



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

המעוררים

**ברוך קוגן ואח'
ע"י ב"כ עוה"ד שמריהו פרנקל**

נגד

המשיב

**פקיד שומה אשקלון
ע"י ב"כ עוה"ד ערן סירוטה מפרקליטות מחוז דרום
(אזרחי)**

פסק דין

מבוא

1. שלושה ערעורים שהדיון בהם אוחד על שומות שקבע המשיב (להלן: "פקיד השומה") בצו על פי סעיף 152(ב) **בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961** (להלן: "**פקודת מס הכנסה**") לשנת 2015.
2. בשנת המס 2015 החזיק המערער, מר ברוך קוגן (להלן: "**המערער**") ב-78% מהון מניותיה של חברת "**דנבר אחזקות וכימיקלים בע"מ**" (להלן: "**דנבר אחזקות**"), חברה פרטית, שנוסדה ביום 6.2.2012, שהיא אחת המערערות בהליך זה. המערער, גב' יבגניה בלן (להלן: "**המערערות**") החזיקה באותה שנה ב-22% ממניותיה של החברה האמורה.
3. שתי מחלוקות עיקריות נטושות בין הצדדים: **הראשונה**, האם בשנת המס הייתה דנבר אחזקות חברת בית, כאמור בסעיף 64 בפקודת מס הכנסה, ועל כן יש לייחס את הכנסותיה לבעלי מניותיה, (וכפועל יוצא לא לחייב במס את הדיבידנד שחולק להם); **והשנייה**, האם הייתה לדנבר אחזקות בשנת 2015 הכנסה ממחילת חוב.
4. **אקדים ואציין כי מצאתי לדחות את הערעור בעניין מחלוקת הראשונה, ולקבלו בעניין המחלוקת השנייה.**

רקע עובדתי

5. בשנת המס 2014, היא השנה שקדמה לשנה נושא הצווים, החזיקו המערער והמערערות לצד החזקתם במניותיה של דנבר אחזקות, גם במניותיה של חברת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

- 1 "דנבר (צבעים) אחזקות בע"מ" (להלן: "דנבר צבעים"). כפי הנראה היה שיעור
2 ההחזקה בשתי החברות זהה, כפי שטענו המערערים.
3 (על פי האמור בתצהיר עדותה הראשית של רו"ח אינה קדוש, מפקחת מס בכירה
4 בחוליית חברות, שדנה בהשגה והוציאה את הצווים (להלן: "המפקחת"), עולה
5 מהנתונים שהיו בידי פקיד השומה, כי המערער החזיק ב- 44% מהון המניות של
6 דנבר צבעים, בעוד שהמערערת החזיקה ב- 12% מהון המניות באותה חברה, ו- 44%
7 נוספים הוחזקו בידי בנו של המערער. בהמשך הצהירה המפקחת כי המערער
8 והמערערת הם שמכרו את כל מניותיה של דנבר צבעים, ובסעיף 78 בסיכומיו
9 הסכים פקיד השומה לכך שהרכב ההחזקה בשתי החברות היה זהה, ולא העלה כל
10 טענה בעניין זה. בשל כך קיבלתי את טענת המערערים על כך ששיעור ההחזקה בשתי
11 החברות היה זהה).
- 12 6. באותה שנה (שנת 2014) ובשנים שקדמו לה, היו בבעלותה של דנבר צבעים שני נכסי
13 נדל"ן. הראשון, בניין באופקים, אשר הושכר, עד לשריפתו בשנת 2009, לחברה
14 קשורה, אשר מניותיה הוחזקו בידי אותם בעלי מניות - דנבר צבעים וציפויים בע"מ
15 (להלן: "דנבר ציפויים"), חברה בעלת מפעל לייצור צבעים; והשני, מגרש באזור
16 התעשייה הדרומי באשקלון (הידוע כגוש 1730, חלקה 8,14) (להלן: "המגרש").
17 לאחר שריפת הבניין באופקים הועבר המפעל לבניין ששכרה דנבר ציפויים בשדרות,
18 ושם הוא שוכן, כפי הנראה, עד היום.
- 19 7. האירועים שאירעו בשנים 2014-2015 הרלוונטיים למחלוקות שבין הצדדים הם
20 כדלקמן:
- 21 (1) ביום 5.2.2014 חתמה דנבר צבעים על הסכם עם חברת אדרי חי לבנייה ויזמות
22 בע"מ (להלן: "הקבלן") לבניית שני מבנים במגרש, בתמורה ל- 1,720,000 ₪
23 בתוספת מע"מ;
- 24 (2) כעשרים ימים לאחר מכן, ביום 25.2.2014, חתמו דנבר אחזקות ודנבר צבעים
25 על הסכם שבמסגרתו העבירה דנבר צבעים את המגרש לדנבר אחזקות. שווי
26 הזרות שנקבע על ידי מנהל מיסוי מקרקעין למכירת הזכות במגרש היה
27 1,860,000 ₪, ובהתאם לשווי מכירה זה שילמו דנבר צבעים ודנבר אחזקות מס
28 שבח ומס רכישה, לפי העניין;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

(3) ביום 24.6.2014, מכרו המערער והמערערת את מלוא אחזקותיהם בדנבר צבעים לחגי' יוסף, רות אוזן, וחברת א. נדב את ברוך הנדסה ובנייה בע"מ;
(4) ביום 2.4.2015, כשנה וחודשיים לאחר העברת המגרש מדנבר צבעים לדנבר אחזקות, מכרה דנבר אחזקות את המגרש לחברת יוחנן סולומון בע"מ (להלן: "חברת סולומון"), תמורת 7,000,000 ₪.
8. במועד מכירת המגרש לחברת סולומון עמדו על גבי המגרש שני מבנים, והצדדים חלוקים ביניהם בשאלה האם עונים אותם מבנים על הגדרת 'בניין' כמשמעותו בסעיף 64 בפקודת מס הכנסה; והאם הסתיימה באותו המועד בנייתם. בעקבות מכירת המגרש לחברת סולומון, דיווחה דנבר אחזקות למנהל מיסוי מקרקעין על שווי רכישה בסך של 1,860,000 ₪ ועל שבח בסך 1,930,833 ₪. כפועל יוצא שילמה דנבר אחזקות מס שבח בסך 511,683 ₪.
9. בדוח שהגישה לשנת המס 2015 ביקשה דנבר אחזקות להיחשב כ'חברת בית', כאמור בסעיף 64 בפקודת מס הכנסה. בהתאם לדיווח האמור ייחסה דנבר אחזקות בדוח ההתאמות למס, את הכנסותיה ממכירת המגרש (השבח) לבעלי מניותיה, בהתאם לשיעור החזקתם במניות החברה: 78% יוחסו למערער ו- 22% יוחסו למערערת.
המערער והמערערת דיווחו בדוחותיהם לאותה שנה על הכנסות בהתאמה לדיווחה של דנבר אחזקות.

צווי השומה

10. פקיד השומה בדק את הדוחות ומצא שאין מקום לסווג את דנבר אחזקות כחברת בית, ועל כן קבע את הכנסתה, וכן את הכנסות המערער והמערערת, בצו לפי סעיף 152(ב) בפקודת מס הכנסה. כמו כן קבע לדנבר אחזקות הכנסה ממחילת חוב, בגין מחילת החוב שהיה לה לדנבר צבעים, אשר נוצר בגין העברת המגרש לידיה.

צו השומה לדנבר אחזקות

11. בנימוקי צו השומה לדנבר אחזקות קבע פקיד השומה כי דנבר אחזקות אינה ממלאה אחר התנאים לסיווגה כ'חברת בית' ועל כן אין לאשר את הדיווח. פורט כי 'חברת בית' במשמעות סעיף 64 בפקודת מס הכנסה, היא חברת מעטים, שפעילותה העיקרית היא אחזקת בניינים והשכרתם, ושעיקר הכנסתה נובעת מפעילות זו. כמו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

- 1 כן פורט כי קרקע פנויה או קרקע שעליה בניין בבנייה אינם בגדר בנייה, והחלת
- 2 הסעיף במצב זה אינה מתיישבת עם תכליתו. נקבע כי מאחר שדנבר אחזקות לא
- 3 החזיקה בשנת המס בניינים, אף לא השכירה אותם, והמגרש נמכר כשעליו שלד
- 4 מבנה, אין מקום לסווגה כ'חברת בית' במשמעות הסעיף.
- 5 12. כפועל יוצא חויבה הכנסתה של דנבר אחזקות ממכירת המגרש, בסך של 1,889,959
- 6 ₪, במס חברות, על פי סעיף 126(א) בפקודת מס הכנסה, ולא יוחסה לבעלי מניותיה,
- 7 כפי שדווח. במקביל נקבע כי סכום של 1,336,826 ₪, אשר חולק לבעלי המניות של
- 8 דנבר אחזקות, יחויב במס בידיהם כדיבידנד, על פי סעיף 125(ב)2 בפקודת מס
- 9 הכנסה (בשיעור 30%, בהיותם בעלי מניות מהותיים, בתוספת מס יסף).
- 10 13. לחילופין קבע פקיד השומה כי ככל שלא תתקבל קביעתו בדבר סיווגה של דנבר
- 11 אחזקות, והיא תסווג כ'חברת בית', הרי שיש לסווג את הכנסתה של דנבר אחזקות
- 12 ממכירת המגרש כהכנסה מעסקת אקראי, לפי סעיף 2(1) בפקודת מס הכנסה, אשר
- 13 תיוחס לבעלי המניות.
- 14 14. פקיד השומה בדק ומצא כי המגרש הועבר מדנבר צבעים לדנבר אחזקות בשנת 2014
- 15 ללא תמורה, ונמכר לצד ג' בשנת 2015. בעקבות העברת המגרש מדנבר צבעים לדנבר
- 16 אחזקות לא נרשמו יתרות חו"ז, ובעת מכירת המגרש לצד ג' דיווחה דנבר אחזקות
- 17 על עלות רכישה בסך 1,860,000 ₪. בשל כך קבע פקיד השומה כי יש לזקוף לדנבר
- 18 אחזקות הכנסה בסך של 1,860,000 ₪ בשנת המס 2015, כהכנסה ממחילת חוב לפי
- 19 סעיף 3(ב) בפקודת מס הכנסה, ולחילופין כהכנסה לפי סעיף 2(6) או 2(10) בפקודת
- 20 מס הכנסה. הודגש בנימוקי צו השומה כי חרף דרישותיו של פקיד השומה לא
- 21 המציאה דנבר אחזקות אסמכתאות והסברים בסוגיה זו.
- 22 15. צו השומה (בשומה העיקרית) לדנבר אחזקות לשנת המס 2015 קבע כדלקמן-

-	הכנסה חייבת מוצהרת
(שבח המקרקעין יוחס לבעלי המניות, ולא דווח כהכנסה בידי החברה)	
	הוסף בשומה :
1,889,959	שבח ממכירת מקרקעין



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

1,860,000	הכנסה ממחילת חוב, ולחילופין מסעיפים (6) או (10)2.
3,749,959	הכנסה חייבת בצו על פי סעיף 126
	(יתר סעיפי השומה כמוצאה)

1
2 16. פקיד השומה קבע בצווים כי יש להטיל קנס גירעון, מאחר שלא הוכח להנחת דעתו
3 שדנבר אחזקות לא התרשלה בעריכת הדוח.

צו השומה למערער

4
5
6 17. בצו השומה שנקבע למערער פורטו עיקרי העובדות. צוין כי פקיד השומה לא קיבל
7 את סיווגה של דנבר אחזקות כחברת בית, ולפיכך נקבע כי הכנסה בסך של
8 1,042,724 ₪ היא הכנסה מדיבידנד בידי המערער, החייבת במס על פי סעיף 125ב(2)
9 בפקודת מס הכנסה, כבעל מניות מהותי, בתוספת מס יסף.
10 18. לחילופין נקבע כי ככל שלא תתקבל הקביעה בדבר סיווגה של דנבר אחזקות כחברת
11 בית, הרי שיש לסווג את הכנסת דנבר אחזקות ממכירת המגרש כהכנסה מעסקת
12 אקראי החייבת במס לפי סעיף (1)2 בפקודת מס הכנסה.
13 19. צו השומה שנקבע למערער (בשומה העיקרית) לשנת המס 2015 :

-	הכנסה מדיבידנד מוצאה
	הוסף בשומה-
1,042,724	הכנסה מדיבידנד בעל מניות מהותי
1,042,724	הכנסה חייבת מדיבידנד בצו
	יתר סעיפי השומה העצמית כמוצאה

14
15 20. פקיד השומה הטיל קנס גירעון, כיון שלא שוכנע כי המערער לא התרשל בעריכת
16 הדוח.

צו השומה למערער



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

- 1 21. צו השומה שנקבע למערערת לא הוגש לבית המשפט (לכתב הערעור שהגישה צורף
2 בטעות צו השומה שנקבע למערער). סביר להניח כי עיקריו של צו השומה היו דומים
3 לצו השומה למערער. מנימוקי השומה ניתן ללמוד כי צו השומה למערערת (בשומה
4 העיקרית) לשנת 2015 היה כדלקמן:

5

-	הכנסה מדיבידנד מוצהר
	הוסף בשומה –
294,101	הכנסה מדיבידנד בעל מניות מהותי
294,101	הכנסה חייבת מדיבידנד בצו

6

- 7 22. פקיד השומה הטיל קנס גירעון, כיון שלא שוכנע כי המערערת לא התרשלה בעריכת
8 הדוח.

9

10 חברת בית

- 11 23. המחלוקת הראשונה בין הצדדים היא באשר לסיווגה של דנבר אחזקות כחברת בית,
12 אשר הכנסתה מיוחסת לבעלי מניותיה.

- 13 24. **תמצית טענות של המערערים** היא כי יש לסווג את דנבר אחזקות כחברת בית,
14 במשמעות סעיף 64 בפקודת מס הכנסה, שכן **מטרתה היחידה**, מאז הקמתה, היא
15 החזקת בניינים והשכרתם. פורט כי **מטרתה הייתה** להשכיר בניין לחברה קשורה,
16 כפי שעשתה בעבר דנבר צבעים שהעבירה את המגרש לדנבר אחזקות. פורט כי מבנה
17 הקבוצה הושתת בעבר על כך שחברה אחת, דנבר צבעים, החזיקה במבנים, בעוד
18 שחברה אחרת, דנבר ציפויים (שהייתה בבעלות אותם בעלי מניות), הייתה בעלת
19 פעילות יצרנית תעשייתית של ייצור הצבעים. כוונתה של דנבר אחזקות להשכיר את
20 המבנים שנבנו על המגרש לא התממשה מאחר שהיא נאלצה למכור אותם בשל
21 שריפה שפרצה במפעל בשדרות בעקבות פגיעת רקטות במבצע **צוק איתן**.

- 22 המערערים הוספו וטענו כי התנאי של "עסקיה" הקבוע בסעיף 64 בפקודת מס
23 הכנסה, אינו דורש הכנסות בפועל, ומדובר בעסק גם אם היו לו הוצאות בלבד.
24 הודגש כי על המגרש עמדו שני מבנים במועד המכירה, אשר בנייתו של אחד מהם,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 לכל הפחות, הושלמה לפני המכירה, ועל כן לא מדובר בקרקע ריקה. כמו כן נטען כי
2 התיקון לסעיף 64 בפקודת מס הכנסה, בגדרו של תיקון 245 לפקודת מס הכנסה,
3 הוא תיקון מבהיר, התומך בעמדתם של המערערים באשר לסיווגה של דנבר
4 אחזקות כחברת בית.
5 אשר לשומה החליפית נטען כי מכירת המגרש על ידי דנבר אחזקות אינה עסקה
6 בעלת אופי מסחרי.
7 25. **תמצית טענתו של פקיד השומה** בערעור הייתה כי לא התקיימו התנאים לסיווגה
8 של דנבר אחזקות כחברת בית, ועל כן אין לייחס את הכנסתה לבעלי המניות, אלא
9 לחייב את הכנסתה של דנבר אחזקות במס חברות. במקביל יש לחייב את המערער
10 והמערערת על הכנסה שחולקה להם במס החל על דיבידנד. נטען כי לדנבר אחזקות
11 לא הייתה פעילות של החזקת בניינים ולא היו לה מעולם הכנסות מהחזקת בניינים.
12 עוד נטען כי לא הובאה כל ראיה לכך שבניית אחד המבנים שנבנו על המגרש
13 הסתיימה כפי שנטען בסיכומי המערערים, ומאחר שסעיף 64 חל על החזקת בניינים,
14 ולא על החזקת קרקע שבה מבנה בבנייה, אין תחולה לסעיף.

