא לשמור על היקף החזקתו בה, ועל כן גם מטעם זה לא מדובר בשמירה על הקיים.

45. לחילופין טען מר גוזלן טענה כללית, שלפיה יש להתיר את ההוצאה כנגד הכנסתו מדיבידנד, ואולם לא בואר על יסוד מה ניתן להתיר הוצאות שהוצאו בשנת 2013 (אשר אינן הוצאות מימון שבהן עוסק סעיף 17(1) בפקודת מס הכנסה) מהכנסה מדיבידנד שהופקה בשנת 2016, במיוחד בשעה שעל פי הוראות סעיף 28 בפקודת מס הכנסה, לא ניתן להעביר הפסדים לשנים הבאות, זולת הפסדים הפסדים מעסק.

46. **אשר על כן, אין מקום להתיר את ההוצאות המשפטיות מהכנסתו של מר גוזלן ממשכורת, אף לא מהכנסתו מדיבידנד.**

**ייחוס הכנסותיה של ג.ש. ארז**

47. ג.ש. ארז היא חברה משפחתית, כהגדרתה [בסעיף 64א](#) [בפקודת מס הכנסה](#) ומר גוזלן הינו הנישום המייצג. הכנסותיה של ג.ש. ארז בשנות המס 2013 עד 2016, אשר נקבעו בצו השומה יוחסו למר גוזלן כנישום המייצג בחברה המשפחתית, על פי [סעיף 64א](#) [בפקודת מס הכנסה](#). חרף המחלוקת בדבר השומה שנקבעה ל-ג.ש. ארז, אין בין הצדדים מחלוקת על עצם ייחוס הכנסותיה של ג.ש. ארז למר גוזלן כנישום המייצג.

**צו השומה בעניינה של ג.ש. ארז**

48. בשנות המס הרלוונטיות הייתה כאמור ג.ש. ארז חברה משפחתית, כהגדרתה [בסעיף 64א](#) [בפקודת מס הכנסה](#), ואילו מר גוזלן, בעל המניות היחיד, היה הנישום המייצג. בצו השומה שקבע ל- ג.ש. ארז התייחס פקיד השומה למספר נושאים :

- הכנסות מהשכרת מקרקעין לחברה המפרסמת שלטי חוצות;
- הכנסות מהשכרת ציוד מכני ל-ש.י.א. רפאל;
- הכנסה ממכירת נכס מקרקעין בשנת 2016;
- קיזוז רווח הון בשנת 2014;
- ניכוי הוצאות דמי ניהול בשנת 2014 לחברה קשורה- חברת ש.מ.י.ה.;
- הוצאות פחת והוצאות אחזקת רכב.

49. השומה שנקבעה בצו נבנתה כדלקמן :

מוצהר	2016	2015	2014	2013
הכנסה חייבת (הפסד) להעברה לנישום המייצג	(381,450)	(205,050)	(662,955)	1,101,232
הכנסה מועברת (הפסד) לפי סעיף 64א- חברה משפחתית	(381,450)	(205,050)	(662,955)	1,101,232
רווח הון ריאלי מימוש	-	-	228,846	-

				רכוש קבוע
				<b>הוסף</b>
-	-	22,167,037	3,891,934	הכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי-להעברה לנישום המייצג
-	530,000	-	-	הוצאות דמי ניהול לצד קשור
-	79,000	73,000	85,000	הוצאות אחזקת רכב
	58,008	78,470	100,934	הוצאות פחת רכבים וסלולר
				סה"כ הכנסה מוצהרת + שומה
1,101,232	4,052	22,167,037	3,891,934	הכנסה חייבת (הפסד) להעברה לנישום המייצג
1,101,232	4,052	22,167,037	3,891,934	הכנסה מועברת (הפסד) לפי ס' 64א
-	228,846	-	-	רווח הון ריאלי מימוש רכוש קבוע

נדון בסוגיות האמורות אחת לאחת.

### הכנסה מהשכרת נכסים

### הכנסה אקטיבית מעסק או הכנסה פסיבית

50. בשנות המס 2014-2016 דיווחה ג.ש. ארז בדוח שהגישה לפקיד השומה, על הפסד עסקי שוטף, על פי [סעיף 2\(1\) בפקודת מס הכנסה](#). את ההפסד האמור קיזזה, על פי הוראות [סעיף 28 בפקודת מס הכנסה](#), כנגד רווחי ההון שהיו לה בשנת 2014, בסכום של 233,630 ₪, וכנגד משכורתו של מר גוזלן, הנישום המייצג, בתיקו האישי. פקיד השומה בדק ומצא כי הכנסתה של ג.ש. ארז מהשכרת הציוד ונכס המקרקעין היא 'הכנסה פסיבית', החייבת במס על פי [סעיפים 2\(6\) או 2\(7\) בפקודת מס הכנסה](#), לפי העניין, ואינה עולה לכדי הכנסה מעסק או משלח יד, ולפיכך אין לסווג את ההפסד שהיה לה כהפסד מעסק, ולא ניתן לקזזו כנגד רווח ההון או כנגד משכורתו של הנישום המייצג. ג.ש. ארז טענה מנגד כי ההפסד שהיה לה הוא הפסד מעסק, שאותו ניתן לקזז, בהתאם [לסעיף 28\(א\) בפקודת מס הכנסה](#), כנגד סך ההכנסה החייבת ממקורות אחרים. **כפי שאפרט להלן מצאתי שיש לקבל את עמדתו של פקיד השומה.**

### צו השומה

51. בנימוקי צו השומה פורט כדלקמן:

בשנים 2013-2014 היו ל-ג.ש. ארז הכנסות מהשכרת ציוד מכני לחברה אחת בלבד, ש.י.א. רפאל, חברה אחות של ג.ש. ארז. הציוד המכני שהושכר כלל שני טרקטורים בלבד, אשר הוחזקו על ידי ג.ש. ארז במהלך תקופה בת שנתיים וחצי. אשר להכנסות מהשכרת נכס מקרקעין, בשנים 2013-2016 השכירה ג.ש. ארז נכס מקרקעין אחד שהיה ברשותה, לחברת פרסום בשם **בילבורד פרסום בע"מ** (להלן: "**בילבורד**"), המפרסמת שלטי חוצות על גבי הנכס, בתמורה לכ-55 אלף עד 65 אלף ₪ בשנה. מלבד נכס המקרקעין האמור, לא השכירה ג.ש. ארז נכסי מקרקעין נוספים, לא היה לה משרד עצמאי, וכתובתה הרשומה הייתה במקום מושבן של חברות אחרות שבבעלותו של מר גוזלן. בהתאם להסכם בין ג.ש. ארז לבין בילבורד, לא הייתה ל-ג.ש. ארז אחריות כלפי חברת בילבורד, באשר לתחזוקת שלטי הפרסום, והאחריות חלה על בילבורד בלבד.

עוד פורט בנימוקי צו השומה כי פקיד השומה לא קיבל הסבר מניח את הדעת מדוע יש לסווג את הכנסתה של ג.ש. ארז כהכנסה עסקית, ומדוע קיזזה הפסדים שוטפים כנגד רווח הון וכנגד הכנסות משכורת של הנישום המייצג. לא זו אף זו, לא ניתן הסבר מניח את הדעת לקיומם של הפסדים מהשכרת הנכסים, המאופיינת בעלויות כספיות זניחות. בנימוקי צו השומה הודגש כי בשנת 2013 דיווח מר גוזלן בדוח השנתי על ההכנסה מועברת מ-ג.ש. ארז בסך של 1,102,232 ₪ כהכנסה **שאינה מגיעה אישית** והוא לא ידע להסביר מדוע שונה סיווגה של ההכנסה בשנים האחרות.

### טענותיה של ג.ש. ארז

52. ג.ש. ארז טענה מנגד כי מאז תחילת פעילותה התמקדה בהשכרת נכסים, ובהתאם לכלל המבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה, יש לסווג את הכנסותיה מפעילות השכרת הנכסים כהכנסות עסקיות: תכלית החברה, כפי שמופיעה בדוחות הכספיים, היא לעסוק בהשכרת

נכסים; הזכויות בנכס המקרקעין נרשמו בדוחותיה הכספיים כרכוש קבוע, כך גם הציוד ההנדסי שהושכר תמורת דמי שימוש יומיים; הכנסותיה מפעילות השכרת הנכס בשנות המס הן בעלות היקף משמעותי, כך גם הכנסותיה מהשכרת ציוד הנדסי. לפיכך, כך נטען, נעשה קיזוז ההפסד העסקי השוטף בהתאם להוראות [סעיף 28\(א\) בפקודת מס הכנסה](#).  
53. בתצהיר עדותו הראשית הצהיר מר גוזלן כי המקרקעין שהושכרו לבילבורד, נמכרו במסגרת הסכם הפרשה מיום 12.12.2016. אשר לציוד ההנדסי הצהיר כי ג.ש. ארז רכשה ציוד הנדסי מתוך כוונה להפיק הכנסות מהשכרתו. עם רכישתו, הושכר הציוד ההנדסי ל- ש.י.א. רפאל עד מכירתו בסוף שנת 2014. השכרת הציוד ההנדסי, דרשה התעסקות רבה מצדה של ג.ש. ארז, בין היתר מהטעם שמדובר בהשכרה על בסיס יומי.

### דיון והכרעה

#### קיזוז הפסדים

54. כידוע מעניקה [פקודת מס הכנסה](#) לנישום זכות מוגבלת לקיזוז ההפסדים, מטעמים פיסקאליים, שעיקרם הצורך להגביל את המס שתפסיד המדינה עקב קיזוז ההפסדים, בשים לב לכך שהמס הוא הרכיב המרכזי שבאמצעותו מממנת המדינה את תקציבה ואת השירותים הציבוריים שהיא מספקת לאזרחיה (ראו כב' הנשיאה מ' נאור (כתוארה אז) בדנ"א [2308/15 פקיד השומה רחובות ואח' נ' אילנה דמארי ואח'](#) [פורסם בנבו] (מיום 12.9.2017) (להלן: "פרשת דמארי"), פסקה 37). בשל הטעמים האמורים קבע המחוקק, [בסעיף 28 בפקודת מס הכנסה](#), מגבלות שונות על קיזוז ההפסדים, תוך התייחסות: **לסוג** ההפסדים שניתן לקזזם (על פי מקור ההפסד); **לאופי** ההפסד; **לסוג ההכנסות שכנגדן ניתן לקזז את ההפסדים**; וכן **לעיתוי** הקיזוז. בהתאם להוראות [סעיף 28 בפקודת מס הכנסה](#) ניתן לקזז הפסדים:

- מעסק או ממשלח יד (לרבות מעסק אקראי, כפי שנקבע בפסיקה) - בהתאם [לסעיף 28 \(א\) ו- \(ב\)](#);
- הפסדים ממטע הדריס - בהתאם [לסעיף \(ד\) ו- \(ז\)](#);
- והפסדים מהשכרת בניין - בהתאם [לסעיף 28\(ח\)](#) בלבד (כנגד הכנסה מאותו בניין בלבד).

כפועל יוצא לא ניתן לקזז הפסדים מעסקה בעלת אופי מסחרי ([עמ"ה \(מחוזי ת"א\) 155/97 ברנר נ' פקיד השומה](#) [פורסם בנבו] (מיום 4.3.1999); הפסדים מריבית, דיבידנד או הפרשי הצמדה לפי [סעיף 2\(4\) בפקודת מס הכנסה](#); הפסדים מהשכרת נכס שאינו מקרקעין, על פי [סעיף 2\(7\) בפקודת מס הכנסה](#); הפסדים ממכירת קניין רוחני, לפי [סעיף 2\(9\) בפקודת מס הכנסה](#), והפסדים ממקור אחר, על פי [סעיף 2\(10\) בפקודת מס הכנסה](#).  
55. את ההפסדים מעסק או משלח יד ניתן לקזז ככל שאילו היו רווח הם היו חייבים במס. הפסדים אלו, מעסק או משלח יד, יקוזזו תחילה בשנת המס שבה נוצרו, או אז ניתן לקזזם כנגד הכנסה מכל מקור הכנסה שהוא (לרבות רווח הון ושבח). ככל שלא ניתן לקזזם

מההכנסה באותה שנת מס, יועברו ההפסדים מעסק לשנות המס הבאות, בזו אחר זו, וניתן יהיה לקזזם כנגד הכנסות מעסק בלבד, ובכפוף לתנאים מסוימים, גם מהכנסות ממשכורת (ראו פרשת דמארי, פסקה 25; לעניין הוצאות ריבית ראו למשל גם [ע"א 1525/17 ארקין תקשורת בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים](#) [פורסם בנבו] (מיום 28.5.2018)).

56. סיווג ההפסד יעשה בדומה לסיווג ההכנסה, בהתאם לאופיו ומהותו, על פי המבחנים שנקבעו לשם כך בהלכה הפסוקה. למותר לציין כי לא ניתן לעקוף את המגבלות על קיזוז ההפסדים שנקבעו ב**פקודת מס הכנסה** באמצעות סיווג כל הפסד שהיה לנישום כהפסד מעסק, על מנת לאפשר את קיזוזו.

### סיווג ההכנסה מדמי שכירות

57. ככלל משויכות ההכנסות מהשכרת נכסים לאחד משני מקורות הכנסה העוסקים בהשכרת נכסים: **סעיף 6(2) בפקודת מס הכנסה**, העוסק בהכנסה מהשכרת נכסי מקרקעין; או **סעיף 7(2) בפקודת מס הכנסה**, העוסק בהכנסה מהשכרת נכסים שאינם מקרקעין, כגון מיטלטלין או נכסים בלתי מוחשיים (ראו למשל כב' השופט ד' מינץ בע"א [7204/15 פקיד שומה ת"א 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל](#) [פורסם בנבו] (מיום 2.1.2018) (להלן: "פרשת לשם"), פסקה 45).

58. **סעיפים 6(2) ו-7 בפקודת מס הכנסה** מורים כדלקמן:

**"2. מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל ממקורות אלה:**

(1) ...

**(6) דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזת-בית או בקרקע או בבניין תעשייתי...;**  
**(7) השתכרות או ריווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזת-בית ולא קרקע או בניין תעשייתי;"**

59. הסעיפים האמורים עוסקים בהכנסה 'פסיבית', אשר עיקרה תשואה על ההון או הרכוש, ללא צורך ביגיעה אישית ניכרת לצורך הפקת ההכנסה, בניגוד להכנסות האקטיביות, על פי **סעיפים 1(2) או 2(2) בפקודת מס הכנסה**, המאופיינות **ביגיעה אישית** מצד הנישום לשם

הפקתן (ראו גם [ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת](#) [פורסם בנבו] (מיום 19.12.2007) (להלן: **"פרשת ברשף"**); [ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה](#) [פורסם בנבו] (מיום 16.3.2009) (להלן: **"פרשת מגיד"**)).

60. יש וההכנסות הפסיביות מגיעות לכדי הכנסה מעסק, או אז יסווגו כהכנסה לפי [סעיף \(1\)2](#) **בפקודת מס הכנסה**, במקום כהכנסה לפי [סעיפים \(6\)2 או \(7\)](#), לפי העניין.

המונח "עסק" אינו מוגדר ב**פקודת מס הכנסה**, וכפי שנקבע ב**פרשת לשם** העדר ההגדרה אינו מקרי, שכן פעילות עסקית יכולה לעטות על עצמה צורות שונות ומגוונות. אמנם קיימים מצבים, כגון מכירת מלאי עסקי, שהם מקרים מובהקים לסווג הכנסה כעסקית, אולם רבים הם המקרים שבהם סיווג הכנסה כעסקית אינו כה פשוט וחד-משמעי (פסקה 31), וכפי שנפסק, המונח 'עסק', הוא מושג גמיש, שבית המשפט נדרש ליצוק בו תוכן בכל מקרה בנפרד, בהתאם לתשתית העובדתית המונחת לפניו.

בהלכה הפסוקה נקבעו מספר רב של מבחני עזר לשם סיווג ההכנסה כאקטיבית או פסיבית, אשר עקרם: **טיב הנכס ואופיו**; **תדירות העסקאות** או **הפעולות** המבוצעות בו; קיומו של **סיכון עסקי**; **אופן מימון העסקה**; קיומו של **מנגנון כלכלי** – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; **תקופת החזקה בנכס**; **ידענותו ובקיאות** של הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה; **פעילות קבועה ומתמשכת**; **היקף כספי נרחב**; ומבחן **הנסיבות האופפות את העסקה**, הוא מבחן הגג.

