



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

המערערת:

קייטיאיסי בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד גיטליץ שאול ועו"ד דניאל א.ח כהן

נגד

המשיב:

פקיד שומה נתניה

ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן-דוד מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

בפניי ערעור על שומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה לחברת "קייטיאיסי בע"מ" (להלן: "המערערת"), על ידי פקיד שומה נתניה (להלן: "המשיב"), ביחס לשנת המס 2006. כאשר השאלות השנויות במחלוקת בערעור זה הן:

(א) האם השומה התיישנה ?

(ב) האם להתיר למערערת לנכות הוצאות בגין אי-תחרות למוכרים (בעלי המניות הקודמים במערערת) אותן דרשה המערערת בסך של 800,000 ₪, בשנת המס 2006?

(ג) האם להתיר למערערת הוצאות בגין תביעות תלויות ועומדות בסך 400,000 ₪ אותן דרשה המערערת בשנת המס 2006 ?

העובדות הצריכות לעניין

1. המערערת עוסקת במתן שירותי פיתוח חומרה ותוכנה ומלווה פרויקטים שונים בתחום ההייטק. עד לשנת 2006, החזיקו במניותיה מר ישי קוקובקה (להלן: "ישי") ומר אלי קרן ז"ל (להלן: "אלי"), כל אחד מהם החזיק ב-50% מהון המניות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

2. בשנת 2007, מכרו ישי ואלי את מניותיהם לחברת אודיט קונטרול ישראל בע"מ וזו הפכה בעלת השליטה במערערת, המחזיקה בשיעור של 75% מהון המניות (להלן: "אודיט" או "הרוכשת"); ישי נותר בעל מניות במערערת, המחזיק בשיעור של 25% מהון המניות (ר' הסכמי המכירה עם אלי מיום 2.4.2007 ומיום 29.6.2007 – מש/10, מש/11; הסכמי המכירה עם ישי מיום 30.3.2007 ומיום 20.11.2007 – מש/12, מש/13, להלן ביחד: "הסכמי המכירה").

3. ביום 26.12.2007, הגישה המערערת דו"ח לשנת המס 2006, במסגרתו דרשה להכיר בהוצאה בגין אי תחרות בגובה של 800,000 ₪, וכן להכיר בהוצאה בגין תביעות תלויות ועומדות בגובה של 400,000 ₪ (ר' דו"ח המערערת לשנת המס 2006 – מש/4, ביאורים 7,8 לדו"ח). לשיטתה, שולמו לישי ואלי, במהלך שנת 2006, כספים כנגד אי תחרות כמקדמה להסכמי המכירה וכן, הופרשו כספים לתביעות תלויות ועומדות, לאור מחלתו של אלי והערכה כי תוגש תביעת פיצויים על ידו כנגד המערערת.

4. המשיב דחה את הבקשה על שני חלקיה. בקשר להפרשות בגין אי תחרות, טען כי המערערת לא הוכיחה שהכספים ששולמו לישי ואלי בשנת 2006 שולמו כנגד אי תחרות; כי אין לקשר את ההוצאות משנת 2006 להסכמי המכירה שנחתמו בשנת 2007 ושההוצאות סווגו תחילה כדיבידנדים ולא ניתן לשנות סיווג זה בדיעבד;

בקשר להפרשת תביעות תלויות ועומדות, טען המשיב כי המערערת לא הוכיחה שקמה לה התחייבות כספית בגין תביעות בשנת המס 2006 או שנשאה בתשלום כלשהו בעניין זה.

ניהול ההליך

5. הודעת הערעור הוגשה על ידי המערערת לבית המשפט המחוזי בירושלים, על ידי עו"ד מרואן ג'דעון, בא כוחה של המערערת. בהסכמת הצדדים, הועבר התיק להתברר בבית המשפט המחוזי מרכז, ונדון בפניי.

6. ביום 18.10.2011 ביקשה המערערת צו לגילוי ועיון במסמכים, ביניהם אישור מסירת השומה למערערת; שומותיהם האישיות של ישי ואלי מהשנים 2005-2007, בקשר עם הכספים המצויים במחלוקת ותצהיר של המשיב בדבר המסמכים המצויים בידיו. במקביל, ביקשה המערערת להורות למשיב להשיב לה את כל הסכומים ששלמו על ידה ביתר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

7. מנגד, ביום 1.11.2011, הגיש המשיב בקשה להורות למערערת להפקיד ערובה, בשל חוסר פעילות עסקית והעדר הכנסות או נכסים על שמה.
8. ביום 8.11.2011 התקיים קדם משפט במהלכו התבררו בקשות הצדדים ועמדתם. הוחלט לאפשר לצדדים להיפגש ולהעביר את כל האישורים הנדרשים המצויים ביד המשיב, לרבות פרוטוקול שיש בידו לכאורה, בדבר חלוקת דיבידנד. אשר למסמכים הנוגעים לבעלי המניות אלי וישי, נקבע כי העברתם תעשה רק לאחר קבלת אישור מהם או יורשיהם בהתאם לדין. עוד נרשמה הצהרתו של מר קנדלר – מפקח מס ראשי במשיב, כי הושב למערערת סכום של 86,000 ₪ בגין שנת המס 2007. הצדדים הסכימו, שמתוך החזר זה תופקד ערובה בסכום של 15,000 ₪.
9. כשבועיים לאחר מכן, חזרה בה המערערת מן ההסכמות וביקשה לפטור אותה מהפקדת ערובה. לאחר עיון בטענות הצדדים, ביום 27.11.2012, הוריתי לחברה להפקיד ערובה בסכום של 15,000 ₪.
10. המערערת לא הפקידה את הערובה במועד והגישה בקשה להארכת מועד בחלוף המועד המחייב, ימים ספורים לפני דיון ההוכחות בתיק. בנסיבות אלו ולאור תגובת המשיב, נמחק הערעור (ר' פסק הדין מיום 19.12.2012).
11. המערערת ביקשה לבטל את מחיקת הערעור. בית המשפט נעתר לבקשה והתיק חזר ביום 27.2.2013 לרשימת הדיונים ונקבע להוכחות, בכפוף להפקדת ערובה ותשלום הוצאות.
12. ביום 3.3.2014 הודיעה המערערת כי עו"ד מרואן ג'דעון חדל לייצגה והיא תיוצג על ידי עו"ד מתן מנחם. בדיון שהתקיים ביום 16.3.2015, ולאחר מחדלים נוספים של המערערת, פרט בית המשפט את התנהלות המערערת בהליך ומצא לנכון להטיל עליה הוצאות משמעותיות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

דיון והכרעה

13. נטל השכנוע רובץ על התובע, אשר נחשב "כמוציא מחברו" ולכן "עליו הראיה". בהתאם לסעיף 9 (ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978, כשמדובר בערעור מס, דינם של המערערים כדין תובע. מכאן, נטל השכנוע בעניין זה, מוטל על המערערת (השוו: דברי כב' השופט י' עמית ברע"א 296/11 נג'אר נ' עליאן (23.2.2012)). המערערת לא טענה להיפוך נטל השכנוע והטלתו על כתפי המשיב.
14. מטעם המערערת, העיד מנהל הכספים שלה, מר יוסף אלקובי (להלן: "אלקובי"); מטעם המשיב, העיד מפקח מס ראשי, מר ליביו קנדלר (להלן: "קנדלר").
15. לאחר שעיינתי בכתבי הטענות, במוצגים וסיכומי הצדדים ולאחר ששמעתי את עדויות הצדדים, אני סבור כי דין הערעור להידחות, כפי שיפורט להלן.