מודל המיסוי הדו- שלבי

17 26. אזכיר בקצרה כי פקודת מס הכנסה אימצה את מודל המיסוי הדו-שלבי למיסוי
18 רווחים שמפיק יחיד באמצעות חברה. בהתאם למודל מיסוי זה, מחויבת במס
19 הכנסה שהופקה באמצעות החברה בשני שלבים: **בשלב הראשון** מחויבת הכנסתה
20 החייבת של החברה **במס חברות**, בשיעור המס הקבוע בסעיף 126(א) בפקודת מס
21 הכנסה (23% כיום); **ובשלב השני**, מחויבים בעלי מניותיה (היחידים) של החברה,
22 **במס הכנסה** בעת חלוקת רווחי החברה כדיבידנד, על פי סעיף 2(4) בפקודת מס
23 הכנסה, בשיעור מס קבוע הנקוב בסעיף 125 בפקודת מס הכנסה (25% או 30%
24 לעניין 'בעל מניות מהותי').
25 27. מספר חריגים נקבעו בפקודת מס הכנסה למודל המיסוי הדו-שלבי, המאפשרים
26 ליחיד ליהנות מיתרונות ההתאגדות בחברה לצד שמירה על משטר המס החל על
27 יחיד, וזאת באמצעות מודל 'שקיפות' הקובע מיסוי חד- שלבי. במודל מיסוי זה
28 מיוחסת הכנסתה החייבת של חברה לבעלי מניותיה, ומחויבת במס בהתאם לשיעור



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

- 1 המס החל על הכנסותיהם. דיבידנד המחולק לבעלי המניות מהכנסת החברה
- 2 שיוחסה לבעלי מניותיה אינו מחויב במס פעם נוספת.
- 3 ההסדרים המרכזיים בפקודת מס הכנסה שבהם אומץ מודל המיסוי החד-שלבי הם
- 4 'חברה משפחתית' ו'חברת בית'.
- 5 האפשרות להחיל מודל מיסוי חד-שלבי אינה אוטומטית, והיא מותנית בהתקיימם
- 6 של התנאים שנקבעו לכל חריג.
- 7 28. שיעור המס הכולל הקבוע היום במודל המיסוי הדו-שלבי משווה (בקירוב) את
- 8 שיעור המס המשתלם על רווחים שהפיק יחיד באמצעות חברה לשיעור המס השולי
- 9 המשתלם על ידי יחיד על רווחים שהפיק במישרין, במטרה לשמור על "אדישות
- 10 מיסוית" בבחירת דרך הפקת ההכנסות (ראו: ע"א 3277/19 פקיד שומה ירושלים
- 11 נ' אפרים סקמסקי, פסקה 10 (מיום 16.8.21); ע"א 2515/18 חברת אס. סי. אל
- 12 קניון דורות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 27 (מיום 17.6.2020); ע"א
- 13 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה, פסקה 3 (מיום 26.1.2020); ע"א
- 14 8783/14 צ.א.ג. תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב, פסקה 9 (מיום 23.8.2016)).
- 15 29. 'שקילות' מיסוית לא קיימת במודל המיסוי הדו-שלבי באשר לרווח הון (או שבח
- 16 מקרקעין). בעוד שרווח הון שהיה ליחיד חייב במס בשיעור 25% (או 30% לפי
- 17 העניין), רווח ההון שהפיק יחיד באמצעות חברה מחויב בהתאם למודל המיסוי הדו-
- 18 שלבי בשני השלבים: בשלב הראשון- במס חברות בשיעור 23%, ובשלב השני, בעת
- 19 חלוקתו כדיבידנד לידי בעל המניות- במס החל על דיבידנד. כפועל יוצא מחויב רווח
- 20 ההון המופק באמצעות חברה במס ששיעורו דומה לשיעור המס השולי, שיעור גבוה
- 21 לעין שיעור מהמס שבו היה מחויב אילו הוחזק הנכס במישרין.
- 22 פער שכזה לא קיים לגבי יחיד שהכנסתו באמצעות חברה מחויבת במס בשלב מיסוי
- 23 אחד בלבד, כגון 'חברה משפחתית', כאמור בסעיף 64א בפקודת מס הכנסה,
- 24 ו'חברת בית', כאמור בסעיף 64 בפקודת מס הכנסה. למותר לציין כי פער שכזה
- 25 בשיעורי המס לא קיים לגבי יחידים הפועלים כשותפות.
- 26 30. מטבע הדברים גוברת הנטייה לאמץ את ההסדרים המחילים את מודל השקיפות
- 27 בעת שלא קיימת שקילות בין המס החל על ההכנסה המופקת במישרין לבין המס
- 28 החל על הכנסה המופקת באמצעות החברה (אף שלעיתים נעשה ניסיון להשתמש



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 בהסדרים האמורים על מנת להפחית את נטל המס שלא כדין (ראו למשל ע"א
2 8500/10 אביעד פרל ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1 (מיום 10.9.2012)).

3

4

סעיף 64

5 31. אחד החריגים למודל המיסוי הדו-שלבי, המאמץ מודל 'שקיפות' לצורך מס, הוא
6 כאמור חריג 'חברת הבית' הקבוע בסעיף 64 בפקודת מס הכנסה. מודל השקיפות
7 האמור נקבע בתקופה שבה עלו שיעורי מס החברות על שיעורי המס שחלו על
8 יחידים, ותכליתו הייתה לעודד פעילות של החזקת מבנים והשכרתם באמצעות
9 חברות פרטיות קטנות, אשר כונו לעיתים "חברות גוש-חלקה", וזאת באמצעות מתן
10 אפשרות למסות את הכנסתן לפי שיעורי המס הנמוכים יותר, החלים על בעלי
11 המניות היחידים (ראו למשל ע"מ (חיפה) 49880-06-15 עופר נכסי רעננה בע"מ נ'
12 פקיד שומה חיפה (מיום 2.11.2017) (להלן: "פרשת עופר")).
13 32. בשנות המס הרלוונטיות קבע סעיף 64 בפקודת מס הכנסה כי-

14

15 **"חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם**
16 **החזקת בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של**
17 **חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסה, לענין השומה, בין**
18 **חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיורה המנהל;**
19 **הרואה עצמו מקופח על ידי הוראת המנהל רשאי לערער עליה**
20 **לפני בית המשפט כאמור בסעיפים 153 - 158."**

21

22 33. הפסיקה התייחסה לכך שאף שניסוחו של סעיף 64 בפקודת מס הכנסה היה קצר
23 ותמציתי, הסדר השקיפות שאומץ בו דומה בעיקרו להסדר שנקבע לעניין חברה
24 משפחתית כאמור בסעיף 64א בפקודת מס הכנסה. עיקרו של ההסדר הינו כי
25 הכנסתה של חברת הבית מיוחסת לבעלי מניותיה, הגם שחברת הבית היא נישומה
26 לעניין פקודת מס הכנסה, והרמת המסך אינה מלאה וגורפת. ההכנסה המיוחסת
27 לבעלי המניות היא הכנסתה החייבת של חברת הבית, "ההכנסה לאחר הניכויים,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

- 1 הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין", כאמור בסעיף 1 בפקודת מס
2 הכנסה.
3 34. שניים היו התנאים אשר בהתקיימם ניתן היה לאמץ בשנת המס הרלוונטית את
4 מודל השקיפות שנקבע בסעיף 64 בפקודת מס הכנסה: **תנאי ראשון**, העוסק במבנה
5 השליטה בחברה ובבעלי המניות בה; **ותנאי שני**, העוסק בפעילותה של החברה.
6 35. התנאי הראשון קבע כי החברה חייבת להיות **חברת מעטים בלבד**, כמשמעותה
7 בסעיף 76 בפקודה, היינו, חברה שהיא **בשליטת לא יותר מ- 5 חברים** (אם כי אין
8 מניעה שבעלי מניותיה יהיו חברות); **אין לציבור עניין ממשי בה**, והיא **אינה 'בת-**
9 **חברה'** כאמור בסעיף 76(ג) בפקודה. דרישות אלו מעידות על כך שהסעיף נועד לחול
10 על חברה פרטית, שמספר חבריה מוגבל, כך שהיא דומה מבחינת פעילותה לפעילות
11 המתנהלת בידי בעלי מניותיה במישרין או בידי שותפות של מעטים. בפסיקה אשר
12 עסקה בסעיף הודגש כי אין תחולה לסעיף כאשר מדובר בחברת בת של חברה
13 ציבורית (ראו למשל עמ"ה (ת"א) 12970-02-10 **דלגית חברה לנכסים בע"מ ואח' נ'**
14 **פקיד שומה תל אביב 4** (מיום 25.11.2013)(להלן: "**פרשת דלגית**"). ערעור שהוגש
15 על פסק הדין בפרשת דלגית נמחק בהמלצת שופטי בית המשפט העליון (ראו ע"א
16 1831/14 (מיום 8.10.2015)); וראו גם בפרשת עופר לפרשנות ה'עניין הממשי
17 לציבור', לא רק מבחינת היקף ההחזקה בחברה, אלא גם מבחינת תוכן פעילותה).
18 36. התנאי השני להחלת הסדר המיסוי החרוג הקבוע בסעיף 64 בפקודת מס הכנסה הוא
19 תנאי מהותי באשר לפעילותה ונכסיה של החברה, הקובע **שכל רכושה** של החברה
20 **וכל עסקיה הם החזקת בניינים**. פרשנותו של התנאי האמור היא השנויה במחלוקת
21 בתיק זה.
22

ההיסטוריה החקיקתית

- 23
24 37. ההיסטוריה החקיקתית של הסדר המס להכנסות מחברת בית מלמדת על תכליתו
25 ותורמת להבנתו. בשנת 1955 שולבו לראשונה בפקודת מס הכנסה 1947 ההוראות
26 שמהן צמח הסדר המיסוי לבעלי מניותיה של חברת הבית, בסעיף 52א (ס"ח 178,
27 מיום י"ט בניסן תשט"ו (11 באפריל 1955)). סעיף 52א האמור, אשר כותרת השוליים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 שלו הייתה- "שומות על חברות מסויימות", קבע הוראה רחבה יותר של שקיפות
2 מזו הקיימת היום, בזו הלשון-

3
4 "חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם,
5 כמשמעותה בסעיף 26(5), וכן חברה שכל רכושה ועסקיה הם
6 החזקת בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של
7 חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסה, לענין השומה, בין
8 חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיוורה הנציב;
9 הוראה עצמו מקופח על ידי הוראת הנציב רשאי לערער עליה בפני
10 בית המשפט כאמור בסעיף 60."

11 38. הסעיף במתכונתו המקורית אפשר איפה בחירה במיסוי חד-שלבי באופן מרחיב,
12 לגבי הכנסות של שני סוגי חברות: חברה שהיא בשליטת לא יותר מ- 5 בני אדם,
13 ללא כל קשר לעיסוקה או החזקותיה; וכן לגבי כל חברה, ללא מגבלה על מספר בעלי
14 מניותיה, ובלבד שכל רכושה וכל עסקיה הם החזקת בנינים.
15 39. בדברי ההסבר (הצ"ח 232, מיום כ"ו באדר תשט"ו (20.3.1955), עמ' 114) בואר
16 באופן כללי, מבלי לפרט מדוע נבחר מודל שקיפות רחב היקף, כי-

17
18 "לפי החוק הקיים כל חברה משלמת מס בתורת חברה. התיקון
19 המוצע תכליתו לקבוע כי חברה פרטית קטנה הנמצאת בשליטתם של
20 לא יותר מחמישה בני אדם, הכנסתה תחשב כהכנסת חברה. השומה
21 על הכנסה ואופן חלוקת ההכנסה בין החברים תהיה כפי שיקבע
22 הנציב. אותו יתרון ניתן לפי החוק המוצע גם לחברות בת, אף אם מספר
23 חבריה גדול יותר" (ההדגשה אינה במקור).

24
25 40. האפשרות המרחיבה לאימוץ מודל השקיפות צומצמה שנתיים לאחר מכן, בשנת
26 1957, במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"ז- 1957 (ס"ח 223, מיום ג'
27 בניסן תשי"ז (4.4.1957), עמ' 79) אשר בגדרו הושמטו המילים "וכן חברה", כך
28 ששתי החלופות הפכו לשני תנאים מצטברים, המאפשרים את החלת מודל השקיפות
29 הקבוע בסעיף רק כאשר מדובר בחברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 אדם, וכאשר כל רכושה וכל עסקיה הם החזקת בניינים (הצ"ח 283, מיום כ"ט
2 בכסלו תשי"ז (3 בדצמבר 1956), עמ' 84). הנוסח האמור של סעיף 52א שולב, במספר
3 שינויים (שאינם רלוונטיים בענייננו), בנוסח החדש של פקודת מס הכנסה ועוגן
4 בסעיף 64 בה (דמ"י [נוסח חדש], 120 מיום ט' באייר תשכ"א (25.4.1961)). הנוסח
5 האמור הוא שהיה בתוקף בשנת המס נושא הערעור.
6 41. לשם השלמת התמונה אזכיר כי בשנת 2018 הורחבה תחולתו של סעיף 64 במסגרת
7 תיקונו בתיקון 245 לפקודת מס הכנסה (ס"ח 2684 מיום א' בשבט התשע"ח
8 (17.1.2018), עמ' 118), והוגמשו התנאים לתחולתו, בעיקר מבחינת מבנה ההחזקה
9 בחברה. לצד זאת נחסמו פרצות והובהרו לאקונוט שהיו קיימות בנוסח החוק
10 המקורי. בכלל זה בוטלה האפשרות לשנות את סיווג החברה בכל שנת מס, אפשרות
11 שיצרה פתח לתכנוני מס רבים. כך למשל חברה שחדלה להיות חברת בית (בין משום
12 שבחברה בכך, ובין משום שחדלו להתקיים בה התנאים הנדרשים) לא תהיה רשאית
13 לשוב ולהיחשב כחברת בית בעתיד.
14 42. התנאים המהותיים העוסקים בחברת הבית נותרו ללאורח בעיקרם, אותם תנאים
15 שהיו קבועים בסעיף לפני התיקון, שלפיהם **כל נכסיה של החברה הם בניינים, והיא**
16 **עוסקת בהחזקתם בלבד (במישרין או בעקיפין)**. יחד עם זאת נקבעה הקלה שלפיה
17 לא תאבד החברה את סיווגה כחברת בית, ככל שהיא מחזיקה לא רק בבניינים אלא
18 גם בקרקע, ובלבד שבניית בניין על גבי הקרקע הושלמה בתוך חמש שנים ממועד
19 תחילת החזקת החברה בקרקע (המנהל רשאי להאריך את התקופה בשנתיים
20 נוספות, מטעמים מיוחדים שירשמו).
21
22

חברת הבית בפסיקה

23 43. סעיף 64 בפקודת מס הכנסה, כנוסחו בשנות המס הרלוונטיות, נדון בפסיקה לא
24 אחת, ובכלל זה נדונה פרשנות התנאי הקובע **שכל רכושה וכל עסקיה** של החברה
25 **הם החזקת בניינים**. בהלכה הפסוקה צוין שתנאי זה, המנוסח באופן כללי
26 ו'פתלתל', קובע תנאי כפול: **"שכל רכושה של החברה - בניינים, ושכל עסקיה -**
27 **החזקת בניינים"** (ראו למשל כב' השופט א' ריבלין (כתוארו אז) בעמ"ה (ב"ש) 3/91
28 ימיר - חברה לסחר והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (מיום 5.3.1997)). אין



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

די אפוא בכך שלחברה **בניינים בלבד**, ולא נכס אחר, אלא יש צורך גם בכך שהיה לה
'עיסוק' בהחזקתם, כעיסוק יחיד.
44. בפרשת דלגית קבע כב' השופט מ' אלטוביה כי לא מדובר בחברת בית בשל הפרת
התנאי של ההחזקה במניות (וכיון שדובר בחברת שלציבור עניין בה). לצד זאת
התייחס בית המשפט למחלוקת נוספת באשר לניכוי הוצאות פחת בשל מבנה שעמד
שומם, לא הושכר במשך שנים, אף הוגשה בקשה להריסתו. צוין בעניין זה כי-

**בכך יש כדי לתמוך במסקנה שבתקופה האמורה לינור לא ייעדה את
נכס בגיר להשכרה וממילא לא התכוונה להפיק ממנו הכנסה כלשהי
בשנים הרלבנטיות. תמיכה במסקנה זו ניתן למצוא גם בכך שנכס בגיר
עמד שומם במשך כ- 6 שנים!; תקופה ארוכה מאוד יחסית בהתחשב
בכך שכל עיסוקה של לינור בהשכרת מבנים.**

...