61. סיווג ההכנסה בהתאם לאופייה ולמהותה, יעשה על פי מבחנים אובייקטיביים, ולא בהכרח יינתן משקל לכוונתו הסובייקטיבית של הנישום, שכן ההסדרים הפיסקליים נועדו לחול על פעילויות בהתאם למהותן ותוכנן הכלכלי, ולא בהתאם למשתנים הנתונים לשליטתו של הנישום. כפי שצוין ב**פרשת לשם** (פסקאות 39-40) –

**"בחינת אופייה ומהותה של הכנסה כלשהי וסיווגה כהכנסה עסקית-אקטיבית או פאסיבית, תיעשה בעיקרה במשקפיים אובייקטיביות... כל מסקנה אחרת, יהיה בה כדי לשים לאל את עיקרון התוכן הכלכלי ואף לפעור פתח למניפולציות מצד נישומים המבקשים להימנע מתשלום מס ועל כן אינה רצויה מבחינת שיקולי המדיניות של גביית מס אמת".**

כב' השופט נ' סולברג בע"א [1533/20 עמיאל לוי נ' אגף המכס והמע"מ](#) [פורסם בנבו] (מיום 2.1.2023), (להלן: **"פרשת עמיאל"**), קבע תוך אזכור הלכת לשם, כי –

**"הדיון ביישום מבחני העזר לקביעת אופיה של הפעילות הנדונה, נערך מנקודת מבט אובייקטיבית, להבדיל מנקודת מבטו הסובייקטיבית של הנישום, ומהאופן בו תופס הלה את פעולותיו".**

62. בפרשת מגיד עמד כב' השופט י' דנציגר (בפסקה 20) על חשיבותו של **מבחן הנסיבות האופפות את העסקה**, הוא **'מבחן הגג'**, והדגיש כי כל אחד ממבחני העזר כשלעצמו, אינו

מספיק, ואף אינו הכרחי, על מנת לסווג את העסקה כהונית או כפירותית, והקביעה האם פעולה כלכלית כלשהי מהווה פעולה **עסקית** או **הונית** נבחנת בכל מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה, היינו באמצעות "מבחן הגג", שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה בין הון לפירות. **הנסיבות המיוחדות הכרוכות בעסקה מאפילות בחשיבותן על המבחנים האחרים, כך שאף אם לכאורה, על פי המבחנים האחרים, התגבשה תוצאה מסוימת, יכול 'מבחן הגג' לשנות את התוצאה.** במסגרת מבחן זה ניתן לבחון את כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב. צוין כי ראיית התמונה הכוללת חשובה במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של "עסק" וחלק מעידים ההפך. כב' השופט דנציגר הדגיש (בפסקה 21) כי-

**"כמובן שאין נוסחה מתמטית אשר מאפשרת לשקול את המבחנים השונים ולהגיע לתוצאה מדויקת לגבי כל מקרה ומקרה. לאחר בחינת העסקה בקריטריונים השונים יש לצייר את התמונה בכללותה, לשקול את מירב המבחנים באופן מצטבר, ולדלות מתוכה את מהותה האמיתית. בסופו של דבר, חייב חוש המומחיות של המשפטן להדריכו, בבואו לסווג עסקאות, שדבקו בהן סממנים מסחריים והוניים גם יחד. בכל מקרה ומקרה יהיה למבחנים השונים משקל שונה, בהתאם לנסיבות".**

63. כב' השופט ד' מינץ הוסיף לעניין מבחן הנסיבות האופפות את העסקה בפרשת לשם (פסקה 34), כי מבחן זה מהווה את "**החוליה המקשרת**" בין כל יתר מבחני העזר הנקודתיים, ומוסיף למלאכת הסיווג מימד כוללני, ובדרך זו, הוא מותיר מרחב של שיקול דעת ומקום להתרשמות מהתמונה המלאה הנפרשת בנסיבות המיוחדות של המקרה לגופו, האם ההכנסה על פי מהותה נובעת מפעילות עסקית, אם לאו. עוד הוסיף כי מבחן הנסיבות נועד גם להדריך בקביעת משקלו של כל אחד ממבחני העזר הנקודתיים, בהתייחס **לסוג הנכס** (קרן הלוואה, מניה סחירה, מבני תעשייה, דירות למגורים, נכסים בלתי מוחשיים וכיוצא באלה) **ולצורת הפעילות** (מכירה, השכרה או כל צורה אחרת), תוך מתן ביטוי לקשרים וליחסי הגומלין בין אבני הבוחן השונות.

עוד בואר בפרשת לשם, כי מבחני העזר נועדו לשקף את **התשואה על ההון האנושי והיגיעה האישית העומדים מאחורי הפקת ההכנסה** (ראו בפסקה 52). הודגש למשל כי **תדירות הפעולות** מהווה אינדיקציה **ל'פעילות העסקית'**, בין היתר מהטעם שאינטנסיביות העיסוק של הנישום מעידה על **יגיעתו האישית**, ועל **תרומת ההון האנושי להפקת ההכנסה**. עוד נקבע כי בין מבחני העזר קיימת מעין "**מקבילית כוחות**", וככל שחלק מהם מתקיימים באופן מובהק, פוחתת הדרישה להתקיימותם של מבחני העזר האחרים.



64. ההלכה הפסוקה עסקה בהבחנה בין הכנסה פסיבית לאקטיבית גם בהקשר של ההכנסה מדמי שכירות ועמדה על מאפייניה הספציפיים.

**נקודת המוצא** שעליה עמדה ההלכה הפסוקה היא כי בדרך כלל תסווג ההכנסה מדמי שכירות כהכנסה פסיבית, על פי מקורות ההכנסה הקבועים [בסעיפים 2\(6\)](#) או [2\(7\) בפקודת מס הכנסה](#), לפי העניין.

כב' השופטת ע' ארבל ציינה בפרשת ברשף (פסקה 10), כי בהתאם [לסעיף 1 בחוק השכירות והשאיילה](#), [התשל"א-1971](#), [וסעיף 3 בחוק המקרקעין](#), [התשכ"ט-1969](#), השכירות היא זכות שהוקנתה בתמורה, **להחזיק בנכס ולהשתמש בו**, כך שדמי השכירות משולמים עבור הנכס, ולפיכך ההכנסה משכירות היא הכנסה פאסיבית, בדמות **תשואה על הון מושקע שלא נדרשה כל יגיעה אישית מצד הנישום להפקתה**.

ברוח זו הדגיש גם כב' השופט ד' מינץ בפרשת לשם (בפסקה 46), כי 'דמי השכירות', במובנם המקובל, משקפים בעיקרם תמורה בעד שימוש של השוכר בנכס ההון שהעמיד לטובתו המשכיר, ולא בעבור שירותים מיוחדים שנותן המשכיר, ולפיכך, **נקודת המוצא היא כי על דרך הכלל, הכנסה מהשכרת נכסים תיחשב כתשואה פאסיבית על ההון שאינה מערבת מידה משמעותית של יגיעה אישית**. יחד עם זאת הוסיף, כי מאחר שסיווג ההכנסה נעשה בהתאם למהות הכלכלית האמתית, ולא על יסוד צורתה המשפטית, אין בהגדרת ההכנסה כהכנסה מדמי שכירות כדי להוביל בהכרח לסיווגה כהכנסה פסיבית, על פי [סעיף 2\(6\) בפקודת מס הכנסה](#).

65. **עקרון שני** הנלמד מההלכה הפסוקה הוא כי ההכנסה מדמי השכירות תסווג כהכנסה עסקית, כאמור [בסעיף 2\(1\) בפקודת מס הכנסה](#), בהתקיים אחד משני חריגים (ראו פרשת ברשף, פסקה 11):

**האחד**, במקרה שבו מפעיל הנישום **עסק** להשכרת נכסים, והנכסים מהווים מעין 'מלאי עסקי' בידיו. הכנסה זו מלווה בפעילות אקטיבית הקשורה לפעולת ההשכרה או לשירותים המסופקים לשוכר, המלמדים על אופייה העסקי של ההשכרה, והיא כרוכה ביגיעה אישית מצדו של המשכיר, אשר סממניה: ניהול **מערך ארגוני** הכולל: גיוס אמצעי מימון, מערכי שיווק ופרסום, החזקת משרד, ניהול חשבונות, פעולות תכנון בניה ופיתוח, פעולות החזקה ועוד; **היקף נכסים נרחב**; **אספקת שירותים** למשכיר; **מימון חיצוני**; **הוצאת הוצאות המותרות בניכוי ועוד**.

**המבחנים להתקיימות חלופה זו הם המבחנים הכלליים שנקבעו בהלכה הפסוקה להבחנה בין הכנסה אקטיבית לבין הכנסה פסיבית**;

**השני**, במקרה שבו קיימת השכרה של "עסק חיי", עסק פעיל למשך תקופה קצובה ובאופן זמני. בתקופת השכירות ממשיך ה"שוכר" לנהל ולהפעיל את העסק, בתמורה לחלק מהכנסות העסק המשולמות כ"דמי שכירות". בנסיבות אלו, ה"משכיר" הוא מעין שותף ב"עסק חיי", וכפי שהודגש בפרשת ברשף, דמי השכירות המשתלמים למשכיר בחלופה זו אינם **תשואה על הנכס המושכר אלא נגזרים מרווחיות העסק** המופעל בו. דמי השכירות יסווגו בחלופה זו כהכנסה מעסק, ככל שיוכח כי **העסק, להבדיל מהנכס עצמו, הוא נשוא**

**עסקת השכירות.** על הנישום - המשכיר - להוכיח כי השכיר "עסק חי", קרי עסק פעיל, אשר לא חוסל עובר לעסקת השכירות, ושהמשיך להתקיים על ידי השוכר וכי פעילותו נכנסת בגדרי פעילות אקטיבית. הכנסה זו אינה הכנסת שכירות מעצם טבעה, אלא הכנסה רגילה מעסק שאך נחזית להיות הכנסת שכירות, ועל כן תסווגנה הכנסותיו כהכנסות מעסק לפי [סעיף 2\(1\) בפקודת מס הכנסה](#), ולא כהכנסות פסיביות לפי [סעיפים 2\(6\)](#) או [2\(7\)](#) בפקודת מס הכנסה (ראו גם פרשת לשם).

66. **עקרון שלישי** הרלוונטי לסיווג ההכנסה מדמי שכירות, הינו **היקף הנכסים המושכרים**, מבחינת מספרם. כפי שציין כב' השופט ה' קירש [בע"מ \(ת"א\)](#) ורדה יהל נ' פקיד שומה [ת"א 4](#) [פורסם בבנו] (מיום )להלן: "פרשת יהל", **הכנסה עשויה להיחשב כהכנסה עסקית בשל ההיקף (הכמותי) של הפעילות שמצמיחה אותה, ולא רק בשל טיב (איכות) הפעילות**, שכן לא ניתן לטפל בהשכרת מספר רב של נכסים, מבלי שההתעסקות בכך תהפוך לעיסוק ממשי, שיטתי ותדיר, אף אם הפעולות שיבוצעו הן "פעולות בסיסיות" בלבד בקשר לכל מושכר (סעיף 76).

**בפרשת לשם** אימץ כב' השופט ד' מינץ את ההבחנות האמורות, וציין (בפסקה 53) כי -

"הכנסה עשויה להיחשב הכנסה עסקית בשל ההיקף (הכמותי) של הפעילות שמצמיחה אותה ולא רק בשל טיב (איכות) הפעילות" (עניין יהל, פסקה 76). מסקנה זו מתבקשת מפני שלא ניתן לטפל במספר רב של דירות מבלי שההתעסקות בכך תהפוך לעיסוק ממשי, שיטתי ותדיר. עם זאת, המבחן הכמותי אינו חזות הכול ואין בו כשלעצמו, בדרך כלל, כדי להכריע את מינה של ההכנסה מדמי שכירות. אף על פי כן, בעת סיווג ההכנסה יש לתת את המשקל הראוי להיקף הנכסים המושכרים ולהכנסה המופקת מהם, בוודאי כאשר מדובר בהיקפים גבוהים במיוחד כבענייננו".

עוד צוין בפרשת לשם (פסקה 54) כי-

"ככל שעולה כמות הנכסים המושכרים, כך הכניסה אל תחום הרמה המערכתית מצריכה התעסקות משמעותית סביבם. זאת, אף אם מדובר בפעולות בסיסיות בלבד ברמת כל אחד מהנכסים הבודדים כשלעצמם, וההכנסה עבור כל אחד מהנכסים משקפת "הכנסת הבסיס" מהשכרתן במחיר השוק ולא יותר מכך".

וכן, כי (בסעיף 55)-

"ככל שגדלה כמות הנכסים המושכרים עד שעוברת לרמה המערכתית, קשה לתאר כיצד ניתן להפיק אף את ההכנסה הבסיסית עצמה מהשכרתם של כל

הנכסים, לא כל שכן הפקתה ביעילות, בהיעדר תשומה משמעותית של הון אנושי ויגיעה אישית. מדרך הטבע נישום שמשכיר עשרות דירות ולא משקיע יגיעה אישית ותשומות של הון אנושי – בין אם בעצמו ובין אם באמצעות שלוחיו – מסתכן בפגיעה בזרם תזרימי המזומנים הצפוי להתקבל מנכסיו. פגיעה זו עלולה להתרחש כתוצאה מן האפשרות שחלק מהדירות כלל לא יאושו, המשך בגביית חסר או גבייה בלתי אפקטיבית וכלה בחשיפה לתביעות מצד שוכרים בגין אי-עמידה בחובות הבסיסיות שהמשכיר חב כלפיהם מכוח דין או הסכם (תחזוקה שוטפת וטיפול בתקלות שמתרחשות בדירות מפעם לפעם ועוד). אכן, השכרתן של דירות בודדות יכול שתיעשה "אגב אורחא" ומבלי שייפגע זרם ההכנסות הצפוי מהן. אך לא כך הם פני הדברים בהשכרת ריבוי של דירות ברמה המערכתית".

כב' השופט ד' מינץ הוסיף (בפסקה 96) כי-

"קיים קושי בקביעת קו גבול אשר מפריד באופן ברור בין...הכנסה עסקית... לבין...הכנסה פאסיבית... אין לקבוע כי השכרה של חמישה נכסי מקרקעין לעולם לא תיחשב עסק, וגם ייתכן כי בנסיבות מיוחדות ההכנסה מהשכרה של ריבוי נכסי מקרקעין לא תסווג כהכנסה מעסק".

#### מן הכלל אל הפרט

67. יישום המבחנים והעקרונות שנקבעו בהלכה הפסוקה מעלה כי אין לסווג את ההכנסה מהשכרת הנכסים בענייננו כהכנסה מעסק.

הכנסותיה של ג.ש. ארז מדמי שכירות בשנות המס הרלוונטיות היו ממתן זכות שימוש לבילבורד לפרסם שלטי חוצות על קיר של בניין אחד, ומהשכרת שני טרקטורים לחברה קשורה. **נקודת המוצא** כאמור היא כי הכנסה מדמי שכירות היא בבחינת **הכנסה פסיבית**, שעיקרה **תשואה על הנכסים הרלוונטיים**. תרומתו של היהון האנושי או היגיעה האישית בהשכרת נכסים, ככל שהיא קיימת, היא מינימלית, ואכן על פניו מדובר בענייננו בהכנסה פסיבית מובהקת, החייבת במס על פי **סעיפים 62(ב)** או **72(ב) בפקודת מס הכנסה**, לפי העניין, ולמעשה, למעט טענה בעלמא, לא הציגה ג.ש. ארז כל ראיות ליגיעה אישית של ממש שיש בה כדי להטות את הכף לשינוי סיווג ההכנסה.

68. **החריגים שנקבעו בהלכה הפסוקה לכלל שלפיו תסווג ההכנסה מהשכרת נכסים כהכנסה לפי סעיפים 62(ב) או 72(ב) בפקודת מס הכנסה**, לפי העניין, אינם מתקיימים בענייננו.

**החריג הראשון**, הבוחן האם מנהלת ג.ש. ארז 'עסק' להשכרת נכסים, או שיש לסווג את הנכסים הקיימים בידיה כמלאי עסקי, אינו מתקיים בענייננו, שכן ניתן להבחין בנקל,

מ'מבט הציפורי, כי לא מדובר ב'עסק' להשכרת נכסים, אף לא ב'מלאי עסקי' של נכסים להשכרה.

מבחינת היקף הנכסים המושכרים או כמותם, מדובר במספר מועט של נכסים, והשכרתם לא הצריכה קיומו של מנגנון לשם הפקת ההכנסה, ואכן מנגנון שכזה לא היה ב- ג.ש. ארז. ג.ש. ארז אמנם העסיקה עובדת אחת (יתכן שהיא בת משפחה של מר גוזלן), ואולם תפקידה, או היקף עבודתה ב- ג.ש. ארז, לא הובהרו. על כל פנים, גם אם ישנה פעילות אנושית מסוימת, אין בפעילות מצומצמת שכזו כדי להפוך את ההכנסה שעיקרה תשואה פסיבית מהנכסים, להכנסה אקטיבית, המבוססת על ההון האנושי.

מעבר לדרוש אציין כי אילו היה מתממש המיזם שתכננה לדבריה ג.ש. ארז במקרקעין, לבנות בניין להשכרת 314 דירות מגורים, כפי שאפרט להלן, יתכן שהיה מקום לשנות את סיווג הכנסתה של ג.ש. ארז מהשכרת נכסים, שכן הכנסה מהשכרת 314 יחידות מגורים מגיעה בדרך כלל לידי הכנסה מעסק (ראו פרשת לשם), ואולם אין זה המצב בענייננו. מיזם הקמת הבניין להשכרה לא התממש, ו- ג.ש. ארז לא השכירה מעולם 314 דירות למגורים, בוודאי שלא בשנות המס הרלוונטיות.

במקרה כה מובהק אינני מוצאת שיש לסקור ביסודיות את התקיימות של כלל המבחנים שנמנו בהלכה הפסוקה, אשר נועדו בעיקרם למקרי גבול, שבהם מתעוררת שאלה של ממש בדבר סיווג ההכנסה. בהתאם ל'מקבילית הכוחות' בין המבחנים, די בענייננו במבחן הגג, שכן **מדובר במקרה מובהק של הכנסה פסיבית, ומשמעות קבלת עמדתה של ג.ש. ארז, שלפיה מדובר בהכנסה מעסק, היא ריקון סעיפים 2 (6) ו- (7) מתוכנם, ועל כן יש לדחות את הטענה.**

69. **אשר לחריג השני**, מהחווה בין ג.ש. ארז לבין בילבורד ניתן ללמוד כי לא מדובר בהשכרת 'עסק חי' לבילבורד, אלא כאמור במתן **הרשאה לבילבורד להשתמש בקיר בניין לשם פרסום שלטי חוצות**. בילבורד היא אשר ניהלה עסק של פרסום באמצעות שלטי חוצות, ו- ג.ש. ארז לא הייתה שותפה בעסק זה, היא לא טיפלה בהתקשרות עם המפרסמים, אף לא בתחזוקת שלטי החוצות, שכן בהתאם לחווה ההרשאה בינה לבין בילבורד, הייתה בילבורד אחראית גם על תחזוקת שלטי הפרסום. דמי השכירות ששולמו לג.ש. ארז היו קבועים, ולא חושבו כנגזרת מרווחים עסקיים שהפיקה בילבורד. אשר לשני הטרקטורים שהשכירה ג.ש. ארז לחברה קשורה, ולא 'עסק חי', לא מדובר בהכרת 'עסק חי', כי אם בהשכרת ציוד מכני מצומצם בהיקפו, ועל כן, גם בעניין זה לא מתקיים החריג השני.