(א) מועד הנפקת השומה – טענת ההתיישנות

טענות המערערת

16. המערערת טענה כטענה מקדמית, כי חלה ההתיישנות על השומה, הואיל וחלפה התקופה שנקבעה בדין לשם הוצאת שומה ומסירתה. בעוד שהדו"ח לשנת המס 2006 הוגש ביום 24.12.2007, עותק מן השומה התקבל אצל ב"כ המערערת רק ביום 15.2.2011, דהיינו, לאחר יותר משלוש שנים. משכך, השומה הוצאה על ידי המשיב בניגוד לדין ולפסיקה ויש לבטלה. המערערת סבורה, שהמשיב משתמש בשומה שהוצאה כאמצעי לחץ שיסייע לו במו"מ וכן כי הוצאת השומה נעדרת טעמים ענייניים, והכל במטרה לעכב כספים המוחזקים אצלו.
17. לשיטת המערערת המשיב היה מודע היטב לטענה מקדמית זו ומשכך, התייחס לטענה זו בחקירה הראשית של העד מטעמו מפקח ראשי אצל המשיב מר ליביו קנדלר (להלן: "מר קנדלר") והן לאורך הדיונים /כתבי בי דין ותגובות שונות. המשיב צירף לרשימת המוצגים את מש' 16 אשר נועד "להוכיח" את מועד המסירה הלכאורי. המערערת טענה כי אין במש' 16 (ר' עמוד 102 לתיק המוצגים של המשיב), ולו ראשית ראיה למסירה כדין על כן ולו מטעם זה דין הערעור להתקבל. עיון במש' 16 מציג דף פקס (מבלי הוכחה לכך שהפקס אכן התקבל) ובכל מקרה הרי שאין מדובר במסירה כדין. מר קנדלר נחקר בדבר טענת ההתיישנות (ראה עמ' 33 לפרוטוקול) ולטענתו די באישור האוטומטי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

- שיוצא ממכשיר הפקס בכדי להקים מסירה כדין – לטעמה של המערערת טענה זו אינה עומדת בקנה אחד עם הוראות הדין.
18. בסע' 14 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור טען המשיב כי ביום 26/12/2010 נקבעה שומה בצו ונשלחה הן בפקס והן בדואר רשום – בהוכחות ובכל תיק המוצגים שהכין המשיב אין אישור מסירה של דואר רשום.
19. אישור הפקס שצורף אינו נושא אישור קבלתו או וידוא הגעתו למערערת. לטענת המערערת החובה להוכיח המצאת השומה מוטלת על המשיב ומשזה כשל לעמוד בחובה זו, הרי שהדין הוא כי הטענה של המערערת בדבר ההתיישנות תתקבל במלואה ומכאן גם הערעור.
20. הדוח לשנת 2006 הוגש ביום 24.12.2007, קרי השומה הגיעה למערערת לאחר יותר משלוש שנים מתום השנה בה הוגש הדוח בעניין זה. לפיכך, כך לטענת המערערת, המשיב הוציאה את השומה בניגוד לדין ולפסיקה ומשכך יש לבטלה, שכן עברה התקופה שנקבעה בדין ובפסיקה להוצאת השומה ו/או למסירתה. המשיב ידע היטב את הכתובת למסירה כדין ואולם בחר להתעלם בכוונת תחילה ממסירה כדין ושלח את השומה בדיעבד ורק לאחר בקשות חוזרות ונשנות של ב"כ המערערת. לא זו בלבד אלא שהשומה נשלחה לאחר המועד הקבוע בחוק מכאן שגם מן הטעם המקדמי הזה יש לבטל את השומה ולקבל הערעור. טענת המשיב לגבי מסירה ותקינות המסירה הועלו כבר בעבר והמשיב טען כי עדכן את כתובת המערערת אך לא צרף אישור מסירה של דואר רשום.

טענות המשיב

21. המשיב טען כי השומה הונפקה ונשלחה למערערת בפקס ביום 26.10.2010, בטרם חלפו שלוש שנים מיום קבלת הדו"ח במשרדי השומה (26.12.2007, ר' מש/4). לגרסתו, השומה נשלחה במועד זה בפקס לעו"ד מרואן ועו"ד מנחם, באי כוח המערערת אותה תקופה. המשיב הציג אישור על משלוח הפקס למספר הפקס של באי כח המערערת. בסוף חודש ינואר 2011, נשלחה השומה שוב, לבקשת המערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

דיון והכרעה בשאלת ההתיישנות

22. המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בשאלה אילו פעולות של פקיד השומה ייחשבו כפעולות העוצרות את מרוץ ההתיישנות ומונעות אישור אוטומטי של השומה?

23. לשונו של סעיף 145(א)(2) לפקודה, בתקופה הרלוונטית לתביעה, הוא:

"פקיד השומה רשאי, תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, ובאישור המנהל – בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:

(א) לאשר את השומה העצמית;

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

24. ככתוב, באישור מנהל רשות המסים ניתן להאריך את תקופת ההתיישנות בשנה נוספת, ובענייננו עד לסוף שנת 2011.

מן הראוי לציין שבתיקון 211, שנעשה בשנת 2015, תוקן הסעיף באופן שפקיד השומה רשאי, תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח לנקוט באחת מהחלופות דלעיל. תקופת ההתיישנות נקבעה ל 4 שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח לפקיד השומה. התיקון אינו רלוונטי לענייננו.

25. במשך שנים ההלכה שנהגה הייתה הלכת ביר, שנקבעה בע"א 568/78 פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ, פ"ד לג(3) 735 (1979), שם נקבע כי מרוץ ההתיישנות נפסק במועד בו פקיד השומה פסל את השומה העצמית של הנישום וערך שומה לפי מיטב שפיטתו. עוד הובהר בהלכת ביר כי פקיד השומה יכול להודיע לנישום על החלטתו גם לאחר חלוף המועד הקובע.

26. לפני מספר שנים, שונתה ההלכה בהלכת סמי, שנקבע בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי (22.4.2007), שם נקבע כי הלכת ביר אינה תואמת את כללי הפרשנות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-03-23512 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

התכליתי הנהוגים כיום, וכי תכלית סעיפי ההתיישנות בפקודה היא צמצום חוסר הוודאות המשפטית של הנישומים. על כן נקבע כי מרוץ הזמנים להתיישנות יסתיים רק כאשר החלטת פקיד השומה מועברת לידיעת הנישום.

27. בע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב 3 נ' נאמן (10.12.2014), עמד בית המשפט העליון על הכללים הנוגעים למסגרת הזמן, וכי הזמנים צריכים להיות ברורים כדי למנוע אי ודאות וריבוי מחלוקות עובדתיות. בעניין נאמן, נפסק כי הכללים אינם צריכים להיות תלויים בשיתוף הפעולה של הצד השני, ולכן נפסק כי המועד הקבוע לעניין הארכת המועד הוא המועד בו נשלחה ההחלטה מפקיד השומה אל הנישום, ולא המועד בו קיבל הנישום את ההחלטה.

28. לאחרונה, חזר בית המשפט על ההלכה שנקבע בעניין נאמן, בע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (פורסם בנבו, 13.10.2015) שם אומר כבוד השופט ס' גובראן כי:

"סיכומם של דברים, על פי פסיקת בית משפט זה, תכלית סעיפי ההתיישנות בפקודה היא ליצור ודאות אצל הנישום ביחס לשומתו, במסגרת זמנים קבועה ומוגדרת. ההלכה היא כי על מנת שיראו את פקיד השומה כמי שהפעיל במועד את סמכותו להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או להכריע בהשגה עליה, עליו לשלוח את החלטתו הסופית בטרם חלף המועד הקובע, ושומה אשר נשלחה לאחר המועד הקובע תהא בטלה."

ובהמשך:

"הדברים נלמדים גם מפסק הדין בעניין נאמן. באותו עניין, כאמור, נקבע כי המועד בו פקיד השומה ייחשב כאילו הפעיל סמכותו הוא מועד משלוח ההודעה אל הנישום, ולא מועד קבלתה אצלו. נפסק כי מקום בו פקיד השומה מוציא לנישום שומה לפי מיטב שפיטתו ושולח לו אותה במועד, אך השומה נמסרת לידיו של הנישום לאחר המועד הקובע- תיחשב השומה כשומה שהוצאה במועד. קביעה זו תואמת את הכלל המתואר לעיל, לפי ידיעותיו של הנישום אינה רלבנטית לקטיעת מרוץ הזמנים, שכן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

השומה תהא תקפה אף אם הנישום לומד עליה לראשונה רק כאשר הגיעה לידי, לאחר המועד הקובע.

למעשה, פסקי הדין בעניין דור און ונאמן משלימים זה את זה, ומהם אנו למדים כי המשתנה היחיד לפיו ייקבע המועד בו נקטע מרוץ ההתיישנות להפעלת סמכותו של פקיד השומה להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או להכריע בהשגה, הוא המועד בו הפעיל פקיד השומה את סמכותו, ללא קשר לידיעת הנישום על הפעלת הסמכות.