**נוכח כל אלה, נראה כי בתקופה הרלבנטית ניתקה לינור את נכס בגיר
מהפעילות המסחרית שלה ולא פעלה להפיק ממנו הכנסה.**

45. בעמ"ה (י"ס) 27/09 **פלפלון סנטר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1** (מיום 1.5.2013)
(להלן: "**פרשת פלפלון**") דן בית המשפט (כב' השופטת מ' מזרחי) בחברה שהיו
בבעלותה נכסי נדל"ן שונים, בחלקם מגרשים פנויים לחלוטין, בחלקם מגרשים
שעליהם מבנים הרוסים, אשר ספק אם ניתן היה להגדירם כבניינים, ובחלקם
מגרשים שעליהם בניינים. בית המשפט הפנה לכך שהסעיף לא נקט בלשון "**שכל
רכושה שטחי קרקע וכל עסקיה החזקת שטחי קרקע**", אף ציין שעל פי נוסח
הסעיף אין הכוונה לנדל"ן במובן הרחב, אלא דווקא לבניינים (וראו גם סקירת
הספרות המקצועית באותה פרשה). בשל כך לא הוכרה החברה כחברת בית. כמו כן
נקבע כי הסעיף לא יחול ככל שמתנהלת במסגרת החברה פעילות נוספת, לרבות
פעילות קבלנית.

46. בע"מ (ת"א) 46002-07-12 **ג'י כפר- סבא בע"מ ואח' נ' פשמ"ג** (מיום
29.8.2017) (להלן: "**פרשת ג'י כפר סבא**"), התייחס כב' השופט מ' אלטוביה במפורש
לתנאי של "החזקת בניינים" הקבוע בסעיף 64 בפקודת מס הכנסה וציין כי -



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1

2 כל פעילות החורגת מהחזקת בניינים וכל רכוש שאינו בניין, מוציא את
3 החברה מגדר של "חברת בית". הפקודה אינה מגדירה את המונח
4 בניינים. הגדרה מילונית בניין – הוא מבנה המשמש כבית דירות
5 משרדים חנויות וכד'. קרקע (בניין רעיוני?) או קרקע עליה בניין
6 בבנייה (בנין בכח?) אינם באים בגדר המונח "בניינים" הנזכר בסעיף
7 64 לפקודה וקבלת עמדת המערערת מצריכה "כיפוף" המונח כפשוטו
8 ובניגוד לתכלית הסעיף.
9

10 47. בית המשפט התייחס באותה פרשה לכך שדובר בחברה עסקית גדולה, אך גם לכך
11 שהפעילות העסקית של החברה כללה רכישה, בנייה, מימון ותפעול מרכז מסחרי,
12 פעילות שאינה מסוג הפעילות שאותה ביקש סעיף 64 בפקודת מס הכנסה לעודד.
13 הודגש כי מבחינה תכליתית אין הצדקה לפרש את הוראות הסעיף כחל גם כאשר
14 מחזיקה חברה, בנוסף לבניינים, גם בנכסים השונים באופיים מבניינים, "כמו קרקע
15 פנויה ובניין בשלבי בניה" וכאשר עוסקת החברה גם "בייזום, פיתוח ובנייה של
16 מקרקעין". כמו כן צוין כי פעילות של ייזום, פיתוח ובניה על מקרקעין, כפי שהיה
17 באותה פרשה, גם אם נעשתה באמצעות קבלנים, אינה חלק מ"החזקת בניינים"
18 אלא פעילות עצמאית או נלווית שאינה החזקת בניינים.
19 בעניין החברה השנייה שעניינה נדון בפרשת ג'י כפר סבא, ציין בית המשפט כי התנאי
20 הקבוע בסעיף אינו מתקיים בה שכן בשנות המס הרלוונטיות החזיקה בשני מגרשים
21 מעבר למרכזי המסחר ועל כן לא ניתן לקבוע שכל רכוש הוא בניינים.
22 48. בפרשת עופר עסקה החברה, לצד השכרת שטחים בבניינים, גם במכירת חשמל
23 במתח נמוך לשוכרים, וכן החזיקה במניות חברת ניהול. כב' השופטת א' וינשטיין
24 קבעה כי מאחר שהיה בידי החברה "רכוש" (שנאים ומניות של חברת הניהול)
25 והכנסות (ממכירת החשמל) כאמור, הרי שאין היא עונה על התנאי "שכל רכוש
26 ועסקיה החזקת בניינים" (בעקבות המלצת בית המשפט העליון חזרה בה המערערת
27 מערעורה (ראו ע"א 621/18 (מיום 5.12.2019)).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

49. עולה מהמקובץ כי התנאי לסיווג כחברת בית על פי הפסיקה, לצד החזקת נכסים שהם **בניינים בלבד**, הוא גם **עיסוק** בהחזקתם, הבא לידי ביטוי בהשכרתם והפקת הכנסה מהשכרה זו.

חברת הבית בספרות המקצועית

50. הספרות המקצועית התייחסה אף היא לתנאים לסיווגה של חברה כחברת בית. המלומדים א' רפאל ושי' לזר בספרם מס הכנסה (כרך שני) (הוצאת רונן, מהדורה שנייה, התשע"ה- 2014) (להלן: "**רפאל ולזר**"), עמ' 387-

בסעיף 64 נאמר "**שעסקיה הם החזקת בנינים**" ללמדך, שכוונת המחוקק לא היתה לחברה בעלת עסק פעיל של ממש, אלא לחברה שניתן לתאר את פעילותה כהפקת הכנסה מנכסי דלא ניידים. קיצורו של דבר, סעיף 64 לפקודה מדבר בחברות שהכנסותיהן נובעות מהשכרת בנינים (אך לא מקרקעין פנויים) אף אם דמי- ההשכרה אינם מתחייבים במס בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה".

51. כמו כן עמדו אותם מלומדים על כך שהטבת המס אינה לחברה עצמה, אלא להכנסות שמפיקים ממנה בעלי מניותיה, ולפיכך חייבת להיות לה הכנסה מפעילותה בהחזקת בניינים (שם, עמ' 389)-

"מלשון סעיף 64 לפקודה עולה, כי הפקודה איננה קובעת מעמד לחברה אלא להכנסות החברה. החברה היא חברת מעטים. הכנסות החברה במקרה של חברת מעטים, שרכושה ועסקיה הם החזקת בניינים, תיוחסנה, בהתאם להוראות הסעיף, לחבריה ובכפוף לבקשת החברה".

52. המלומד א' נמדר בספרו מס הכנסה (יסודות ועיקרים) חושן למשפט, חלק א', מהד' רביעית, תשע"ג- 2013, עמ' 492) (להלן: "**נמדר**") ציין באופן דומה כי –

"מהוראת הסעיף משתמע שנכסי החברה צריכים להיות בניינים גמורים ולא מקרקעין פנויים...".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

התנאים להחלת הוראות סעיף 64 - סיכום

53. ניתן ללמוד מלשון הסעיף, כמו גם מתכליתו, מהיסטוריה החקיקתית המעידה על מגמת הצמצום בתחולתו, מהפסיקה ומהספרות שעסקה בסעיף במהלך השנים, שהדרישה **שכל רכושה של החברה וכל עסקיה הם החזקת בניינים**, מעמידה למעשה שני תנאים מצטברים להתקיימות **תנאי הפעילות**: הראשון, **שכל רכושה הוא בניינים בלבד**, ולא רכוש אחר (אף לא קרקע או בניינים בהקמה); והשני, **שעיסוקה הוא החזקת בניינים בלבד**, ולא עיסוק אחר. אין די אפוא בעצם **ההחזקה בבניינים**, ויש צורך גם **בעיסוק**, המניב הכנסות, (אף שאין הכרח שיהיה זה עסק שהכנסותיו לפי סעיף 2(1) בפקודת מס הכנסה, ודי בהפקת הכנסה פסיבית מבניינים, החייבת במס לפי סעיף 2(6) בפקודת מס הכנסה). הדגש הינו על **הכנסות** שהיו לחברה, **מעיסוקה בהחזקת בניינים**, וככל שעיסוקה הוא **החזקת בניינים בלבד**. עיסוק של **בניית בניינים**, או הכנסות **מבניית בניינים**, אינם עונים על תנאי הסעיף. אשר להכנסות **ממכירת בניינים**, משנמכרו אותם בניינים אשר הניבו הכנסה מהחזקת בניינים בעבר, ייוחס גם השבח לבעלי המניות, ואולם אין כל יסוד בהוראות הסעיף או בתכליתו המאפשרות את החלת הסעיף כאשר ההכנסה היחידה של החברה היא ממכירת מקרקעין, ומעולם לא היו לה הכנסות מעיסוק בהחזקת בניינים, או פעילות שוטפת של החזקת בניינים.

מן הכלל אל הפרט

54. בענייננו הוקמה כאמור דנבר אחזקות בשנת 2012. בשנת 2014 הועבר אליה המגרש, לאחר שדנבר צבעים חתמה על הסכם עם הקבלן לבניית מבנה על גביו. עבודות בנייה נערכו במגרש מהלך השנים 2014-2015. בכל השנים מאז התאגדותה של דנבר אחזקות, לרבות בשנת המס נושא הערעורים, לא היו לדנבר אחזקות הכנסות מהחזקת בניינים. כפי שציינה המפקחת, בדוחותיה הכספיים של דנבר אחזקות לשנים 2012-2014 לא צוין במה עוסקת דנבר אחזקות, ומה תחום עיסוקה העיקרי ומכך למדה המפקחת כי לדנבר אחזקות לא הייתה כל פעילות עסקית באותן שנים. 55. משלא הייתה לדנבר אחזקות הכנסה מהחזקת בניינים, אלא שבח במכירת מקרקעין בלבד, אין למעשה רלוונטיות לשאלה האם המבנה שעמד על המגרש ענה להגדרת "בניין" בעת המכירה, שכן גם אילו היה מדובר בבניין, מאחר שלא היו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 לדנבר אחזקות הכנסות מעיסוק או פעילות של החזקת בניינים, היינו מהשכרתם,
2 אין לראות בדנבר אחזקות חברת בית כמשמעותה בסעיף 64 בפקודת מס הכנסה.
3 56. מעבר לדרוש אציין כי לא הוכח שהמגרש, שהוא נכס המקרקעין היחיד שבו החזיקה
4 דנבר אחזקות בשנת המס, היה בגדר 'בניין' כמשמעותו בסעיף בעת מכירתו.
5 דנבר אחזקות טענה אמנם כי בניית מבנה אחד לפחות הסתיימה בעת המכירה
6 לחברת סלומון, ואולם ראיות לכך לא הובאו.
7 המערערים טענו כי על פי ההסכם מיום 5.2.2014, בין דנבר צבעים לבין הקבלן, היה
8 על הקבלן לסיים את העבודה בתוך 5 חודשים, היינו עד יום 5.7.2014. עוד טענו כי
9 על פי ההסכם בין דנבר אחזקות עצמה לבין הקבלן היה עליו לסיים את ביצוע
10 העבודה עד יום 28.4.2015. מעבר לכך שאין די בחיובים החוזיים כדי להעיד על מועד
11 השלמת הבנייה, מכירת המגרש על ידי דנבר אחזקות הייתה כאמור ביום 2.4.2015,
12 כך שגם על פי החיובים החוזיים טרם הסתיימה הבנייה;
13 בהסכם מכירת המגרש מדנבר אחזקות לחברת סלומון מיום 2.4.2015, מוגדר הנכס
14 כשטח (מגרש) ועליו "שלד מבנה" (ה"הואיל" הראשון בהסכם). צוין בהסכם כי
15 הנכס בשלבי בנייה, וכי למוכר, היינו לדנבר אחזקות, הייתה כוונה להגיש תכנית
16 שינויים לביצוע עבודות בנייה נוספות (ב"הואיל" השלישי) אף צוין כי הרוכש מתכוון
17 להשלים את הבנייה (ב"הואיל" הרביעי). ניתן ללמוד מההסכם כי בעת המכירה היה
18 אמנם מבנה על גבי המגרש, ואולם המבנה היה עדיין בשלבי בנייה, והוא הוגדר
19 בהסכם על ידי הצדדים כ"שלד";
20 המערערים צירפו את חוות דעתו של השמאי סוויד אילי, מיום 30.6.2015, אשר
21 נערכה עבור חברת סלומון למטרת ליווי בנקאי. על פי האמור בחוות הדעת ביקר
22 השמאי במגרש ביום 14.6.2015, ותואר בחוות דעת על פי האמור בה ביום הביקור
23 הנכס היה בשלבי סיום הבנייה וגם אז טרם אוכלס. השמאי תיאר בחוות דעתו את
24 שני המבנים שנבנו על גבי המגרש, וציין כי טרם נבנו גלאי אש וספרינקלרים, מיזוג
25 עילי ודלתות פנים. במהלך חקירתו הנגדית הוברר כי הוא עצמו לא ביקר בנכס (אף
26 לא ערך את חוות הדעת) וכי התצלומים ששולבו בחוות הדעת הם ממועד מאוחר
27 יותר- יולי 2015. הצילומים מתעדים מבנים בלתי מאוכלסים, המצויים בשלבי
28 בנייה, כך שגם ביולי 2015 טרם הסתיימה הבנייה, ובוודאי שטרם הופקו הכנסות
29 מהשכרתם של המבנים;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

בבדיקה שערכה מצאה המפקחת כי בעת מכירת המגרש לא הושלמה הבנייה. על פי
האמור בתצהירה, בשיחה טלפונית שערכה עם בעל המניות בחברת סלומון, אשר
תרשומת ממנה צורפה לתצהירה, התברר כי חברת סלומון רכשה מגרש ועל גביו
מעטפת בטון, ללא גג, ללא חיבור לחשמל ולמים, רצפת בטון ותשתית חלקית לגג.
לאחר רכישת המגרש התקשרה חברת סלומון עם קבלן בניה לביצוע עבודות בנייה
בסך של 767,000 ₪. טופס 4 התקבל, למיטב זכרוננו של בעל המניות, בסוף 2016 או
תחילת 2017. הבניין הופעל לראשונה בינואר 2017.