70. לא זו אף זו. כפי שציין פקיד השומה בנימוקי צו השומה, בשנת 2013 דיווח מר גוזלן בדוח השנתי שהגיש לפקיד השומה, על ההכנסה המועברת אליו כנישום המייצג מהחברה המשפחתית - ג.ש. ארז, בסך של 1,102,232 ₪, כהכנסה **שאינה הכנסה מיגיעה אישית**. דיווח זה תואם את אופייה האמתי של ההכנסה, ולא ניתן הסבר מניח את הדעת לכך שרק בשנת 2014, שבה היה לג.ש. ארז הפסד הון, שונה לפתע סיווג ההכנסה מהכנסה פסיבית

להכנסה מעסק. קשה להימנע מהרושם כי הסיווג שונה לשם קיזוז ההפסד בלבד, מבלי שהייתה לכך הצדקה עניינית כלשהי.

71. **לסיכום נקודה זו, בחינת המהות האמתית של ההכנסה מעלה כי ההכנסה מדמי השימוש בקיר הבניין ומדמי השכירות מהשכרת הציוד המכני של ג.ש. ארז לחברה קשורה, אינה מגיעה לכדי הכנסה מעסק, וכפועל יוצא לא הייתה ג.ש. ארז רשאית לסווג את ההפסד שנוצר לה בשנים 2014-2016 כהפסד מעסק ולקזזו מרווח הון או ממשכורתו של מר גוזלן, שהוא כאמור הנישום המייצג בחברה המשפחתית. לפיכך נדחה הערעור בסעיף זה.**

### **הכנסה מעסקת אקראי**

72. בשנים 2015 ו-2016 דיווחה ג.ש. ארז למנהל מיסוי מקרקעין על מכירת שני נכסי מקרקעין, וחויבה במס שבח: בשנת 2015 דיווחה למנהל מיסוי מקרקעין על מכירת זכויות במקרקעין הידועים כגוש 38091, חלקה 9, תת חלקה 21 (להלן: **"המקרקעין"**), ושילמה מס על שבח של 22,167,037 ₪; ובשנת 2016 דיווחה למנהל מיסוי מקרקעין על מכירת זכויות בחנות, ושילמה מס על שבח של 3,891,934 ₪.

### **צו השומה**

73. פקיד השומה בחן את עסקאות מכירת נכסי המקרקעין ומצא שיש לסווגן כעסקאות אקראי בעלות אופי מסחרי, לפי [סעיף 1\(2\) בפקודת מס הכנסה](#). בהחלטתו התבסס פקיד השומה על ממצאיו העובדתיים כדלקמן: ביום 12.5.2008 רכשה ג.ש. ארז את המקרקעין, במשותף עם חברת **עמיחי סגל השקעות בע"מ** (להלן: **"סגל השקעות"**), חברה בבעלות עורך הדין של מר גוזלן (להלן: **"עו"ד סגל"**). כל אחת מהחברות שילמה בתמורה ל-50% מהזכויות במקרקעין סך של 177,539 ₪.

בבדיקה שערך פקיד השומה עם עו"ד סגל, נמצא כי לאחר שנודע לעו"ד סגל על מכירת המקרקעין במסגרת כינוס נכסים של חברת **מגדלי הקריה באר שבע בע"מ**, החליט לעניין את מר גוזלן ברכישה משותפת של המקרקעין. באותה עת הייתה רשומה על המקרקעין הערת אזהרה לטובת **אחים אוקנין שותפות רשומה**, אשר לא אפשרה עשיית פעולות במקרקעין, ואולם עו"ד סגל ומר גוזלן רכשו את הזכויות בהערת האזהרה, בהסכם מיום 29.3.2008, בתמורה ל-420,000 ₪ בתוספת מע"מ.

פקיד השומה העריך כי מחיר הרכישה הנמוך של המקרקעין הושפע מבעיות נוספות, מלבד הערת האזהרה, כגון תב"ע שלא הייתה בתוקף; בעיות חנייה; הצורך לפנות שוכרים מהמגרש; הסדרת המתחם, ועוד.

מיד לאחר רכישת המקרקעין החל מר גוזלן לפעול לפתרון הבעיות והצליח לחדש את התב"ע. 8 ימים לאחר רכישת המקרקעין התקשרו ג.ש. ארז וסגל השקעות בהסכם עם משרד אדריכלים לביצוע תכנון אדריכלי, תכנון קונסטרוקטיבי ותכנון פיתוח ותנועה במקרקעין לשטחי מגורים. במסגרת ההסכם התחייב האדריכל להמציא לצדדים תכנית

הגשה להיתר בנייה לא יאוחר מיום 25.6.2008, ותכניות מאושרות הכוללות פרטי ביצוע, לא יאוחר מיום 25.7.2008. במקביל, החלה ג.ש. ארז בבניית תקציב עלויות לביצוע הפרויקט, התקשרות עם יועצי אינסטלציה, יועצי בטיחות וכו', כמפורט בפירוט עלויות שהכינה ביום 30.7.2009 וביתרות לתשלום שהגישה לעו"ד סגל ביום 16.8.2009.

במהרה התגלעה מחלוקת בין עו"ד סגל לבין מר גוזלן, ועו"ד סגל החל לפעול למכירת חלקו. ביום 27.1.2011 רכשה ג.ש. ארז את חלקה של סגל השקעות במקרקעין, בתמורה ל-3.2 מיליון ₪, בתוספת החזר הוצאות שהוציאה סגל השקעות על השבחת המקרקעין.

יום לאחר רכישת חלקה של סגל השקעות, ביום 28.1.2011, נחתם בין ג.ש. ארז לבין חברת **מגדל האוניברסיטה בע"מ** (להלן: "**מגדל האוניברסיטה**") הסכם למכירת המקרקעין תמורת 14 מיליון ₪. לפקיד השומה נודע כי בעלי המניות של מגדל האוניברסיטה שמעו על האפשרות לרכוש את המקרקעין והתקשרו עם ג.ש. ארז על מנת שתרכוש את חלקה של סגל השקעות במקרקעין באמצעות מקדמה ששילמו ל-ג.ש. ארז.

במהלך שנתיים ביצעה ג.ש. ארז פעולות שונות בקשר למקרקעין, כפי שנקבע בהסכם בינה לבין מגדל האוניברסיטה. לקראת סוף 2012 התגלע סכסוך בין ג.ש. ארז לבין מגדל האוניברסיטה, אשר בעקבותיו הגישה ג.ש. ארז תביעה לביטול ההסכם לבית המשפט זה (**ה"פ 40765-01-13**) [פורסם בנבו]. במקביל, הגישה מגדל האוניברסיטה המרצת פתיחה נגד ג.ש. ארז בתיק 21591-03-13. שני ההליכים נדונו במאוחד, וביום 1.12.2013 ניתן פסק הדין שבגדרו התקבלה עמדתה של ג.ש. ארז והוכרז על בטלות ההסכם מיום 28.1.2011. ביום 30.6.14 רכשה ג.ש. ארז חנות באותו מתחם, הידועה כגוש 38091, חלקה 9, תת חלקה 1 (להלן: "**החנות**").

74. ביום 22.5.2015 נחתם הסכם למכירת המקרקעין בין ג.ש. ארז לבין **קרן פלטינוס באר שבע בע"מ ורגב א. אחזקות נדל"ן 2015 בע"מ** (להלן שתיהן ביחד: "**קרן פלטינוס**"), בתמורה ל-31.5 מיליון ₪. באותו מועד חתמה קרן פלטינוס על הסכם עם ר. מ. א. חברה לזימות השקעות ובניין 2014 בע"מ (להלן: "**ר. מ. א.**"), חברה בשליטתו המלאה של מר גוזלן, שהוא הסכם למתן הצעה בלתי חוזרת למתן שירותי בנייה לבניית פרויקט במקרקעין בסכום של 111 מיליון ₪.

ביום 13.4.2016 הגישה ג.ש. ארז למחלקת ההנדסה בעיריית באר שבע תכניות לצורך קבלת היתר בנייה לבניית יחידות דיור וחניון במקרקעין.

בחודשים שלאחר חתימת הסכם המכירה לקרן פלטינוס התגלע סכסוך בין ג.ש. ארז לבין קרן פלטינוס, אשר בעקבותיו הגישה ג.ש. ארז תביעה נגד קרן פלטינוס **ה"פ 33605-07-16**. בסופו של ההליך המשפטי נחתם ביום 13.12.2016 הסכם פשרה בין הצדדים, אשר קיבל תוקף של פסק דין, שבמסגרתו הוכנסו מספר שינויים בהסכם המכירה לקרן פלטינוס, וכן הוסכם על מכירת החנות.

75. ג.ש. ארז דיווחה כאמור למנהל מיסוי מקרקעין על מכירת המקרקעין לקרן פלטינוס ברווח (שבח) של 22,167,037 ₪; וכן על מכירת החנות ברווח (שבח) של 3,891,934 ₪. בגין שתי העסקאות שילמה ג.ש. ארז מס שבח. פקיד השומה בדק את העסקאות

**האמורות ומצא כאמור שיש לסווג כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, ולפיכך קבע בצו השומה כי הכנסות ג.ש. ארז מהן הן הכנסות לפי סעיף (1)2 בפקודת מס הכנסה.**

76. פקיד השומה סבר כי מתקיימים בעסקאות האמורות המבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה באשר להבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית:

לעניין מבחן הבקאות, הדגיש פקיד השומה כי ג.ש. ארז פעלה באמצעות מר גוזלן, שהוא קבלן מנוסה, מקצועי ובעל מוניטין של שנים בתחום הנדל"ן, בעל מניות במספר חברות קבלניות, חבר וועדת תכנון ובנייה בהתאחדות הקבלנים בוני הארץ, חבר הנהלת ארגון הקבלנים והבונים באר שבע והנגב, מתמצא בתחום הנדל"ן בכלל ובאזור הדרום בפרט, מכיר את השוק, משכיל להעריך את סיכויי ההשקעה;

אשר לתקופת החזקה, נטען כי ג.ש. ארז רכשה 50% מהמקרקעין ביום 12.5.2008 ועד למועד המכירה למגדל האוניברסיטה, ביום 28.1.2011, חלפו שנתיים ו-8 חודשים. 50% נוספים מהמקרקעין, נרכשו מסגל השקעות ביום 17.1.2011, ונמכרו ביום 28.1.2011, בחלוף יום אחד בלבד. בין המועד שבו התבטלה המכירה למגדל האוניברסיטה (במסגרת הסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין ביום 1.12.2013), לבין מכירת המקרקעין לקרן פלטינוס ביום 22.5.2015, חלפו כשנה ו-6 חודשים;

אשר למבחן ההבשלה וההשבה, הודגש כי במקביל למכירת המקרקעין פעלה ג.ש. ארז גם להשלמת ההליכים התכנוניים והמנהליים, שיאפשרו לרוכשי המקרקעין לממש את זכויות הבנייה, וזאת באמצעות מר גוזלן, אשר נעזר באדריכלים, ופעל מול גורמים שונים בערייה לאישור התכניות ולהשגת היתרי בנייה.

פקיד השומה הפנה למספר אינדיקציות, כגון: לתשאל שערך לעו"ד סגל, אשר השיב כי הכוונה הייתה לרכוש את המקרקעין, להסיר את הבעיות הקיימות, להשביח את המקרקעין, ולמוכרם ברווח; וכן לכך ש-ג.ש. ארז העידה על עצמה כמי שפעלה רבות להשבחת המקרקעין, (במכתב מיום 19.9.2010 לעו"ד סגל; במכתב מיום 24.1.2010; בסעיף 5 בהסכם לרכישת חלקה של סגל השקעות במקרקעין; וכיו"ב).

**אשר למבחן הגג** – מבחן הנסיבות, נטען כי בבחינת מכלול הנסיבות האופפות את העסקה יש לסווג את העסקאות כעסקאות אקראי בעלות אופי מסחרי.

### **טענותיה של ג.ש. ארז**

77. לטענתה של ג.ש. ארז, יישום המבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה מעיד דווקא על כך שמכירת המקרקעין היא מכירה במישור ההוני, ואינה מגיעה לכדי פעילות עסקית או עסקת אקראי.

**מבחינת מבחן תכלית החברה ומטרת הרכישה**, נטען כי תכלית ומטרת הקמתה של ג.ש. ארז הייתה השקעה בנדל"ן והשכרת נכסים. את המקרקעין רכשה ג.ש. ארז במטרה להקים בהם פרויקט להשכרת יחידות דיור לסטודנטים לטווח ארוך, בשל קרבת המקרקעין לאוניברסיטת בן גוריון, ובהתאם לתב"ע אשר אפשרה בנייה של כ-314 יחידות דיור בפרויקט, בשטח של כ-40 מ"ר כל אחת. המקרקעין נמכרו לאחר שהתברר כי קיים

קושי אמתי לקדם את פרויקט ההשכרה לאור התנגדויות הבעלים השכנים (ראו תצהיר עדותו הראשית של מר גוזלן סעיפים 30 עד 31).

אשר למבחן **טיב הנכס** הודגש כי המקרקעין ממוקמים סמוך לאוניברסיטת בן גוריון ומאפשרים בניית יחידות דיור קטנות להשכרה לטווח ארוך המתאימים למגורי סטודנטים.

מבחינת **מבחן הרישום בספרי העסק** נרשמו המקרקעין, החל במועד רכישתם, כ"**רכוש קבוע**", רישום המעיד על הכוונה להחזיק בהם לטווח ארוך.

לעניין **מבחן המימון**, נרכשו המקרקעין באמצעות ההון העצמי של ג.ש. ארז, ללא הישענות על מקור מימון חיצוני.

אשר למבחן **התדירות**, מאז תחילת פעילותה בשנת 2008 לא מכרה ג.ש. ארז נכסי מקרקעין, למעט את המקרקעין בלבד, כך שלא מדובר בפעילות מחזורית ושיטתית. תקופת ההחזקה במקרקעין לא הייתה קצרה, שכן ג.ש. ארז החזיקה במקרקעין למעלה מ-8 שנים, תקופה המעידה על אפייה ההונית של העסקה.

מבחינת **מבחן המומחיות והבקיאות** הודגש כי היותו של אדם קבלן אינה מונעת השקעה פרטית, ועל כן אין בעיסוקו של מר גוזלן כדי להעיד כי מכירת המקרקעין בידי ג.ש. ארז עולה כדי עסק או עסקת אקראי.

אשר למבחן **ההבשלה וההשבחה**, נטען כי לא בוצעה פעולת השבחה במקרקעין, ועלית שווים של המקרקעין נבעה מעליה הכללית במחירי המקרקעין בבאר שבע. הודגש כי התב"ע החלה על המקרקעין לא שונתה, ממועד רכישתם עד למועד מכירתם ולמעשה עד היום; לא ניתן היתר בנייה מיום הרכישה עד יום המכירה, ולמעשה עד היום; לא בוצעה בנייה מיום רכישת המקרקעין עד יום המכירה, ולמעשה עד היום. היטל ההשבחה אשר שולם במועד הרכישה הינו היטל החל על מוכר המקרקעין ל-ג.ש. ארז, בגין התב"ע הקיימת משנת 1996, אשר הושת על ש.ג. ארז כחלק מחוזה הרכישה, ועל כן הוא אינו רלוונטי לבחינת הטענה האם הייתה השבחה בתקופת ההחזקה של הזכויות במקרקעין; פעולות השבחה אשר ביצעו גוזלן או ג.ש. ארז בוצעו כולן לאחר השלמת מכירת המקרקעין, ושירותים נוספים שסופקו לקרן פלטינום אינם מעידים על השבחה שבוצעה במקרקעין עובר למכירה. ג.ש. ארז הפנתה לפסיקה אשר הכירה בכך שהכנסה הנובעת מעלית שווי היא הכנסה הונית. לעניין **'מבחן הגג'** טענה כי בהתאם למבחן האמור ניתן לבחון גם את כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה והמכירה וכיו"ב.

78. לתמיכה בטענותיה **זימנה ג.ש. ארז מספר עדים**:

**מר גוזלן הצהיר בתצהיר עדותו הראשית** כי מטרת רכישת המקרקעין הייתה לבנות פרויקט להשכרת דירות, ולהשאיר אותן בבעלותה של ג.ש. ארז על מנת שיישארו לנכדים, ולא במטרה להשביח את המקרקעין ולמכרם, כפי שהעיד עו"ד סגל. רק בשל התנגדות הדיירים, מכרה ג.ש. ארז את המקרקעין חלף קידום פרויקט השכרה (ראו תצהיר עדותו שהראשית של מר גוזלן סעיף 37-38).



**עו"ד אהוד ערב**, אשר ליווה את ג.ש. ארז בעסקה משלב רכישת חלקה של סגל השקעות במקרקעין, הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי ג.ש. ארז פעלה כדי להקים במקרקעין פרויקט שייעודו המרכזי מגורי סטודנטים, וזאת בשל הקרבה לאוניברסיטת בן-גוריון. ג.ש. ארז השקיעה משאבים רבים להקמת הפרויקט, בין היתר, התקשרה עם משרדי מתכננים. התוכניות להקמת הפרויקט נתקלו בהתנגדויות רבות מצדם של בעלי החלקות הסמוכות, אשר עכבו את קידום הפרויקט. לאחר שכשלו הניסיונות להגיע להסדר, הוחלט להעמיד את המקרקעין למכירה. החל במועד רכישת המקרקעין ועד מועד מכירת המקרקעין לא בוצע כל שינוי תב"ע או שיפור תכנוני כלשהו במקרקעין.