29. יוצא מהאמור לעיל, כי אין זה משנה המועד בו קיבלה המערערת את החלטת פקיד השומה, אלא התאריך הקובע הוא התאריך בו הפעיל פקיד השומה את סמכותו, שהוא למעשה התאריך בו שלח פקיד השומה את הפקס למערערת, הוא 26.12.2010.

30. אין מניעה לשלוח צו באמצעות הפקס. בתי המשפט לא הגבילו את הדרכים שבאמצעותם ניתן לשלוח את הצו לנישום. אדרבא, בשורה של פסקי דין ראו בתי המשפט במשלוח השומה בפקס, כמעשה הקוטע את מרוץ הזמנים שבפקודה (בש"א 13876/08 + עמ"ה 1021/07 מרוז מנחם ואח' נ' פקיד שומה ת"א 3; עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פ"ש ירושלים; ע"מ 1092/05 עמירם סיון בע"מ נ' פ"ש כ"ס; ע"מ 46520-01-11 אמבה השקעות בע"מ נ' פ"ש פ"ת).

31. גישה זו, המאפשרת משלוח השומה בפקס, אף זכתה לאשרור בבית המשפט העליון, בעניין נאמן הנ"ל נשלחה השומה באמצעות פקס, וכן באמצעות שליח לשומר בבניין מגוריו של הנישום. בית המשפט העליון הכיר במשלוח בפקס כמעשה שקטע את "מרוץ הזמנים" הקבוע בסעיף 152(ג) לפקודה, ואף ציין, לחיוב, כי משלוח בפקס מאפשר לאיין את פער הזמנים בין מועד משלוח השומה למועד קבלתה בידי הנישום. (ראו עוד לעניין המצאת שומה באמצעות פקס פסק דינו של חברי כב' השופט ד"ר בורנשטיין בע"מ (מרכז) 45155-09-15 זיו רוזלמן נ' פקיד שומה נתניה (13/2/17))

32. מן הכלל האל הפרט, בדיון ההוכחות העיד בחקירה ראשית נציג המשיב מר ליביו קנדלר כי שלח למערערת את השומה בפקס בתאריך 26.12.2010 בשעה 15:53. מר קנדלר ציין כי שלח את השומה בעצמו יחד עם הנימוקים (סה"כ 4 עמודים), ואף הוגש העתק אישור הפקס מש/16 מעמוד 102. כפי שניתן לראות הפקס נשלח למספר הפקס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

02-6234154. בנימוקי הערעור ניתן לראות שזהו מספר הפקס של מייצג המערערות
ג'דעון. ר' פרוטוקול הוכחות עמוד 33 משורה 11 :

"ש. תתייחס לטענת ההתיישנות של המערערות, ת. אני מפנה לעמוד 102. בעמוד 102 ניתן לראות כך אני חושב שהשומה ל – 2006 הוצאה כדת וכדין בתאריך 26.12.10, וצילומים של כל העמודים הרלוונטיים של השומה נשלחו בפקס למשרד המייצג בשעה 15:53 ויש לנו את האו.קיי של הפקס. שמו של המייצג עו"ד ג'דעון. אם אני מבין טוב ואני מתנצל אם אני מנסה לייחס איזה שהוא דבר פסול למערערות, שימו לב שבאותו מסמך שנמצא בעמוד 102 מופיע בצד למעלה כמקובל לא רק את הכתובת של הפקס, לא רק את התאריך והשעה, אלא מופיע גם שנשלחו 4 עמודים.

4 עמודים האלה מבחינתנו ראה עמודים 103, 104, 105 ו – 106 הם: שניים מתוך ארבעה עמודים הם עמודים שאנו צירפנו אותם בעמודים 103, 104 וזה מסמך שנקרא פירוט הנימוקים לגביית השומה, תוספת לטופסי השומה. מה שאנו מכנים בשפה היומיומית נימוקי השומה. שני עמודים נוספים מאותו משלוח של 4 עמודים מקבלים ביטוי בחומר שצירפנו לביהמ"ש בעמודים 105 ו – 106 והם השומה עצמה שהיא כוללת 2 עמודים, התקציר של השומה בעמוד 105 והשומה עצמה וחשוב המס בעמוד 106. כעבור חודש ימים מקבלים פנייה מאותו משרד של המייצג שעל פיה הם לא קיבלו את השומה או לחילופין אני חושב שלא קיבלו את חישוב השומה. ש. מי שלח את הפקס הזה? ת. אני שלחתי למיטב זיכרוני. " (הפניות מר קנדלר הן לכרך המוצגים מטעם המשיב).

33. במהלך חקירתו הנגדית של מר קנדלר על ידי המערערות, המערערות לא שאלה את מר קנדלר לעניין ההתיישנות, ומכאן המסקנה המתבקשת שעדותו גם לעניין זה, לא נסתרה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

34. המערערת למעשה לא טענה באמצעות העד היחיד שהעידה דבר לעניין טענת ההתיישנות. המערערת נמנעה מלזמן לעדות את עו"ד ג'דעון אשר אליו נשלח הפקס על צרופותיו, על מנת שיפריך את טענת המשיב, עובדה זו יש לזקוף לחובתה.

35. מקום שהמשיב טען ששלח את השומה בפקס ובידיו אישור משלוח, עבר הנטל על המערערת להראות שהפקס לא הגיע אליה. המערערת היתה יכולה לעשות זאת על דרך העדתו של עו"ד ג'דעון אליו נשלח הפקס. המערערת בחרה שלא להביאו לעדות.

36. הלכה מושרשת היא כי אי הבאתו של עד רלבנטי יוצרת הנחה כי אילו הושמע העד היה בכך כדי לתמוך בגרסת היריב וכי הסיבה לאי הבאתו הינה החשש של בעל הדין מעדותו ומחשיפתו לחקירה שכנגד.

37. משכך, הכלל הוא כי צד אשר נמנע מלהעיד עדים מטעמו, נזקק הדבר לחובתו שכן אי-הבאתו של עד רלוואנטי מעוררת, מדרך הטבע, את החשד, כי יש דברים בגו וכי בעל הדין, שנמנע מהבאתו, חושש מעדותו ומחשיפתו לחקירה שכנגד (ראו ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נגד סלימה מתתיהו פ"ד מה' 4 651).

התוצאה היא שעדותו של מר קנדל לא נסתרה וניתן לקבוע כממצא עובדתי שהשומה הומצאה למערערת בפקס לפני חלוף תקופת ההתיישנות ולכן השומה לא התיישנה. לפיכך דינה של טענת ההתיישנות שטענה המערערת להידחות.

(ב) האם להתיר למערערת לנכות הוצאות בגין אי-תחרות למוכרים (בעלי המניות הקודמים במערערת) אותן דרשה המערערת בסך של 800,000 ₪, בשנת המס 2006?

טענות המערערת

38. אלי קרן ז"ל וישי משכו מהחברה בשנת 2006 מעל 1.2 מיליון ש"ח עבור אי תחרות. למרות זאת המשיב נמנע מלהציג ראיות הקשורות למיסוי התקבולים שלהם. הסתתרות המשיב מאחורי טענת סודיות לא עומדת לו עת הוא מפר את אותה הסודיות והגיש מסמכים שנוח היה לו להגישם. המשיב יכול היה להציג ראיות בדבר מיסוי תקבוליהם של אלי ז"ל וישי ומשלא עשה כן הדבר פועל נגד עמדתו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