**בנסיבות האמורות לא מדובר בבניין שבנייתו הושלמה בעת מכירתו על ידי דנבר
אחזקות.**

57. דנבר אחזקות טענה כי כוונתה היו להשכיר את הבניין לדנבר ציפויים, כפי שעשתה
דנבר צבעים לפניו, ורק בשל קשיים כלכליים בעקבות פגיעת רקטות במסגרת מבצע
צוק איתן, נאלצה למכור את המבנים. גם אם אכן זו הייתה כוונתה של דנבר
אחזקות (אף שבמשך כ-5 שנים קודם לכן לא פעל המפעל במבנה שהושכר על ידי
דנבר צבעים), אין די בכוונות לשם סיווגה של דנבר אחזקות כחברת בית (וראו
הערות דעת הרוב באשר לחוסר הנפקות של כוונה או מטרה הדומיננטית לעניין
חבות המס, והקושי להתחקות אחריה, בפסק דינה של כב' השופטת ר' רונן בע"א
9308/20 פקיד שומה עכו נ' בית חוסן בע"מ ואח' (מיום 13.2.2023) פסקה 3; וראו
גם כב' השופט ד' מינץ בע"א 7204/15 פקיד שומה ת"א 4 נ' עזבון המנוחה דפנה
לשם ז"ל (מיום 2.1.2018), פסקאות 40-41 שם נקבע-

**משקלה של כוונתו הסובייקטיבית של הנישום מאוד מוגבלת
אפוא, וזאת לעומת עליונותה של המהות הכלכלית הנלמדת
כתוצאה מהתבוננות חיצונית אובייקטיבית על הפעילות הנדונה.**

**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").**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

58. כוונתה של דנבר אחזקות להשכיר בניינים לא הוכחה אפוא, והיא נותרה טענה
בעלמא. אין להוציא מכלל אפשרות כי כוונת בעלי מניותיה של דנבר אחזקות הייתה
דווקא לבנות מבנים על גבי המגרש, למכרם, ולחלק את כספי התמורה (או הרווחים)
כדיבדנד לבעלי המניות, מבלי לשלם את המס החל על דיבדנד, כפי שלמעשה נעשה
בפועל.
על כל פנים, גם אם הייתה כוונתה של דנבר אחזקות להשכיר מבנים, אין די בכוונתה
כדי להשפיע על סיווגה כחברת בית, שכן המבחן אינו הכוונה העלומה, אלא עצם
העיסוק בפועל בהחזקת בניינים.
אף שנטען שדנבר אחזקות מחליפה במובן מסוים את דנבר צבעים מבחינת תפקידה
בקבוצה, דנבר צבעים אף היא לא השכירה בניינים משנת 2009, כפי שהשיב המערער
בחקירתו הנגדית. לא נטען, וממילא גם לא הוכח, שבשלב כלשהו הוכרה דנבר
צבעים כ'חברת בית', או שהכנסותיה מדמי השכירות יוחסו לבעל מניותיה וחויבו
במס בשיעור המס השולי החל עליהם (שהיה גבוה ממס חברות).
59. טענה נוספת של המערערים הייתה כי תיקון 245 בפקודת מס הכנסה היה תיקון
מבהיר, ולא תיקון ששינה את המצב החוקי שהיה קיים בשנת 2014, ומאחר שלאחר
התיקון לא מצטמצם הסעיף לפעילות של החזקת בניינים, אלא הוא מאפשר גם
החזקת מגרש שהבנייה עליו הסתיימה תוך התקופה שנקבעה, הרי שהסעיף חל גם
לגבי דנבר אחזקות.
הוראת התחילה שנקבעה בתיקון 245 לסעיף 64 בפקודת מס הכנסה היא 1.1.2018,
(בניגוד לתיקון לסעיף 3(ט) בפקודת מס הכנסה, אשר לגבי נקבע כי תחילתו במועד
הקודם לפרסום התיקון, ביום 1.1.2017). באשר לתיקון סעיף 64 בפקודת מס
הכנסה נקבעו בתיקון הוראות מעבר לגבי חברות שהיו קיימות קודם לתיקון, ואולם
אף את מהן אינה רלוונטית לענייננו ואינה מחילה את התיקון רטרואקטיבית לשנת
2014.
אשר לטענה בדבר היותו של התיקון תיקון מבהיר, עיון בנוסח סעיף 64 בפקודת מס
הכנסה לאחר תיקונו במסגרת תיקון 245 לפקודת מס הכנסה מעלה כי במסגרת
התיקון, אשר עיקרו סתימת פרצות מס, שולבו הוראות המקלות את התנאים
לתחולתו, לצד הבהרת המצב הקיים כפי שפורש בעבר, על רקע לשונו הלאקונית של
הסעיף. כך למשל נקבע בסעיף במפורש כי חלוקת דיבדנד לבעלי המניות תהיה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

- 1 פטורה ממס, הוראה שלא הופיעה בסעיף לפני התיקון, (אף שיושמה בעקבות
2 הפרשנות שניתנה להוראות הקשורות בחברה המשפחתית). לצד הוראות מבהירות
3 שנקבעו בסעיף, אשר לא שינו לכאורה בפועל את המצב הקיים, נקבעו בתיקון לסעיף
4 64 גם הקלות בעניין תחולתו, כאשר הרלוונטיות לענייננו הינה ההקלה שלפיה מגרש
5 שהבנייה עליו הסתיימה בתוך התקופה שנקבעה בסעיף לא יפסול את סיווגה.
6 התיקון האמור אינו תיקון מבהיר, הוא אף לא הוצע בהצעת החוק אלא שולב
7 במהלך הליכי החקיקה בכנסת, כפי שנסקר בסיכומיו של פקיד השומה. תיקון זה
8 הוביל לשינוי במצב הקיים כפי שפורש בפסקי הדין שעסקו בחברת הבית ובספרות
9 המקצועית. גם אילו הייתי סבורה שמדובר בתיקון מבהיר, היינו שמגרש שעליו
10 מתבצעת בניה אינה שוללת את סיווג החברה כחברת בית, הרי שבשים לב לכך
11 שמדובר בנכס מקרקעין יחיד, ושלא מתקיימים תנאים מצטברים של הפקת הכנסה
12 מהחזקת בניינים, הרי שלא היה בכך כדי להשפיע על סיווגה של דנבר אחזקות
13 בענייננו.
- 14 60. למותר לציין כי סיווגה של דנבר אחזקות כחברת בית, על פי דיווחיה, בשנות מס
15 אחרות, אינה רלוונטית לענייננו. מעבר לכך שכל שנת נבחנת בנפרד, שנות המס
16 האחרות לא נבדקו על ידי פקיד השומה, בהעדר הכנסות, ולעצם דיווחה של דנבר
17 אחזקות לא הייתה כל נפקות.
- 18 61. כיון שדחיתי את הערעור בעניין סיווגה של דנבר אחזקות כחברת בית, מתייתר
19 הדיון בשומה החלופית, שלפיה הייתה מכירת המגרש על ידי דנבר אחזקות עסקת
20 אקראי החייבת במס לפי סעיף 2(1) בפקודת מס הכנסה.
- 21 62. אשר על כן אני דוחה את הערעורים בעניין סיווגה של דנבר אחזקות כחברת בית,
22 הן מבחינת השומה שנקבעה לדנבר אחזקות, והן מבחינת השומה שנקבעה
23 למערער ולמערערת.

מחילת חוב

- 26 63. סוגיה שנייה השנויה במחלוקת בין הצדדים הינה ההכנסה ממחילת חוב שקבע פקיד
27 השומה לדנבר אחזקות, בסך של 1,860,000 ₪. לחילופין נטען כי מדובר בהכנסה
28 לפי סעיף 2(6) או 2(10) בפקודת מס הכנסה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

- 1 **תמצית טענתו של פקיד השומה** היא כי לא הוכח שדנבר אחזקות נשאה בתשלום
2 1,860,000 ₪ שאותם הציגה בפני מנהל מיסוי מקרקעין כשווי רכישה, ומאחר
3 שבאמצעות שווי רכישה זה הקטינה את חבותה במס שבת, יש לזקוף לה הכנסה
4 ממחילת חוב, כאמור בסעיף 3(ב)(1) בפקודת מס הכנסה.
5 בד בבד טען פקיד השומה כי מאחר שלא הוכחה לו נכונות פקודות היומן ואיפוס
6 התחייבותה של דנבר אחזקות לדנבר צבעים, יש לראות בסכום של 1,860,000 ₪
7 כהכנסה ממחילת חוב.
8 64. **המעוררים טענו מנגד** כי העברת המגרש מדנבר צבעים לדנבר אחזקות הייתה ללא
9 תמורה, ומשהופר התנאי הקבוע בסעיף 104ב(ו) בפקודת מס הכנסה להעברת
10 המגרש בפטור ממס, שילמה דנבר צבעים מס שבת בשנת 2014 בגין העברה זו, ודנבר
11 אחזקות שילמה את מס הרכישה. נטען כי לא נוצר בעקבות העברת המגרש חוב של
12 דנבר אחזקות לדנבר צבעים, וחיובה של דנבר אחזקות במס בגין מחילת חוב תהווה
13 אפוא מיסוי כפול.
14 65. **לאחר עיון בטענות הצדדים מצאתי כאמור שיש לקבל את הערעור בנקודה זו.**
15
16

פירוט עמדתו של פקיד השומה

- 17 66. **בנימוקי צו השומה** פורט כאמור כי בעקבות העברת המגרש מדנבר צבעים לדנבר
18 אחזקות לא נרשמו יתרות חו"ז, וכי בעת מכירת המגרש לצד ג' דיווחה דנבר
19 אחזקות על עלות רכישה בסך 1,860,000 ₪.
20 **בתצהיר עדותה הראשית** פירטה המפקחת כי חייבה במס את מחילת החוב כהכנסה
21 בשנת 2015, השנה שבה נמכר המגרש, מאחר שדנבר אחזקות הצהירה בעת המכירה
22 על עלות רכישה בסך של 1,860,000 ₪, סכום הזהה לשווי המכירה שנקבע בעת
23 העברת המגרש מדנבר צבעים לדנבר אחזקות, אף שלא הוצגה לפקיד השומה
24 אסמכתא על כך שדנבר אחזקות שילמה את הסכום האמור.
25 עוד ביארה המפקחת בתצהיר עדותה הראשית כי דנבר אחזקות לא שילמה דבר
26 לדנבר צבעים עבור המגרש, אלא רשמה פקודות יומן בהנהלת החשבונות לזיכוי
27 של דנבר צבעים, ואולם בהמשך בוטלה יתרת חובה זאת כנגד יתרת בעלי המניות.
28 כשנה וחודשיים לאחר מכן, דיווחה דנבר אחזקות על מכירת המגרש לחברת סלומון,
29 והצהירה על עלות בגין מכירת הנכס בסך של 1,860,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

- 1 המפקחת הוסיפה כי בדוח הכספי של דנבר צבעים ליום 31.12.2014, לאחר מכירת
2 הזכויות של המערער והמערערת בדנבר צבעים, אמנם מופיעה יתרת זכאים שונים
3 בסכום של 372,161 ₪, ואולם הסכומים האמורים מופיעים גם במספרי ההשוואה
4 לשנת 2013.
- 5 בהתייחסותה לצרופות שצורפו לתצהירו של רו"ח סוקולובר מטעם המערערים,
6 ציינה המפקחת כי בכרטיס הנהלת חשבונות של דנבר צבעים בספרי דנבר אחזקות
7 ניתן לראות בסוף הכרטיס שהתחייבות לדנבר צבעים הועברה לבעלי המניות
8 (המערער והמערערת). כמו כן ציינה כי מעיון בכרטיס הנהלת חשבונות של דנבר
9 צבעים בספרי דנבר ציפויים לא ניתן לראות מה קרה בכרטיס בעלי המניות בספרי
10 דנבר ציפויים, והאם אכן הזרימו בעלי המניות כסף כנגד יתרת הזכות שנרשמה
11 לטובתם. המפקחת הדגישה כי טענת המערערים שלפיה נסגרה יתרת החובה של
12 דנבר אחזקות בסך 1,160,414 ₪ כנגד יתרת הזכות של בעלי המניות, אינה נסמכת
13 על אסמכתאות מאמתות שמהן ניתן ללמוד על קיוזו כנגד חוב לבעלי המניות.
14 למרות דרישותיה ולמרות שנפגשה עם רו"ח סוקולובר במיוחד לשם כך, לא הוצגו
15 לה האסמכתאות הנדרשות.
- 16 **בחקירתה הנגדית** השיבה המפקחת כי לא הייתה צריכה להירשם תמורה אם
17 המגרש הועבר ללא תמורה ואם יש הסכם המעיד על כך, ואולם אם הנכס הועבר
18 ללא תמורה, לא ניתן לדרוש את שווי הרכישה כעלות במכירה, גם אם המס שולם
19 בגין העברת הנכס ללא תמורה. העלות שהייתה דנבר אחזקות רשאית לדרוש היא
20 העלות שהייתה לה בפועל בלבד. (עמ' 36 לתמליל דיון ההוכחות, שורות 5-13).
- 21 67. **בסיכומיו פירט פקיד השומה** כי המסמכים מלמדים על כך שדנבר אחזקות לא
22 שילמה לדנבר צבעים סכום של 1,860,000 ₪, אלא רשמה בספריה (תחת הסעיף
23 "מיון רכוש קבוע") התחייבות לשלם לדנבר צבעים 1,160,413 ₪, מבלי שניתן לפקיד
24 השומה הסבר לסכום האמור ולפער בינו לבין שווי המגרש שנקבע על ידי מנהל מיסוי
25 מקרקעין לסכום של 1,860,000 ₪.
- 26 סמוך למכירת מניותיה של דנבר צבעים, ביום 24.6.2014, נרשמה בספריה של דנבר
27 אחזקות פקודת יומן המאפסת מצד אחד את ההתחייבות כלפי דנבר צבעים, ומצד
28 שני מזכה את בעלי המניות (המערער והמערערת) באותו סכום. כפועל יוצא נרשם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

1 החיוב שהיה לדנבר אחזקות לטובת בעלי המניות במקום לטובת דנבר צבעים,
2 ויתרת הזכות של המערער והמערערת גדלה.
3 לטענת פקיד השומה ניתן היה לבצע את סגירת יתרת החוב של דנבר אחזקות לדנבר
4 צבעים באחת משתי דרכים : תשלום החוב, או זקיפת הכנסה ממחילת חוב בספריה
5 של דנבר אחזקות, ככל שדנבר צבעים ויתרה על החוב.
6 בבדיקה שערך פקיד השומה נמצא כי פקודת יומן זו, המשקפת כביכול השקעת
7 כספים של המערער והמערערת בדנבר אחזקות לשם פירעון החוב לדנבר צבעים, לא
8 שיקפה העברת כספים בפועל על חשבון התחייבות של דנבר אחזקות לדנבר צבעים.
9 אסמכתאות על המחאת חיובים או העברת כספים לא הוצגו לפקיד השומה בהליך
10 המנהלי, אף לא בהליך המשפטי. לא הומצאו גם אסמכתאות לטענה שזיכוי בעלי
11 המניות נעשה על חשבון יתרת זכות נוספת בחברת דנבר ציפויים, כגון כרטסת של
12 בעלי המניות בדנבר ציפויים, אסמכתאות לביצוע העברות כספיות בפועל, להמחאת
13 חיובים או לאיפוס יתרות בשלוש החברות כפי שנטען.
14 פקיד השומה הדגיש בסיכומיו כי בשנת 2015, בעת שמכרה את המגרש, הצהירה
15 דנבר אחזקות למנהל מיסוי מקרקעין על שווי רכישה בסך של 1,860,000 ₪ אף שלא
16 נשאה בעלות זו בפועל. מאחר שלא הוכח שהמערערת נשאה בעלות זו בפועל, אך
17 הקטינה את השבח בכך שדיווחה על העלות האמורה, ומאחר שלא הוכחה נכונות
18 פקודות היומן ואיפוס ההתחייבות לדנבר צבעים, יש לראות בסכום של 1,860,000
19 ₪ כהכנסה ממחילת חוב, כאמור בסעיף 3(ב) בפקודת מס הכנסה, או לחילופין
20 כהכנסה לפי סעיף 2(6) או 2(10) בפקודת מס הכנסה.
21 פקיד השומה הוסיף כי לטענתו הועבר המגרש בתמורה, אלא שהתמורה לא שולמה
22 לדנבר צבעים ובמקומה נרשמה התחייבות לדנבר צבעים שנסגרה ברישום בכרטיס
23 לטובת בעלי המניות. נטען כי לעניין חישוב השבח לא בוחן מנהל מיסוי מקרקעין
24 האם שולמה תמורה בפועל, ובהתאם לסעיף 21(ב) **בחוק מיסוי מקרקעין (שבח**
25 **ורכישה), התשכ"ג-1963**, המבטיח את רציפות מס השבח, השווי שנקבע ברכישה
26 יהיה שווי הרכישה במכירה עתידית. פקיד השומה הוא הבודק האם שולמה
27 התמורה בפועל, וככל שלא שולמה בפועל תחויב התמורה שלא שולמה כהכנסה לפי
28 סעיף 3(ב)(1) בפקודת מס הכנסה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

1 פקיד השומה הדגיש כי לא ברור מדוע תשלום שאמור היה להיות משולם לדנבר
2 צבעים נרשם כיתרת זכות לבעלי המניות. הודגש כי לא הוצגה בפניו אסמכתא לכך
3 שבעלי המניות הזרימו סכומי כסף למי מהחברות בקבוצה כנגד התחייבותה של
4 דנבר אחזקות לדנבר צבעים, ואין די ברישומים בפקודות יומן ובכרטיסיות שאינן
5 נתמכות באסמכתאות כגון הסכמים, המחאות חיובים, וכיוצ"ב. על פי הרישום
6 בכרטיס (נספח 2 לראיות המשלימות) הפקידו בעלי המניות שקים שנרשמו לזכות
7 כרטיס החו"ז שלהם בדנבר אחזקות, ונרשמו תחת הכותרת "השקעת בעלים",
8 ואולם אין בכך כדי להוכיח את נכונותה של פקודת היומן, משלא הוכחה הזרמת
9 כספים בפועל לדנבר צבעים, ולא לדנבר אחזקות.