**האדריכל אילן לוי** הצהיר בתצהיר עדותו הראשית, כי במהלך ינואר 2016, שכרה ג.ש. ארז את שירותיו כאדריכל לצורך הקמה וקידום של פרויקט השכרה למגורים לטווח ארוך. הפרויקט תואם את הוראות התב"ע החלה במקום, המאפשרת בנייה של כ- 314 יחידות דיור, רובן בנות כ- 40 מטר כל אחת, המתאימות להשכרה למגורים. במסגרת התוכנית האדריכלית, נדרש לבצע תיקונים בהתאם לדרישות אדריכלית העיר. כמו כן ביצע תיאום תכניות עם יועצי הפרויקט קונסטרוקציה, חשמל, מיזוג אוויר ועוד. התוכנית נתקלה בהתנגדויות אשר עכבו את קידום הפרויקט. החל ממועד רכישת המקרקעין ועד ליום מכירת המקרקעין לא היה שינוי תב"ע והזכויות נותרו כפי שהיו בתב"ע המקורית, גם במועד מתן תצהירו.

**השמאי מר דני כוודי**, פירט בחוות דעתו מיום 5.9.2019, כי עלית השווי של המקרקעין נבעה מעליית מחירי הנדל"ן במועדים הרלוונטיים, ולא משיפור תכנוני שהביא לעליית השווי. מטרת תכנית בניין עיר החלה במקום, היא הקמת אזור משולב מגורים, משרדים, משולב במסחר. בסיכום חוות דעתו, קבע כי לא בוצע כל שיפור תכנוני על ידי חב' ג.ש. ארז. זכויות הבניה נותרו כפי שהיו במועד רכישתן על ידי החברה, ועד המכירה לא התקבל היתר בניה, כך שלא חלה כל השבחה במקרקעין בין שנת 2011 לבין שנת 2015.

### **טענותיו של פקיד השומה**

79. פקיד השומה דחה את טענתה של ג.ש. ארז, שלפיה נבעה העלייה בשווי המקרקעין מהעלייה הכללית בשווי המקרקעין בבאר-שבע וכי לפעילותו של מר גוזלן לא היה כל קשר לכך. נטען כי במהלך השנים שבהן החזיקה ג.ש. ארז במקרקעין, בוצעו מספר בלתי מבוטל של פעולות שונות אשר מטרתן הסופית הייתה להביא למכירת המקרקעין בשווי גבוה, היינו להביא לעליית שווי המקרקעין. עוד נטען כי אין חשיבות לשאלה האם הוצא היתר לבניה הלכה למעשה או לשאלה אם שולם היטל השבחה. נטען כי לא רק שפעולות אלו מהוות השבחה של המקרקעין מבחינה מהותית, כלל הפעולות שנעשו הביאו לכך שבסופו של יום נמכרו המקרקעין בשווי שבו נמכרו. מחיר שתי העסקאות שיקף את מכלול ההתחייבות שנטלה על עצמה ג.ש. ארז, ואין נפקות לשאלה האם קיימה ג.ש. ארז את התחייבויותיה, אם לאו. פקיד השומה הדגיש כי במהלך השנים שולמו תשלומים שונים

הנוגעים למקרקעין כגון היטל השבחה ודמי חכירה בסכום של כ 1,500,000 ₪ בגין המקרקעין.

אשר לטענה כי מטרתה של ג.ש. ארז הייתה לבנות פרויקט להשכרת דירות ולהשאירו בבעלותה של ג.ש. ארז, וכי הוחלט על מכירתם רק בשל ההתנגדויות, נטען כי קיימת סתירה בטענה זו (אשר לא הוכחה בדרך כלשהי), שכן ג.ש. ארז נטלה על עצמה התחייבות לבנות את הפרויקט, ולא ייחסה כל משמעות להתנגדות הדיירים; ג.ש. ארז התחייבה להחתים את בעלי הזכויות האחרים בבית המשותף; להתקשר עם יועצים ומתכננים; לשלם היטל השבחה; להתקשר בהסכמים רלוונטיים עם העירייה; וביום מכירת המקרקעין נתנה לרוכשים הצעה בלתי חוזרת לבניית הפרויקט בסכום של 111,000,000 ₪, באמצעות חברת ר. מ. א. מבלי לייחס כל חשיבות להתנגדויות. ההתנגדויות אפוא לא מנעו ממר גוזלן לקחת על עצמו את כלל ההתחייבויות לבנות את הפרויקט.

### דיון והכרעה

80. עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי היא עסקה מסחרית בודדת, שאינה בתחום עיסוקו הקבוע והסדיר של הנישום (ראו למשל [ע"א 1824/07 חיים קרן נ' פקיד שומה גוש דן](#), פ"ד סה (3) 636 (2012) (להלן: "**פרשת קרן**"), פסקה 32). בהלכה הפסוקה בואר כי לא לכל עסקה 'אופי עסקי', וצביונה המסחרי הוא אשר מקנה לה את אופיה ה'עסקי', ומבחין בינה לבין עסקה אחרת (שם, פסקה 33). 'עסק' כאמור אינו מוגדר ב**פקודת מס הכנסה**, ובכל מקרה ומקרה נעשית בחינת הסיווג לגופו, בהתאם למבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה (שהם בעיקרם אותם מבחנים המשמשים להבחנה בין הכנסה 'הונית' לבין הכנסה 'פירותית').

81. **יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה מעלה כי מדובר בענייננו בעסקאות אקראי בעלות אופי מסחרי.**

ביישום **מבחן הגג**- מבחן הנסיבות האופפות את העסקה, וממבט העל, 'מבט הציפור', ניתן להבחין ב'אופיה העסקי' וצביונה המסחרי של העסקה (אפיונים כלליים אשר הוזכרו בפרשת קרן). אפיונים מסחריים אלו באים לידי ביטוי בראש ובראשונה בכך שעסקת מכירת המקרקעין נעשתה בד בבד עם חתימת הסכם למתן שירותי בניה בין קרן פלטינוס, רוכשי המקרקעין, לבין ר.מ.א. חברה אחות, שבבעלותו של מר גוזלן. מדובר אפוא **בעסקה יזמית כוללת**, בעלת אופי מסחרי, אשר במסגרתה נמכרו המקרקעין לקרן פלטינוס, כנדבך אחד במיזם, בעוד שהנדבך האחר הוא התקשרות בין קרן פלטינוס לבין חברה אחות (דברים אלו נכונים גם לעניין מכירת החנות, שיש לראותה כרכיב נוסף בעסקה הכוללת של המקרקעין לקרן פלטינוס). ניצול ההזדמנות העסקית שנקרתה בדרכם של ג.ש. ארז ומר גוזלן אשר באמצעותו פעלה, ומכירת המקרקעין כרכיב בעסקה כוללת, מעיד על מאפייניה המסחריים והעסקיים של העסקה, ועל כך שסיווגה הנכון הוא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, ולא מכירת מקרקעין שנותרה בתחום ההוני, החייבת במס שבח.

כפי שציין כב' השופט ד' מינץ בפרשת לשם, נועדו מבחני העזר לשקף את קיומה של **התשואה על ההון האנושי והיגיעה האישית העומדים מאחורי הפקת ההכנסה**. בענייננו קיימת תשואה על ההון האנושי, ההכנסה באופייה היא הכנסה אקטיבית, ולא פסיבית, ועל כן סיווג ההכנסה הנכון הוא כהכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.<sup>82</sup> יישום מבחני העזר האחרים תורם אף הוא להתרשמות האמורה.

מבחינת **מבחן הידענות והבקיאות**, מר גוזלן, בעל המניות היחיד, שבאמצעותו פעלה ג.ש. ארז, הוא כאמור קבלן מנוסה, בעל מוניטין של שנים בתחום הנדל"ן, בקיא בתחום, כפי שפירט פקיד השומה בהרחבה. אף שלא קיימת מניעה עקרונית כי גם לקבלן יהיו השקעות במקרקעין שיסווגו כהשקעות הוניות, לא שוכנעתי כי כך היה בענייננו. כפי שציין כב' השופט י' עמית בע"א [8942/15](#) **יחזקאל (איזי) שרצקי נ' פקיד שומה תל אביב 4** [פורסם בנבו] (מיום 26.12.2018) (להלן: "**פרשת שרצקי**") (פסקה 8 (ז)),

**"מומחיותו של הנישום משמשת מבחן עזר רב חשיבות על מנת לקבוע אם טיב העסקאות שהוא עושה הן עסקיות או הוניות [...] הבסיס למבחן זה הוא הרעיון כי אדם מנסה לעשות עסקים באותם תחומים שבהם יש לו ידע ובקיאות [...] לכן, ככל שרבה יותר בקיאותו של הנישום בתחום שבו נעשית העסקה, כך ניטה לראות בה פעילות 'עסקית' או 'פירותית'."**

על רקע בקיאותו של מר גוזלן בתחום וניסיונו הרב, עלה בידו **לנצל** כאמור **הזדמנות עסקית** ולרקום עסקה כוללת, שמכירת המקרקעין על ידי ג.ש. ארז היא רכיב אחד בלבד בה, לצד רכיב מתן שירותי בניה בתמורה על למעלה מ-100 מיליון ₪ על ידי חברה אחות. בקיאותו של מר גוזלן בתחום באה לידי ביטוי לא רק בשלב מכירת המקרקעין, אלא בכל שלבי ההחזקה במקרקעין, החל במועד רכישתם. מר גוזלן ידע לנצל הזדמנות עסקית לרכישת המקרקעין במסגרת הליכי כינוס נכסים, במחיר נמוך, תוך ניצול בקיאותו וידענותו בתחום, אשר אפשרו לו לא רק לזהות את הפוטנציאל העסקי, אלא גם להתגבר על הבעיות התכנוניות והמשפטיות, ובמקביל לרכישת המקרקעין (אשר נרכשה בשותפות, אלמנט התורם לאופייה העסקי), רכש גם את הערת האזהרה שהשפיעה על מחיר המקרקעין. מיד לאחר הרכישה החלה ג.ש. ארז בפעולות תכנוניות, זהות במהותן לפעולות שבהן נקט מר גוזלן במסגרת כלל עסקיו- התקשרות עם יועצים ומתכננים, ונקיטת אמצעים נוספים לשם בניה עתידית במקרקעין.

מבחינת **מבחן תדירות העסקאות או הפעולות**, כפי שציין כב' השופט ד' מינץ בפרשת לשם (פסקה 33), **"ככל שמספר הפעולות בנכס רב יותר כך מתחזקת המסקנה כי ההכנסות המופקות בגינו הן ביסודן עסקיות, כאשר בחינת התדירות תיעשה בשים לב לסוג הנכס"**, ומבחינת **מבחן ההבשלה וההשבחה**, בואר באותה פרשה כי- **"ביצוע פעולות השבחה, פיתוח, שיווק ופעולות אחרות שתכליתן העלאת ערכם של הנכסים או התמורה שמתקבלת בגין השימוש בהם, יהיה בו כדי להדגיש את האופי המסחרי של הפעילות"**.

בענייננו, החל במועד רכישת הנכס נעשו פעולות רבות לשם השבחת המקרקעין, במישור התכנוני, ובהתקשרויות חוזיות עם שותפים שונים, במישור המיזמי- עסקי. מבחינת **טיב הנכס**, אופי הפעולות שנעשו, ריבויין ורמת האינטנסיביות שלהן, אינם מעידים על **החזקה הונית פסיבית** במקרקעין, אלא על **פעילות עסקית אקטיבית** בהם, לשם השבחתם או לשם יצירת הזדמנות לעסקה. המבחן לעניין זה אינו בהכרח על פי שינוי התב"ע או קבלת היתר בניה, שאינם מאפיינים הכרחיים לאפיון העסקה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, אלא על פי הפעילות בפועל לשם קבלתם, לשם תכנון המקרקעין, או לשם התקשרות בעסקאות יזמות או מכירה. מועד הוצאת ההיתר או מועד שינוי התב"ע הם בשליטת הנישום, ואין להוציא מכלל אפשרות שהמכירה תתבצע ערב הוצאתם או קבלתם, בזכות הליכי ההשבחה שבהם נקט הנישום. השקעה הונית מתאפיינת כאמור בפסיביות, ולא ב'יגיעה אישית' מצד הנישום, וקיומה של פעילות אינטנסיביות, כמו בענייננו, מעידה על סיווג העסקי, ועל כך שהתשואה קשורה ביגיעה האישית, ושאינה תשואה פסיבית.

מבחינת **מבחן ההתארגנות**, פעלה ג.ש. ארז להקמת מיזמים עם שותפים, מתחילת הדרך, החל בשותפות על עו"ד סגל, לשם התגברות על מכשולים משפטיים שעמדו בדרכה להקמת המיזם, המשך בהתקשרות עם 'מגדל האוניברסיטה', ועד להתקשרות עם קרן פלטינוס, שהייתה כאמור עסקה כוללת בעלת שני נדבכים לפחות, של מכירת המקרקעין על ידי חברה אחת, והתקשרות למתן שירותי בניה עם החברה האחות. שיתופי פעולה אלו נועדו לקדם את הפרויקטים העסקיים המתוכננים, ואף שהשניים הראשונים לא צלחו, לא כך היה עם השותף האחרון.

אין להוציא מכלל אפשרות כי עסקה שהחלה כהשקעה הונית, בשלבה האחרון הוא שלב המכירה תסווג כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, ואולם בענייננו מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי החל במועד רכישת המקרקעין וכלה במועד מכירתם.

83. ג.ש. ארז הציעה לכאורה מבחן אחר להבחנה בין הכנסה הונית להכנסה מעסקת אקראי, וטענה כי כיון שהרווח מקורו **בעליית המחירים הכללית** בעיר באר שבע, יש לסווג את המכירה כמכירה שבוצעה במישור ההוני ולא כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. לתמיכה בטענתה הגישה כאמור ג.ש. ארז חוות דעת שמאית, שבה נקבע כי התמורה שקיבלה ג.ש. ארז בעד המקרקעין משקפת את עליית המחירים בלבד.

84. בראש ובראשונה אציין כי לא שוכנעתי על יסוד חוות הדעת שההכנסה אכן משקפת את עליית מחירי הנדל"ן בלבד, בעיר באר שבע בכלל או באזור שבו מצוי הפרויקט בפרט.

בחוות דעתו השווה השמאי את שווי השוק **ביום מכירת המקרקעין לקרן פלטינוס**, לעומת שווי השוק ביום 28.1.2011, **יום מכירת המקרקעין לראשונה**. לא ניתן הסבר מניח את הדעת לכך שההשוואה של העלייה בשווי השוק לא בוצעה לעומת מועד רכישת המקרקעין, אף שזו ההשוואה המתבקשת לשם בחינת עליית השווי. השמאי אף נמנע מלהתייחס בחוות דעתו לתמורה ששילמה ג.ש. ארז בעד המקרקעין ביום הרכישה (סך של 177,539 ₪), לתמורה ששילמה לסגל השקעות בתמורה לרכישת חלקה במקרקעין (בסך של 3,200,000 ₪), או לתמורה ששילמה מגדל האוניברסיטה יום למחרת, אף נמנע מלהתייחס

לשווי השוק באותם מועדים. שווי השוק או הרווח צריכים כאמור להיבחן בתקופת ההחזקה במקרקעין כולה, ולא רק במועדים שרירותיים שנבחנו על ידי השמאי, ועצם הבחירה להציג את עליית המחירים בתקופה חלקית בלבד, מעידה לכאורה על כך שהרווח שהיה לג.ש. ארז בכלל תקופת ההחזקה במקרקעין אינו משקף עליית שווי בלבד.

עיון בחוות הדעת של השמאי מעלה סימני שאלה נוספים באשר למסקנתו של השמאי, כגון בעניין הנכסים שלגביהם נערכה ההשוואה, אשר אף אחד מהם אינו מצוי באזור שבו מצויים המקרקעין. בחקירתו הנגדית אישר השמאי שאף אחת מהעסקאות שלגביהן ערך את ההשוואה, לא הייתה בשכונה ד', שבה מצויים המקרקעין, שכן לטענתו, באותה תקופה, לא היו עסקאות אחרות במגרשים בשכונה ד' (עמ' 22 ש' 32-33). יחד עם זאת, הוא לא ביאר מדוע בחר דווקא בנכסים המצויים בשכונות מסוימות, ולא בשכונות אחרות, שאופיין אולי דומה יותר לאופי השכונה שבה מדובר. כמו כן לא נתן הסבר לכך שלא ציין בחוות דעתו מהי עליית השווי הממוצעת בעיר באר שבע בכללותה. בחקירתו הנגדית ביאר השמאי כי ערך התאמה לעניין המיקום, ואולם על פי הסברו, הוא זה שקבע את מ'קדם התאמה' למיקום הנכסים שבו בחר (עמ' 23 ש' 4-22), וכי על פי התקינה הוא רשאי להפחית בחישוביו למעלה מ-30%!

נוסף לסימני שאלה אלו, שבעטיים אינני מוצאת לנכון לאמץ את מסקנות חוות הדעת, אציין כי לא הוצגו לפני הערכות שווי של המקרקעין אשר נערכו בזמן אמת, במועד רכישת המקרקעין או במועדים הרלוונטיים האחרים שצינתי, אף לא הוצגו תכניות עסקיות שנערכו.