39. קבלת טענת המערערת כי תקבולים ב-2006 ניתנו עבור אי תחרות, הופכים את דוח 2006 לדוח ללא רווח ומשכך לא ניתן היה לחלק דיבידנד. הפרוטוקול שעניינו חלוקת הדיבידנד נמצא בידי המשיב אך הוא לא ממציא אותו לבית המשפט או המערערת
40. עוד טענה המערערת כי היא מגישה דוחותיה על בסיס מצטבר. דוח המערערת לשנת 2006 נבחן היטב ע"י המשיב טרם בחר להחזיר המס למערערת והמערערת הסתמכה על תקבולים אלו. המשיב הוציא את השומה רק בכדי ל"שפר" עמדתו במו"מ ולא מנימוקים ענייניים והכול במטרה לעכב כספים המוחזקים אצלו.
41. המערערת טענה כי כבר בדיון בשלב א' היא טענה כי הכספים שבעלי המניות קיבלו אינם דיבידנדים אלא משיכות עבור אי תחרות כפי שדווח בדוחות המערערת. המערערת ביקשה לקבל את עמדת המשיב לסיווג ההכנסות אצל אלי וישי, אך המשיב סרב לתת לה מסמכים אלה.
42. המערערת ביקשה לראות בנימוקי הערעור אף בקשה חוזרת להחזר מס ששולם ביתר כניכוי במקור וזאת ע"פ סעיף 159 א' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה").
43. מאז הגשת הדוח ע"י המערערת – דו"ח לשנת 2006, שהוגש כאמור בשנת 2007, בקשה המערערת החזר המס ששולם ביתר. המשיב לא השיב למערערת את כספי הניכוי במקור, ששולם בטעות כמקדמה עבור דיבידנד.
44. המערערת טענה שאין החלטת דירקטוריון לגבי חלוקת דיבידנד, אלא שיש החלטה הפוכה בעניין. יתירה מכך, המערערת כלל לא יכלה לעמוד בכללי "החלוקה המותרת" לחלוקת דיבידנד ע"פ חוק החברות.
45. טענת המשיב כי ניתן היה למשוך רווחים כבר ב-2006 על בסיס דוח 2005 אינה נכונה בעליל שהרי דוח 2005 כלל לא היה מוכן בשנת 2006 במועד משיכות הבעלים. בפועל נרשמו המשיכות כהלוואת בעלים ולא כמשיכת דיבידנד. עוד יצוין כי כלל לא הייתה ישיבה או החלטה לגבי חלוקת דיבידנד אלא מדובר בטעות של הרו"ח ששלם מקדמות ללא כל החלטה בעניין או עמידה בתקנות לענין.
46. טענת המשיב כי חברת אודיט קונטרול ישראל בע"מ (להלן: "אודיט") כבעלת מניות לא היתה רשאית להחליט בענין אינה נכונה בעליל. יודגש כי ע"פ חוק החברות הזכות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

לקבל החלטה לגבי חלוקת דיבידנד הינה של המערערת וברור כי כוח זה מצוי בידי חברת אודיט אשר קבלה החלטה (הגם שההחלטה היתה על דעת המוכרים) לפיה לא ניתן לחלק דיבידנד בהיעדר רווחים ובהיעדר יכולת פירעון, אלא יש לראות במשיכות כמשיכות על חשבון תשלום אי תחרות. לשם הנוחות בלבד.

47. המו"מ לגבי המכירה החל ב-2006 ולאור סיכום ביניים שהושג, לפיו לאחר בחינת ביצועים נוספת ייחתם הסכם סופי ב-2007, כפי שאכן קרה, החלו בעלי המניות למשוך כספים ב-2006. בשל טעות של הרו"ח הקודם שילם הלה מקדמות דיבידנד ובסופו של יום אין ולא היה מקום ל"חלק" דיבידנד לאור העובדה הפשוטה שלא היה רווח לחלוקה.

48. **חישוב פירותי רק עבור תקבולי 2006** - הסכום אותו קבלו ומשכו בפועל המוכרים בשנת 2006 הגיע כדי ההפרשה לאי תחרות – סך של 564,889 ₪ נטו המערערת אינה חוזרת בה מההסכמה שקבלה אף ביטוי בהסכם בכתב כי המוכרים הסכימו כי המשיכות שלהם הם עבור אי תחרות, ההסכמה היתה הן בע"פ קודם למשיכות והן בדיעבד ובכתב לאחר המשיכות.

49. **חישוב הוני רק עבור תקבולי 2006** - באם נלך לגישת החישוב ההוני הרי שהמערערת שילמה נטו של 564,889 ₪ עבור אי תחרות – בשנת 2006 בלבד ולפי מס שולי של 25 אחוז מוכרים וב"ל בגין הכנסות פאסיביות של העובדים (10 אחוז) נגיע לסך של 869,060 ₪ – לאור התשלומים הנוספים בשנת 2007 אף אם המס יחול לשיטת המשיב על המערערת הרי הוא שולם למוכרים ב-2007 ועל כן יש להכיר בהוצאה כבר ב-2006.

50. **תקבולי 2007** - בשנת 2007 קבלו המוכרים מהמערערת תשלומים נוספים אשר הוגדרו כתשלומים עבור אי תחרות – סך של 330,000 ₪ למר קרן וסך של 224,532 למר קוקבקה. המחלוקת היא האם ניתן להכיר בהוצאות המערערת, הנוספים על אלו שכבר הוצאו קודם, ולשייכם על בסיס מצטבר לשנת 2006. עפ"י כללי חשבונאות מקובלים אף עסקאות שבפועל "נחתמו" בתחילת 2007 יש לתת להם ביטוי במאזן 2006 ודאי עת זה הוגש לאחר קרות "האירוע המהותי" וודאי עת מבחינה מהותית יש לשייכם לשנה בה נוצרו וחלקם אף שולמו -2006. הדברים אף מחויבים, עת בכל מקרה, סוכם במהלך המו"מ בין המוכרים למערערת, כבר בשנת 2006, כי משיכותיהם יהיו על חשבון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

- אי תחרות. טענה זו מקבלת משנה תוקף נוכח העובדה כי ישי הפר את הסכם אי התחרות והקים חברה מתחרה כאמור בחקירותיו בתביעה שהתנהלה בין הצדדים בה הוא הפסיד.
51. המערערת נהגה באופן תקין עת נתנה ביטוי בדוח 2006 לעסקה כה מהותית למערערת, שתחילתה ב-2006 וסיומה במרץ 2007.
52. משמעות עמדת המשיב כי את כל ההוצאות יש להכיר רק ב-2007 הינה קריטית, שכן ב-2007 לא היו צפויים למערערת רווחים ומשמעות העברת ההוצאה מ-2006 ל-2007 הינה כי ב-2006 המערערת תישא בתשלומי מס וב-2007 תיוותר עם הפסד בשל הוצאות שהוצאו כבר ב-2006. כל טענת המשיב לגבי בעלי מניות ובעלי שליטה אינם רלוונטיים - הן לאור אופי ההסכם והן לאור העובדה כי מדובר בבעלי מניות לשעבר (ופה יצוין כי מר קוקבקה עצמו טוען כי אינו בעל מניות כלל הגם שרשמית עדיין יש על שמו מניות).
53. לסיכום טענות המערערת - אלי וישי משכו כספים מהמערערת בשנת 2006, על חשבון הכספים שמגיעים להם בגין אי תחרות, לפי הסכמי המכירה שנחתמו בשנת 2007. לגרסתה, המשא ומתן למכירת המניות החל עוד בשנת 2006 במסגרתו הוסכם בעל פה על משיכה מוקדמת של הכספים על חשבון אי תחרות. המערערת מדגישה, כי היא מדווחת על בסיס מצטבר ולכן, גם אם עסקת מכר המניות נחתמה בשנת 2007, יש לתת לה ביטוי במאזן 2006 בשל מועד היווצרותה ותחילת התשלומים הנגזרים ממנה, באופן רטרואקטיבי.

טענות המשיב

54. ההתחייבות החוזית לשלם לישי ואלי דמי אי תחרות, נוצרה בשנת 2007 עם חתימת הסכמי המכר ואין לראות את אותם הוצאות בייצור הכנסה בשנת 2006. לחילופין, אף אם שולמו סכומים בגין אי תחרות בשנת 2006 או בכלל, הרי שלא מדובר בהוצאה של המערערת, כיוון שהיא איננה צד להסכמי המכירה.
55. לטעמו של המשיב המערערת מנסה לבצע מניפולציה מכוונת לגבי עיתוי ההוצאות אותן היא דורשת, על מנת לחמוק מתשלום מסים. בשנת 2006, תחת ניהול בעלי המניות המקוריים, היו רווחים בחברה, ובגינום החברה חייבת במס חברות. לעומת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

זאת בשנת 2007 ואילך, תחת ניהול הרוכשת, החברה לא הצליחה לצבור רווחים. בנסיבות אלו, דרישת ההוצאות בשנת 2007 לא תוביל להפחתת נטל המס אצל המערער. לעומת זאת, הקדמת ההוצאות של שנת 2007 לשנת המס 2006, בסכומים שנדרשו, תוביל לאיפוס רווחי המערער לצרכי מס בשנת 2006, ולהימנעות ממס חברות בשנת 2006. דא עקא, שהדין לא מאפשר את הקדמת ההוצאות ל-2006. לפיכך המערער דורשת למעשה לשנות את המציאות, להמציא עובדות חדשות יש מאין, ואף לשנות באופן רטרואקטיבי את דיווחיה למשיב. מניפולציה זו מבוצעת בחוסר תוך לב ויש לדחות אותה מכל וכל.