10

11

פירוט עמדתם של המערערים

12 68. כזכור טענו המערערים כי העברת המגרש מדנבר צבעים לדנבר אחזקות נעשתה ללא
13 תמורה, ומשהופר התנאי הקבוע בסעיף 104ב(ו) בפקודת מס הכנסה להעברת
14 המגרש בפטור ממס, שילמה דנבר צבעים מס שבח בשנת 2014 בגין העברה זו, ודנבר
15 אחזקות שילמה את מס הרכישה. בד בבד עם העברת המגרש הועברו גם
16 ההתחייבויות הנלוות, ולא נוצר כל חוב של דנבר אחזקות לדנבר צבעים.
17 רואה החשבון מטעם המערערים, רו"ח יעקב סוקולובר (להלן: "רו"ח סוקולובר"),
18 הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי הדוח הכספי של דנבר צבעים ליום 24.6.2014,
19 הוא יום מכירת מניותיה של דנבר צבעים, כלל נכס מקרקעין באופקים וכן יתרת
20 זכות לבעלי המניות (המערער והמערערת) בסכום של 372,171 ₪. יתרת הזכות
21 האמורה נוצרה בעקבות חיוב בגין הנכס (1,160,414 ₪); חיוב בגין חוב (65,000 ₪)
22 של חברה אחות אחרת; וזיכוי בגין העברת התחייבות (1,103,147 ₪) לחברת דנבר
23 ציפויים. הפעולות האמורות נרשמו גם בספריה של דנבר אחזקות, דנבר ציפויים
24 והחברה האחות האחרת, ולאחר השלמות ועדכונים שבוצעו במהלך השנה בחברות
25 הקשורות, נזקפו כיתרת זכות של בעלי המניות.
26 רו"ח סוקולובר הוסיף וטען בתצהיר עדותו הראשית כי לא בוצע ויתור על החוב,
27 אלא קוזזה יתרת חוב כנגד חובה של דנבר אחזקות בכרטיס בעלי המניות. עוד צוין
28 כי חוב זה נזקף בספרים והוסדר במהלך השנים, ומשכך לא נוצרה לדנבר אחזקות
29 הכנסה ממחילת חוב.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 **בחקירתו הנגדית** השיב רו"ח סוקולובר כי דנבר צבעים השקיעה במגרש כמיליון
2 וחצי ₪, ובסכום זה חייבה את דנבר אחזקות (עמ' 29 בתמליל, שורות 24-25). כמו
3 כן חויבה דנבר אחזקות במיליון מאה ושישים ₪ עבור השקעות שהשקיעה דנבר
4 צבעים עד יום המכירה. כל ההתחייבויות של דנבר צבעים עברו לבעלי המניות
5 ובספרי דנבר צבעים חויבה דנבר אחזקות במיליון מאה ושישים ₪. דנבר אחזקות
6 המשיכה להשקיע ושילמה לספקים כ- 400,000 ₪ (399,000 ₪), סה"כ הגיעו
7 לכמיליון חמש מאות שישים ₪. מנהל מיסוי מקרקעין בחן את כל ההשקעות
8 שבוצעו וקבע על יסוד הנתונים האמורים את שווי המכירה של הזכות.
9 לשאלה מי שילם עבור העברת המגרש, השיב כי דנבר אחזקות שילמה, בדרך של
10 קיזוז יתרות. דנבר צבעים הייתה חייבת מעל מיליון ₪ לדנבר ציפויים, ובספרי דנבר
11 אחזקות זוכו בעלי המניות בעוד שבדנבר ציפויים חייבו אותם. לטענתו הזרימו בעלי
12 המניות כשני מיליון ₪ לדנבר אחזקות, כפי שפורט בכרטסת שצירף בראיות
13 הנוספות שהגיש.
14 בחקירה חוזרת הבהיר רו"ח סוקולובר כי תשלום התמורה לא שולם בפועל, אלא
15 באמצעות העברת החיוב הכספי שהיה לדנבר צבעים, בצירוף ההשקעות הנוספות
16 שהושקעו. ובנוסף לכך השקיעו בעלי המניות סכומי כסף נוספים.
17 **בסיכומיהם טענו המערערים** כאמור כי העברת המגרש מדנבר צבעים לדנבר
18 אחזקות הייתה **ללא תמורה**, ומשהופר התנאי הקבוע בסעיף 104ב(ו) בפקודת מס
19 הכנסה להעברת המגרש בפטור ממס, שילמה דנבר צבעים מס שבח בשנת 2014 בגין
20 העברה זו. חיובה של דנבר אחזקות במס בגין מחילת חוב תהווה אפוא מיסוי כפול.
21 פורט שאף שהעברת המגרש הייתה ללא תמורה, מאחר שלא התקיימו התנאים
22 לקבלת פטור ממס על פי סעיף 104ב(ו) בפקודת מס הכנסה, חויבו דנבר צבעים ודנבר
23 אחזקות במס שבח ובמס רכישה, לפי העניין, ואולם מבחינה מסחרית לא קיים חיוב
24 בין הצדדים.
25 המערערים טענו כי סכום השווי שקבע מנהל מיסוי מקרקעין, בסך של 1,860,000
26 ₪, מבוסס על שווי הקרקע וההוצאות שהוצאו עד העברת המגרש לדנבר אחזקות.
27 המערערים הפנו לכך שבהחלטת מיסוי (5548/11) העוסקת בהפרת הוראות סעיפים
28 104א-104 בפקודת מס הכנסה, לא נקבע שיש להכיר בהכנסה ממחילת חוב
29 בנסיבות של הפרת תנאי הסעיף למתן פטור ממס.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 נטען כי בחקירתה הנגדית נשאלה המפקחת האם אמורה להירשם תמורה בין דנבר
2 צבעים לבין דנבר אחזקות בעת העברת המגרש, והשיבה שהצדדים רשאים להחליט
3 במסגרת ההסכם שהנכס יעבור ללא תמורה, ואולם ככל ששולם מס בעת ההעברה,
4 לא ניתן לדרוש את הסכום שנקבע לצורך החיוב במס שבח ומס רכישה כעלות. נטען
5 כי טענה זו הועלתה לראשונה בעת חקירתה הנגדית של המפקחת, והיא עומדת
6 בניגוד להוראות הדין. הודגש כי עיקרון רציפות המס נועד למנוע עיוותי מס, מיסוי
7 בחסר ומיסוי בכפל.
8

דיון והכרעה

חוב של דנבר אחזקות לדנבר צבעים

11 69. פקיד השומה קבע כאמור שהייתה לדנבר אחזקות הכנסה ממחילת חוב, או לחלופין
12 הכנסה לפי סעיף 2(6) או 2(10) בפקודת מס הכנסה. את אירוע המס מיקם פקיד
13 השומה בשנת 2015, בעת מכירת המגרש מדנבר אחזקות לחברת סולומון, אירוע מס
14 שנוצר לטענתו בשל דיווח על שווי רכישה בסך של 1,860,000 ₪, אף שתמורת הזכות
15 במגרש לא שולמה לדנבר צבעים.
16 אציין כבר עתה כי ככל שאירוע המס הוא ה'הנאה' שהייתה לדנבר אחזקות משווי
17 רכישה בסך של 1,860,000 ₪, אף שלא שולמה תמורה, לא ברור כיצד שימוש בשווי
18 רכישה כאמור, אשר נגזר מהוראה מפורשת בסעיף 21 בחוק מיסוי מקרקעין,
19 ומקביעת שוויה הזכות בעת העברת המקרקעין מדנבר צבעים לדנבר אחזקות יוצרת
20 חוב של דנבר אחזקות לדנבר צבעים. לא ברור גם כיצד הנאה שכזו מאותו שווי
21 רכישה יוצרת הכנסה פירותית לפי סעיפים 2(6) או 2(10) בפקודת מס הכנסה.
22 קשה להימנע מהרושם שאירוע המס שאליו כיוון פקיד השומה הוא עצם העברת
23 המגרש ללא תמורה מדנבר צבעים לדנבר אחזקות, העברה אשר יצרה לכאורה
24 התעשרות של דנבר אחזקות בגובה שווי הזכות במקרקעין, מבלי ששולמה תמורה
25 לדנבר צבעים, או עצם מכירת מניותיה של דנבר צבעים מבלי שחוב כאמור שולם.
26 בסיכומי טען פקיד השומה כי סמוך למכירת מניותיה של דנבר צבעים, ביום
27 24.6.2014, נרשמה בספריה של דנבר אחזקות פקודת יומן המאפסת מצד אחד את
28 ההתחייבות כלפי דנבר צבעים, ומצד שני מזכה את בעלי המניות (המערער



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 והמערערת) באותו סכום. עולה לכאורה מתיאורו של פקיד השומה כי גם לשיטתו
2 היה אירוע המס של מחילת החוב עוד בשנת 2014.
3 קשה להימנע מהרושם שרק מאחר שלא הייתה אפשרות לטפל טיפול שומתי בשנת
4 2014, בשל התיישנות או בשל כל סיבה אחרת, הוצג אירוע המס שאליו התכוון פקיד
5 השומה בצורה עקומה, כאירוע מס שמקורו בעצם הדיווח על שווי הרכישה בשנת
6 2015.
7 כפי שאפרט להלן, גם אילו היו קביעותיו של פקיד השומה נקבעות לשנת המס 2014,
8 אינני סבורה שהעברת המגרש ללא תמורה, יצרה חוב של דנבר אחזקות לדנבר
9 צבעים, ואינני סבורה שאי תשלום חוב מלאכותי זה מהווה מחילת חוב, גם לא בשנת
10 2014, בעת מכירת מניותיה של דנבר צבעים מבלי שהחוב האמור נפרע ובוודאי שלא
11 בשנת 2015.
12 גם לעניין הטענה החלופית, ששלפיה הייתה לדנבר אחזקות הכנסה פירותית לפי
13 סעיפים 2(6) או 2(10) בפקודת מס הכנסה, לא ברור האם מתייחס פקיד השומה לכך
14 שהדיווח על שווי הרכישה בשנת 2015 הוא שיצר את ההכנסה האמורה, או שמא
15 נוצרה ההכנסה האמורה כבר בשנת 2014, בעת העברת המגרש, בשעה שמנהל מיסוי
16 מקרקעין קבע את שווי הזכות במקרקעין שנמכרה, או בעת שמניותיה של דנבר
17 צבעים נמכרו מבלי ששולמה תמורה בעד המגרש.
18 כפי שאפרט להלן, מבחינת המהות הכלכלית לא נוצר חוב של דנבר אחזקות לדנבר
19 צבעים בשל העברת המגרש ללא תמורה, ובוודאי שלא נותר חוב שכזה רק בשל כך
20 שדנבר אחזקות דיווחה על שווי הרכישה שנקבע בשל הוראות סעיף 21 בחוק מיסוי
21 מקרקעין.
22
23

שווי הרכישה

24 70. סעיף 21(ב) **בחוק מיסוי מקרקעין** קובע כי ככל ששוויה של זכות במקרקעין נקבע
25 לעניין מס שבח, יהיה השווי שנקבע כאמור גם שווי הרכישה במכירה עתידית של
26 הזכות במקרקעין. משנקבע אפוא השווי בעת העברת המגרש מדנבר צבעים לדנבר
27 אחזקות, הרי ששווי הזכות שנקבע, בסך 1,860,000 ₪ הוא שווי הרכישה גם במכירה
28 העתידית של המגרש מדנבר אחזקות לחברת סולומון. עיקרון זה של **רציפות המס**
29 אינו מותנה בכך ששולמה תמורה בעד המגרש.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

- 1 71. טענתו של פקיד השומה שלפיה מסורה לו הסמכות לבדוק האם שולמה התמורה
- 2 בהעברת המגרש מדנבר צבעים לדנבר אחזקות, בדיקה שאינה נערכת על ידי מנהל
- 3 מיסוי מקרקעין, אינה מתיישבת עם הוראות חוק מיסוי מקרקעין אף לא עם
- 4 הוראות פקודת מס הכנסה.
- 5 סעיף 29 בחוק מיסוי מקרקעין מתייחס במפורש למכירה ללא תמורה, וקובע
- 6 רשימה של מקרים שבהם במכירה פטורה ממס יהיה שווי הרכישה השווי שהיה
- 7 נקבע אילו נמכרה הזכות עלידי מי שממנו התקבלה ללא תמורה. המחוקק ידע אפוא
- 8 להבחין בין מכירה בתמורה לבין מכירה ללא תמורה, וקבע הוראות מיוחדות בעניין
- 9 זה. מנהל מיסוי מקרקעין בודק אפוא בקביעת שומת המס של מכירת זכות
- 10 במקרקעין גם את התמורה שלא שולמה.
- 11 72. איש מהצדדים לא התכבד להגיש בעניינו את הדיווחים שהוגשו למנהל מיסוי
- 12 מקרקעין בגין העברת המגרש מדנבר צבעים לדנבר אחזקות, או את החלטותיו של
- 13 מנהל מיסוי מקרקעין, ואולם סביר להניח כי קביעתו של מנהל מיסוי מקרקעין
- 14 התבססה על ההסכם בין הצדדים, אף סביר להניח שהוא הביא בחשבון במסגרת
- 15 שיקוליו את העובדה שהעברת המגרש נעשתה ללא תמורה, שכן לעובדה זו ישנה
- 16 השלכה לקביעת שווי הזכות במקרקעין ושווי הרכישה (לכל הפחות לעניין סעיף 29
- 17 בחוק מיסוי מקרקעין). אין להוציא מכלל אפשרות שמנהל מיסוי מקרקעין הביא
- 18 בחשבון בקביעתו את כלל התמורות ואת העובדה שעל פי ההסכם הועברו עם המגרש
- 19 גם ההתחייבויות הקשורות בו.
- 20 73. פקיד השומה לא הצביע על הוראה כלשהי בפקודת מס הכנסה שמכוחה מסורה לו
- 21 הסמכות לבדוק האם שולמה התמורה, אף לא ביאר מהן הקביעות שרשאי הוא
- 22 לטעמו לקבוע בעקבות ממצאיו בדבר אי תשלום התמורה, האם רשאי הוא לקבוע
- 23 שווי רכישה חדש כך שהשבח יחושב מחדש ובדרך אחרת, או שמא רשאי הוא ליצור
- 24 חיוב חדש במס, כפי שנעשה בעניינו.
- 25 יצוין כי לא מדובר בעניינו בהפעלת סמכותו של פקיד השומה מכוח סעיף 50 בחוק
- 26 מיסוי מקרקעין, הקובע כי מכירת מקרקעין הנתונה לשומה על פי פקודת מס
- 27 הכנסה, תחויב בהתאם לפקודת מס הכנסה ותהא פטורה ממס שבח, שכן לא נטען
- 28 על ידי פקיד השומה כי יש לחייב את העברת המגרש מדנבר ציפויים לדנבר אחזקות
- 29 במס פירוטי על פי פקודת מס הכנסה במקום במס שבח.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

1 ספק אם מדובר בענייננו בקביעה המתיישבת סעיף 48ב(א)(1) בחוק מיסוי מקרקעין,
2 הקובע כי מס השבח הוא מקדמה על חשבון מס ההכנסה, **לעניין שיעורי המס**
3 **והזיכויים ממנו בלבד**, ולא לכל דבר ועניין (ראו למשל א' נמדר מס שבח מקרקעין,
4 הוצאת חושן למשפט בע"מ, מהדורה שביעית תשע"ב-2012, עמ' 83; ע"א 9412/03
5 **עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה**, פ"ד נט (5) 538, פסקה 21 (2005)). פקיד השומה לא
6 ביאר האם חל לטעמו סעיף 48ב(א)(1) בחוק מיסוי מקרקעין, ואם כן מדוע, והאם
7 נקבעו קביעותיו בענייננו מכוח הסעיף האמור.
8 74. לסיכום נקודה זו, בהתאם לסעיף 21(ב) בחוק מיסוי מקרקעין נגזר שווי הרכישה של
9 מכירת המגרש על ידי דנבר אחזקות מכוח קביעתו של מנהל מיסוי מקרקעין בדבר
10 שווי הזכות שנמכרה בעת העברת המגרש מדנבר צבעים לדנבר אחזקות. לעניין
11 קביעת שווי הרכישה אין נפקות לשאלה האם שולמה תמורה בעד העברת הזכות
12 במגרש, אם לאו. פקיד השומה לא הצביע על הוראה כלשהי, בפקודת מס הכנסה או
13 בחוק מיסוי מקרקעין, שמכוחה יש לקבוע שווי רכישה אחר בשל העובדה שלא
14 שולמה תמורה, או ששווי הרכישה האמור שנקבע מכוח הוראת חוק מפורשת יוצר
15 חוב של דנבר אחזקות לדנבר צבעים בשל הטעם שלא שולמה תמורה.