**נוכח סימני שאלה אלו לא שוכנעתי כי ההכנסה שהפיקה ש.ג. ארז ממכירת המקרקעין (או ממכירת החנות) משקפת עליית שווי בשל עליית מחירים בלבד.**

85. גם מבחינה עיונית לא מצאתי שיש לקבל את טענתה של ג.ש. ארז. בטענותיה הפנתה ג.ש. ארז לפרשת שרצקי. כב' השופט ע' גרוסקופף עמד באותה פרשה, בדעת יחיד (ראו פסקה 10) על ההבחנה בין הכנסה 'הונית' לפירותית' כדלקמן-

**"הכנסה הונית היא אם כך ההכנסה הצומחת לאדם ממימוש של רווח הון, דהיינו ממימוש של רווח שנוצר בעקבות עליית שווי השוק של הנכס הנמכר בתקופה הרלוונטית. מיסוי הכנסה הונית הוא לפיכך מיסוי של הרווחים שנצמחו לנישום מעליית שווי השוק של הנכס, ואשר מומשו על ידו ... אמור מעתה – "הכנסה הונית" היא הכנסה הנובעת ממימוש רווח הנובע מעליית שווי השוק של רכוש (הון) הנישום...**

לעומת זאת, הכנסה פירותית, היא הכנסה שאדם מפיק מניצול המשאבים השונים העומדים לרשותו, ובכלל זה כישוריו, ידיעותיו ונכסיו... ואולם, בשונה מהכנסה הונית, אין היא נובעת (ולמצער אין

**היא נובעת בעיקרה) ממימוש עליית שווי השוק של רכוש (הון) הנישום.**

**העמדת הדברים בדרך זו מבהירה כי ההבדל הבסיסי בין "הכנסה הונית" לבין "הכנסה פירותית" הוא ברכיב בגינו הופקה ההכנסה – הכנסה הנובעת ממימוש עלייה בשווי השוק של רכוש הנישום היא הכנסה הונית, בעוד שהכנסה המופקת מניצול כישוריו ומשאביו של הנישום היא הכנסה פירותית. ודוק, להבחנה זו זיקה מסוימת לדימוי העץ והפירות, ואולם היא מבהירה כי מאחורי דימוי זה עומדת מהות הנוגעת לדרך בה צמח הרווח בידי הנישום – האם כתוצאה מעלייה בשווי השוק של רכושו (רווח הון) או כתוצאה מערך כלכלי שהפיק הנישום באמצעות כישוריו ומשאביו (רווח פירותי)".**

כמו כן הבהיר כב' השופט גרוסקופף (בפסקה 11) כי –

**"ייתכנו מצבים בהם הרווח יהיה תוצר של שני מרכיבים: רכיב השינוי בשווי השוק (רווח הון) ורכיב הכישרון והמשאבים של הנישום (רווח פירותי). ואולם, עלינו להתחקות אחר הרכיב הדומיננטי מבין השניים אשר עומד מאחורי ההכנסה, על פיו תמוסה ההכנסה, וזאת תוך העדפה של כללים ודאיים על פני דיוק מושלם".**

86. איתור הגורם הרלוונטי, יעשה, על פי כב' השופט גרוסקופף, באמצעות מבחני העזר שנקבעו בהלכה הפסוקה, בזו הלשון (ראו בפסקה 12)–

**"מבחני העזר השונים שפותחו בפסיקה נדרשים, אם כך, לשם איתור הגורם הדומיננטי העומד מאחורי ההכנסה – עליית שווי השוק של רכוש הנישום או ערך שהופק על ידי הנישום מניצול כישוריו ומשאביו".**

המסקנה הנלמדת מהדברים היא כי איתור הגורם הדומיננטי יעשה בהתאם למבחני העזר **האיכותיים** שנקבעו בהלכה הפסוקה, המעידים על הגורם הדומיננטי (כפי שהודגם בפסק הדין), ולא על פי חוות דעת שמאיות שיבקשו לקבוע כי עליית השווי היא הגורם הדומיננטי או הבלבדי ברווח. כפי שציין כב' השופט גרוסקופף בפרשת שרצקי (פסקה 13)–

**בין ההגדרה המוצעת לבין הרציונל העומד מאחורי ההבחנה בה עסקינן (הכנסה הונית או פירותית) אין התאמה מלאה, וזאת ממספר טעמים.**

ראשית... ההצדקות להבחנה אינן מוסכמות על הכל, אלא שנויות במחלוקת; שנית, ההצדקות מבוססות על הנמקה שיש לה מספר ראשים, ויישומן הישיר היה נתקל לפיכך במקרי ביניים לא פשוטים; שלישית, הפעלת מבחן אמורפי, המחייב בכל מקרה ומקרה בחינת משתנים כגון אפשרות תמחור, מידת נזילות, גמישות וניידות, יוצרת לא רק אי בהירות, אלא גם פותחת פתח נרחב לתכנונים ולתחבולות מצד הנישומים. אכן, כלל ברור ופשוט, גם אם מקורב בלבד, עדיף במקרים רבים בתחום דיני המס, על כלל שהוא מדויק יותר בתוצאתו, אך מורכב מאוד בהפעלתו, יוצר אי וודאות וניתן לתמרון בנקל ... (ההדגשה אינה במקור).

87. ואכן, אף שמבחינה רעיונית משקפת ה'הכנסה ההונית' את התשואה על ההון, בעוד ש'ההכנסה הפירותית' משקפת את ההכנסה שמפיק אדם מכישוריו, ההבחנה בין שני סוגי ההכנסה לא תעשה באמצעות מבחן כמותי 'שמאי', הבוחן את עליית השווי באמצעות חוות דעת שמאיות. סיווג ההכנסה כ'הונית' או כ'פירותית' על פי חוות דעת שמאית, מעורר קשיים רבים, ופותר פתח לתכנונים ותחבולות. (למעשה גם בעל עסק המוכר מוצרים עלול לטעון כי הרווח שהפיק במכירת המוצרים הוא במישור ההוני, כיוון שהתמורה שקיבל בעד המוצרים משקפת את שווי השוק, ועל כן הכנסתו הינה הכנסה הונית ולא הכנסה מעסק).

88. לא זו אף זו. כבי' השופט ע' גרוסקופף קבע בפרשת שרצקי מספר חריגים למבחן שהוצע לכאורה, אשר בהתקיימם תחשב ההכנסה כעסקית: **הראשון**, בנסיבות שבהן צומחים הרווחים בשל **כישורו וידיעתו** של הנישום; **השני**, בנסיבות שבהן צומחים הרווחים בשל **מומחיותו** בתחום; **והשלישי**, בנסיבות שבהן צומחים הרווחים בשל **מידע ייחודי** שיש לנישום. בענייננו כאמור מתקיימים החריגים האמורים בבעל המניות היחיד, מר גוזלן, כך שהשינוי בשווי השוק אינו רלוונטי לסיווג ההכנסה גם על פי הדעה שהובעה בפרשת שרצקי.

89. לא למותר להזכיר בהקשר זה כי בפרשת לשם נדחתה במפורש הטענה לקיומה של הכנסה מעורבת (ראו שם, פסקאות 75-76).

זאת ועוד. בפרשת לשם נדונה טענה דומה, שלפיה אין כל 'ערך מוסף' ליגיעתו האישית של הנישום בהשכרת דירות, וההכנסה שיפיק תהיה תמיד בהתאם ל'שווי השוק' של דמי השכירות, ועל כן יהיה סכום ההכנסה זהה בין אם תסווג ההכנסה כ'הכנסה פסיבית', בהתאם [לסעיף 6\(2\) בפקודת מס הכנסה](#), ובין אם תסווג כהכנסה אקטיבית על פי [סעיף 1\(2\) בפקודת מס הכנסה](#). טענה זו נדחתה בפרשת לשם, ונקבע כי-

**"קשה לתאר כיצד ניתן להפיק אף את ההכנסה הבסיסית עצמה מהשכרתם של כל הנכסים, לא כל שכן הפקתה ביעילות, בהיעדר תשומה משמעותית של הון אנושי ויגיעה אישית. מדרך הטבע נישום שמשכיר עשרות דירות ולא**

משקיע יגיעה אישית ותשומות של הון אנושי – בין אם בעצמו ובין אם באמצעות שלוחיו – מסתכן בפגיעה בזרם תזרימי המזומנים הצפוי להתקבל מנכסיו. פגיעה זו עלולה להתרחש כתוצאה מן האפשרות שחלק מהדירות כלל לא יאושו, המשך בגביית חסר או גבייה בלתי אפקטיבית וכלה בחשיפה לתביעות מצד שוכרים בגין אי-עמידה בחובות הבסיסיות שהמשכיר חב כלפיהם מכוח דין או הסכם (תחזוקה שוטפת וטיפול בתקלות שמתרחשות בדירות מפעם לפעם ועוד). אכן, השכרתן של דירות בודדות יכול שתיעשה "אגב אורחא" ומבלי שייפגע זרם ההכנסות הצפוי מהן. אך לא כך הם פני הדברים בהשכרת ריבוי של דירות ברמה המערכתית".

90. הבחינה אפוא לא נעשית באמצעות בחינת 'שווי השוק', אלא בהתאם למבחני העזר האיכותיים, המסייעים בסיווג ההכנסה בהתאם למאפייניה המהותיים. ללא קשר להיקפה או שוויה של ההכנסה, במידה ומדובר ביגיעה אישית של ממש, בין אם היא רווחית או הפסדית, בין אם הנישום המפיק אותה מוכשר (ומצליח להפיק הכנסה גבוהה משווי השוק) ובין אם לאו, יש להחיל עליה את ההוראות החלות על הכנסה לפי [סעיף 2\(1\) בפקודת מס הכנסה](#), לרבות שיעורי המס.

91. לסיכום נקודה זו, הכנסתה של ג.ש. ארז ממכירת המקרקעין והחנות היא הכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, ועל כן נדחה הערעור בסוגיה זו.

### הוצאות בגין תשלום דמי ניהול לחברה קשורה

92. בשנת 2014 תבעה ג.ש. ארז ניכוי הוצאות בשל תשלום של 530,000 ₪ (להלן: "התשלום"), ששילמה ל-ש.מ.י.ה, חברה אחות, שבעל מניותיה היחיד הוא מר גוזלן. לטענתה של ג.ש. ארז שולם התשלום ל-ש.מ.י.ה. כדמי ניהול. בעקבות ביצוע התשלום, נוצר ל-ג.ש. ארז הפסד, אשר יוחס למר גוזלן כנישום המייצג בחברה משפחתית, והוא קוֹזֵז בתיקו האישי מהכנסותיו מהמשכורת ששילמה לו ש.מ.י.ה. באותה שנה, שנת 2014, דווחה ש.מ.י.ה. על הפסדים לצורכי מס, שאותם קיזזה כנגד התשלום.

כפועל יוצא לא שולם המס על התשלום, אשר סווג כאמור על ידי המערערים כדמי ניהול, לא על ידי ג.ש. ארז, אשר דרשה אותו כהוצאה; לא על ידי ש.מ.י.ה, אשר קיזזה אותו כנגד הפסד, ולא על ידי מר גוזלן, אשר קיזז את ההפסד המועבר אליו מג.ש. ארז מהכנסתו ממשכורת.

### טענותיו של פקיד השומה

93. פקיד השומה בדק ומצא כי ג.ש. ארז לא תבעה מעולם הוצאות בגין דמי ניהול ששילמה כביכול, לא בשנות המס שקדמו לשנת 2014, אף לא בשנות המס שלאחריה. זאת ועוד, לאחר שקבע שהכנסותיה של ג.ש. ארז בשנת המס היו הכנסות פסיביות בלבד, אשר אינן



עולות לכדי הכנסה מעסק, לא מצא פקיד השומה מדוע נחוצים לג.ש. ארז שירותי הניהול, בוודאי שלא בסכום כה גבוה כפי שנתבע.

חרף דרישותיו של פקיד השומה, לא הציגה ג.ש. ארז את הסכם דמי הניהול אשר נכרת לכאורה בין שתי החברות ולא הסבירה את הרקע למתן שירותי ניהול, אף לא פירטה מה כללו שירותי הניהול ומה הסיבה לכך שרק בשנת 2014 היו שירותים אלו נחוצים. לאור האמור, קבע פקיד השומה כי אין להתיר את הוצאות הניהול בסכום של 530,000 ₪ כהוצאה, וזאת בהתאם [לסעיף 17](#) רישא [בפקודת מס הכנסה](#).

### טענותיה של ג.ש. ארז

94. לטענתה של ג.ש. ארז, פעילותה השוטפת והעיקרית בשנות המס הרלוונטיות הייתה השכרת נכסים והכנסותיה מפעילות זו היו הכנסה עסקית. ג.ש. ארז, לא העסיקה עובדים או מנהלים מטעמה לצורך תפעול פעילות ההשכרה, ושירותי הניהול ניתנו לה על ידי ש.מ.י.ה. לפיכך מדובר בהוצאות בגין שירותי ניהול אשר הוצאו כולן בייצור הכנסותיה של ג.ש. ארז ועל כן מותרות בניכוי. המערערים הוסיפו כי לגוזלן יוחסו הכנסות ממשכורת מחברת ש.מ.י.ה. אשר באמצעותה סיפק את שירותי הניהול ל- ג.ש. ארז. בתצהיר עדותו הראשית פירט מר גוזלן כי בשנת 2014, שילמה ג.ש. ארז הוצאות דמי ניהול בסך של 530,000 ₪ לש.מ.י.ה. בגין שירותי ניהול שניתנו על ידי ש.מ.י.ה. באמצעותו לצורך קידום פרויקט השכרת המקרקעין.

### דיון והכרעה

95. לאחר עיון בטענות הצדדים ובראיותיהם לא שוכנעתי כי אכן מדובר בתשלום דמי ניהול, כפי שטענה ג.ש. ארז.

בראש ובראשונה, לא ניתן הסבר מניח את הדעת מדוע במערכת היחסים בין החברות הקשורות שילמה ג.ש. ארז דמי ניהול לש.מ.י.ה. דווקא בשנת 2014, אך לא בשנים שלפניה או בשנים שלאחריה.

שנית, לא ניתן הסבר מניח את הדעת מדוע הצדיק היקף הכנסותיה של ג.ש. ארז לפי [סעיפים \(6\)2 ו-\(7\)2 בפקודת מס הכנסה](#), ניהול דווקא על ידי מר גוזלן, ולא למשל על ידי העובדת אשר הועסקה בחברה, בוודאי שלא בהיקף שנדרש. כפי שפורט לעיל, מצאתי שהכנסתה של ג.ש. ארז ממכירת המקרקעין בשנים 2015 ו-2016 הייתה אכן הכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, וגם בהינתן מסקנתי זו, ובשים לב לפעילות שנעשתה בהקשר למקרקעין בשנת 2014, לא מצאתי שיש הצדקה להכיר בתשלום שבוצע כביכול לש.מ.י.ה. דווקא בשנת 2014 כתשלום עבור דמי ניהול.

למותר לציין כי לא הוכח לפקיד השומה או לבית המשפט כי בפועל ניתנו שירותי ניהול, לא הוצגו אסמכתאות כגון הסכם לתשלום דמי ניהול, אף לא פירוט בדבר שירותי הניהול שניתנו.

קשה להימנע מהרושם כי העברת התשלום לש.מ.י.ה. בשנת 2014 בלבד, נועד לאפשר קיזוז הפסד, אף שאין אפשרות להעביר הפסדים לקיזוז בין חברות אחיות. בשים לב למגבלות הקיימות בדבר ניכוי הוצאות מההכנסה ובדבר קיזוז הפסדים, אין די בטענה בעלמא על עצם תשלום דמי הניהול לחברה קשורה, ויש להוכיח כי אכן מדובר בדמי ניהול, וכי הם שולמו לצורך ייצור הכנסה.

**לפיכך לא מצאתי פגם בהחלטתו של פקיד השומה שלא להתיר את הניכוי.**

### **הוצאות פחת בגין טלפונים סלולריים והוצאות החזקת רכב**

96. מבדיקה שערך פקיד השומה נמצא כי אף שהעסיקה עובדת אחת בלבד, דרשה ג.ש. ארז הוצאות פחת בגין שניים עד שלושה רכבים בשנה, וכן פחת על טלפונים סלולריים בעלות של 29,506 ₪.

בצו השומה פורט כי ג.ש. ארז לא המציאה פירוט בדבר הרכבים ובדבר המשתמשים בהם, אף שנדרשה לעשות זאת. כמו כן נמצא כי שווי השימוש ברכב אשר נוקף לעובדת היחידה הינו חלקי בלבד. פורט בנימוקי צו השומה כי ג.ש. ארז לא המציאה הסבר בדבר נחיצותם של המכשירים הסלולריים בעלות של עשרות אלפי ₪, כאשר החברה מעסיקה עובדת אחת בלבד. לאור האמור, לא התיר פקיד השומה את ניכוי הוצאות הפחת בגין המכשירים הסלולריים ואת ניכוי הוצאות החזקת הרכב כיון שלא מדובר בהוצאות המותרות בניכוי לפי [סעיף 17 בפקודת מס הכנסה](#).

### **טענותיה של ג.ש. ארז**

97. טענתה המקורית של ג.ש. ארז הייתה פעילותה בשנות המס הרלוונטיות פעילות עסקית, אשר הצדיקה הוצאות פחת בגין טלפונים סלולריים והוצאות החזקת רכב שהוצאו במסגרת פעילותה העסקית ולשם ייצור ההכנסה, ולפיכך מדובר בהוצאות המותרות בניכוי.

בסיכומיה התייחסה ג.ש. ארז לטענה האמורה בשפה רפה, בפרק העוסק בניכוי הוצאות דמי הניהול.

