



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2010

ע"מ 1046/05 לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1048/05 רון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1049/05 לנדאו נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מעוררים 1. לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994)
2. רון יובל
3. דוד לנדאו

נגד

משיב 1. פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

2

3

4

5

6

ב"כ המעוררים – יוסי דולן, עו"ד

ב"כ המשיב – אלפא ליבנה, עו"ד, פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק הדין ניתן שלא בנוכחות הצדדים

פסק דין

7

רקע עובדתי.

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

1. לנדאו יובל סוכנות לביטוח (1994) בע"מ ח.פ. 51202006, המערערת 1 (להלן: "הסוכנות") נוסדה ביום 4.9.1994. בעלי המניות בסוכנות היו לנדאו דוד, המערער 3 (להלן: "מר לנדאו") ורון יובל, המערער 2 (להלן: "מר יובל"), כל אחד מהם החזיק ב-50%. לנדאו יובל שותפות (1988), נרשמה ביום 1.3.1988 (להלן: "השותפות"), כאשר השותפים היו דוד לנדאו ורון יובל אשר החזיקו כל אחד ב-50% ממנה. לנדאו יובל סוכנות לביטוח (1999) בע"מ ח.פ. 512788761 התאגדה בחודש יוני 1999 (להלן: "הסוכנות החדשה"). בעלי המניות בסוכנות החדשה הם: כלל החזקות – 49%, דוד לנדאו – 26% ורון יובל – 25%.

בחודש דצמבר 1998 נחתם הסכם בין מר לנדאו ומר יובל לבין כלל החזקות במסגרתו מכר מר לנדאו לכלל החזקות 49% מהמוניטין שלו בתמורה ל-9,500,000 ש"ח. בנוסף הוסכם על הקמת הסוכנות החדשה והעברת המוניטין אליה. העסקה הושלמה בתאריך 5.5.1999 תוך הקמת הסוכנות החדשה. ביום 31.10.1999 העבירו מר יובל, מר לנדאו וכלל החזקות את חלקם במוניטין לסוכנות החדשה.

ביום 5.1.2005 הוצא צו לשנת המס 1999 אשר קבע את שיעורי השומה שלא על פי דו"חות המערערים. המשיב לא היה נכון לראות בנכס הנמכר, מכירת מוניטין. המשיב ראה את העסקה הכוללת כהכנסת שותף כנגד ירידת חלקם של המערערים 2 ו3 בעסק הביטוח. בהתאם ראה בתמורה, תמורה ששולמה לשני הבעלים המקוריים לנדאו ויובל, לפי שער אחזקותיהם ערב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2010

ע"מ 1046/05 לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1048/05 רון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1049/05 לנדאו נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1 העניס. כן חויבו המערערים 2 ו 3 בהכנסה מדידידנד בשל יתרת חוב שהיתה במערערת 1.
2 למערערת 1 הוספה שומת ניכויים בשעור של 25% בגין הסכום שקבע המשיב כי הוא דידידנד שחולק
3 ואשר לגישתו היתה החברה צריכה לנכות ממנו מס במקור. המשיב הבהיר כי אם יקבע כי היתרה
4 שסווגה כדידידנד, תסווג כמשיכת שכר, יכיר בהוצאת שכר במערערת 1. שומת הניכויים ושומות
5 המערערים לנדאו ויובל בקשר עם המס על הדידידנד שיטת המשיב, הן שומות חלופיות, דהיינו, אין
6 המדובר בחיוב כפול בגין אותה יתרה. כן זקף המשיב בשומות לנדאו ויובל, ריבית רעיונית כהכנסת
7 עבודה, בגין הלוואה ללא ריבית שקיבלו מהמערערת 1. על קביעות אילו חולקים המערערים.
8

עמ"ה 1049/05 – ערעורו של מר לנדאו

נימוקי השומה

12 2. באשר לעסקת המכר, טוען המשיב כי המערער לנדאו לא הוכיח כי הממכר עליו דיווח הוא
13 מוניטין, לא הוכח קיומו של מוניטין שנצמח בעסק שהוא בר סיחור וכי אין טעם כלכלי בביצוע
14 העסקה על שלביה כפי שנעשתה ועל כן מתעלם ממנה פקיד השומה בהתאם לסעיף 86 לפקודת מס
15 הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").
16 הואיל ולאחר ביצוע עסקת המכר, מר לנדאו הוא הבעלים של 26% בסוכנות החדשה, החליט פקיד
17 השומה לקבוע את חלקו בתמורה ממכירת הפעילות ו/או מצרף שותף בשותפות ו/או מכירת זכות
18 ראויה אחרת ו/או מכירה מוסווית של מניות בסוכנות לביטוח בסך 4,653,061 ₪. בהיעדר נתונים על
19 מחיר מקורי, חושב הרווח כ-24/49*9,500,000. לחילופין התמורה בסך 9,500,000 ₪ תמוסה
20 בשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה.
21