דיון והכרעה בשאלה של התרת ניכוי ההוצאות בגין אי תחרות

56. הלכה מנחה לעניין הוצאות אי תחרות, ניתנה לאחרונה בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 5083/13 פ"ש כפ"ס ואח' נגד יוסף ברנע ואח' (10/8/2016, להלן: "ענין ברנע");

57. בעניין ברנע קבע כב' השופט עמית, כי סיווג תשלומי אי תחרות לצרכי מס נעשה בהליך דו שלבי, באופן הבא:

"בשלב הראשון יש לערוך בירור עובדתי, במסגרתו יש לבחון האמנם מדובר בתניית אי תחרות אותנטית, ולא, למשל, בכסות לשכר עבודה או במסווה למענק פרישה מוגדל. לשם כך יש להתחקות אחר כוונותיהם האמתיות של הצדדים, ובין היתר ניתן להסתייע בהסכמים קודמים שנכרתו ביניהם (ככל שישנם), בהסכמים שנכרתו מול עובדים אחרים (ככל שישנם), בפרמטרים המעידים על יכולת אמתית של העובד להתחרות במעבידו, ועוד (ראו גם אצל ביין, עמ' 7-9)."

...

"אם צלח הנישום את השלב הראשון ותניית אי התחרות נמצאה אותנטית, עוברת הבחינה למגרש המשפטי-מיסוי, בו נבחנת השאלה כיצד יש לסווג את התקבול, כהכנסה הונית או כהכנסה פירותית."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

58. בענייננו, עולה השאלה האם הכספים ששולמו בשנת 2006 לישי ואלי, שולמו במסגרת תניית אי תחרות, דהיינו, האם ניתן לשייך את כספים ששולמו בשנת 2006, להסכמי המכירה שנחתמו בשנת 2007, תחת סיווגם כהוצאה בגין אי תחרות.

59. על מנת לדרוש בניכוי הוצאות בגין אי תחרות, על המערערת להוכיח שורה של טענות עובדתיות כי למערערת קיים חשש מוחשי מפני תחרות מצדם של מר קרן ומר קוקובקה (ראו עניין ברנע הנ"ל); כי המערערת ביצעה את התשלומים בשנת 2006, ולא בשנה אחרת; כי מדובר בהוצאות פירותיות שנועדו לשמירה על הקיים (ע"א 346/70 פקיד שומה חיפה נגד עוף חיפה (6/4/1971)).

60. המערערת כמי שהנטל עליה לא הוכיחה אף לא אחת מטענות אלו. המערערת לא הציגה כל ראיה היכולה לבסס את טענותיה, היא בחרה שלא לזמן עדים רלבנטיים ומהותיים מטעמה.

61. מקובלים עלי דברי המשיב בסיכומיו שיש לעיתים סתירה פנימית בטענות המערערת מה שכונה על ידי המשיב "חורים בעלילה". בתחילה טענה המערערת להוצאות בגין אי תחרות בגובה 800,000 ₪, במסגרת הסיכומים גרסה לפתע שהוצאות בגין אי תחרות עומדות על "מעל 1.2 מיליון ₪" (ר' סעיף 7.1 לסיכומים). לחילופין הציעה להכיר בסכומים שונים המתקבלים מגילום המס הנובע מתשלום הדיבידנד (ר' סעיפים 15 ו-16 לסיכומים). שינוי הגרסאות, כאשר ההבדלים בסכומים כה משמעותיים, יש בו כדי להטיל ספק גדול באמינות טענות המערערת בכללותן. בכל אופן, המערערת לא רשאת להעלות טענות עובדתיות סותרות, קל וחומר כאשר הן מועלות בשלב הסיכומים ור' לענין זה פסקה 11 לע"א 47255-01-14 הלמן ואח' נ' פ"ש ת"א 4, מסים און ליין.

האם ניתן להתיר הוצאת אי תחרות בניכוי?

62. כדי שתותר הוצאה בניכוי, עליה לעמוד בהוראת סעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), לפיה:

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



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

63. בנוסף לכך יש לוודא שאותה הוצאה לא נאסרה בניכוי לפי סעיף 32 לפקודה, או התקנות שהותקנו מכוח סעיף 31 לפקודה, וכן כי ההוצאה לא עולה על הכמות והסכום בהתאם למבחן שנקבע בסעיף 30 לפקודה.

64. לפי לשון סעיף 17 לפקודה, על מנת שהוצאה תותר כהוצאה כנגד הכנסה, עליה לצאת בשנת המס שבה נדרשה ההוצאה. סעיף 1 לפקודה, סעיף ההגדרות, מגדיר "שנת מס" כתקופה של שנים עשר חודשים רצופים המתחילים ב-1 בינואר ומסתיימים ב-31 לדצמבר.

"..שנת מס" - תקופה של שנים עשר חודשים רצופים, שתחילתה ב-1 בינואר, ואם נקבעה תקופת שומה מיוחדת – תקופת השומה שנקבעה כאמור."

65. המטרה היא, להקביל את ההכנסה להוצאות שהוצאו לצורך ייצורה, באופן בו כל שנת מס היא יחידה נפרדת לצרכי שומה. יפים לעניין זה הדברים הבאים:

"ביסוד הפסיקה הנ"ל מונח העיקרון, שעל-פי החוק כל שנת מס היא יחידה נפרדת לצרכי שומה ועל-כן על שלטונות המס לשום את הכנסתו של אדם בשנה מסוימת מבלי להביא בחשבון שיבושים או טעויות שחלו בשנים שקדמו לאותה שנה, וכי הדרך הנכונה לתיקון שיבושים וטעויות בשנים קודמות היא - פתיחת השומות מחדש, במידה ששלטונות המס מוסמכים לכך." (ר' ע"א 161/77 פקיד שומה חיפה נ' פז חברת נפט בע"מ, (28.7.77)).

66. בבסיס התרת ניכוי ההוצאות עומד עיקרון ההקבלה שעניינו הקבלת ההכנסה להוצאות שהוצאו לצורך ייצורה (ראו ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, תק-על 2005(1), 8012 (להלן: "עניין גני עופר")). וראו גם עמ"ה 110/96 ראובן שליטנר נ' פ"ש ת"א, מסים און ליין:

"ארבעה הם איפוא התנאים המצטברים, אשר רק עם התקיימם ניתן להכיר בהוצאה כאמור. אלה הם: (א) שתהא זו הוצאה שהוצאה בפועל על ידי הנישום. (ב) שיצאה כולה. (ג) בייצור ההכנסה ולשם כך בלבד. (ד) בשנת המס." (הדגשה הוספה)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-03-23512 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

67. עולה אפוא שעל מנת שהוצאה תותר כהוצאה כנגד הכנסה, עליה לצאת בשנת המס שבה נדרשה ההוצאה.

68. במקרה דנן, ההתחייבות להוצאה קמה ונוצרה רק בשנת 2007. עם חתימת הסכמי המכירה שנחתמו כולם בשנת 2007, (ר' מוצגים מש/10 – מש/13). כלומר, ההוצאה כלל אינה בשנת המס בה נדרשת ההוצאה, וממילא גם לא הוכח כי נוצרה התחייבות להוצאה בשנת המס הרלוונטית. יש לדחות את טענת המערערת לפיה היו סיכומים או הבנות כבר שנת 2006, ומכאן שיש לאפשר לה לנכות את ההוצאה כבר בשנת המס 2006. המערערת לא הציגה כל ראיה על מנת לתמוך ולהוכיח טענה מהותית זו. המערערת אף לא טרחה לזמן לעדות מטעמה אף בעל מניות והסתפקה בעדות מנהל הכספים שלה.

69. מנקודת המבט החוזית ההתחייבות לתשלום הוצאה זו נצמחה, אם בכלל, רק בשנת המס 2007, עם החתימה על הסכמי המכירה.