### **דיון והכרעה**

98. ג.ש. ארז לא הוכיחה בדרך כלשהי לפקיד השומה או בהליך שלפני שמדובר בענייניו בהוצאות המותרות בניכוי. על פי האמור בסיכומיה, ההצדקה היחידה להוצאות האמורות היא פעילותה העסקית, ומשנדחתה הטענה בדבר הפעילות העסקית, גם לשיטתה של ג.ש. ארז אין להתיר את ההוצאה.

### **ש.י.א. רפאל**

99. בצו השומה שקבע בעניינה של ש.י.א. רפאל, התייחס פקיד השומה לנושאים הבאים :

- שלילת הוצאות בגין רכישה עצמית של מניותיה ;
  - שלילת הפרשה בגין שקיעת מבנים וסחף קרקע.
- כפועל יוצא הוסיף פקיד השומה בצו השומה להכנסותיה של ש.י.א. רפאל את ההכנסות הבאות :

2013	2014	2015	2016	2017	
9,956,000	2,096,000	-	-	-	ביטול הפרשה לשקיעת מבנים וסחף קרקע
			4,007,027		שלילת הוצאות בגין רכישה עצמית של מניות
	4,504,827	6,600,827	-	4,007,027	ביטול הפסדים מועברים בשנים קודמות

#### שלילת הוצאות לרכישה העצמית של המניות

100. בשנת 2016 רכשה כאמור ש.י.א. רפאל את כלל מניותיה הרגילות, שהוחזקו בידי BAY VENTURES תמורת סכום של 8,354,000 ₪. בדוחותיה הכספיים לאותה שנה רשמה ש.י.א. רפאל 'מניות באוצר' בסכום של 4,347,000 ₪ בלבד, במקום לרשום בסעיף זה את כלל התמורה ששילמה בעד המניות, כפי שהיה עליה לעשות. את יתרת סכום הרכישה, בסך של 4,007,000 ₪ תבעה כהוצאה.

#### טענותיו של פקיד השומה

101. פקיד השומה טען כי בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים מוטל על חברה המבצעת רכישה עצמית של מניותיה, להפחית את סכום הרכישה הכולל מההון העצמי שלה תחת הסעיף "מניות באוצר", ולפיכך לא התיר בניכוי את סכום ההוצאה השוטפת שנתבע בסכום של 4,007,000 ₪.

פקיד השומה הוסיף וטען כי לא ניתן להכיר ברכישה עצמית של מניות כהוצאה, ולפיכך היה על ר"ח בן דוד לתת חוות דעת שלילית, כפי שדורשים תקני הביקורת. עוד נטען כי לא

מדובר בהוצאה בייצור הכנסה, התמורה לא הייתה אמורה להירשם כהוצאה בספריה של ש.י.א. רפאל, שכן לא מדובר בהוצאה בייצור הכנסה כדרישת [סעיף 17](#) רישא בפקודה, ועל כן אין להתיר את ההוצאה בניכוי.

פקיד השומה הפנה לכך שבמהלך חקירתו הנגדית נשאל רו"ח בן דוד האם בהתאם לסעיף 33 בתקן החשבונאות מספר 22 ניתן לדרוש את ההוצאה, והתחמק ממתן מענה ענייני, בהשיבו כי הוא "לא קורא את התקן כולו עכשיו" וכי קיימת מחלקה מקצועית במשרדו העוברת על הדוחות הכספיים ומאשרת שהם עומדים בתקנים. לטענתו, הוצאות הרכישה נרשמו בהתאם להנחיות המחלקה המקצועית ובהתאם לכללי החשבונאות.

### טענותיה של ש.י.א. רפאל

102. ש.י.א. רפאל טענה בסיכומיה כי הרכישה העצמית הייתה הכרחית להמשך קיומה, ונעשתה בקשר ישיר לפעילותה העסקית, ולפיכך, הוצאת הרכישה העצמית כרוכות ושלוכות ביצור הכנסתה של ש.י.א. רפאל, הואיל ומטרתן היתה שמירה על פעילותה העסקית שהתקיימה מזה שנים ארוכות. עוד נטען כי עקרון גביית מס אמת מחייב את התרת הוצאות הרכישה בניכוי. ש.י.א. רפאל הוסיפה כי היא דרשה כהוצאה שוטפת סכום של 4,007,027 ₪ בלבד, ולא את הסכום המלא של התמורה ששילמה בעד המניות שרכשה ברכישה העצמית, וזאת בהתאם למבנה התשלומים הקבוע בהסכם הפשרה, כך שההוצאה שנתבעה הייתה נמוכה ממחצית ההוצאה שהוציאה לשם שמירה על פעילותה ועל המשך יצור ההכנסה.

בתמיכה לטענות הצהיר כאמור מר גוזלן בתצהיר עדותו הראשית, כי בעקבות חילוקי הדעות בין בעלי המניות, נקלעה ש.י.א. רפאל למבוי סתום ובסופו של יום על מנת לסיים את ניהול החברה באמצעות מנהל מיוחד ביצעה ש.י.א. רפאל רכישה עצמית של מניותיה במסגרת הסכם פשרה אשר קיבל תוקף של פסק דין. לפיכך היו הוצאות הרכישה העצמית כרוכות ושלוכות בייצור הכנסתה של ש.י.א. רפאל שכן הן היו מחויבות לצורך שמירה על פעילותה העסקית שהתקיימה שנים ארוכות. אלמלא רכשה ש.י.א. רפאל את מניותיה, לא היה באפשרותה להמשיך ולקיים את פעילותה ולהפיק הכנסות כלשהן. מר גוזלן פירט כי החברה דרשה ניכוי הוצאה בסכום של 4,007,027 ₪ בלבד ולא את הסכום המלא ששולם בתמורה למניות שנרכשו ברכישה העצמית בסכום של 8,354,840 ₪, היינו ש.י.א. רפאל תבעה בניכוי פחות ממחצית מההוצאה, אשר התחייבה במלואה לשם שמירה על פעילותה והמשך יצור הכנסה.

### דיון והכרעה

103. כפי שציין פקיד השומה, על פי כללי החשבונאות היה על ש.י.א. רפאל לרשום את המניות שנרכשו ברכישה העצמית כ"מניות באוצר", ולא בדרך שנרשמו בדוחותיה. למותר לציין כי לא ניתן כל הסבר מניח את הדעת לכך שחלק מהמניות נרשמו כ"מניות באוצר" וחלק לא. על כל פנים, וללא קשר לאופן הרישום בדוחות הכספיים, מבחינת חבות המס, הוצאה בגין

רכישת מניות היא הוצאה הונית מובהקת, אשר ניכיה נאסר במפורש [בסעיף 32\(3\)](#) [בפקודת מס הכנסה](#).

104. הוצאה הונית, שאינה מותרת כאמור בניכוי, "תהווה לנכס", היינו, תצורף ל"מחיר המקורי", ותובא בחשבון באחת משתי דרכים:

האחת, בחישוב רווח ההון, המוגדר [בסעיף 88](#) [בפקודת מס הכנסה](#) כ"סכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי". "יתרת המחיר המקורי" מוגדרת כ"מחיר המקורי של הנכס לאחר שנוכו ממנו סכומי הפחת", בעוד ש"המחיר המקורי" בחלופה הרלוונטית לעניינו, מוגדר כ"סכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס", היינו, התמורה ששולמה בעד הנכס.

השניה, גם באמצעות ניכוי בעד פחת, ככל שנקבע [בפקודת מס הכנסה](#), בתקנות שהותקנו מכוחה, או בדין מס ספציפי, שיעור פחת לאותו נכס. חלופה זו אינה רלוונטית למניות, שכן המניות אינן "נכס בר-פחת", ועל כן בבירור ההכנסה החייבת לא ניתן לנכות בגינן הוצאות בעד פחת.

105. לצד טענתה הסתמית של ש.י.א. רפאל, שלפיה מדובר בהוצאה אינצידינטלית להכנסתה העסקית, לא פרטה ש.י.א. רפאל על יסוד איזו הוראה חוקית ניתן לנכות הוצאות הוניות בגין רכישת מניות, מהכנסתה שהינה הכנסה בתחום היזמות והבניה (ולא הכנסה מתחום המסחר בניירות ערך), בוודאי שלא פירטו על בסיס מה תבעו רק מחצית מההוצאה. למותר לציין כי עצם העובדה שתבעו מחצית מהתמורה ששילמו עבור המניות אינה הופכת את ההוצאה למותרת.

106. תמורת המניות ששילמה ש.י.א. רפאל עבור המניות שרכשה ברכישה העצמית, אינה בגדר הוצאה מותרת בניכוי בבירור ההכנסה החייבת בשנת המס, בהיותה הוצאה הונית, האסורה במפורש בניכוי, ועל כן יש לדחות את הערעור גם בנקודה זו.

### הפרשה לשקיעת מבנים וסחף קרקע

107. בבדיקה שערך מצא פקיד השומה כי ש.י.א. רפאל דרשה בדוחות התאמה לצרכי מס, לשנים 2012-2014, הוצאות בגין הפרשה לשקיעת מבנים וסחף קרקע, מבלי שביצעה הפרשה חשבונאית בספרים, בסכום מצטבר של 12,052,000 ₪ ! כדלקמן:

2014	2013	2012
2,096,000	2,037,000	7,919,000

בשנת 2015 'ביטלה' ש.י.א. רפאל את ההפרשה האמורה, באמצעות רישום הכנסה בסכום של כ- 10,000 ₪.

פקיד השומה לא הכיר בהפרשה, וקבע כי יש להוסיף להכנסתה של ש.י.א. רפאל בשנת 2013, הכנסה בסכום של 9,956,000 ₪, ובשנת 2014, הכנסה בסכום של 2,096,000 ₪.

**טענותיה של ש.י.א. רפאל**

108. לטענתה של ש.י.א. רפאל, תוספת ההכנסה שקבע פקיד השומה בשנת 2013, היא ניסיון לעקוף את מגבלת ההתיישנות החלה על שומת החברה בשנת המס 2012, שכן מדובר בביטול ההפרשה שביצעה ש.י.א. רפאל בגין שקיעת מבנים וסחף קרקע **בשנת 2012**, בסכום של 7,919,000 ₪. פורט כי בהתאם **לסעיף 145(א)(2)(ב) בפקודת מס הכנסה**, בנוסחו טרם תיקון 211 לפקודה, רשאי היה פקיד השומה לקבוע שומה לשנת המס 2012, בתוך 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדוח לאותה שנה. משבחר פקיד השומה שלא לעשות כן, התיישנה השומה לשנת 2012, ופקיד השומה לא היה רשאי לקבוע תוספת הכנסה בשנת המס 2013, בגובה ההפרשה שבוצעה בשנת 2012.

109. ר"ח חיים בן דוד, **שותף במשרד דלויט ישראל**, אשר על פי האמור בתצהירו, ערך את הביקורת לדוחות הכספיים של ג.ש. ארז (מבלי שציין בתצהירו האם ערך גם את הביקורת לש.י.א. רפאל), הצהיר בתצהיר עדותו הראשית, כי ההפרשות שבוצעו בספריה של ש.י.א. רפאל, נובעות מאחריותה כלפי רוכשי הדירות שבנתה. יצירת הפרשה בגין הוצאות עתידיות אלו מאפשרת הקבלה נאותה בין ההוצאות שיצאו בייצור ההכנסה לבין מועד הדיווח על ההכנסה.

צוין כי הקבלן רשאי ליטול את האחריות לתיקון הליקויים על עצמו, או לחילופין לשלם לחברת ביטוח על מנת שתישא באחריות במקומו. ש.י.א. רפאל בחרה שלא לשלם לחברת ביטוח חיצונית אלא לשאת בעלויות בגין האחריות על הפרויקטים בעצמה, ועל כן יצרה הפרשה בדוחות המס של החברה לשנים 2012-2014, בגין **בדק בית** והפרשה בגין **שקיעת מבנים וסחף קרקע** המשקפת את אחריותה כלפי רוכשי הדירות.

בדוחות הכספיים של ש.י.א. רפאל, נרשמה התחייבות בגין הפרשה לבדק בית, בשיעור של 1.5% מסך העלויות המצטברות בפרויקטים, בהתאם לתנאי האחריות של ש.י.א. רפאל כלפי רוכשי הדירות. ההפרשה הופחתה החל ממועד אכלוס הפרויקט על פני 7 שנים, כאשר מחצית ההפרשה הופחתה כבר במהלך השנה הראשונה שלאחר האכלוס. מדי שנה בוצע **עדכון** של ההפרשה בספרים בגין עלויות נוספות שנצטברו לפרויקטים ובגין ההפחתה השנתית.

בדוחות המס של ש.י.א. רפאל, החל משנת 2012, **נוטרל העדכון בגין הפרשה לבדק**, כפי שהוצגה בספרים, **ובמקביל הוכרו הוצאות בגין הפרשה לאחריות**, אשר כללה את שני הרכיבים הבאים: **הראשון**, הוצאות בגין עדכון ההפרשה לבדק, בהתאם לפוליסה של מכון התקנים ("בית בטוח"), בשיעור של 1.75% מעלות הפרויקטים עד שנת 2009, ובשיעור 1.5% החל בשנת 2010; **השני**, הוצאות בגין עדכון הפרשה לשקיעת מבנים וסחף קרקע. ההפרשה התבצעה לפי חישוב של שני פרומיל מעלות הפרויקט למשך 20 שנה, והיא נועדה לשקף את אחריותה של ש.י.א. רפאל כלפי רוכשי הדירות למשך 20 שנה, החל ממועד האכלוס בהתאם להוראות **חוק המכר דירות**. אומדן ההפרשה נעשה על בסיס תחשיבים מפורטים ביחס לכל פרויקט דיור בנפרד ובהתבסס על יעוץ מקצועי שקיבלה שיא רפאל

ממספר בעלי מקצוע שונים אשר ליוו את פעילות הנדל"ן של החברה לרבות יועץ קרקע, קונסטרוקטור ועוד.

לתצהיר עדותו הראשית צירף רואה החשבון את התחשיב שהוצג לו בעניין הפרשה בגין שקיעת מבנים וסחף קרקע בשנת 2012 (מסומן בספרה 4). על גבי המסמך האמור נכתב שהוא התקבל מיועץ המס של מר גוזלן, רפי. רו"ח בן-דוד הצהיר כי ההפרשה עומדת בכללי חשבונאות מקובלים. על פי הסברו התקן החשבונאי הבינלאומי (IAS 37) והתקן החשבונאי הישראלי המבוסס עליו (תקן חשבונאות מספר 10), מגדירים הפרשה כהתחייבות אשר עיתוי פירעונה או סכומה אינם וודאיים. צוין כי על פי תקנים אלו יש להכיר בהפרשה בהתקיים שלושה תנאים: (1) לישות מחויבות (משפטית או משתמעת) בהווה, כתוצאה מאירוע מהעבר; (2) צפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבות; (3) ניתן לערוך אומדן מהימן של סכום המחויבות.

בהתאם להוראות התקנים האמורים, הסכום המוכר כהפרשה, יהיה האומדן הטוב ביותר של היציאה הנדרשת לסילוק המחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח, היינו, האומדן לסוף תקופת הדיווח של הסכום שאותו הייתה הישות משלמת באופן רציונלי כדי לסלק את המחויבות. רו"ח בן דוד הצהיר כי כל התנאים האמורים מתקיימים בענייננו.

רו"ח בן דוד הוסיף והצהיר כי בשנת 2015, ולאחר ש-ש.י.א. רפאל השלימה את בנייתם ומכירתם של הפרויקטים, ערכה דלויט בחינה מחודשת של אומדן ההפרשות, ולאחר מכן הוחלט לעדכן את יתרת ההפרשה בהתאם להוראת ביצוע מס הכנסה 25/2001 בנושא "הפרשה לאחריות, תיקונים ובדק – קבלני בניין של דירות מגורים" וזאת כנגד הכרה בהכנסות מביטול ההפרשה. כתוצאה מכך, בדוח התאמה למס לשנת 2015, עודכנה יתרת ההפרשה לאחריות שביצעה ש.י.א. רפאל, בהתאם להוראת הביצוע. ההוצאה המצטברת שדרשה ש.י.א. רפאל בניכוי בספרים ובדוחות ההתאמה שהוגשו על ידי החברה בשנים 2012 עד 2015, בגין אחריותה כלפי הרוכשים שווה להוצאה המצטברת המותרת בהתאם להוראת הביצוע.

מכתב על כך נשלח ל-ש.י.א. רפאל ביום 9.12.15. היה זה מספר שנים לפני שתיק החברה נכנס לטיפול שומתי, תוך כדי הפעלת החברה על ידי מנהל מיוחד.

במכתב האמור של רו"ח ל-ש.י.א. רפאל, נכתב בין היתר, כי עד כה לא בחרה החברה ליישם את ההסדר לביצוע ההפרשה המובא בהוראת הביצוע שפרסמה נציבות מס הכנסה באשר להכרת ניכוי הוצאות הפרשה לאחריות. כמו כן נכתב כדלקמן:

**"לאור תוצאות החברה בהתאם לנתונים הכספיים סקורים על ידנו נכון ליום 31 באוגוסט 2015, ולקראת ביקורת הדוחות הכספיים ליום 31 לדצמבר 2015, וכן לאור מעמדה המשפטי של החברה כחברה בפירוק, ראינו לנכון לבחון מחדש את מדיניות ביצוע ההפרשה לאחריות בספרי החברה ולצרכי מס,**

ובכלל זה, בחינת החלתם של כללי ההסדר המובא בהוראת הביצוע של נציבות מס הכנסה על החברה.

כיום ישנו הפרש משמעותי בין יתרת ההפרשה לאחריות כפי שמוצגת בספרי החברה, לבין היתרה לצרכי מס. לפיכך, אנו ממליצים על העמדת יתרת ההפרשה לאחריות הן בספרי החברה והן לצרכי מס בהתאם לכללי ההסדר הנ"ל, וזאת במטרה ליישר קו עם עמדת רשות המיסים ולהימנע ככל הניתן מחשיפות מס אפשריות.