22 כמו כן, מצא המשיב יתרת בעלי המניות בסוכנות. נכון ליום 31.12.2003 עמדה זו על סך של
23 914,000 ₪, סכום אשר נזקף בחברה לחובת (יתרה לקבל) מר לנדאו בשנת 1999. מאחר ולא הומצא
24 הרכב מפורט ליתרה זו, ומאחר שמר לנדאו זכאי ל-50% מהרווחים בסוכנות, התווסף להכנסתו
25 החייבת בשנת המס 1999 דידידנד החייב בשיעור מס של 25% לפי סעיף 125(ב)(2) לפקודה בסכום
26 של 457,000 ₪ או לחילופין הכנסת עבודה בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה.
27

28 בנוסף, בהתאם להוראות סעיף 3(ט) זקף המשיב הכנסה למר לנדאו בגובה הריבית שקבע שר האוצר
29 מכוח סעיף זה, בגין הלוואה ללא ריבית והצמדה על סכום המשיכה מהסוכנות לביטוח שבשליטתו
30 וסיווג אותה כהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה.
31
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2010

ע"מ 1046/05 לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1048/05 רון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1049/05 לנדאו נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

טענות המערער

- 1
- 2 3. מר לנדאו דיווח על מכירת 49% מן המוניטין שלו לכלל החזקות בערך של 9,500,000 ₪. לדידו,
- 3 המוניטין נצמח כבר משנת המס 1950 וכי שיעור המס על הרווח על מכירת המוניטין עומד על כ 10%
- 4 ולא בשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה. כמו כן, טוען מר לנדאו כי שגה המשיב כאשר ייחס לו
- 5 דיבידנד מהחברה או לחלופין הכנסת עבודה. לדידו, יש לייחס את יתרת חוב לסוכנות מפעולות
- 6 מזומן שוטפות הנעשות דרך קבע ביחסים שבין חברה למנהלה. לטענת מר לנדאו, הוא ומר יובל,
- 7 בהיותם מנהלים בחברה ביצעו פעולות שונות לרבות משיכות כספים והלוואות קצרות טווח. תנועת
- 8 הכספים הייתה של משיכות והפקדות. בגין המשיכות חויב המערער במס כדין. יתרת החוב לסוכנות
- 9 צמודה למדד המחירים לצרכן ונושאת ריבית בהתאם להוראות הפקודה, כאשר בגין ריבית זקופה
- 10 זו, נרשמה כהכנסה בחברה.
- 11
- 12 עוד טוען המערער כי המשיב טעה בקובעו כי יש לזקוף הכנסות מריבית ומהפרשי הצמדה בגין
- 13 הלוואה שקיבל המערער מהסוכנות. לטענתו, בתום שנת המס 1999 עמדה יתרת חובה של השותפות
- 14 בחברה בסך של 10 מיליון ₪. 6.2 מיליון ₪ מתוך הסך האמור נבעו בגין התחשבנות עמלות
- 15 והשתתפות בהוצאות שנערכו בין הצדדים לאחר שנת המס שבערער עם היוודע תוצאותיה
- 16 הכספיות של השותפות והסוכנות וייחוס ההכנסה ביניהם. ההתחשבנות האמורה נערכה בשנה
- 17 שלאחר שנת המס שבערער ונרשמה בדוחות הכספיים בשנת הערער בהתאם לעקרונות חשבונאיים
- 18 מקובלים. המערער טוען כי בגין חלק יתרת החובה אשר נוצר במהלך השנה בערער הוא יחס הכנסה
- 19 מריבית והפרשי הצמדה בהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודה, ואילו בגין 6.2 מיליון ₪ אשר נבעו
- 20 מההתחשבנות האמורה, הרי שאלו נוצרו בתום השנה בערער ולפיכך לא היה עליו לייחס ריבית
- 21 והפרשי הצמדה בהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודה.
- 22

