



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 31350-02-11 קיי קייטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

בפני כב' השופט דוד מינץ

המערערים

1. מאיר בן ישי
 2. יהונתן יוחנן
 3. קיי קייטרינג השכרת ציוד בע"מ
- ע"י ב"כ עו"ד עמוס טיבי, עו"ד ארז אלקיים ועו"ד יריב אבירם

נגד

המשיבים

פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים
באמצעות פרקליטות ירושלים
ע"י עו"ד ריצ'רד סלאח

פסק דין

הרקע לערעור

1. בחודש ינואר 2001 מר מאיר בן ישי ומר יונתן יוחנן (להלן: "מערער 1" ו-"מערער 2" בהתאמה) ייסדו במשותף והחזיקו בחלקים שווים את הון מניות חברת י.מ סיטי אירועים בע"מ (להלן: "סיטי") אשר עסקה בהשכרת ציוד לשירותי קייטרינג. זמן לא רב לאחר מכן, ביום 21.11.02 רכשו המערערים את חברת קיי קייטרינג השכרת ציוד בע"מ (להלן: "המערערת"). סיטי והמערערת יחדיו יקראו להלן: "החברות") בסך של 468,000 ₪ והעמידו לרשותה הלוואת בעלים ואף בה החזיק כל אחד מחצית מהון המניות. מלבד היותם בעלי המניות בחברות, המערערים גם ניהלו את פעילות החברות ואת העסקתם של עובדים זוטרים שעסקו בהובלת ציוד החברות והרכבתו.
2. בשנים 2003-2005 סיפקו המערערת וסיטי שירותי השכרת ציוד לחברת "תאה השקעות בע"מ" (להלן: "תאה"). המערערת ערכה עם תאה עסקאות בסך כולל של 564,341 ₪ וסיטי ערכה עימה עסקאות דומות אשר הסתכמו בסך של 629,856 ₪. סך הכל ערכו שתי החברות



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 עסקאות עם תאה בסכום העולה כדי 1,194,170 ₪ אשר שולם בהמחאות דחיות. ברם, כשהגיע
2 מועד פירעון ההמחאות, תאה חדלה מלפרוע את חובותיה לחברות וסך של 363,573 ₪ מתוך
3 סכום זה דווח על ידי המערערת בשנת 2004 כחוב אבוד. נוסף על כך, בשנת 2005 לאחר שנתגלה
4 כי מנהל החשבונות של החברות מעל בכספי החברות בסכום העולה על 100,000 ₪, הוא הוחלף
5 והחברות הועברו למערכת הנהלת חשבונות חלופית. כתוצאה מהאירועים המתוארים נתערער
6 חוסן הכלכלי של החברות ונוצר קרע בין בעלי מניותיה, המערערים, אשר איים על המשך
7 פעילות החברות. במטרה להתגבר על המשבר ולהוציא את החברות משיתוק ניהולי, הוסכם
8 בהסכם בוררות מיום 28.12.05 (להלן: "ההסכם") כי מערער 1 ימקד את פעילותו בניהול סיטי
9 ואילו מערער 2 יקבל לידיו את ניהולה של המערערת. באותה שעה גם התכוונו המערערים להנפיק
10 מניות נוספות בכל אחת מהחברות, כך שבסופו של דבר כל אחד מהמערערים יחזיק ברוב מוצק
11 של מניות החברה אותה הוא ינהל. בהמשך, בשנת 2006 ייסד המערער 2 את חברת "קשת במות
12 בע"מ" אשר רכשה את הציוד של המערערת לפי שווי שוק ושילמה לה דמי שכירות עבור שימוש
13 בנכס המצוי בבעלותה.