כמו כן, אנו סבורים כי התאמת יתרת ההפרשה בספרים ליתרה לצרכי מס, תאפשר הצגה מהימנה של המצב הכספי בחברה, ביחוד כאשר מדובר על חברה ההולכת לקראת פירוק".

במכתב צוין כי בעקבות יישום ההסדר על פי הוראת הביצוע, תעמוד ההפרשה בספרים ולצרכי מס, על 2,043,000 ₪ נכון ליום 31.8.2015 וכן כי צפויה הוצאת מס לשנת 2015 בסכום של כ- 5,000,000 ₪. בעקבות התיקון שערכו רו"ח להפרשה שביצעה ש.י.א. רפאל להפרשה בגין שקיעת מבנים וסחף קרקע, הוספו להכנסתה בשנת 2015 כ- 10,000 מיליון ₪.

### טענותיו של פקיד השומה

110. פקיד השומה הפנה לכך שהוצאות בגין הפרשה לשקיעת מבנים וסחף קרקע נתבעו בדוח ההתאמה למס בלבד, מבלי שבוצעה הפרשה כלשהי בדוחות הכספיים, אף שהפרשה חשבונית היא תנאי מקדים להפרשה לצורך מס ולהכרה בהוצאה. כמו כן הדגיש כי ש.י.א. רפאל לא עמדה בהוצאות בגין שקיעת מבנים וסחף קרקע עד היום. נכון ליום 31.12.2014, ההוצאות המצטברות שנרשמו בספריה של ש.י.א. רפאל בגין הפרשה לבדק עמדו על 686,000 ₪ בלבד, בעוד שההוצאות המצטברות שנדרשו בדוח ההתאמה למס בגין הוצאות שקיעת מבנים וסחף קרקע הסתכמו לסכום של 12,052,000 ₪, סכום הגבוה פי 17.5 מהסכום שנדרש בדוחות הכספיים, המייצגים את התחייבות החברה ללקוחותיה. פקיד השומה הוסיף וטען כי מעבר לכך שכלל לא הייתה הפרשה חשבונית בספרים, התנאי הראשון להפרשה לצורך מס, גם המבחנים האחרים שנקבעו בפסיקה לביצוע ההפרשה אינם מתקיימים בענייננו.

**מבחינת מבחן אומדן מהימן של החוב** – לא הוצגו מסמכים מטעם אנשי מקצוע רלוונטיים, כגון יועץ קרקע, מהנדס, קונסטרוקטור או איש מקצוע אחר, המבססים את האומדן, וכל שהוצג היה קובץ אקסל עם נוסחה שרירותית שלטענת ש.י.א. רפאל מקורה בחוק המכר מבלי שהובא ביסוס כלשהו לטענה האמורה.

אשר למבחן סבירות שהחוב התלוי יהפוך למוחלט – הודגש כי ל-ש.י.א. רפאל לא היו מעולם הוצאות בגין שקיעת מבנים או סחף קרקע, לא בשנות המס שבערעור, ולא בשנים שלאחר מכן, עובדה המוכיחה כי המבחן בענייננו אינו מתקיים. כמו כן נטען כי טענותיה



של ש.י.א. רפאל, שלפיהן קיים סיכון מוגבר להוצאות בשל נזקים הנובעים משקיעת מבנים וסחף קרקע, באזורים שבהם הקימה פרויקטים, כפי שקרה בפרויקטים סמוכים, הן טענות בעלמא שלא בוססו אף שאם היה בהן אמת, ניתן היה לבססן בנקל. פקיד השומה הוסיף וטען כי לא ניתן גילוי נאות בספריה של ש.י.א. רפאל או בדוח התאמה למס, ליתרת ההפרשה לצרכי מס בכל אחת מהשנים. אף נטען כי העובדה ש- ש.י.א. רפאל ביצעה תיקון בשנת 2015, להוצאות שנתבעו בשנים 2012-2014, אינה מצדיקה את התרת ההוצאה אשר לא הייתה הצדקה לתבוע אותה מלכתחילה.

111. פקיד השומה התנגד לטענה שלפיה תוספת להכנסה בשנת 2013 מהווה ניסיון פסול לעקוף את ההתיישנות של שנת 2012, שכן ההפרשות לסחף קרקע היוו **הוצאה מצטברת**, וכל עוד לא נבחנה ההוצאה על ידי פקיד השומה הרי שניתן היה לבחון אותה בשנה הראשונה שבה היה טיפול שומתי. כמו כן נטען כי אין התיישנות על הוצאות שלא התהוו, שכן, ההפרשה הינה מצטברת, ובהתאם לתקינה החשבונאית יש לבחון אותה מחדש בסוף כל תקופת דיווח, כך שתשקף את האומדן הטוב ביותר של התזרים הצפוי לסילוק ההתחייבות. נטען כי טענתה של ש.י.א. רפאל באשר להתיישנות שנת 2012, אינה עולה בקנה אחד עם התיקון אשר ערכה בשנת 2015, שבו ביטלה בדו"ח ההתאמה לצרכי מס סך של 10,000,000 ₪ מההפרשה.

פקיד השומה הוסיף כי לא היה מקום להשוות את הרישום שביצעה ש.י.א. רפאל בדוח התאמה לצרכי מס לחלופה שבה בוחרת חברה לשלם לחברת ביטוח, שכן בתשלום לחברת ביטוח נושאת החברה בפועל בהוצאות בגין התשלומים, בעוד ש- ש.י.א. רפאל לא שילמה בפעל דבר, ולא נשאה בהוצאה כלשהי, וכי מדובר בהקבלה שגויה.

**בשל כל אלו הוסיף כאמור פקיד השומה הכנסה בשנים 2013 ו-2014..**

### דיון והכרעה

112. התרת הוצאה בגין **חוב תלוי**, היינו בגין הפרשה שנעשתה בדוחות הכספיים על ידי נישום המחויב במס על בסיס מצטבר, בגין חוב עתידי, אשר קיימת לגביו אי וודאות ביחס לגובה החוב התלוי וביחס לסיכוי התממשותו בפועל, מחייבת עריכת איזון בין עקרון מיסוי הכנסתו החייבת של הנישום לבין עקרון גביית מס אמת, וכפי שצוין בע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נט (5) 313 (2005) (להלן: "פרשת גני עופר"), פסקה 10-

"העדפת מיסוי ההכנסה החייבת תאפשר לנישום לנכות הוצאות אשר יצאו בייצור הכנסתו, הגם שאינן ודאיות, ובכך למנוע מיסוי עודף של הכנסתו החייבת... מן הצד השני, ניכוי חובות תלויים עלול להביא לשחיקת הכנסות הנישום לאור חוסר הוודאות הטמונה בהתממשותם... גביית המס תיפגע באופן ניכר מפני שאין ביטחון כי הפחתתה של ההכנסה החייבת מוצדקת".

113. כב' השופט א' ויתקון תיאר את השיקולים האמורים בע"א 600/75 תל רונן קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב, פ"ד לא (2) 763, (להלן - "פרשת תל רונן"), 768-

"השאלה העיקרית היא, אם נקבל את ההלכה המתירה הפרשה לחוב תלוי כדבר רצוי וצודק, או שמא נראה בה את הפרצה הקוראת לגנב ושכדאי להצר את תחולתה. אין לי ספק שניתן לעשות בה שימוש לרע, ... אך במקרים אחרים לא יתכן ספק בכך שאם אין מתירים בהם הפרשה לחוב תלוי, ייגרם לנישום עוול משווע.

טול לדוגמא את המקרה שלפנינו שבו הוקמה הנישומה לשם רכישת קרקע, פיתוחה ומכירתה, ונניח שבכך תסתיים פעולתה המסחרית. היא מכרה מגרשים בשנה אחת והיו לה רווחים נאים. אך אליה וקוץ בה. אותה שנה קמו לה עוררין, והיא ידעה שעליה לפייסם בכסף רב. בינתיים בא פקיד השומה ונפרע ממנה את חלק הארי מרווחיה, בלי להתחשב בחוב התלוי. לימים, עם הסתיים המשפט והתגבשות החוב, תשאל הנישומה, מניין לה הכסף לתשלום החוב? את רוב רווחיה לקח האוצר והיא עומדת לפני שוקת שבורה."

114. האיזון הנאות בין מס אמת על הכנסתו החייבת של נישום (להבדיל מתקבוליו) לבין מניעת שחיקת בסיס המס, יעשה באמצעות הצבת שלושה תנאים להכרה בהוצאה בגין חוב אבוד: הראשון, החובות התלויים נרשמו כהפרשה במאזנים, בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים; השני, ניתן להגיע לקביעה מוסמכת ומהימנה של גובה החובות התלויים על יסוד כללי החשבונאות המקובלים; והשלישי, קיימת מידת הסתברות גבוהה, אך לא מוחלטת, לכך שהחוב התלוי יהפוך לחוב מוחלט (ראו פרשת גני עופר פסקה 11; ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים פ"ד סא (3) 413 (2006) (להלן - "פרשת פז גז"), פסקאות 35-38; ע"א 8131/06 אלישע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה [פורסם בנבו] (מיום 29.3.2009)).

115. בפרשת פז גז התייחס בית המשפט העליון לרמת הוודאות הנדרשת בתקנים החשבונאיים השונים, והזכיר (ראו פסקה 38) כי-

"תקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מספר 37 העוסק בהתחייבויות תלויות מתיר את ניכוי בתנאי שצפוי - Probable - ברמת הסתברות של More likely than not שיידרש שימוש במשאבים כלכליים על מנת לסלק את ההתחייבות. לעומת זאת, תקן חשבונאות אמריקני (SFAS) מספר 5 דורש רמת הסתברות של Likely to occur שהתהוותה התחייבות לתאריך הדו"חות הכספיים (ראו שלומי שוב ואמיר סוראיה "התחייבויות תלויות, האמנם?" רואה החשבון נג(3) 231 (ספטמבר 2004) (להלן: שוב וסוראיה)). מכאן כי תקן החשבונאות הבינלאומי דורש רמת הסתברות של מעל 50% בלבד, בעוד התקן האמריקני

**דורש רמת הסתברות גבוהה יותר. נראה, כי הפסיקה הישראלית, על-פי הסקירה שלעיל, הולכת בדרכה של דרישת התקן האמריקני.**

116. בחינת ההפרשה שנעשתה על ידי ש.י.א. רפאל בגין הוצאות הסחף מעלה כי לא היה כל יסוד לביצוע ההפרשה וכפועל יוצא אף לא לניכוי ההוצאה, על פי כל אחד מהמבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה כשלעצמו, על אחת כמה וכמה בהצטברותם.

**המבחן הראשון והמכריע** בעריכת האיזון בין השיקולים השונים, **מבחן הרישום בדוחות הכספיים**, אינו מתקיים בענייננו. ביצוע הפרשה לצורך מס מותנה בראש ובראשונה בכך שמבחינה חשבונאית היה מקום לבצע את ההפרשה, **וככל שאין מקום לרישום הפרשה בדוחות הכספיים, בוודאי שאין מקום לביצוע הפרשה או לניכוי הוצאה בדוחות ההתאמה לצורך מס.** די בכך כדי לדחות את ההפרשה שבוצעה.

117. מעבר לדורש אציין כי לא הוכח שניתן להגיע לקביעה מוסמכת ומהימנה של גובה החובות התלויים על יסוד כללי החשבונאות המקובלים, כדרישת התנאי השני, אף לא שקיימת מידת הסתברות גבוהה, כדרישת התנאי השלישי. המערערים טענו אמנם כי ביצוע ההפרשה והחישובים בדבר הסיכון לסחף קרקע, נערכו על יסוד חוות דעת של מהנדסים או יועצי קרקע, אשר העידו על הסיכון האמור, ואולם חוות דעת שכאלו לא הוצגו לפני, וספק האם הוצגו לפני רואה החשבון, אשר התבסס במכתבו למכתב שנתן **יועץ מס בלבד**, שאינו מומחה מקצועי בתחום שקיעת מבנים או סחף קרקע, מכתב אשר אין בו כדי ללמד על קיומו של סיכון כאמור, על מידת הסתברותו, או על אופן חישוב ההפרשה. לא זו אף זו. לא ברור כיצד היה מקום לבצע על יסוד המכתב האמור הפרשה לצורך מס, בעוד שלא היה מקום לבצע הפרשה שכזאת בדוחות הכספיים.

לא זו אף זו. ר"ח החשבון התייחס בעדותו לתקן החשבונאות הבינלאומי IAS 37, ואולם מעבר לכך שהוא לא מצא לנכון לרשום הפרשה בדוחות הכספיים על יסוד תקן זה (והתקן הישראלי המקביל לו), בעניין ההפרשה לצורך מס, מידת הוודאות הנדרשת היא בהתאם לתקן האמריקאי, כפי שנקבע בפרשת פז גז.

קשה להימנע מהרושם שידגל שחור' מתנוסס מעל ביצוע ההפרשה בענייננו בדוח התאמה לצרכי מס, מבלי שבוצעה כלל הפרשה בדוחות הכספיים (וממילא, מבלי שניתן לכך כל ביאור בדוחות הכספיים), בניגוד להלכה הפסוקה שנקבעה לפני שנים רבות, ללא כל בסיס מקצועי לקיומו של סיכון לשקיעת מבנים וסחף קרקע, תוך הסוואת ההפרשה כתת סעיף כביכול של ההפרשה בגין האחריות המקצועית לפי **חוק המכר זירות, התשל"ג-1973**.

118. המערערים טענו כאמור כי שנת המס 2012 התיישנה במועד עריכת השומה, וכי תוספת ההכנסה שקבע פקיד השומה בשנת 2013 נועדה לעקוף את תקופת ההתיישנות, ואולם לא מצאתי שיש לקבל את הטענה האמורה.

**סעיף 145 (א)2) בפקודת מס הכנסה**, קבע לעניין הדוח שיש להגיש לשנת המס 2012 (נוסח הסעיף תוקן במסגרת בתיקון 211 לפקודת מס הכנסה, לשם הארכת פרק הזמן ל-4 שנים, ללא אישור המנהל, לדוח שיש להגישו לשנת המס 2013 ואילך), כי-

**"פקיד השומה רשאי, תוך 3 שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, ובאישור המנהל- תוך 4 שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:**

**(א) לאשר את השומה העצמית;**

**(ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום."**

119. בהתאם לסעיף האמור **תחומה** סמכותו של פקיד לקבוע קביעות בעניין הכנסה, ניכויים, הפסדים או פטורים ממס, **בזמן**, כך שהוא אינו רשאי לקבוע קביעות לפי מיטב שפיטתו לאחר שחלפו המועדים הקבועים בסעיף, גם אם הוא סבור שהדוח שהוגש אינו נכון. פקיד השומה אינו רשאי לעקוף את מגבלת הזמן באמצעות קביעות כאמור בשנה מאוחרת יותר, ככל שהשנה שלגבי מתייחס הדוח השגוי היא שומה 'סגורה', שלא ניתן לטפל בה עוד. אינני סבורה כי קביעתו של פקיד השומה, שלפיה יש להוסיף הכנסה בשנת 2013, עוקפת את מגבלת הזמן לטיפול בשומת שנת 2012, שכן **הואיל ולא מדובר בהוצאה עתידית וודאית, אלא בהוצאה עתידית משוערת, אומדן ההפרשה נעשה מדי שנה ומתעדכן בהתאם להערכת הסיכונים העדכנית, ולא בכדי ערך רואה החשבון של החברה הערכה לשנת 2015, 'תיקן' את ההפרשה, והוסיף הכנסה שתוצאתה הינה ביטול ההוצאות שנדרשו בגין ההפרשה שנעשתה בשנים קודמות. הלכה למעשה הקדים פקיד השומה את ה'תיקון' שערכה ש.י.א. רפאל להפרשה באמצעות הוספת הכנסה בשנת 2015, מאחר שלא הובא כל טעם לכך שהתיקון נעשה רק בשנת 2015, ולא בשנת 2013, כפי שסבר פקיד השומה.**

120. רו"ח בן דוד הסביר בחקירתו הנגדית, כי ההפרשה מבוצעת במהלך השנים, **ומתוקנת בשנים שלאחר מכן בהתאם לעדכונים השוטפים. ככל שמסתבר שהאחריות הסתיימה ולא שולם כל תשלום, תירשם הכנסה בשנה השוטפת.**

אשר לתיקון שבוצע בשנת 2015, ביאר רו"ח בן דוד בחקירתו הנגדית כי המנהל המיוחד מטעם בית המשפט ביקש לבחון את החשיפה האפשרית למס הכנסה, ולבקשתו תוקנה ההפרשה, כך שההוצאות שנדרשו בשנים הקודמות נרשמו כהכנסה, כפי שמפורט בנספח 7 לתצהירו. התיקון שביצע היה באמצעות רישום הכנסה בסכום של 10 מיליון ₪ (עמ' 17

בפרוטוקול הדיון מיום 6.9.2022, ש' 28-34 עד עמוד 18 לפרוטוקול הדיון שורות 5-1). כמו כן השיב כי הסכום של 10 מיליון ₪, אשר נרשם כהכנסה בשנת 2015, מבטא הוצאות אשר בהן לא עמדה ש.י.א. רפאל (ש' 19-20). רוי"ח לא זכר האם הוצג בפניו תחשיב מפורט על בסיס ייעוץ מקצועי (עמ' 18 ש' 21-24), וסביר להניח שלא הוצג בפניו תחשיב מקצועי בעניין, כפי שלא הוצג בפניו תחשיב בעת ביצוע ההפרשה.