עמ"ה 1048/05 – ערעורו של מר יובל

נימוקי השומה

- 23
- 24
- 25
- 26 4. בדו"ח שהגיש מר יובל לשנת המס 1999 לא דיווח על הכנסה ממכירת חלקו בסוכנות לביטוח
- 27 ובשותפות. בתאריך 5.5.1999 מכר מר יובל את חלקו בסוכנות לביטוח ובשותפות כך שחלקו
- 28 בסוכנות החדשה הינו 25%. מר לנדאו, שותפו של המערער יובל, דיווח על מכירת חלקו בלבד וסיווג
- 29 את המכירה כעסקת מוניטין. המשיב דוחה את סיווג העסקה כמכר מוניטין וטוען כי יש לראות
- 30 בתמורה כתמורה כמכירת פעילות ו/או צירוף שותף בשותפות ו/או מכירת זכות ראויה אחרת ו/או
- 31 מכירה מוסווית של מניות בסוכנות לביטוח ובשותפות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2010

ע"מ 1046/05 לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1048/05 רון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1049/05 לנדאו נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1 הואיל ולאחר ביצוע עסקת המכירה לכלל החזקות, מר יובל הינו הבעלים של 25% מהסוכנות
2 החדשה, החליט המשיב לקבוע את חלקו בתמורה ע"ס של 4,846,939 ₪ בהיעדר נתונים, לרבות
3 בקשר עם המחיר המקורי, הסכום חושב כ- $4,846,939 = 9,500,000 \cdot 25/49$ ₪.
4 כמו כן חוזר המשיב על טענותיו בנוגע ליתרת בעלי המניות כפי שנפרשו לעניין עמ"ה 1049/05.
5

טענות המערער

6
7 5. מר יובל חוזר על הטענות שהוצגו בעמ"ה 1049/05 בנוגע למכר המוניטין. כמו כן, מוסיף מר יובל
8 כי לא נוצרה לו כל הכנסה בשנת 1999 אשר מקורה במכירת חלקו בסוכנות לביטוח ובשפות. מר
9 לנדאו הוא היחיד אשר מכר את נכס המוניטין ויש לייחס לו את מלוא התמורה ממכירה זו. המערער
10 טוען למען הזהירות כי טענתו החלופית של המערער בעניין עסקה מלאכותית שגויה ביסודה. כי היה
11 טעם כלכלי בעסקה עם כלל כפי שנעשתה.
12

עמ"ה 1046/05 – ערעורה של המערער 1 – הסוכנות

נימוקי השומה

13
14
15
16 6. הסוכנות- דהיינו חברת לנדאו- יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) בע"מ חויבה לשנת 1999 בניכוי
17 במקור בשעור של 25% בשל תשלום דיבידנד למערערים לנדאו ויובל על הסך של 914,000 ₪.
18 ההכנסה החייבת על פי הצו היא בהתאם למוצהר. המשיב הבהיר כי אם יקבע כי סכום היתרה
19 המשיכה הוא הכנסת עבודה כבחלופה בשומות המערערים, תותר ההוצאה ככזו בחברה.
20

טענות המערער

21
22 7. המערער מבהירה כי הכנסותיה הן מהשפות בגין שירותים שהיא נותנת לזו וטיפול בביטוחים
23 האלמנטריים. לטענתה כחלק מפעילותה השוטפת נוצרו יתרות זכות או חובה בינה לבין המערערים
24 לנדאו ויובל. יתרות אלה נבעו ממשיכות או הפקדות מזומנים שביצעו השניים. אילו הן יתרות חוב
25 הקיימות דרך קבע לשיטתה ביחסים שבין חברה ומנהליה. המדובר במשיכות קצרות מועד, בתנועות
26 כספיות דו כיווניות וכי בגין המשיכות חויב מס כדין. המערער טענה כי יש בכוונת המערערים
27 להשיב את חובם "בטווח הנראה לעין" (סעיף 7 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).
28
29
30
31
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2010

ע"מ 1046/05 לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1048/05 רון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1049/05 לנדאו נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

דיון והכרעה

מוניטין

8. הלכת שרון נע"א 7493/98 שלמה שרון נ' פקיד שומה – יחידה ארצית לשומה מיסים יח/1 עמ' ה-1 נקבע:

"במוניטין של עסק הכוונה לכוח המשיכה של עסק הגורם לבואם של לקוחות. הגורמים למוניטין עשויים להיות מגוונים, כגון כוח המשיכה של הסימן המסחרי של המוצר או השירות המוצע על ידי העסק; איכות המוצר או השירות; מחירי השירותים או המוצרים; יעילות העסק, מיקומו וכדומה" (י' ויסמן דיני קניין – חלק כללי (תשנ"ג) 360).