70. למרות שנטל השכנוע מוטל על המערערת, טרח המשיב והוכיח כי רק בשנת 2007, החל המשא ומתן לקראת הסכמי המכירה. מכאן שאין להכיר בשנת המס 2006 בהוצאה בגין אי תחרות בגין הסכמי המכר שנכרתו בשנת 2007. לעניין זה ראו מש/2 מעמוד 6 למוצגי המשיב, תצהיר של מר קוקובקה המצהיר כי רק בראשית שנת 2007 פנתה אליו הרוכשת.

71. אלי קרן ז"ל, אשר היה בעל מניות מקורי של המערערת, הגיש ביום 19.12.07 תביעה נגד המערערת בה עתר למספר סעדים בגין הסכמי המכירה (ר' מש/8 עמוד 52 לכרך המוצגים). כמו מר קוקובקה, גם מר קרן ז"ל מציין בכתב התביעה כי רק במהלך שנת 2007 החל להתנהל המשא ומתן (ר' סעיפים 13, 16 לכתב התביעה, עמוד 54 לכרך המוצגים).

72. המערערת לא הביאה מסמך בכתב – התכתבות, הסכם או טיוטת הסכם, על מנת להוכיח את טענתה שההסכם רק מומש בשנת 2007, וכבר היה בשלב הסגירה בשנת המס 2006, ומכאן שדין טענתה ביחס להוצאה בגין אי התחרות להידחות.

הסכמי מכר המניות שבין אודיט – הרוכשת לבעלי המניות הקודמים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-03-23512 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

73. בהסכם מכירת המניות בין אודיט לאל, בסעיפים 30-32, ישנה תניית אי-תחרות שתחולתה שנה אחת. ביחס לתמורה, מסכימים הצדדים כך (ר' מש/10):

"13. כנגד מכירת המניות וכנגד התחייבות הקונה כאמור בסעיף אי התחרות, המוכר יקבל מהקונה או מהחברה סך של 1,000,000 ₪ נטו לאחר גילום כל מס בקשר לכך (להלן "התמורה")"

..

"16. למען הסר ספק מוסכם בזאת על המוכר ועל הקונה כי סך של 200,000 ₪ נטו מתוך התמורה הינו תשלום עבור המניות וכל שאר התשלום סה"כ 800,000 ₪ נטו הינו עבור התחייבות המוכר לאי –תחרות ו/או עבור תשלומים המגיעים למוכר בגין ניתוק יחסי עובד מעביד ו/או עבור סגירת יתרות של המוכר בספרי החברה והכול כפי שידווח למס הכנסה ע"י הקונה בפועל"

..

"29. בנוסף מתחייב הקונה להסדיר ולשלם לרשות המיסים את מלוא המס בגין העסקה, בין שיחול על החברה ובין שיחול על המוכר בגין מכירת מניותיו, וזאת תוך 180 ימים מיום העברת המניות..."

74. בהסכם המכירה בין הרוכשת לאל מיום 29.6.2007, מסכימים הצדדים כך (ר' מש/11):

"2. אלי קיבל שיק על סך של 400,000 ₪ שנפרע בגין תשלום ראשון ע"פ ההסכם המקורי"

3. מוסכם בזאת כי היתרה האחרונה והסופית בעבור כל מניותיו של אלי ו/או כנגד התחייבות אלי לעניין אי התחרות כאמור בהסכם המקורי הינה סך של 600,000 ₪.

...



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

5. למען הסר ספק מוסכם בזאת על המוכר ועל הקונה כי סך של 200 אלף ₪ נטו מתוך התמורה הינו תשלום עבור המניות וכל שאר התשלום הינו עבור התחייבות המוכר לאי תחרות ו/או עבור התשלומים המגיעים למוכר בגין ניתוק יחסי עובד מעביד ו/או עבור סגירת יתרות של המוכר בספרי החברה והכול כפי שידווח למס הכנסה ע"י המוכר בפועל, הכול כאמור בהסכם המקורי"

75. בהסכם המכירה בין אודיט לישי מיום 30.3.2007, בסעיפים 27-30, ישנה תניית אי-תחרות שתחולתה לשנה אחת. ביחס לתמורה, מסכימים הצדדים כך (ר' מש/12):

"13. כנגד מכירת המניות וכנגד התחייבות הקונה כאמור בסעיף אי התחרות, המוכר יקבל מהקונה או מהחברה סך של 700,000 ₪ נטו (להלן "התמורה")"

...

"14. למען הסר ספק, הקונה ו/או החברה אחראים בלעדית על כל תשלום מס בגין התמורה שיקבל המוכר בעקבות הסכם זה ובגין כל תמורה שקיבל כעובד חברה עד ליום חתימת הסכם זה מהחברה, על מנת למזער בצורה לגיטימית את תשלומי המס בהם ישאו החברה או הקונה. המוכר מתחייב לשתף פעולה עם הקונה ו/או עם החברה לרבות חתימה על ייפוי כוח המצ"ב כנספח להסכם זה – יובהר כי ידוע למוכר כי יהיה עליו להמציא כל מסמך הקשור לענייני מס של המוכר מיום תחילת העסקתו בחברה ועד כולל שנת 2007, למען הסר ספק מוסכם בין החברה לבין המוכר כי כל תשלום שהמוכר קיבל מהחברה בין כעובד בין כבעל מניות ייחשב כאילו קיבל אותו בנטו וגילום המיסים הינו על חשבון החברה"

...

"15. למען הסר ספק מוסכם בזאת על המוכר ועל הקונה כי סך של 200 אלף ₪ נטו מתוך התמורה הינו תשלום עבור מניות וכל שאר התשלום הינו עבור התחייבות המוכר לאי תחרות ו/או עבור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

תשלומים המגיעים למוכר בגין ניתוק יחסי עובד מעביד ו/או עבור
סגירת יתרות של המוכר בספרי החברה והכול כפי שידווח למס
הכנסה ע"י המוכר בפועל"

76. בהסכם המכירה בין הרוכשת לישי מיום 20.11.2007, מסכימים הצדדים כך (ר' מש/13):

"4. ישי קיבל סך של 280 אלף ₪ שנפרע.

..

7. סוכם כי תמורת 25 אחוז ממניותיו של ישי שהועברו כבר
לבעלות אודיט ישי זכאי לסך של 200,000 ₪ נטו ועוד 296,800 ₪
נטו עבור אי תחרות.

8. לאור העובדה שישי כבר קיבל 280,000 ₪ ישי יקבל עוד 216,800
אלף ₪ נטו – עבור אי תחרות, בשלושה תשלומים כלהלן:..."

77. הנה כי כן, אכן הוסכם עם ישי ואלי כי הם יקבלו תמורה כנגד התחייבותם שלא
להתחרות בחברה. עם זאת, אינני סבור שיש בכך די כדי להוכיח שהכספים ששולמו
לאלי וישי על ידי המערערת בשנת 2006 הם אכן תמורה כנגד אי תחרות.

78. ארבעת הסכמי המכירה, נחתמו לאחר חודש מרץ 2007, אך אין בהם כל אזכור בדבר
כספים ששולמו לאלי וישי במהלך שנת 2006, על חשבון התמורה בגינם בכלל או על
חשבון תמורה בגין אי תחרות בפרט. כמו כן, אין בהסכמים אזכור כלשהו להמשכיות
של הסכם בעל פה שנערך לכאורה בין אודיט לישי ואלי, כפי שטוענת המערערת. וודאי
שאם שולמה תמורה כלשהי על חשבון הסכם "עתידי" שצפוי להיחתם, הדבר צריך
להירשם ולהיחתם קודם לחתימת הסכמי המכירה, וביתר שאת, יוזכר בהסכמי המכירה
שנחתמו בסופו של יום.

79. עוד נראה, כי המערערת דרשה ניכוי הוצאות אי תחרות בסכום של 800,000 ₪, אך
בפועל, נמשך מקופת המערערת סכום של כ- 564,000 ₪ בלבד, חוסר התאמה נוסף,
העומד למערערת לרועץ.