רוי"ח אבירם, ביארה בחקירתה הנגדית, כי בתום כל שנה מוטל על חברה לבצע אומדן של תזרים המזומנים שאותו היא צופה להוציא בשנים הבאות. ככל שמתברר שלא יהיה עליה לעמוד בהוצאה שתבעה בניכוי, היא מבטלת את ההוצאה באמצעות רישום הכנסה מתאימה. הביטול צריך להיעשות בדוחות הכספיים באותה השנה. לעניין מס הכנסה, יש לעיתים לבצע התאמות בגין אותה הפרשה. ככל שההפרשה אינה עומדת בתנאים שנקבעו בפסיקה יש לתאם אותה בכל שנה בדוח ההתאמה. (עמ' 53 בפרוטוקול הדיון מיום 11.1.2023 ש' 25-34).

ההפרשה המתייחסת למעשה להוצאה עתידית משוערת, נבדקת אפוא מדי שנה בשנה, וימתקנת או מתעדכנת על יסוד ההערכה העדכנית של הסיכון ושל התקיימות התנאים לביצועה. לא זו בלבד שהחברה רשאית **לתקן** את ההפרשה, חובה עליה לעשות כן מדי שנה בהתאם להתפתחויות ולהערכת הסיכון. 'תיקון' זה אינו נעשה רטרואקטיבית בשנת המס שבה נדרשה ההפרשה, באמצעות הגשת דוח מתקן למשל, אלא בשנה השוטפת שבה בוצעה ההערכה מחדש, באמצעות תוספת להכנסה בגובה ההוצאה שנתבעה על יסוד ההפרשה שבוצעה בעבר, גם אם חלפו שנים רבות מאז שנתבעה הוצאה בגין ההפרשה האמורה, ללא מגבלת זמן כלשהי.

כשם שהחברה רשאית (אף חייבת) לבחון את ההפרשה מדי שנה, רשאי גם פקיד השומה לבחון את שיקול דעתה, ולקבוע האם יש מקום לעדכן את ההפרשה, ככל שלא מתקיימים עוד התנאים לביצועה, גם אם החברה עצמה לא עשתה כן באותה שנה. בענייננו ביצעה כאמור ש.י.א. רפאל את תיקון ההפרשה באמצעות תוספת הכנסה בשנת 2015, מבלי שביארה בפני פקיד השומה או לפני, מדוע לא עשתה כן בשנה מוקדמת יותר. פקיד השומה רשאי לבחון את העדכון שביצעה החברה בשנת 2015, ולהקדימו לשנת 2013, ככל שמצא כי לא הייתה כל הצדקה לכך שהעדכון לא נעשה בשנה מוקדמת יותר.

בענייננו אין מחלוקת על כך ש-ש.י.א. רפאל לא עמדה בהוצאה בגין שקיעת מבנים או סחף קרקע. לא זו אף זו. ש.י.א. רפאל עצמה הביעה כאמור דעתה שיש לבצע עדכון להפרשה בשנת 2015, מבלי שביארה כאמור, מדוע לא ביצעה את העדכון כבר בשנת 2013. לפיכך לא מצאתי פגם בהחלטתו של פקיד השומה להקדים את ביצוע העדכון של הפרשה, באמצעות הוספת הכנסה, כבר בשנים 2013 ו-2014, כפי שעשה. **לפיכך יש לדחות את הערעור גם בסוגיה זו.**

### טענה דיונית

121. לטענת המערערים נפל פגם חמור בהליכי השומה, המחייב את ביטול השומות שנקבעו בצו והחזרתם לידי פקיד השומה. פורט כי השומה בשלב א' נערכה על ידי המפקח רו"ח אבי אנידג'ר, ובהשגה דנה המפקחת רו"ח אבירם. במועד שבו דנה בהשגה, שימש רו"ח אנידג'ר כרכז החוליה שלה, וחרף עובדה זו לא עבר הדיון בהשגה לחוליה אחרת כנדרש, ופקיד השומה הסתפק בכך שרו"ח לירן יהודאי מונה לשמש כרכז של רו"ח אבירם לעניין תיק זה. המערערים טענו כי אין להעלות על הדעת שהמפקחת תקבל החלטות בניגוד לדעתו של הממונה עליה, וכפועל יוצא רו"ח אנידג'ר הוא זה שדן בשומה בשלב א' וגם קיבל את ההחלטה בהשגה בשלב ב', בניגוד לאמור [בסעיף 150א'](#) [בפקודת מס הכנסה](#), הקובע כי מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה. לפיכך יש להורות לפקיד השומה לערוך דיון מחדש בהשגה ולבחון אותה באמצעות גורמים אובייקטיביים בלב פתוח ובנפש חפצה.

122. פקיד השומה טען מנגד כי לא נפל כל פגם בהליך ההשגה, לרכז החוליה לא הייתה כל השפעה על החלטת רו"ח אבירם בהשגה, וכי פקיד השומה החמיר בדרישות וכדי למנוע מצב של משוא פנים או ניגוד עניינים לוותה המפקחת על ידי רכז אחר, אף לוותה על ידי סגנית פקיד השומה.

123. לא מצאתי ממש בטענותיהם של המערערים.

[סעיף 150א'](#) [בפקודת מס הכנסה](#) קובע כי "מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה". תכליתו של הסעיף היא בראש ובראשונה למנוע את הפיכת הדיון בהשגה להליך אוטומטי של אישור השומה, אף למנוע קיבוע של פקיד השומה להחלטה הקודמת (ראו למשל: א' רפאל, [מס הכנסה](#) חלק ו' (להלן: "רפאלי") ע"מ 216-217). כפי שבואר בהלכה הפסוקה, מטרת ההוראה הקבועה [בסעיף 150א'](#) היא לאפשר [בחינה נוספת של טענות הנישום, באופן אובייקטיבי ונטול פניות, בלב פתוח ובנפש חפצה](#).

124. באופן דומה נקבע בספרות המקצועית לגבי [סעיף 87 בחוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\)](#), [התשכ"ג-1963](#), הקובע הסדר דומה (ראו א' נמדר, [מס שבח מקרקעין](#), כרך ב (מהדורה שביעית, 2012) ע"מ 728-729 -

"מטרתה של הגשת השגה למנהל לפי סעיף 87 לחוק הינה ליצור מנגנון של דו שיח בין המנהל לבין הנישום, שבמסגרתו תיבדק השומה מחדש וייבחנו טענותיו של הנישום לגופו של עניין, תוך בדיקת המסמכים הרלבנטיים... המחוקק התכוון לתת לצדדים אפשרות ממשית לסיים את המחלוקות ביניהם ולהגיע להסכמה באשר לחיוב במס ... ולהגיע לפשרה המשקפת את האיזון הנכון בליבון טענותיהם, כדי שמחלוקות אלו לא יעלו בפני ועדת הערר בפעם הראשונה"

125. הקביעה [בסעיף 150א](#) [בפקודת מס הכנסה](#) הינה מצומצמת, ולפיה **מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה**. אין בסעיף כל דרישה לכך שהעיון מחדש יערך במשרד שומה אחר, או בחוליה אחרת, אף אין כל דרישה להתעלמות מכך שמדובר במערכת היררכית. לשם העיון מחדש נדרשת הפרדה בין המחליט בשומה לבין המחליט בהשגה (ראו למשל: [ע"א 8669/07 צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ](#) [פורסם בנבו] (מיום 29.12.2009) [ע"א 1134/11 ר.מ שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ ואח' נ' פקיד שומה באר שבע](#) [פורסם בנבו] (מיום 12.5.2013)(להלן: "פרשת שביט"), ואולם לא מדובר בהפרדה מוחלטת.

126. ההפרדה בין המחליט בשלב השומה לבין המחליט בשלב ההשגה נועדה לאפשר שיקול דעת עצמאי, ולשלול אישור אוטומטי של השומה, ובענייננו מצאתי שהתקיימה הפרדה סבירה, הן מהותית והן צורנית, בין המפקח שנתן החלטתו בשלב א', הוא שלב השומה, לבין המפקחת שדנה והחליטה בשלב ב', הוא שלב ההשגה. ניתן להתרשם כי החלטתה של המפקחת, שהיא רו"ח במקצועה, הייתה החלטה עצמאית, ואף שהיא פועלת במסגרת היררכית, היא הפעילה שיקול דעת עצמאי. הממונה עליה, אשר דן בשלב א', לא היה מעורב בדיון בהשגה, ובמקומו היו מעורבים רכז אחר שמונה במיוחד לשם כך, וסגנית פקידת השומה.

**לפיכך יש לדחות את הטענה הדיונית.**

### קנס גרעון

127. פקיד השומה מצא כי המערערים לא הוכיחו שלא התרשלו בהגשת הדוחות לשנות המס הרלוונטיות, ולפיכך קבע קנס גרעון בהתאם [לסעיף 191 \(ב\) בפקודת מס הכנסה](#), בשיעור של 15% מהסכום שבו עודף המס שהמערערים חייבים בו על המס שהם התחייבו בו על פי הדו"ח שהגישו לשנות המס.

128. המערערים טענו כי הם ערכו את דוחותיהם לכל אחת משנות המס בכנות ובתום לב בהתאם להבנתם את חוקי המס הרלוונטיים בליווי משרד רו"ח דלויט, שהינו אחד ממשרדי ראיית החשבון הגדולים והמכובדים במדינת ישראל. כמו כן, פעלו בהליכי השגה והערעור בהתאם לזכויות המוקנות להם בדיון. בנסיבות אלה, נטען שגם אם יידחו הערעורים, אין מקום להשית על המערערים קנסות גרעון, היות והגרעון לא נוצר במזיד, או מתוך כוונה להתחמק מדיווח או מתשלום מס.

129. פקיד השומה טען מנגד, כי המערערים לא הוכיחו כי לא התרשלו בהגשת הדוחות שמסרו לשנות המס הרלוונטיות, ומשכך יש לאשר את קנס הגרעון בשיעור של 15% מהסכום שבו עודף המס שהמערערים חייבים בו על המס שהם התחייבו בו על פי הדוח כפי שקבע.

130. [סעיף 191 בפקודת מס הכנסה](#) קובע-

**(א) בסעיף זה, "גרעון" - הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או**

סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי הענין.

(ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון.

(ג) היו למנהל או למי שהוסמך לכך על-ידיו טעמים סבירים להאמין, כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס, יווסף לסכום המס שאותו נישום חייב בו, כפל הקנסות הנקובים בסעיף קטן (ב)...

131. קנס הגירעון, כאמור [בסעיף 191\(א\)](#) [בפקודת מס הכנסה](#), הוא קנס שניתן להטילו על נישום שלגביו נקבע כי קיים גירעון (פער) של למעלה מ-50% בין סכום המס שבו הוא חייב לפי הדוח שהגיש לפקיד השומה לבין המס שפקיד שומה קבע שעל הנישום לשלם (ראו למשל [ע"א 3454/21 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון](#) [פורסם בנבו] (מיום 12.7.2023), פסקה 16 (להלן - "פרשת יינות ביתן").

132. מטרתו של קנס הגירעון היא ליצור תמריץ להגשת דוח אמת, המפרט את כלל ההכנסה ואת חבות המס בהתאם להוראות [פקודת מס הכנסה](#), באמצעות הרתעה מפני השמטת הכנסות, בעיקר מהטעם שהשומה מבוססת בראש ובראשונה על דיווחיו של הנישום. במרבית המקרים הדוח שהוגש הוא השומה הסופית, שעל פיה משולם המס, שכן, פקיד השומה בודק ומבקר שיעור נמוך מהדוחות המוגשים לו, וכפי שנקבע בפרשת יינות ביתן, מטרתו של קנס הגירעון היא "הרתעת נישומים מפני הגשת דיווחים שאינם נכונים, זאת לנוכח החשיבות שבגביית מס אמת ועל מנת שפקיד השומה יוכל להסתמך על מנגנון הדיווח העצמי".

133. בפרשת יינות ביתן נקבע כי-

בבחינת ההתרשלות של נישום לצורך הטלת קנס גירעון "רגיל", בשיעור של 15%, יש להשקיף על התמונה הכוללת המצטיירת מן הדיווח שלו, בהינתן הפגמים המצטברים שנפלו בו. הנטל להוכחת אי-התרשלות רובץ על כתפי הנישום עצמו, וככל שהתמונה הכוללת חמורה יותר עליו להציג הסברים משכנעים יותר ביחס להתנהלותו. בסופו של דבר צריכים אותם הסברים להניח את הדעת בעניין היסוד הנפשי שעמד בבסיס הפגמים בדיווח, כך שיהיה ברור כי מקורם בפעולות שנעשו שלא מתוך התרשלות. בתוך כך יש להבחין בין פגמים הנובעים מעמדה לגיטימית של הנישום, שבה האמין בתום לב, גם אם היא מנוגדת לעמדת פקיד



**השומה; לבין פגמים שמקורם בחוסר תשומת לב, אי-שקידה ראויה על הדיווח או אי-עריכת בירורים נדרשים בנוגע אליו.**

(וראו גם [ע"א 550/22](#) [ישראל דניאל עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3](#) [פורסם בנבו] (מיום 29.8.2023)).

134. עוד אזכיר את פסק הדין בפרשת שבית, אשר הוזכר בפרשת יינות ביתן, שבו בואר כי שניים הם התנאים להטלת קנס גירעון בהתאם להוראות [סעיף 191\(ב\) בפקודת מס הכנסה](#): **האחד**, שהגירעון עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו; **השני**, שהנישום לא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שהוא לא התרשל בהכנת הדוח. בית המשפט הזכיר בפרשת שבית את מבחן **הכנות ותום הלב** שנקבע בע"א [285/70](#) [פקיד השומה תל אביב 4 נ' ליכטנשטיין](#), פ"ד כה (1) 155 (1971), וכן את פסיקת בתי המשפט המחוזי שלפיה יוטל קנס גירעון ככל שנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו, וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים הוא משמעותי; או כאשר אופן הדיווח מעלה תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה, גם אם חלק מטענות הנישום התקבלו על ידי בית המשפט. עוד הזכיר בית המשפט כי אין באי פסילת ספרים כדי לקבוע שהנישום לא התרשל.

135. בענייננו הטיל פקיד השומה קנס הגירעון בשיעור 15%, על פי [סעיף 191\(ב\) בפקודת מס הכנסה](#), מהטעם שלא הוכח לו כי המערערים לא התרשלו בהגשת הדוח. כפי שנפסק בפרשת יינות ביתן, נטל ההוכחה לעניין חלופה זו של קנס הגירעון מוטל על הנישום, אשר עליו להוכיח כי לא התרשל בעריכת הדוח.

136. עיון בסוגיות שנסקרו בפסק הדין מעלה כי מקורו של גירעון המס בליקויים ופגמים רבים באופן הדיווח, שאינו תואם את הוראות [פקודת מס הכנסה](#), בסוגיות שאינן שנויות במחלוקת ושלא תתכן בעניין מחלוקת כנה. המערערים לא הוכיחו כי לא מדובר ב"התרשלות" בהגשת הדוח, וקשה להימנע מהרושם של חוסר תום לב בעניין הדיווח, כך למשל בניכוי הוצאות בטענה שהן הוצאות אינצידנטליות, אף שאינן כאלה; בקיזוז הפסד אף שהפעילות אינה מעסק; וכיוצ"ב.

137. בסוגיות אחדות מדובר לכאורה **בגירעון שנוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס**, ופקיד השומה רשאי היה לטעמי לשקול הטלת קנס על פי [סעיף 191\(ג\) בפקודת מס הכנסה](#), כגון בעניין ההפרשה בגין שקיעת מבנים וסחף קרקע, שלא היה לה כל בסיס, והיא בוצעה בדוח התאמה למס בלבד, מבלי שבוצעה הפרשה בדוחות הכספיים, תוך הסוואתה כתת הפרשה של אחריות הבדק. כך לטעמי גם בניכוי הוצאות בגין רכישה עצמית של מניות, אף שמדובר בהוצאה הונית אסורה, תוך הסוואתה לכאורה באמצעות רישום מחצית מהתמורה בלבד כ'מניות באוצר' ורישום מחציתה כהוצאה.

138. לפיכך לא מצאתי פגם בהטלת קנס הגירעון בשיעור של 15%. יחד עם זאת מצאתי לקבוע שאין להטיל קנס גירעון בגין הגירעון שנוצר בתיקו האישי של מר גוזלן בגין ההכנסה

מדיבדנד בעקבות הרכישה העצמית של מניות ש.י.א. רפאל (גם אם מתקיימים התנאים להטלתו). בפרשת סיידה הסכים פקיד השומה, בהגנותו הרבה, לקבל את הערעור בעניין קנס הגירעון, לאור הקביעות שנקבעו [בע"מ \(חי\) 71455-12-18 בית חוסן בע"מ ואח' נ' פקיד שומה עכו](#) [פורסם בנבו] (מיום 1.11.2020). נוכח אי הבהירות בסוגיה, והעמדות השונות שהובעו בהלכה הפסוקה. מדובר אכן במחלוקת כנה, אשר טרם הוכרעה בשנה הרלוונטית לענייננו, ולפיכך מצאתי שאין מקום להשית על הגירעון שמקורו בסוגיה זו קנס גירעון.

### סיכום

139. אשר על כן אני דוחה את הערעורים ומאשרת את השומות שנקבעו בצו.
140. הצווים שנקבעו על פי [סעיף 152 בפקודת מס הכנסה](#) יעמדו בעינם, לרבות קנס הגירעון, למעט קנס גירעון שמועט במפורש בסעיף 138 בפסק הדין.
141. נוכח היקף המס השנוי במחלוקת, היקף הראיות והיקף הדיונים שלהם נדרש פקיד השומה, ישלמו המערערים לפקיד השומה את הוצאותיו בסכום כולל של 120,000 ₪, בתוך 30 ימים.
- ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ט"ז ניסן תשפ"ד, 24  
אפריל 2024, בהעדר הצדדים.

יעל ייטב