וכן:

"המוניטין מבטאים, איפוא, את מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו - מיקומו, שמו הטוב, דימויו, איכות השירותים שהוא מציע ואיכות המוצרים שהוא מספק. העסק בעל המוניטין משמר את הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו"

בסיכומיו זנח המשיב את הטענה כי המערער לא הוכיח קיומו של מוניטין.

על מנת לזהות האם בוצעה מכירה של המוניטין, קבע ביהמ"ש בעניין שרון מספר סממנים:

"המסקנה אליה באנו, כי חוג הלקוחות הוא נכס מוניטין הניתן להעברה ולמכירה, אינה מביאה בהכרח למסקנה הנוספת, כאילו עוברים המוניטין, מניה וביה, מקום בו הוסכם כי חוג הלקוחות עובר מאדם למשנהו... על מנת שתתקיים העברה של מוניטין, נדרש כי ימצאו סממנים נוספים שיש בהם כדי להצביע על העברה כזו, או, למצער, על סיכויים סבירים לכך... בין הסממנים הנוספים להעברת מוניטין, ניתן למנות את העברת מרשם הלקוחות ממוכר העסק לקונה. סממן חשוב לא פחות, שיש בו כדי להצביע על העברת מוניטין, הוא קיומה של תנית אי-תחרות המגבילה את מוכר העסק מלנסות ולזכות בלקוחותיו בחזרה.... תניה כזו חשובה במיוחד מקום בו שבים הלקוחות לעסק, פעם אחר פעם, בשל תכונותיו האישיות של בעליו, ולא דווקא בשל מיקומו של העסק או בשל טיבו של המוצר שנמכר.... עצם קיומה של תניה שיש בה כדי למנוע מן המוכר להתחרות עם הרוכש, אינה מהווה הוכחה מוחלטת ומספקת לקיומה של עסקת מכר מוניטין (ראו: ע"א 834/96 אלי הולצמן נ' פקיד השומה תל-אביב 4 (לא פורסם)). נדרשת בחינה של המקרה על מכלול נסיבותיו, וגזירת מסקנה הנסמכת על משקלם המצטבר של הסממנים כולם... סממן נוסף עליו נטו, עד לאחרונה, להסתמך הטוענים למכר מוניטין, התבסס על ההנחה שבהתקיים אינטרסים מסויים מנוגדים בין מוכר המוניטין לבין רוכשם, הרי שאם העיד על עצמו הקונה כי רכש את המוניטין של המוכר, היה מקום להאמין לו ולראות את העסקה כעסקה כנה ואמיתית... מצב הדברים המובהק – בו נמכרים מוניטין של עסק, בהנחה שקיימים מוניטין כאלה, הוא כאשר נמכר העסק כ"עסק חי", לאמור – כאשר מועברת פעילותו של העסק. העברת הפעילות אין משמעה בהכרח העברת כלל הרכוש הפיסי של העסק; העברה שכזו משמעה העברתם של אותם יסודות המבטיחים את המשך פעילותו של העסק. במקרה שכזה, כוונת הצדדים היא, שהמוכר ימשיך ידיו, באופן מוחלט, מעיסוקו, ובכך מוותר הוא גם על קשריו עם לקוחותיו" (ההדגשות אינן במקור)

מרכז הכובד בערעור המונח לפנינו נוגע לשאלה האם ניתן להגדיר את העסקה שיצרו מר לנדאו ומר יובל עם כלל החזקות כעסקה למכירת מוניטין בעוד ששניהם מחויבים להמשיך ולעבוד עבור כלל החזקות במשך 10 שנים? דומני כי התשובה לכך היא שלילית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2010

ע"מ 1046/05 לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1048/05 רון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1049/05 לנדאו נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

בהכרעה בעניינו של מילר בהלכת שרון, קבע ביהמ"ש:

"מילר המשיך לעבוד בחברת טל-אל כמנהל שכיר, לאחר שחברת מנופים נכנסה כמשקיעה, תוך שהוא מתחייב להמשיך ולמלא בה את כל אותם תפקידים שמילא בה קודם לכן. לפיכך, גם אם אכן חוזרים ושבים הלקוחות לעסק בשל תכונותיו האישיות של מילר - כטענתו - הרי אין כל סיבה שיחדלו מכך עתה, וממילא נשמט כל הבסיס לעסקת המוניטין הנטענת שבינו לבין חברת טל אל. אשר לתניית אי-התחרות בה התחייב, הרי כפי שכבר ציינו, אין בקיומה כשלעצמו, בנסיבות שכאלה, משום הוכחה למכירת מוניטין".