80. המערערת ביקשה להסתמך על ביאור 7 לדו"ח הכספי לשנת המס 2006 (ר' מש/4 עמוד
19) שם נרשם כי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

"לפי חוות דעת עורך דין החברה, בשנת 2006 סיכמו בעלי המניות על מכירת החברה, כולל פיצוי בגין אי תחרות. ההסכם מומש בשנת 2007, הפרשה מהווה 50% מהתשלום עבור אי תחרות מצד בעלי המניות. בהתאם להצהרת בעלי המניות ההכנסה בגין אי תחרות תדווח בדוח אישי בשנת 2006, בוצעה הפרשה בסך 800,000 ₪"

81. כמו כן, המערערת הציגה מכתב מרואה החשבון, מר שי אהרונוף, בו לכאורה מאשר רואה החשבון כי יתרות החובה של בעלי המניות כך:

"אמורות להסגר במהלך שנת 2007 עם חתימתו הסופית של ההסכם על אי תחרות, במסגרת מכירת מניות החברה" (ר' נספח ד' לעיקרי הערעור).

82. המערערת נמנעה מלהציג את חוות דעת עורך הדין עליה התבססה, נמנעה מלהעיד את עורך הדין של החברה שדבריו נרשמו בדו"ח הכספי לשנת 2006, ואף נמנעה מלהעיד את רואה החשבון, אהרונוף שי, על מנת שיעיד על הדברים אשר עמדו בפניו.

83. לאור התהיות הרבות העולות מההסכמים אין לקבל את טענת המערערת על סמך שני מסמכים אלו בלבד, כשאינם נתמכים בעדות. התוצאה היא שהמערערת לא הצליחה להרים את הנטל להוכיח את גרסתה. המשמעות היא, שגם אם אודיט ובעלי המניות, ניהלו משא ומתן מאז שנת 2006 ועד חתימתם הסופית של הסכמי המכירה בשנת 2007, המערערת לא הוכיחה שהכספים שנמשכו על ידי בעלי המניות בשנת 2006 הם על חשבון אי תחרות וקשורים כלשהו להסכמי המכירה.

84. יתרה מכך, לא שוכנעתי שיש ללאלי וישי אינטרס ממשי להתחרות בחברה, באופן המצדיק תשלום הוצאות בגין אי תחרות. ישי נותר בעל מניות משמעותי במערערת, המחזיק בשיעור של 25% מהון מניותיה כך שלא סביר בעיניי שירצה להתחרות בחברה שהוא משמש כאחד מבעליה, ואלי ז"ל, ידע על התפרצות מחלתו במועד מכירת המניות, כך שניתן להניח שפוטנציאל היכולת והתמריץ שלו להתחרות עסקית במערערת אינו גבוה. זאת ועוד, אין מחלוקת בין הצדדים על הפסקת פעילותה של המערערת בשנת 2007, ממש במקביל למכירת המניות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

85. בעוד שהסכמי המכירה נחתמו בין אודיט לאלי וישי, על פי הנטעם הכספים בגין אי תחרות שולמו על ידי המערערת. (ר' עמ"ה 12214-12-09 אמות השקעות נגד פשמ"ג (1.10.2013):

"כלל ידוע הוא שיש להפריד בענייני מס בין תאגיד ורווחיו לבין חברי התאגיד, ולצרכי כלל זה אין נפקא מינה שמבחינה מעשית וכלכלית קיימת זהות ביניהם. עקרון ההפרדה פועל לפעמים לטובת הנישום ולפעמים לטובת שלטונות המס..... לכל חברה אישיות משפטית משלה, הנבדלת מאישיותם של בעלי מניותיה; רכושה ועסקיה של החברה שייכים לה ולא לבעלי מניותיה והמס הקשור עם רווחיה חל עליה ולא על בעלי מניותיה."

86. התוצאה היא המערערת לא הצליחה לשכנעני כי הכספים ששולמו לאלי וישי במהלך שנת 2006, שולמו עבור אי תחרות.

האם המערערת רשאית לשנות את דיווחיה לפקיד השומה

87. בכדי לבסס את טענותיה בדבר ביצוע תשלומי "אי תחרות" בשנת 2006, המערערת דורשת לשנות באופן רטרואקטיבי את האופן בו סיווגה תשלום שהעבירה לבעלי המניות בשנת 2006.

88. בשנת 2006 דיווחה המערערת למשיב על חלוקת דיבידנד בסכום כולל של כ- 564,889 ₪, ואף ניכתה במקור את המס הנובע מכך והעבירה אותו לידי למשיב. ר' מוצג מש/1 – המהווה רשומה מוסדית ממנה עולה כי המערערת דיווחה למשיב על חלוקת דיבידנד. עם זאת, בשנת 2007, תחת ניהולה של בעלת שליטה חדשה, טוענת המערערת בדיעבד כי התשלום שסווג ודווח על-ידה כדיבידנד הוא למעשה חלק מתשלום בגין "אי-תחרות" לטובת בעלי המניות היוצאים. השאלה היא האם המערערת רשאית לשנות את סיווג העסקה בדיעבד.

89. הלכה פסוקה היא, כי הנישום מחויב לאופן הרישום בדוחות הכספיים שלו. מה גם, שעצם הרישום בדוחות הכספיים מלמד את עמדת הנישום בזמן אמת. (ר' למשל: ע"מ 54886-09-11 אופקים איחוד עוסקים בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב, מיסים כח/1 (פברואר 2014) ה- 33, עמ' 345; ע"מ 36620-12-09 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים כז/2 (אפריל 2013) ה- 28, עמוד 282; עמ"ה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

- 1276/01 ע.ש. טרידינג פלייסס בע"מ נ' פ"ש גוש דן, מיסים כג/2 (אפריל 2009) ה-23, עמוד 220; עמ"ה 868/68 ל. פרומין ובניו בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א ב 240, 242 (1969).
90. בענייננו, ממש/1 עולה כי המערערת דיווחה למשיב על חלוקת דיבינד במהלך 2006. המערערת מחויבת לדיווח זה.
91. המערערת אינה רשאית לבטל את פעולת רישום הדיבינד, אשר דווחה למשיב. ר' לענין זה ע"א 357/77 יחזקאל ברונשטיין נ' פקיד השומה ירושלים, פד"א י, עמ' 7, בו קבע בית המשפט העליון כי בעל המניות ימוסה בגין דיבינד לפי זיכוי שנרשם לזכותו בספרי החברה, למרות שהחברה חזרה בה בהמשך מהרישום האמור. ור' גם ע"ש 1449/96, חברת מסעי בני ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ גבעתיים, מיסים יא/4 (אוגוסט 1977) עמ' ה-29 בעמוד 248:

"נשאלת כעת השאלה, האם רשאית המערערת, לשנות באופן רטרואקטיבי את הרישומים בספריה ובמאזניה, ובהסתמך על שינוי זה לנסות ולהמלט מחובתה לשלם את המס המגיע ממנה לאור הרישום בספריה ובמאזניה, כפי שהיה בעת הוצאת שומות העסקאות. התשובה לכך שלילית לחלוטין. הרישום בספרי ובמאזני המערערת, כפי שהיה בעת הוצאת שומות העסקאות, קרי כי הספרים שניתנו לה ע"י עמותת בני ציון ניתנו כהלואות בעלים, הוא הוא אשר מחייב את המערערת ומכח רישום זה, חויבה המערערת בתשלום מס ערך מוסף בגין ריבית רעיונית..."

92. כאמור, עיקר טענת המערערת היא כי תשלומים שהועברו למר קרן ומר קוקובה בשנת 2006, הועברו כמקדמה על חשבון תשלומי אי התחרות, להם היו זכאים לכאורה מר קרן ומר קוקובה מכוח הסכמי המכירה של שנת 2007.
93. המערערת לא טרחה להציג כל ראיה ממשית להוכחת טענה זו. המערערת טוענת אף כי רואה החשבון מטעמה דיווח בשנת 2006 על חלוקת דיבינד בטעות (כך לטענתה). טענת חלוקת הדיבינד כמו שאר טענות המערערת נטענת ללא ביסוס עובדתי כלשהו. המערערת נמנעה מלזמן את רואה החשבון אשר יעיד על טעותו. דבר שהוא עקרוני ועצם העובדה שרואה החשבון לא העיד היא הנותנת שאילו היה מעיד לא הייתה עדותו מסייעת למערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

94. מה גם, שכאמור לעיל, בהתאם להלכה הפסוקה, לא ניתן להחזיר את הגלגל לאחור.
95. טענה זו אף עומדת בסתירה לעובדות שהוצגו על ידי המשיב. ראו **מש/2 מעמוד 6** למוצגי המשיב, תצהיר של מר קוקובקה המצהיר כי הסכום אשר שולם לו בשנת 2006 הוא בעבור דיבידנד בשל היותו בעל מניות במערערת וכי סכום זה אינו קשור להסכם המכירה משנת 2007. גם במש/18, בהצהרתו של מר ישי קוקובקה עליה חתומה גם המערערת, מצוין במפורש בסעיף 18 :

"הנני מצהיר כי על משיכת בעלים בגין דוידנד (כך במקור) שולמה בגינה מקדמה למס כאמור בתקנות בעניין".