העברת נכס ללא תמורה בין חברות אחיות

המסגרת המשפטית

19 75. סעיף 104ב(ו) בפקודת מס הכנסה, אשר הוזכר על ידי הצדדים כסעיף שעל פיו בוצעה
20 העברת המגרש לדנבר אחזקות, ואשר תנאיו למתן הטבת המס **לא** התקיימו במועד
21 העברת המגרש, הותקן במסגרת **חוק לתיקון 94 לפקודת מס הכנסה (חוק לתיקון**
22 **פקודת מס הכנסה (מס' 94), התשנ"ג 1993**, ס"ח 1433, מיום י' באלול התשנ"ג,
23 (27.8.1993) (להלן: **"תיקון 94"**). בגדרו של התיקון שולב בפקודת מס הכנסה חלק
24 ה-2 העוסק בשינויי מבנה שבהם לא היה מימוש כלכלי מהותי (בשל שמירת הבעלות
25 הכלכלית האמתית בנכסים המועברים) כגון מיזוגי תאגידים, פיצולי תאגידים
26 והעברת נכסים, על פי רוב תמורת מניות. מטרתו של התיקון האמור הייתה להסיר
27 את חסמי המס הקיימים בשינויי מבנה, וכפי שנכתב בדברי ההסבר (הצ"ח הכנסת
28 והממשלה 2085, מיום ו' בכסלו התשנ"ב (13.11.1991)) **"מטרת ההטבות המוצעות**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

- 1 **היא ליצור תנאים נוחים לביצוע שינויי מבנה שיביאו להתייעלות הגופים**
2 **המשתתפים בתהליך ויתרמו לצמיחה כלכלית במשק".**
- 3 76. סעיף 104ב(ו), המצוי בפרק השני, שכותרתו- "**העברת נכסים תמורת מניות**", חריג
4 בהשוואה למרבית שינויי המבנה, הנעשים תמורת הנפקת מניות, והוא עוסק
5 בהעברת נכס בין חברות אחיות **ללא כל תמורה**. בשנת המס הרלוונטית קבע סעיף
6 104ב(ו) בפקודת מס הכנסה כדלקמן-
- 7
- 8 **"חברה המעבירה נכס לחברה אחרת שבעלי הזכויות בה זהים לבעלי**
9 **הזכויות בחברה המעבירה, וחלקו של כל בעל זכויות בה זהה לחלקו**
10 **בחברה המעבירה (להלן – חברה אחות), לא תחוייב בעת ההעברה במס**
11 **לפי פקודה זו, לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, או לפי חוק מס שבח**
12 **מקרקעין, לפי הענין, אם התקיימו התנאים שקבע שר האוצר."**
- 13
- 14 77. בניגוד לשינויי מבנה אחרים שבהם קבע המחוקק בחקיקה ראשית הוראות ותנאים
15 מפורטים למתן הטבת ממס, בעיקר לשם מניעת בריחת מס או שימוש לרעה, נוסח
16 סעיף 104ב(ו) בתמציתיות, והתנאים לזכאות להטבת המס בהעברת נכס בין חברות
17 אחיות נקבעו בעיקרם על ידי שר האוצר **בתקנות מס הכנסה (תנאים להעברת נכס**
18 **בפטור ממס בין חברות אחיות), התשנ"ד-1994 (להלן: "תקנות העברת נכס**
19 **לחברה אחות")**.
- 20 התנאי העיקרי הרלוונטי לענייננו הינו התנאי המופיע בתקנה 1(3) בתקנות העברת
21 נכס לחברה אחות, הקובע כי בהעברת הנכס **לא ניתנה תמורה** בשל העברת הנכס,
22 **במישרין או בעקיפין**.
- 23 הצדדים לא ביארו אלו מהתנאים הופרו בענייננו, ומדוע חויבה העברת המגרש
24 מדנבר צבעים לדנבר אחזקות במס שבח ובמס רכישה, ואולם נראה כי הופרו
25 בענייננו מספר תנאים: התנאי הקבוע בתקנה 1(4) בתקנות העברת נכס לחברה
26 אחות, שלפיו **לא יחול שינוי בזכויות בעלי המניות** בחברה שהעבירה את הנכס
27 (להלן: "**החברה המעבירה**") ובחברה שקיבלה את הנכס (להלן: "**החברה האחות**"),
28 במשך שנתיים מיום העברת הנכס; התנאי הקבוע בתקנה 1(2) בתקנות העברת נכס



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

- 1 לחברה אחות, שלפיו **יישאר הנכס המועבר** בחברה האחות **במשך שנתיים לפחות**
2 ממועד העברתו ; ויתכן שגם התנאי הקבוע בתקנה 1(5) בתקנות העברת נכס לחברה
3 אחות, המתנה את מתן ההטבה בכך ששתי החברות **לא היו איגודי מקרקעין** במשך
4 שנתיים לפחות לפני מועד העברת הנכס ובמשך שנתיים לפחות אחריו.
5 דומה כי לא מדובר בענייננו בתנאים שהופרו בדיעבד, לאחר קבלת ההטבות, אלא
6 בנסיבות שבהן לא התקיימו התנאים, כולם או חלקם, מלכתחילה, ואולם הצדדים
7 לא ערכו הבחנה בין שני המצבים לעניין נפקות אי התקיימות התנאים. כפי שפירטתי
8 קודם לכן, לא הוגשו בהליך שלפני ההצהרות שניתנו למנהל מיסוי מקרקעין בדבר
9 העברת הזכויות במגרש, אף לא החלטותיו, ועל כן לא ברור באיזה מועד הוגשו
10 ההצהרות למנהל, מה היו הטענות שהועלו בגדרן, ומה היו קביעותיו של המנהל.
11 78. קבלת ההטבות על פי סעיף 104ב(ו) בפקודת מס הכנסה מותנית במתן הודעה לפקיד
12 השומה ובקבלת אישור מהמנהל.
13 סעיף 104ז בפקודת מס הכנסה קובע כי - **"האמור בסעיפים 104א עד 104ג יחול רק**
14 **אם מעביר הנכס הודיע לפקיד השומה תוך 30 יום ממועד העברת הנכס על**
15 **העברתו, וצירף להודעה דוחות, הצהרות ופרטים, הכל כפי שקבע שר האוצר**
16 **בתקנות"**.
17 **תקנות מס הכנסה (הודעה בדבר העברת נכס ומסמכים מצורפים), התשנ"ז-1997,**
18 קובעות בתקנה 2(4) את פרטי הדיווח לפקיד השומה בדבר העברת נכס בין חברות
19 אחיות (בטופס 1512), חישוב המחיר המקורי שיש לערוך, ואישור המנהל שיש לצרף
20 לדיווח.
21 תקנה 1(8) בתקנות העברת נכס לחברה אחות מתנה את מתן ההטבה **בקבלת אישור**
22 **מראש** מאת המנהל להעברת הנכס.
23 לא ברור האם בענייננו פנו דובר צבעים ודובר אחזקות למנהל לשם קבלת אישור
24 מראש, והאם דיווחו לפקיד השומה, על כל פנים אישור או דיווח כאמור לא הוצגו
25 בהליך שלפני.
26 79. בדומה לסעיפים האחרים בחלק ה2 העוסקים בהטבת מס לשינויי מבנה, מנוסח
27 סעיף 104ב(ו) בפקודת מס הכנסה כמעניק **פטור ממס** להעברת הנכס בין חברות
28 אחיות. מדובר למעשה **בדחיית מס**, עד למכירתו הבאה של הנכס, שאז תחויב



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 המכירה במס על רווח ההון או במס על שבח המקרקעין, לפי העניין, שנצמח בכל
2 התקופה, גם בתקופה שלפני העברת הנכס מהחברה המעבירה לחברה האחות.
3 80. נקודת המוצא היא כי **קיימת זהות מוחלטת** בין בעלי מניות, ועל כן העברת נכסים
4 בין שתי החברות האחיות אינה כרוכה בשינוי מהותי בזכויות הכלכליות (ראו למשל
5 דוד אלקינס, מיסוי חברות ובעלי מניותיהן התש"ע 2009 (להלן: "**אלקינס**"), כרך
6 ב' עמ' 677). מאחר שמדובר בהעברת נכס בין חברות אחיות, מי שהיו בידיו זכויות
7 עקיפות בנכס ימשיך להיות בעל זכויות עקיפות בנכס, אלא שהזכויות תוחזקנה
8 באמצעות חברה אחרת (שם, עמ' 739). מדובר אפוא בשינוי צורני בלבד, ולא בשינוי
9 מהותי (שם, עמ' 740).

10 81. מבחינת הפרשנות התכליתית, המהות האמתית של העברת נכס ללא תמורה בין
11 חברות אחיות היא **חלוקת דיבידנד בעין לבעלי המניות**, והשקעתו לאחר מכן
12 בחברה האחות. כפי שציין המלומד אלקינס בספרו (עמ' 739, הערת שוליים 184) –

14 **"כאשר חברה מעבירה נכס לחברת-אחות בלא תמורה, יש לראות**
15 **בה כאילו חילקה דיבידנד לבעלי המניות בגובה שוויו של הנכס**
16 **וכאילו אלה השקיעו סכום דומה בהון מניותיה של החברה**
17 **הקולטת".**

19 עוד צוין באותה הערה כי ניסוחו של סעיף 104ב(ו) בפקודת מס הכנסה (כמו ניסוחו
20 של הוראות אחרות בחלק ה-2) לקוי, בהעדר התייחסות לחבות המס של בעלי מניות
21 בשל "הדיבידנד הקונסטרוקטיבי", ואולם צוין כי **אף שלא נקבע במפורש פטור**
22 **ממס לבעלי המניות בשל הדיבידנד הקונסטרוקטיבי נראה כי כוונת המחוקק**
23 **הייתה לפטור את ההעברה ממס, הן ברמת החברה והן ברמת בעלי המניות.**

25 המלומד אלקינס הוסיף (שם, עמ' 750) כי –

27 **"מבחינה כלכלית מדובר אפוא בכיסים שונים של אותם אנשים....**
28 **בהגיענו להעברת נכסים בין חברות – אחיות... המושג "תמורה" מאבדת**
29 **[כך במקור] ממשמעותה. אין כל צורך או דחף לפצות את החברה**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 המעבירה כאשר היא והחברה הקולטת מצויות בשליטתם של אותם

2 אנשים".

3
4 82. מהות העברת הנכס בין חברות אחיות כדיבידנד בעין מקובלת לכאורה גם על
5 המחוקק וגם על רשות המסים. כך למשל בתיקון 242 לפקודת מס הכנסה (ס"ח
6 2656, יד באב התשע"ז (6 באוגוסט 2017)), שולבו בסעיף 104(ב) מספר הוראות
7 הנוגעות להעברת נכס בין חברות אחיות, לשם מניעת בריחת מס, באמצעות
8 התייחסות לאירוע המס כדיבידנד ששולם לבעלי המניות.
9 בחוזר מס הכנסה 2/2018, העוסק בתיקוני החקיקה האמורים, בואר בסעיף 2.12.5,
10 כי סעיף 104ב(ו) (בדומה לסעיף 105א(1)), עוסק בשינוי מבנה אשר במהותו הינו
11 "חלוקת דיבידנד בעין".

12 הובהר כי מטעם זה נקבע בתיקון 242 כי במקרה שבו לחברה המעבירה מפעל
13 מאושר או מפעל מוטב, כאמור בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן:
14 "חוק העידוד"), ויש לה רווחים פטורים ממס שאילו היו מחולקים היה על החברה
15 להשלים את מס החברות שהופטרה ממנו, יראו את העברת המניות או הנכסים
16 כחלוקת דיבידנד על פי חוק העידוד.

17 עוד צוין בחוזר שכאשר מדובר בשינוי מבנה שבמהותו הוא חלוקת דיבידנד בעין,
18 דוגמת שינוי המבנה שבסעיף 104ב(ו) בפקודת מס הכנסה, (אך גם בסעיף 104ג
19 ובפיצול אופקי), קיים חשש שבעלי מניות הפטורים ממס במכירת מניותיהם, אך
20 חייבים במס בחלוקת דיבידנד (כגון תושבי חוץ) ינצלו את ההקלות כאמור לטובת
21 קבלת דיבידנד בפטור ממס (בדרך של העברת נכס לחברה אחות ומיד לאחר מכן
22 מכירה פטורה ממס של מניות חברת האחות). בשל כך נקבע במסגרת התיקון, בסעיף
23 104(ב) בפקודת מס הכנסה, כי במידה ובעל המניות מכר (במהלך התקופה הנדרשת)
24 מניה של חברה אחות אשר קיבלה נכס בהעברה לפי סעיף 104ב(ו), או מניה של חברה
25 מעבירה אשר העבירה נכס לפי הוראות אותו סעיף, בפטור ממס לפי סעיף 97, כאמור
26 בסעיף קטן (א)(4), יראו את חלקו היחסי בעלות הנכס שהועבר כאילו חולק לו
27 כדיבידנד במועד העברת הנכס כאמור.

28 העברת נכס לחברה אחות היא אפוא במהותה חלוקת דיבידנד בעין לבעלי המניות
29 והשקעתו בחברת הבת. אלא שהמחוקק בחר להתייחס בתיקון 94, לאירוע המס



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

1 הרלוונטי כמכירת נכס בלבד, מהחברה המעבירה לחברה האחות. יתכן שהיה זה
2 מטעמי יעילות ופשטות, או מטעמי האחדה, נוכח ההסדרים האחרים של שינויי
3 מבנה שנקבעו בתיקון 94. בשל כך נוסחה הטבת המס הקבועה בסעיף 104ב(ו)
4 בפקודת מס הכנסה כדחיית מס לרווח ההון (או שבח המקרקעין), **ללא כל**
5 **התייחסות לדיבידנד הרעיוני לבעלי המניות.**
6 83. המחלוקת בענייננו נסובה על חבות המס בעת הפרת התנאים או בשעה שהתנאים
7 לא התקיימו מלכתחילה.
8 סעיף 104ז(ב)(2) בפקודת מס הכנסה, כנוסחו בשנת המס הרלוונטית, לפני תיקונו
9 בתיקון 242, קבע כי ככל שלא התקיים תנאי למתן ההטבות לפי סעיף 104ב בפקודת
10 מס הכנסה, **יבוטלו ההטבות שניתנו למפרע**, ממועד נתינתן (כפי שנקבע לגבי מיזוג
11 בסעיף 103 בפקודת מס הכנסה), או לפי שווי השוק של הנכס במועד ההעברה. בשנת
12 המס הרלוונטית נקבע בסעיף כי ככל שיתברר שלא התקיים תנאי מהתנאים לקבלת
13 ההטבות-

14
15 **"תהא העברת הנכס אשר לא חויבה במס בעת ההעברה, חייבת במס**
16 **כאמור בפסקה (1), או חייבת במס לפי שווי השוק של הנכס המועבר**
17 **במועד ההפרה, לפי הגבוה, אלא אם כן שוכנע פקיד השומה כי אי**
18 **קיום התנאי נושא ההפרה אירע בשל נסיבות מיוחדות שאינן**
19 **בשליטתו של המעביר; המחיר המקורי של הנכס בידי החברה יהיה**
20 **השווי שנקבע כאמור בפסקה זו ויום הרכישה יהיה היום שלגביו נקבע**
21 **השווי האמור"**

22 84. המנגנון לשלילת ההטבה קובע לכאורה 'תמונת מראה' להטבת המס שנקבעה
23 בסעיף 104ב(ו) בפקודת מס הכנסה, שלפיו יחויב אירוע המס במקרה של הפרת
24 התנאים במתכונת דומה לדחיית המס, היינו בדרך של חיוב רווח ההון במס במועד
25 ההעברה, **מבלי להתייחס לחיוב הדיבידנד הרעיוני במס.** בסעיף אף נקבעה הוראה
26 המבטיחה את רציפות המס, בהתייחסות מפורשת למחיר המקורי וליום הרכישה,
27 בהתאם למחיר המקורי (או שווי הרכישה) ויום הרכישה שנקבעו לצורך חבות המס
28 באירוע העברת הנכס.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