דברים אלה יפים גם למקרה שבפני. אמנם הסכם מע/4 קובע כי תמורת 9.5 מיליון ₪ תרכוש כלל 49% מהמוניטין של מר לנדאו בשותפות, כאשר חלוקת הבעלות על המוניטין בין מר לנדאו לבין מר יובל עומדת על 75%-25% בהתאמה. עם זאת עיון בהסכם מע/5 מעלה כי לנדאו ויובל ישמשו כמנכ"לים של החברה החדשה, יוכלו למנות בה דירקטורים, החלטות בעניינים בדירקטוריון תתקבלנה ברוב קולות ועניינים מהותיים בניהול החברה החדשה ייעשו בקונצנזוס של הדירקטורים ומר לנדאו ומר יובל יהיו זכאים לחלוקת דיבידנדים מרווחי הסוכנות החדשה. בנוסף לכך הסכמי מע/6 הם הסכמי ההעסקה של מר לנדאו ושל מר יובל עם הסוכנות החדשה. עפ"י ההסכמים הנ"ל הן לנדאו והן יובל מתחייבים לעבוד בסוכנות החדשה במשך 10 שנים כמנכ"לים משותפים. סעיף 4 להסכמי העסקתם של מר לנדאו ושל מר יובל קובע כי הם יקדישו את כל מרצם וכושם לביצוע תפקידיהם בסוכנות על הצד הטוב ביותר האפשרי. ודוק, אין הם נפרדים מן המוניטין שלהם, אלא ממשיכים לעשות בו שימוש בהרכב תאגידי שונה.

כמו כן, על פי העדויות שנשמעו בבית המשפט, הרי שבפני הלקוחות לא הוצג כל שינוי בנוגע לסוכנות החדשה ולא נדרש ממר לנדאו וממר יובל להעביר את לקוחותיהם אל קונה המוניטין (פרוטוקול 21.10.07, עמ' 19; 5.3.2008, עמ' 28,30,33; 16.4.2004, עמ' 11). ודוק, לא היה צורך להציג בפני הלקוחות את כניסתה של כלל כבעלים בסוכנות החדשה ופניה של החברה החדשה נותרו פניהם של לנדאו ויובל.

לאחרונה עמדתי בעמ"ה (ת"א) 1228/05 אליהו רגיואן רו"ח נ' פקיד שומה תל אביב יפו 1 (טרם פורסם) על מבחן הסיכון הכלכלי אשר דומה עמד, מבלי שכך נקרא, בצד האבחנות שעשה בית המשפט העליון בעניין מילר (הלכת שרון דלעיל). משנותר המערער בעל סיכון כלכלי בקשר עם הצפי לגבי שיבת הלקוחות לעסקו בשל המוניטין האישי והעסקי שצבר, יהווה הדבר שיקול בשלילת מכירתם של אילו. רוצה לומר, מכירת מוניטין ברגיל, תהא מכירה טוטאלית ולו לצרכי מס, לפי אמות המידה שסוכמו בעניין שרון. מכל מקום, גם אם לא נקבע מסמרות בקשר עם היכולת למכור חלק של מוניטין, כאשר ניתן לשער הפרדת המוניטין לשני עסקים, כל עוד בעל המוניטין העסקי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2010

ע"מ 1046/05 לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1048/05 רון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1049/05 לנדאו נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