96. הצהרה זו תואמת את הדיווחים של המערערת בשנת 2006, בטרם המכירה ואת ניכויים המס במקור אשר בוצעו על ידה (**מש/1**). בהצהרה מתאריך 30/3/2007, אין זכר לטענה כי הדיבידנד בשנת 2006 שולם על חשבון ההסכם משנת 2007, לא מיותר לציין כי אין שום היגיון כלכלי, כי הסכם עתידי יהיה עבור כספים אשר נמצאים כבר בידי המוכרים. המערערת לא טרחה לזמן את מר קוקובקה לעדות על מנת לסתור את התצהיר עליו הסתמך המשיב.

97. כאמור אף בהסכמי המכירה עצמם אין זכר לטענה כי הסכומים אשר נמשכו מהחברה כדיבידנד במהלך שנת 2006 קשורים בדרך כלשהיא להסכם המכירה משנת 2007.

98. לא ז אף זו, גובה תשלומי הדיבידנד לא תואם את הסכומים הנדרשים כהוצאת "אי תחרות". בעוד שהמערערת דרשה ניכוי הוצאות "אי תחרות" בגובה 800,000 ₪, סכום הדיבידנד עומד על כ- 564,000 ₪ בלבד. גם אם נערוך גילום של המס הנובע מהתשלומים (ראה סעיפים 15 ו-16 לסיכומי המערערת), לא נגיע לסך של 800,000 ₪.

99. המערערת מלינה על עצם מיסוי הדיבידנד, מאחר שלטענתה לא היה מקום לחלק דיבידנד לפי דיני החברות.

100. הדין קובע כי מס עשוי לחול על חלוקת דיבידנד, אף אם נעשתה "חלוקה אסורה" לפי דיני החברות. מכאן שטענות המערערת לענין זה אינן הולמות את ההלכה, ר' ע"א 4254/13 שמואל לוי ואח' נ' פ"ש ירושלים 3, מסים אונליין:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

"... אלא שהעובדה כי למערערת אסור היה לחלק דיבידנד - במישור החוזי-מימוני - נוכח הסכם ההלוואה ומנגנון חלוקת הרווחים שנקבע - אינה משמיעה כי חלוקה כזאת לא נעשתה בפועל. ממילא, חלוקה אסורה חייבת במס גם היא (ראו והשוו), מקל וחומר, לחלוקה אסורה לפי דיני החברות: ע"א 8500/10 פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים, פסקה 37 (10.9.2012) ("גם אם מדובר בחלוקה אסורה בהתאם לדיני החברות, אין בכך כדי להשפיע על חבות המס של הנישומים מקום שבו בוצעה החלוקה ולא בוטלה"); ע"א 357/77 ברונשטיין נ' פקיד השומה ירושלים (12.4.1978) ("ובודאי שאין המערער יכול להיבנות מהעובדה שבחלוקה זו של מה שבעצומו של דבר אינו אלא דיוידנד, לא נהגה החברה לפי דקדוקי חוק החברות")."

101. המערערת מבקשת להתבסס על ע"א 9670/05 גיל חברה לפיתוח ותעשיות נגד פקיד שומה ת"א (11.6.2008), אלא שפסק דין זה איננו מענייננו. באותו מקרה דן בית המשפט בהשבת מס ששולם בגין דיבידנד, לאחר שבעלי המניות חויבו להחזיר לחברה את הכספים שחולקו להם כדידידנד. מה גם, שהמדובר היה במקרה חריג ופרטני שנבע מנסיבות ספציפיות של רמייה, כאשר בית המשפט של פירוק קבע כי חלוקת הדיבידנד היתה שלא כדון, מה שאין כן בענייננו. מה גם, במקרה הנדון בעלי המניות לא השיבו למערערת את הסכומים שקיבלו ממנה, והם חייבים בתשלום המס הנובע מסכומים אלו בכל מקרה (אם כי שיעור המס עשוי היה להשתנות במידה ומהות התקבול היתה שונה).

102. מן המקובץ עולה כי המערערת אינה רשאית לשנות בדיעבד את אופן סיווג תשלום הדיבידנד שחילקה לבעלי המניות. מה גם, כאשר בענייננו המערערת לא הוכיחה כי המדובר בתשלום עבור אי תחרות, כטענתה, אשר נשאה בו בשנת המס בה ביקשה להוציא את ההוצאה.

(ג) הוצאות בגין תביעות תלויות ועומדות

103. המערערת טענה כי יש לנכות מס במקור בשנת 2006 בגין הפרשה לתביעות, בשל הסבירות הגבוהה, אותה עת, שאלי יתבע את המערערת ויעתור לקבלת פיצויים בגין מחלתו. לגרסתה, בין אלי לחברת ביטוח התנהלו מגעים בקשר עם כספי הביטוח, אך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

מכיוון שביטל את ביטוחו זמן קצר לפני שגילה על מחלתו, היה עלול להפסיד את הכיסוי הביטוחי וכתוצאה מכך לפנות לכיס המערערת.

104. המשיב טען כי לא נוהלה תביעה במהלך שנת 2006 המצדיקה להכיר בהוצאה כהפרשה לתביעות ולפי הוראת סעיף 18(ב) לפקודה, לא ניתן להתיר בניכוי לחברה תשלומים ששילמה לבעל שליטה ללא ששולמו בפועל.

דיון והכרעה בעניין הוצאות בגין תביעות תלויות ועומדות

105. הוראת סעיף 18(ב) לפקודה, קובעת בזו הלשון:

"(ב) הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית, או תשלומים אחרים, שמשלמת חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם כמשמעותה בסעיף 76 לאחד מחבריה שהוא בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 32(9) - ניכויים לפי סעיף 17 בשנת מס מסויימת יותר אם שולמו לו באותה שנת מס או שהוא כלל אותם בדו"ח על הכנסותיו לאותה שנת מס והמס עליהם נוכה לפי תקנות הניכויים ממשכורת לא יאוחר משלושה חדשים לאחר תום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, לפי הענין, והועבר לפקיד השומה בתוך 7 ימים מיום הניכוי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת ועד מועד הניכוי.

106. לפי הוראת סעיף 18(ב) לפקודה, על המערערת להוכיח כי שילמה לבעל שליטה בה תשלום בגין תביעות בפועל באותה שנה, או להוכיח שהכנסה זו נכללה בדו"ח האישי של בעל השליטה.

107. מעיון בדו"ח הכספי של המערערת לשנת המס 2006, בביאור 8, עולה כי מדובר על "סיכוי סביר כי החברה תחויב בתשלום" (ר' מש/4 עמוד 19); מעיון בדו"ח השנתי של המערערת לשנת המס 2007, עולה כי אין כל הפרשה בגין תביעות תלויות ועומדות, כך שלמעשה מ-"סיכוי סביר שהחברה תחויב בתשלום" החברה לא שילמה בסופו של יום דבר (ר' פרו' עמ' 32 ש' 10).

אשר על כן אין להכיר בהוצאה הנדרשת בגין תביעות תלויות ועומדות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23512-03-11 קייטיאיסי בע"מ נ' מדינת ישראל ואח'

תיק חיצוני:

סוף דבר

הערעור נדחה אפוא.

המערערת תשלם למשיב שכר טרחת עו"ד והוצאות בשיעור של 25,000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן היום, ט"ז אב תשע"ז, 08 אוגוסט 2017, בהעדר הצדדים.

ניתן לפרסם פסק דין זה אך לא לפני 16/8/17

המזכירות תשלח העתק פסק דין זה לצדדים

ד"ר אחיקם סטולר, שופט