- 1 (אין להוציא מכלל אפשרות שהמחוקק יצא מנקודת הנחה שהדיבידנד יחויב במס
2 בסופו של דבר בעת חלוקתו לבעלי המניות, על מלוא הרווח שנצמח לאורך כל תקופת
3 ההחזקה בשתי החברות האחיות).
- 4 85. אף שעיקרון היסוד העומד בבסיס ההסדר בדבר העברת נכס בין חברות אחיות הוא
5 העברתו **ללא תמורה**, ולא בתמורה למניות, ואף שה'סנקציה' שנקבעה להפרת
6 התנאים היא חיוב רווח ההון במס ושמירת רציפות המס, עיון בכלל הוראות
7 ההסדר, בחלק ה2 ובתקנות שהותקנו לפיו, מעלה כי לא נקבעו הוראות כלשהן
8 לעניין **חוב שנוצר** כביכול בעת העברת נכס לחברה אחות ללא תמורה, **בשל אי**
9 **תשלום התמורה**. ממילא לא נקבעו הוראות לחיוב במס בשל מחילה על חוב כאמור.
- 10 86. לשם השלמת התמונה אציין כי בעניין שינויי מבנה של העברת נכס בכלל ושינוי
11 מבנה של העברת נכס בין חברות אחיות בפרט, לא נקבעו כללים למניעת כפל מס,
12 דוגמת הכללים שנקבעו **בכללי מס הכנסה (מניעת כפל מס עקב שלילת הטבות**
13 **במיוזג), התשנ"ה- 1995 או בכללי מס הכנסה (מניעת כפל מס עקב שלילת הטבות**
14 **בפיצול), התשנ"ה- 1995** (וראו בכללים האחרונים העוסקים בפיצול את
15 ההתייחסות למיסוי למפרע הן של רווח ההון והן של הדיבידנד).
- 16 87. כפי שציינתי קודם לכן, מבחינת המהות הכלכלית, העברת הנכס ללא תמורה לחברה
17 האחות היא דיבידנד בעין שחולק לבעלי המניות, והשקעת הנכס שהתקבל כדיבידנד
18 בעין בחברה האחות, ולפיכך מבחינת המהות הכלכלית, בנסיבות של הפרת התנאים,
19 אירוע המס צריך היה להיות לכאורה גם במישור בעלי המניות, היינו – חיוב במס
20 של הדיבידנד שקיבלו בעלי המניות בעין, והכרה בהשקעתו של הנכס המועבר
21 בחברה האחות. **במצב דברים זה לא נוצר כל חוב בין החברות האחיות, ו'החוב'**
22 **היחיד שנוצר הוא יתרת זכות לבעלי המניות בגובה ההשקעה בחברה האחות**
23 **(בהנחה שהדיבידנד חויב במס).**
- 24 88. [למען הסדר הטוב ולמען הדיוק עוד אציין במאמר מוסגר כי מבחינה רעיונית דומה
25 העברת נכס בין חברות אחיות לפיצול אופקי, כאמור בסעיף 105א(1) בפקודת מס
26 הכנסה. כפי שהטעים המלומד אלקינס בספרו (שם, עמ' 739) –
27
28 **"בשני המקרים מדובר בהעברת נכס בין חברות- אחיות. בשני**
29 **המקרים הבעלות הישירה בנכסים עוברת לאישיות משפטית אחרת,**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

אך הבעלות העקיפה נשארת כפי שהייתה. ההבדלים העיקריים בין
שני המקרים הם (א) שפיצול הוא תמיד לחברה חדשה, בעוד שהעברת
נכס לחברה- אחות יכולה להיות גם לחברה קיימת ופעילה; (ב)
שפיצול כרוך לא רק בהעברת נכסים, אלא גם בהעברת התחייבויות;
ו- (ג) שסוגי הנכסים אשר אפשר להעבירם במסגרת העברת נכס
לחברה- אחות מצומצמים יותר מאשר סוגי הנכסים אשר אפשר
להעבירם במסגרת פיצול"

ההבדל הרלוונטי בענייננו בין שני סוגי שינויי המבנה הוא ההבדל בין העברת נכס
ללא התחייבויות, לבין העברת נכס בד בבד עם העברת ההתחייבויות הכרוכות בו,
שכן בענייננו הועברו, בד בבד עם העברת המגרש, גם ההתחייבויות הכרוכות בו.
בחווה בין דנבר צבעים לבין דנבר אחזקות, מיום 25.2.2014, אשר בגדרו הועבר
המגרש לדנבר צבעים (להלן: "הסכם העברת המגרש") נכתב בסעיף 1 כי המכירה
נעשית ללא תמורה. כמו כן נקבע בסעיפים הבאים של ההסכם כי לצד העברת
הזכויות במגרש מועברים לידי דנבר אחזקות גם ההתחייבויות והתשלומים
הקשורים במגרש, שמועדם לפני חתימת הסכם העברת המגרש, וכי כלל התשלומים
הכרוכים בהסכם, בין שמועדם קודם להסכם ובין שמועדם חל לאחריו, לרבות
תשלומים לרשויות, ישולמו על ידי דנבר אחזקות.
בנסיבות אלו דומה לכאורה העברת המגרש מדנבר צבעים לדנבר אחזקות לפיצול
אופקי מאשר להעברת נכס בין חברות אחיות, כאמור בסעיף 104ב(ו) בפקודת מס
הכנסה].

89. שינוי מבנה באמצעות העברת נכס בין חברות אחיות, הנעשית ללא תמורה, תוך
שמירה על הבעלות הכלכלית, ושינוי זהות החברה המחזיקה בנכס בלבד, אינו
מבטא שינוי כלכלי מבחינת בעלי המניות, אף ששוויה של חברה אחת פחת בגובה
שווי הנכס ושוויה של החברה האחרת עלה באותו שווי. מבחינת המהות הכלכלית
מדובר בחלוקת הנכס כדיבידנד בעין לבעל המניות והשקעתו לאחר מכן בחברה
האחות. מדובר בשינוי צורני בלבד באופן ההשקעה בחברות בנות, שינוי שאינו יוצר
חוב של חברה אחת כלפי החברה האחרת.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

סעיף 3(ב)(2) בפקודת מס הכנסה

90. סעיף 3(ב) בפקודת מס הכנסה קבע בשנת המס הרלוונטית-

(ב)(1) אדם שבשנת מס פלונית נמחל לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מהוצאה שניכויה הותר בבירור הכנסתו החייבת, יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה; ...
(5) לענין סעיף קטן זה, מי שנמחל לו חוב – לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל לו או מי ששומט חובו.

91. הסעיף האמור עוסק בעיקרו בנישום המנהל את ספריו על בסיס השיטה המסחרית, אשר רשם את ההוצאה בספריו עוד לפני קבלתה, ותבע את ניכוי ההוצאה. משנמחל החוב, יש לאזן את ניכוי ההוצאה באמצעות קביעת הכנסה, ובלשונו של המלומד אמנון רפאל (בהשתתפות שלומי לזר) בספרו, **מס הכנסה** כרך א', 280 (הוצאת רונן מהדורה רביעית, התש"ע-2009)-

"עניינו של סעיף 3(ב)(1) הוא בנישום, המנהל את ספריו על בסיס השיטה המסחרית, כלומר נישום הרושם את הכנסותיו והוצאותיו עם גמילתן ולא דווקא במועד קבלתן או תשלומן. כאשר לנישום כזה נמחל חוב בגין הוצאה שנרשמה כבר בספריו ושהובאה בחשבון בעת חישוב הכנסתו החייבת, משמעות המחילה היא, כי לא היה מקום מלכתחילה להתיר את ניכוי ההוצאה. לפיכך, קובעת הפקודה בהוראה מיוחדת זו, כי נישום כזה יוסיף את סכום ההוצאה להכנסתו וכך 'יאזן' את ניכויה בתקופת השומה הקודמת".

92. באופן דומה ביאר המלומד נמדר בספרו מס הכנסה (ע"מ 239-240) כי :

"לפי שיטת החשבונאות המסחרית, הוצאה נרשמת בספרי העסק בעת התגבשותה מבחינה משפטית ולא בעת נשיאת ההוצאה בפועל על ידי הנישום. כתוצאה מכך אם מאוחר יותר מתברר שהנישום לא יצטרך לשאת בהוצאה, יש לתקן את ספרי הנישום ולרשום פעולה נוספת של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 הכנסה כדי לקזז את ההוצאה שבוטלה. סעיף 3(ב)(1) לפקודה דן
2 בסיטואציה דומה שבו המלווה מוחל ללווה על החוב שנוצר כתוצאה
3 מההלוואה, לאחר שהלווה רשם את כספי ההלוואה כהוצאה בספרי
4 העסק. הסעיף מורה, לכן, כי מחילת החוב שהנישום רשם אותה
5 כהוצאה דינה יהיה כדין הכנסה בעת ארוע המחילה.

...

7 הסוגיה של מחילת חובות יש לה קשר ישיר עם סוגיית חדלות הפרעון
8 בכלל ועם סוגיית החובות האבודים בפרט. כאמור לעיל, חוב רע או חוב
9 אבוד עשוי לשמש הוצאה לנישום המנהל את פנקסיו לפי שיטת
10 החשבונאות המסחרית כאשר מתברר לו כי חובו אינו בר גבייה. רישום
11 הוצאה במקרה כזה בא לפצות אותו על רישום ה'הכנסה' שנרשמה לפני
12 כן למרות שהנישום לא קיבל את ההכנסה בפועל. ניכוי חוב אבוד
13 כהוצאה כאמור גורם לכך שחייב המנהל את פנקסיו לפי השיטה
14 המסחרית ואשר רשם את החוב כהוצאה יצטרך לתקן את הרישום
15 ולרשום 'הכנסה', בפנקסיו בגין מחילת החוב. במקרה כזה המלווה
16 והלווה משמשים כשני צדדים של אותו מטבע וכל רישום הוצאה אצל
17 האחד יגרום להכנסה אצל השני."

18 93. הוויתור על החוב אינו חייב להיות מפורש וניתן ללמוד עליו מהתנהגות החייב או
19 הנושה, כאמור בסעיף 3(ב)(5) בפקודת מס הכנסה (וראו ע"מ (ת"א) 61908-01-19
20 אדוארד בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן, (מיום 28.4.2021) (להלן: "פרשת בבחנוב");
21 ע"מ (ת"א) 3572-04-21 דוד ורדי נ' פקיד שומה גוש דן (מיום 3.12.2025) והפסיקה
22 המפורטת שם).

23 אירוע המס של מחילת החוב מתרחש כאשר מתברר שהחוב נמחל, ולא בשנת יצירת
24 החוב (ראו למשל פרשת בבחנוב).

25 94. בענייננו לא נוצר כאמור חוב של דנבר אחזקות כלפי דנבר צבעים, אף שהמגרש
26 הועבר ללא תמורה, ואף ששוויה של חברה האחת עלה בעוד ששוויה של החברה
27 השנייה פחת במקביל.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

95. מעבר לדרוש אציין כי סעיף 3(ב) בפקודת מס הכנסה, המזכיר מספר חלופות שבהן
תקבע הכנסה ממחילת חוב, אינו קובע מחילת חוב בהעברת נכס בין חברות אחיות
הנעשית ללא תמורה. כפי שציינתי הוראה ברוח זו לא קיימת בחלק ה2 או בפרק
הדן בהעברת נכסים, אף לא בחקיקת המשנה. פקיד השומה אף לא הציג הוראת
ביצוע או החלטת מקדמית אשר בגדרה נקבע באילו נסיבות תסווג העברת נכס בין
חברות אחיות ללא תמורה, או הפרת התנאים למתן הטבה, כיוצרת חוב בין שתי
החברות, ובאילו נסיבות תקבע הכנסה ממחילת חוב.
96. סעיף 3(ב)(1) הוזכר לראשונה בסוף סיכומיו של פקיד השומה, לאחר שבצו השומה,
בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, ובתצהיר המפקחת, נטען כי מדובר במחילת
חוב כאמור בסעיף 3(ב) בפקודת מס הכנסה, באופן כללי, מבלי לבאר לאיזו חלופה
בסעיף התכוון פקיד השומה. בדרך כלל חל סעיף 3(ב)(1) בפקודת מס הכנסה
בנסיבות שונות לחלוטין מהנסיבות בענייננו, כפי שפירטתי לעיל, ופקיד השומה לא
ביאר בטיעוניו מדוע לדעתו חל הסעיף בענייננו, ומדוע יש לראות בשווי רכישה אשר
אופן חישובו נקבע סטטוטורית בחוק מיסוי מקרקעין משום הוצאה שהותרה וחוב
שנמחל.
97. לא למותר לציין כי דנבר צבעים לא תבעה הוצאה בשל **חוב רע** בגין חוב כביכול שהיה
לדנבר אחזקות כלפיה, שמקורו באי תשלום התמורה, ואשר לא שולם לה. לא מדובר
אפוא בהכנסה שיש להכיר בה לשם איזון והקבלה של הוצאה שהותרה בחברה
האחות.

הרישומים בספרים

98. פקיד השומה העלה מספר טענות בעניין הרישומים בספרים, לרבות הטענה
שהמערערים נמנעו מלהסביר את אופן הרישום באופן המניח את הדעת.
99. רו"ח סוקולובר ביאר בתצהיר עדותו הראשית ובחקירתו הנגדית את הרישומים
השונים שנערכו בספריהם של המערערים, המתעדים את **העברת ההתחייבויות**
הקשורות במגרש בד בבד עם העברת המגרש לדנבר אחזקות. כמו כן ביאר את
הרישומים המתעדים **השקעות שהשקיעו** המערערים וחברות קשורות במגרש
ובבניית המבנים על גביו.
100. אלא שפקיד השומה סירב לקבל הסברים אלו, והתייחס לכאורה לרישומים
כמציגים חוב של דנבר אחזקות לדנבר צבעים, חוב אשר נוצר בגין העברת המגרש



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

- 1 ללא תמורה, או בשל אי פירעון של חוב כאמור. אמנם בנימוקי צו השומה צוין כי
- 2 לא נרשמו יתרות חו"ז בין שתי החברות אגב העברת המגרש, ואולם בסיכומיו טען
- 3 כאמור פקיד השומה כי דנבר צבעים רשמה בספריה (תחת הסעיף "מיון רכוש
- 4 קבוע") התחייבות לשלם לדנבר צבעים 1,160,413 ₪, מבלי שניתן לפקיד השומה
- 5 הסבר לסכום האמור ולפער בינו לבין שווי המגרש שנקבע על ידי מנהל מיסוי
- 6 מקרקעין בסכום של 1,860,000 ₪.
- 7 ניתן ללמוד מהדוח הכספי של דנבר צבעים לשנת 2014, אשר צורף לתצהיר עדותה
- 8 הראשית של המפקחת, ביאור 4 (העוסק בזכאים שונים), כי בנתוני ההשוואה לשנת
- 9 2013 מופיעה ההתחייבות בסך 1,160,414 ₪, כך שלא מדובר בחוב שנוצר בשל
- 10 העברת המגרש לדנבר אחזקות ללא תמורה, או בשל קביעת שווי הזכות על ידי מנהל
- 11 מיסוי מקרקעין.
- 12 101. פקיד השומה טען כאמור כי סמוך למכירת מניותיה של דנבר צבעים, ביום
- 13 24.6.2014, נרשמה בספריה של דנבר אחזקות פקודת יומן המאפסת מצד אחד את
- 14 ההתחייבות כלפי דנבר צבעים, ומצד שני מזכה את בעלי המניות (המערער
- 15 והמערערת) באותו סכום. בעקבות זאת נרשם החיוב שהיה לדנבר אחזקות לטובת
- 16 בעלי המניות במקום לטובת דנבר צבעים, ויתרת הזכות של המערער והמערערת
- 17 גדלה. פורט כי בבדיקה שערך פקיד השומה נמצא כי פקודת יומן זו, המשקפת
- 18 כביכול השקעת כספים של המערער והמערערת בדנבר אחזקות לשם פירעון החוב
- 19 לדנבר צבעים, לא שיקפה העברת כספים בפועל על חשבון התחייבות של דנבר
- 20 אחזקות לדנבר צבעים, שכן אסמכתאות על המחאת חיובים או העברת כספים לא
- 21 הוצגו לפקיד השומה בהליך המנהלי, אף לא בהליך המשפטי. לא הומצאו גם
- 22 אסמכתאות לטענה שזיכוי בעלי המניות נעשה על חשבון יתרת זכות נוספת בחברת
- 23 דנבר ציפויים לא הוצגו, כגון כרטסת של בעלי המניות בדנבר ציפויים, אסמכתאות
- 24 לביצוע העברות כספיות בפועל, להמחאת חיובים או לאיפוס יתרות בשלוש החברות
- 25 כפי שנטען.
- 26 102. הצדדים לא הגישו את כל הדוחות הכספיים הרלוונטיים, כך שקשה לקבל תמונה
- 27 ברורה אודות העברות הכספיים הנטענות. יחד עם זאת, הרישומים מתיישבים
- 28 לכאורה עם הסבריהם של המערערים בדבר העברת ההתחייבויות לצד העברת
- 29 המגרש ועם ביצוע השקעות נוספות לשם בניית המבנים על המגרש (בחקירתה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני :

- 1 הנגדית הודתה המפקחת בכך שהותרו הוצאות בסכום של כ- 3 מיליון ₪ בגין
2 עבודות הבנייה).
3 לטענת פקיד השומה ניתן היה לבצע את סגירת יתרת החוב של דנבר אחזקות לדנבר
4 צבעים באחת משתי דרכים : תשלום החוב, או זקיפת הכנסה ממחילת חוב בספריה
5 של דנבר אחזקות, ככל שדנבר צבעים ויתרה על החוב, ואולם כפי שצינתי, מדובר
6 לכאורה בהעברת התחייבויות לצד העברת המגרש, וכן בהשקעה לשם ביצוע עבודות
7 בנייה, ולא בחוב שנוצר בשל כך שלא שולמה לדנבר צבעים תמורה בעד העברת
8 המגרש.
9 103. פקיד השומה בחן כאמור את הרישומים בספרי החברות מנקודת הנחה שנוצר חוב
10 ושהחוב נמחל, כך שלא נערכה בדיקה של אופי ההתחייבויות שהועברו, והאם אגב
11 הרישומים קיים אבדן מס, במיוחד במישור בעלי המניות, אשר לא חויבו במס על
12 הדיבידנד למרות הפרת התנאים (ולמרות העובדה שבחקירתה הנגדית (עמ' 52
13 בתמליל דיון ההוכחות) ציינה המפקחת שיתרת זכות לטובת בעלי המניות, ככל
14 שאינה משקפת השקעה של ממש, עשויה לאפשר בעתיד משיכת דיבידנד בפטור
15 (ממס).
16 104. אף שנתרו סימני שאלה בדבר הרישומים (בעיקר בשל כך שלא הוצגו כל הדיווחים
17 הרלוונטיים, ובשל כך שלא נערכה בדיקה ממצה של ההתחייבויות שהועברו ושל
18 אירועי המס האפשריים על פי המהות הכלכלית האמתית ובמישור בעלי המניות),
19 לא מצאתי שיש בסימני שאלה אלו כדי להצדיק את חיובה של דנבר אחזקות
20 בהכנסה ממחילת חוב שמעולם לא היה לה.
21 105. לסיכום נקודה זו, לא מצאתי שהייתה לדנבר אחזקות הכנסה בגין מחילה על חוב
22 בשנת 2015.