- 1 והאישי ממשיך לשמש באותם שני עסקים משוערים, לא יוכר מכר מוניתין. מצב שונה עשוי להיות
- 2 כאשר קיים למן דהוא מוניתין למשל בשני תחומים והוא מוכר "תחום" אחד ויוצא מהפעילות
- 3 בתחום זה. במצב זה למעשה יש למוכר "יותר ממוניתין אחד", ומשעה שאחד מהם נמכר כולו כאמור,
- 4 תוכר המכירה כמכירת מוניתין. היכול מוניתין "אחד" להמכר באופן חלקי? שאלה זו תבחן
- 5 לכשתבוא שעתה. לאור הלכת שרון הניתקת המוכר מהחלק הנמכר, היא תנאי הכרחי לצורך הכרה
- 6 במכר מוניתין שהם מוניתין אישי ועסקי. סממן נוסף הוא קיומה של תניית אי תחרות. הכיצד יכולה
- 7 שלא להיווצר תחרות במכירה של חלק של מוניתין באותו תחום, תוך התנתקות המוכר מהפעילות
- 8 בחלק הנמכר? אלא אם תאמר כי המוכר "מומית" את החלק הנותר ולא עוסק יותר בתחום. היש
- 9 טעם כלכלי לעסקה מעין זו? משמע, הדעה נותנת להכיר במכר מוניתין לצרכי מס, רק במכירה
- 10 טוטאלית, מכירה של מלא זכות המוניתין. ודוק, נקודת ההסתכלות היא מצד המוכר, הוא הצריך
- 11 למכור את מלא המוניתין. האמור לעיל יכול ומנחה כי ברגיל כאשר מדובר בעסקה של מכירה רק
- 12 של חלק של מוניתין שבו יקשה להפריד בין האישי והעסקי, מתעורר חשש למלאכותיות העסקה.
- 13 דומני כי די בהצגת מצב עובדתי מעין זה בידי המשיב, כדי להעביר את נטל השכנוע לידי המערער.
- 14 משעה שנקבע כי המערערים לא נשאו בנטל לשכנע כי לצרכי מס מדובר במכר מוניתין, אין צורך
- 15 לדון בשאר טענות המשיב בקשר עם עניין זה.
- 16
- 17 על אף סממנים אחרים בהסכמים אשר היו אמורים להעיד על מכירת מוניתין כגון תניית אי תחרות,
- 18 העברת תיק לקוחות ושימוש חוזר במונח "מכירת מוניתין", הוקטורים המכריעים במקרה דנן הם
- 19 א. היוותרות המוכר בעסק וב. בניית העסקה כפי שנעשתה.
- 20
- 21 רק ברור הוא כי משנותרים בעלי המוניתין בתוך העסק, תניית אי תחרות או סממן העברת תיקי
- 22 הלקוחות אינם אינדיקטיבים דיים או משקלם פוחת. כמו כן, מבנה העסקה מעיד על תכלית של
- 23 הכנסת שותף לעסק ברמות ה Equity. ישאל השואל, המוניתין כנכס, מדוע אין השותף החדש יכול
- 24 להפוך לשותף בנכס המוניתין, כבשאר נכסי העסק? קבע בית המשפט העליון בעניין שרון, כי שעה
- 25 שמדובר במוניתין שבו העיסקי והאישי אחוזים זה בזה ואולי אף מתלכדים למעשה, בלא הניתקות
- 26 של בעל המוניתין האישי מן העסק, אין מכירת מוניתין. אם בשל חוסר היכולת המעשית להבחין
- 27 באותם מקרים כשמדובר בעסק ששמו הטוב, שכוח המשיכה שלו מקורו בכישורו, מקצועיותו,
- 28 אישיותו של אדם בשר ודם, היכן בין גבול המוניתין האישי והמוניתין העסקי, או מטעם אחר, קבע
- 29 בית המשפט העליון בעניין שרון, כי ניתן למכור את שני אילו ומכירה זו תוכר ככזו לצרכי מס
- 30 ובבלבד שבעל המוניתין נפרד מהפעילות בעסק.
- 31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2010

ע"מ 1046/05 לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1048/05 רון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1049/05 לנדאו נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1 אין חולק כי האבן השואבת את הלקוחות לעסקם של המערערים, הם המערערים עצמם,
2 יכולותיהם, כישורנם, מקצועיותם, אישיותם, קרי המוניטין האישי. אע"פ בכל הכבוד כי כל אילו
3 הומחשו ולו במקצת מטבע הדברים, במהלך עדותם. המוניטין העיסקי של עסקם שלוב באישי. שעה
4 שה"ה לנדאו ויובל נותרים בעסק, אין מקום להתערב בקביעת המשיב כי עסקין לא במכירת
5 מוניטין.

6
7 באשר למבנה העסקה, הרי שלכלל החזקות אין רשיון סוכן ביטוח וזו עפ"י עדותו של מר דן קהל,
8 משנה למנכ"ל בקבוצת כלל (פרוטוקול 16.4.2008, עמ' 10), משמע אין היא יכולה לעשות שימוש
9 בנכס המוניטין שרכשה.

10 בפרשת ראובני (עמ"ה 1198/01 דורון ראובני אחזקות 3991 בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4,
11 מיסים יט/1 עמ' ה-18) הערתי לגבי מצב דברים מעין זה:

12 "מבחן התוצאה הסופית מעיד כי השותפות שביקש המערער ליצור עם סלעית הינה
13 ברמת ה-Equity בזכויות בחברה החדשה שהיא תעתיק כאמור של המערער.
14 הכלת מבחן התלות הבין שלבית, קרי הותרת 40% מהמוניטין בידי סלעית בלא
15 החבירה למערערים באמצעות שלבית הבאים של העיסקה, מעיד, שעה שלסלעית
16 אין כל אפשרות או יכולת להפעיל את הנכס שרכשה לכאורה, כי תכלית העיסקה
17 הינה שותפות במניות. רשיון הסוכן הוא בידי המערער כך גם הידע המיומנות וכח
18 האדם. בלא אילו נותר חלק המוניטין הנמכר ככלי ריק. הסכם סלעית על שלביו בנוי
19 כמקשה משפטית אחת מחייבת כששלביו הם למעשה סדרת התחייבויות משפטיות
20 התלויות באופן הדדי זה בזה. משכך גם מבחן תלותן של ההתחייבויות מעיד על
21 היות העיסקה עיסקה שלבית, משמע נופלת היא בגדרו של סעיף 86 לפקודה". (וכן
22 ראו ע"א 4374/05 דורון ראובני ואח' נ. פקיד שומה תל אביב 4, מיסים כ"א/6 עמ' ה-
23 (11)

24
25
26 אשר על כן אין לראות באספקלריית המס, בעסקה כעסקה למכירת מוניטין. משעה שלא הוצגו על
27 ידי המערערים במהלך ההליך השומתי ולאחר מכן טענות ונתונים בקשר עם המחיר המקורי, אין
28 מקום להתערב בקביעת המשיב גם בעניין זה.

29
30
31 **יתרת בעלי מניות וסעיף 3(ט) לפקודה**

32 8. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה אשר הוגשה בחודש מרץ 2005 מציין פקיד השומה כי על אף
33 בקשותיו החוזרות ונשנות בכתב ובעל פה לא הומצא הרכב מפורט ליתרת בעלי המניות. בהחלטה
34 שיצאה מלפני בית משפט זה, ביוני 2005, נקבע כי "מסמך שמבקש המערער להגישו לבית המשפט
35 ולא הוגש למשיב, יוגש על ידי המערער למשיב לפחות 15 יום קודם למועד קדם המשפט
36 (16.11.2005) ויתעד את הגשתו". בידי המערערים היתה שהות מספקת להציג בפני פקיד השומה
37 תחשיב או כל מסמך אחר אשר לטעמם יכול היה לסייע בהוכחת טענותיהם בכל הנוגע ליתרת בעלי
38 המניות ולהפעלת סעיף 3(ט) לפקודה, קודם למועד ההוכחות. בלא הצגת תשתית ראויה, אמירתם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2010

ע"מ 1046/05 לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1048/05 רון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1049/05 לנדאו נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1 כי יתרת החובה משקפת נוהל מקובל שבין מנהל וחברה וכי מדובר בתנועות דו כיווניות וכן כי
2 מדובר בהתחשבות בדיעבד, כל אילו הן אמירות בעלמא בלא אותה תשתית ראיתית. כך גם לא
3 הוצגה ראיה בקשר עם חיוב ריבית והפרשי הצמדה בקשר עם הלוואה. תשתית כזו לא הוצגה
4 למשיב לא במהלך ההליך השומתי ולמצער עד בסמוך לפני מועד ההוכחות. בישיבת ההוכחות מיום
5 16.4.2008 ביקש רואה החשבון של המערערים להציג תחשיב אשר לטעמם יתמוך בטענותיהם.
6 אותה ישיבה הסתיימה באמירתו של בא כח המערערים אשר אמר כי "מקובלת עלי הצעת ביהמ"ש
7 כי נמסור כעת את התחשיב שערך רו"ח לזר בנוגע ל-3ט, המשיב ימסור לנו את תגובתו ואת תחשיבו,
8 ובהתאם לכך נכלכל את צעדינו באשר בצורך בעדות בעניין זה" (פרוטוקול 16.4.2008, עמ' 15).
9 בישיבת ביהמ"ש ביום 15.7.08 ערערה ב"כ המשיב על כך שהמערערים התבקשו להציג תחשיב בנוגע
10 להפעלת סעיף 3(ט) לפקודה וכי המסמך שהוגש להם ראוי היה שיוגש בשלב א' או בשלב ב' של
11 ההליך השומתי (פרוטוקול 15.7.2008, עמ' 9). מסיכומי הצדדים עולה כי התחשיב שהוצג בפני
12 המשיב בסיום ההוכחות ולפנים משורת הדין, לא הניח את דעתו. אין בכל זה כדי לרפא את הפגם
13 שעה שלא הוצגה תשתית ראיתית בפני המשיב כאמור, קודם למועדי ההוכחות, אין תחשיב כזה או
14 אחר יכול לרפא פגם זה.