הכנסה על פי סעיף 2(6) או 2(10) בפקודת מס הכנסה

- 24 106. פקיד השומה טען לחלופין, בשפה רפה, כי הייתה לדנבר אחזקות הכנסה לפי סעיף
25 2(6) או 2(10) בפקודת מס הכנסה, וזאת מבלי לנמק את טענתו האמורה, ומבלי
26 לבאר באיזו הכנסה מדובר (האם עצם העברת הנכס ללא תמורה, או שמא הזכאות
27 לשווי רכישה על פי חוק מיסוי מקרקעין), וכיצד היא מיוחסת למקורות ההכנסה
28 שנטענו. לא מצאתי מקום לקבל גם את הטענה האמורה, ואתייחס לכך בקצרה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

107. סעיף 2(6) בפקודת מס הכנסה קובע כי מס הכנסה ישולם על "דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזת-בית או בקרקע או בבנין תעשייתי". הסעיף מחייב במס הכנסה פירותית פסיבית, המופקת מהון שבעיקרו הינו נכס מקרקעין, כמפורט בסעיף. בענייננו לא מדובר בהכנסה פסיבית המופקת מנכס הון, כי אם בתשלום הקשור ברכישת המגרש, "העץ" שממנו מופקת ההכנסה. ההלכה הפסוקה עסקה אמנם בשיפורים במושכר העשויים להיות בגדר הכנסה פירותית על פי סעיף 2(6) בפקודה, חרף זיקתם ל"עץ" שבאמצעותו מופקת ההכנסה הפירותית, ואולם זאת רק כאשר נעשו השיפורים כתמורה בעין לדמי השכירות. כפי שנקבע למשל בע"א 10839/04 פקיד שומה באר שבע נ' אליהו גרינברג (מיום 7.9.2006) -

מיסוי השיפורים במושכר כהכנסה מדמי שכירות ייגזר מנסיבותיו של כל מקרה ומקרה וכי השאלה המרכזית שיש לברר בהקשר זה היא בעד מה נעשו השיפורים. נקבע כי ככל שהשיפורים הם אכן תמורה בעין בעד השימוש בנכס המושכר, כי אז יש לראותם כהכנסת דמי שכירות לפי סעיף 2(6) לפקודה.

108. אין זה המקרה בענייננו, וככל שהיה חוב כביכול של דנבר אחזקות לדנבר צבעים בשל תמורה שלא שולמה (ולא מצאתי שהיה בענייננו חוב שכזה), לא מדובר בהכנסה שהיא הכנסה בעין מדמי השכירות, אלא בחוב הקשור ברכישת נכס הוני, ולפיכך לא מדובר בהכנסה לפי סעיף 2(6) בפקודת מס הכנסה. למותר לציין כי השקעה של בעלי המניות בחברה, אף שהיא גורמת ל"התעשרות" של החברה, אינה חייבת במס על ידי החברה.

109. אשר לסעיף 2(10) בפקודת מס הכנסה, סעיף העוללות, הקובע כי מס הכנסה ישולם על "השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור", יצוין כי אף שהסעיף רחב לכאורה עד מאוד, יש לפרשו על רקע עקרונות השיטה, במיוחד על רקע תורת המקור שאומצה במשפטינו. כב' השופט מ' מזוז סיכם את ההלכה בעניין זה ופרשנות סעיף 2(10) בפקודת מס הכנסה על רקע תורת המקור בע"א 3159/19 הרב יקותיאל אבו חצירה נ' פקיד שומה – היחידה הארצית לשומה (מיום 18.10.2020) (וראו גם המקורות המוזכרים שם) -



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 "תורת המקור", ששורשיה במשפט האנגלי, ואשר על פיה מוטל
2 מס הכנסה רק על תקבולים אותם ניתן לייחס לאחד מהמקורות
3 המנויים בפקודה, עודנה עמנו, אף כי זוהרה הועם.
4

5 נהוג להסביר את המושג "מקור" באמצעות המטאפורה של עץ
6 ופירות. מקורה של ההכנסה (הפירות) הוא בעץ, שיש לו
7 פוטנציאל להניב פירות באופן חוזר ונשנה. הפירות שמניב העץ
8 (המקור) הם ההכנסה שנובעת ממנו. על כן הכנסה שנובעת
9 ממכירת ה"פירות" מכונה "הכנסה פירותית", בעוד שהכנסה
10 הנובעת ממכירת המקור שמפיק את ההכנסה, קרי העץ עצמו,
11 מכונה "הכנסה הונית"... לענין הגדרת הכנסה כפירותית, יודגש
12 כי אין הכרח שההכנסה תחזור על עצמה בפועל, אלא די
13 בפוטנציאל לחזרה, ועל כן גם הכנסה חד-פעמית עשויה להיחשב
14 בנסיבות מסוימות כהכנסה חייבת במס... כפי העולה גם מסעיף
15 (1)2 סיפא לגבי הכנסה "מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי
16 מסחרי".
17

18 סעיף 2 לפקודה, שכותרתו "מקורות הכנסה", מונה בפסקאות (1)
19 עד (9) את רשימת המקורות הספציפיים שהכנסה מהם חייבת
20 במס הכנסה; ובפסקה (10) - גם הכנסה "מכל מקור אחר".
21 הרשימה של המקורות הספציפיים כוללת בין היתר הכנסה
22 מעסק או ממשלח יד; מעבודה; מדיבידנד, ריבית והפרשי
23 הצמדה; מגמלה; מדמי שכירות; מחקלאות; ומזכויות יוצרים.
24 מקובל לחלק את מקורות ההכנסה שסעיף 2 מונה למקורות מהם
25 מופקת הכנסה באופן אקטיבי מיגיעה אישית, ולמקורות מהם
26 מופקת הכנסה באופן פסיבי, כתשואה על הון מושקע...
27

28 סעיף (10)2 המכונה "סעיף העוללות", לא נכלל בנוסחה המקורי
29 של הפקודה המנדטורית, והוא הוסף בתיקון משנת 1952. עם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 תיקון זה ירדה במידה רבה קרנה של תורת המקור, שכן מכוח
2 סעיף העוללות אף הכנסה "מכל מקור אחר", אף שלא נכלל
3 ברשימת המקורות הספציפיים שמנתה הפקודה, יחויב במס
4 הכנסה...

5
6 חקיקת סעיף העוללות - לצד תיקונים נוספים לפקודה, כגון
7 הוספת סעיף 2א המטיל מס על הגרלות, הימורים ופרסים, וסעיף
8 3 המחייב במס "הכנסות אחרות" – אכן שומטים מרכיב מרכזי
9 מתורת המקור ומקרבים את שיטת המיסוי בישראל לשיטה של
10 מס כולל הנהוגה בארצות הברית, לפיה כל "התעשרות" נחשבת
11 להכנסה החייבת במס, אלא אם זכתה לפטור. עם זאת, אין
12 בחקיקת סעיף 2(10) כדי לבטל את תורת המקור, ועדיין נותרה
13 הדרישה לקיומו של "מקור", כלשהוא, היינו קיומו של עץ,
14 המניב או העשוי להניב פירות באופן קבוע, שכן לפי סעיף 1
15 לפקודה, "הכנסה" מוגדרת כ- "סך כל הכנסתו של אדם מן
16 המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע
17 לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו", והגדרה זו היא
18 חלק מהגדרת "הכנסה חייבת". מכאן, שאף כי פחתה החשיבות
19 של הצבעה על מקור ספציפי, עדיין נותרה הדרישה לעצם קיומו
20 של "מקור" להכנסה, שיכול להניב הכנסות דומות באופן חוזר
21 ונשנה...

22
23 עוד יש לציין, כי לצד הוספת סעיף העוללות, וחיוב של מקורות
24 הכנסה ספציפיים נוספים על ידי המחוקק, המקורות הספציפיים
25 שנימנו בסעיף 2 לפקודה פורשו בפסיקה באופן רחב, ככוללים
26 כמעט כל הכנסה של נישום אותה ניתן לייחס למקור כלשהוא,
27 להבדיל מתקבול מקרי וחד פעמי, כגון מציאה אקראית (windfall)
28 או מתנות אישיות בתום-לב, שלא בתמורה, בין קרובים...
29 במסגרת זו נקבע בפסיקה בין היתר כי סיווגם של תקבולים יעשה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

על פי בחינה כלכלית מהותית, ולא על פי שמם או צורתם
הפורמלית במגמה להגשים את תכלית החקיקה ולמנוע "חורים"
ברשת המיסוי...

110. כב' השופט ע' פוגלמן הוסיף בדנ"א 7480/18 קרצ'מר נ' פקיד שומה ירושלים (מיום
31.10.21), פסקה 20, כי-

המקורות בסעיף 2 בפקודה פורשו בפסיקה באופן מרחיב עד מאוד – עד
שנקבע כי הם כוללים כמעט כל הכנסה של נישום אותה ניתן לייחס
למקור כלשהו. "נותר מרחב מצומצם מאוד של הכנסות שאינן חייבות
במס, ונהוג בהקשר זה לציין מציאות ומתנות - "מתת שמיים"
(windfall), או מתת אדם (bounty) - כאשר הכוונה היא לתקבול
אקראי ומזדמן, כגון מציאה אקראית או מתנות אישיות בתום-לב, בין
קרובים או חברים, כגון לכבוד יום הולדת, אירוע משפחתי או אירוע
חברי"

111. סעיף 10(2) בפקודת מס הכנסה נועד אמנם לסתום פרצות וחורים ברשת המס,
ואולם עדיין מדובר בחיוב במס של הכנסה שמקורה הוא בעץ, שיש לו פוטנציאל
להניב פירות באופן חוזר ונשנה. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, בדרך כלל ניתן
יהיה לסווג הכנסה בעלת מקור לאחד ממקורות ההכנסה המנויים בפסקאות
(2) עד (9) בסעיף 2 בפקודה. בענייננו, מעבר לטענה בעלמא, לא ביאר פקיד השומה
מדוע לטעמו מדובר בהכנסה לפי סעיף 10(2) בפקודת מס הכנסה. על כל פנים, לא
ניתן לחייב בענייננו במס באמצעות הסעיף השקעה של בעלי מניות בחברה.

קנס גירעון

112. סעיף 191 בפקודת מס הכנסה קובע-

בסעיף זה, "גירעון" - 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.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

1 נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא
2 הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח
3 שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום
4 הגרעון.
5 היו למנהל או למי שהוסמך לכך על-ידיו טעמים סבירים להאמין, כי
6 הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס, יוסיף
7 לסכום המס שאותו נישום חייב בו, כפל הקנסות הנקובים בסעיף קטן
8 (ב)...
9

10 113. בע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבניין השקעות ופיתוח בע"מ נגד פקיד
11 שומה באר שבע (מיום 12.5.2013 (להלן: "פרשת שביט")), (אשר הוזכר בפרשת
12 יינות ביתן), מנה בית המשפט את שני התנאים להטלת קנס גירעון בהתאם להוראות
13 סעיף 191(ב) בפקודת מס הכנסה: האחד, שהגירעון עולה על 50% מהמס שהנישום
14 חייב בו; והשני, שהנישום לא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שהוא לא
15 התרשל בהכנת הדוח. בית המשפט הזכיר בפרשת שביט את מבחן הכנות ותום הלב
16 שנקבע בע"א 285/70 פקיד השומה תל אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה (1) 155
17 (1971), וכן את פסיקת בתי המשפט המחוזי שלפיה יוטל קנס גירעון ככל שנישום
18 אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו, וכאשר
19 משקלם המצטבר של הליקויים הוא משמעותי; או כאשר אופן הדיווח מעלה תמונה
20 של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה, גם אם חלק מטענות הנישום
21 התקבלו על ידי בית המשפט. עוד הזכיר בית המשפט כי אין באי פסילת ספרים כדי
22 לקבוע שהנישום לא התרשל.

23 114. קנס הגירעון, כאמור בסעיף 191(א) בפקודת מס הכנסה, הוא קנס שניתן להטילו
24 על נישום שלגביו נקבע כי קיים גירעון (פער) של למעלה מ-50% בין סכום המס שבו
25 הוא חייב לפי הדוח שהגיש לפקיד השומה לבין המס שפקיד שומה קבע שעל הנישום
26 לשלם (ראו למשל ע"א 3454/21 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (מיום
27 12.7.2023), פסקה 16 (להלן- "פרשת יינות ביתן"). כפי שציינתי בפסק דיני בע"מ
28 52828-01-20 גוזלן נ' פקיד שומה באר שבע (מיום 24.4.2024), מטרתו של קנס
29 הגירעון היא ליצור תמריץ להגשת דוח אמת, המפרט את כלל ההכנסה ואת חבות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון

ע"מ 43067-12-21

ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

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".

115. 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 (מיום
29.8.2023)).

116. בענייננו הטיל פקיד השומה קנס הגירעון בשיעור 15%, על פי סעיף 191(ב) בפקודת
מס הכנסה, מהטעם שלא הוכח להנחת דעתו כי המערערים לא התרשלו בהגשת
הדוח. מצאתי שלאור הנסיבות יש לראות במחלוקת בעניין חברת הבית, במיוחד על
רקע הפער בין שיעורי המס המוטלים על השקעה במקרקעין באמצעות חברה,
מחלוקת כנה, שמקורה בעמדה לגיטימית של המערערים, ועל כן לא מדובר
בהתרשלות המצדיקה הטלת קנס גירעון. לפיכך לא יוטל בענייננו קנס גירעון.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 43029-12-21 קוגן נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 43067-12-21
ע"מ 43121-12-21

תיק חיצוני:

סיכום

117. אשר על כן אני דוחה את הערעור ככל שהוא נוגע למחלוקת בסיווג ההכנסות מדנבר אחזקות כהכנסות מ'חברת בית', ומקבלת אותו ככל שמדובר בחיוב במס שהוטל על דנבר אחזקות בגין הכנסה ממחילת חוב. לפיכך אני מאשרת את שומות המערער והמערערת. שומת דנבר אחזקות תתוקן בהתאם.

118. נוכח התוצאה יישא כל צד בהוצאותיו.

ניתן היום, י' אייר תשפ"ו, 27 אפריל 2026, בהעדר הצדדים.

יעל ייטב, שופטת