15
16 בהמשך להתנהלות המתוארת, הרי שמהעריכים לא הציגו במועד גרסה מגובה בראיות בפני המשיב
17 וכפועל יוצא מכך, לא היה בידם להציג ראיות חדשות או הסברים שלא הושמעו קודם לכן, בפני בית
18 המשפט. משכך הם לא נשאו בנטל השכנוע כי יש להתערב בשקול דעת המשיב בקשר עם יתרת
19 החובה הפתוחה ובקשר עם תחשיב המשיב באשר להפעלת סעיף 3(ט) לפקודה.

20
21 המשיב בחר כחלופה ראשונה לראות ביתרות החובה של המערערים כלפי הסוכנות, המערערת 1,
22 משיכת דיבידנד ולא תשלומי שכר. אין מקום להתערב בקביעה זו. משכך חיוב המערערת בעמ"ה
23 1046/05 בניכוי במקור בשעור הקבוע בדין בשל חלוקת דיבידנד, נעשה כדין. מובן מאילו שלא יגבה
24 מס הן מהמערערת והן מהמערערים בקשר עם הדיבידנד.

25
26 **חיוב המערער יובל**

27 9. משנקבע כי העסקה אשר בוצעה בין מר יובל למר לנדאו לבין כלל החזקות איננה מכר מוניתין,
28 הרי שאין אני מוצא מקום להתערב בשיקול דעתו בכל הנוגע לשומה שהוציא למר יובל נשוא הערעור
29 עמ"ה 1048/05. יחוס התמורה בהתאם לשיעור האחזקה של המערערים מתבקש בנסיבות אילו. מה
30 גם שהתמורה נכנסה לחשבון השותפות ונטען כי לימים הועברה למערער לנדאו. מקובלת עלי עמדת
31 המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בצו למר יובל. ההתחשבות שבין שני המערערים למצער היא במשור
32 הפרטי-אישי. יתרה מכך, יחוס התמורה ללנדאו בלבד, כמו גם הטענה כי רק הוא שמכר המוניתין,
33 יכול והיו מונעים מיכולתו של לנדאו להוכיח כי המוניתין שצבר, הולדתו קודמת בהרבה לזה של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2010

ע"מ 1046/05 לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1048/05 רון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1049/05 לנדאו נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1 יובל, כך משום שלנדאו המשיך למעשה את עסקי סוכנות הביטוח שהוקמה על ידי משפחתו, כאשר
2 רק לימים חברו המערערים לפעילות משותפת וכאמור בתחומי ביטוח שונים. על רקע זאת, הצהרת
3 יובל כי בסופו של דבר לא היה לו חלק בכספי התמורה, הצהרה שלא נסתרה אלא שפרשנות המשיב
4 לכך היא כי יובל שהיה זכאי מכוח שעור אחזקותיו בסוכנות ובשותפות לחלק תואם מהתמורה,
5 ויתורו על זכות זו אינה משפיעה על חבות המס שלו. למצער במסגרת אותה התחשבות שבין
6 השותפים תוסדר ביניהם גם חבות המס בגין חלק זה.
7

סוף דבר

8 10. אשר על כן דינם של הערעורים להדחות. המערערים ישאו בהוצאות המשיב בסך 2,000 ₪. כן
9 ישאו המערערים בשכר טרחת עורך דין המשיב בסך 60,000 ₪. סכומים אילו ישאו הצמדה וריבית
10 אלא אם ישולמו בתוך 45 יום מהיום.
11

12
13 ניתן היום, ט' ניסן תש"ע, 24 מרץ 2010, בהעדר הצדדים.
14

מגן אלטוביה, שופט

15
16
17
18
19
20