14

15

נימוקי השומה

16 3. בשומת המשיב נטען כי לאור הוראות ההסכם והתנהלות המערערים לאחר חתימתו, נלמד
17 כי למעשה התבצעה עסקה של מכירת מניות בדרך של חליפין ולא עסקה להקצאת מניות ודילול
18 החזקות בעלי המניות בחברות. המשיב חישב את רווח ההון שנצמח למערערים כתוצאה מעסקה
19 זו, תוך הנחה שהמערערים ראו בעסקת החליפין עסקת תמורות זהה. בהתאם לזאת, על אף ששווי
20 המערערת הוערך בסך של 1,674,699 על פי עודפי החברה, הלוואת הבעלים ושטרי ההון שהיו
21 לה, וערכה של סיטי הועמד על סך של 921,227 ₪ על פי עודפי החברה בלבד, המשיב העמיד את
22 שוויין של שתי החברות יחד בסך של 2,595,926 ₪ וייחס ערך זהה לכל אחת מהן. עוד חישב
23 המשיב ומצא כי סכום התמורה בעסקה שקיבל כל אחד מהמערערים עמד על סך של 648,981 ₪
24 שהוא מחצית מערכה המוערך של כל חברה. לאור כל זאת ולאחר ביצוע חישובים, רווח ההון
25 הריאלי שנצמח למערער 1 הועמד על סך של 414,981 ₪. זאת, תוך הפחתת מחצית הסכום
26 ששולם בגין רכישת המערערת בשנת 2002, היינו סך של 234,000 ₪, מערכה המוערך של
27 התמורה שקיבל כאמור. ואילו רווח ההון שנצמח למערער 2 הועמד על סך של 648,981 כסכום
28 התמורה שנקבעה.

29



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

4. באשר למערערת קבע המשיב כי היא לא הוכיחה שהסכום עליו דיווחה כחוב אבוד
מחברת תאה בדו"ח לשנת 2004 אכן נעשה לחוב אבוד בשנת מס זו. לטענתו, המערערת הוסיפה
לבצע עסקאות עם תאה בשנות המס 2004-2005 ולו חשבה כי החוב נעשה אבוד, לא הייתה
מוסיפה להתקשר עימה. המערערת גם לא הוכיחה כי עשתה כל פעולה לגביית החוב וכן מתצהירו
של מר אריאל פינגולד, בנה של בעלת המניות בתאה עלה כי החוב נעשה אבוד רק בשנת 2006,
ובאותה שנה גם הופסקה פעילותה של תאה. משכך, לא הותר למערערת להפחית את הסכום
האמור מהכנסותיה לשנת המס שבערעור ונקבעה לה שומה בצו לפיה עמדה הכנסתה החייבת על
סך של 462,957 ₪.

5. לשלמות התמונה יצוין כי המשיב הודה כי נפלה טעות בשומה אשר נקבעה למערערים,
בה נאמר כי תמורת עסקת החליפין שקיבל כל אחד מהמערערים עמדה על סך של 1,297,963 ₪,
אך בסופו של דבר כאמור לעיל, העמיד את סכום התמורה על סך של 648,981 ₪ בלבד.

טענות המערערים

6. המערערים טענו כי בהודעה המפרשת את נימוקי השומה המשיב תיקן כאמור את השומה
ולמעשה הודה כי השומה הייתה שגויה. משכך נדרש המשיב להוציא שומה מתוקנת. ואולם, היות
וחלף המועד להנפקת השומה המתוקנת יש לראות את השומה כבטלה ולקבל את הערעור.

7. לגופו של עניין נטען כי בנסיבות המתוארות בין שני המערערים, ההסכם היה
האלטרנטיבה הטובה ביותר עבור החברות ומהותו הייתה אך הסכמה באשר לאופן ניהול החברות
אשר בפועל לא יצרה כל שינוי בבעלות על נכסי החברות וביתרה של הלוואות הבעלים בהן.
שומת המשיב מושתתת על הנחה שגויה כי מדובר בהסכם לחילופי מניות היוצר אירוע מס. ברם,
אף לשיטת המשיב הנפקת מניות איננה אירוע מס ולפיכך פרשנותו להסכם המתעלמת מרצונם של
בעלי המניות להנפיק בעתיד מניות נוספות בכל אחת מהחברות באופן שיעניק שליטה לכל אחד
מהמערערים בחברה שבניהולו, עולה כדי חוסר תום לב.

8. לחילופין נטען כי גם אם תתקבל עמדת המשיב כי התקיים אירוע מס, הרי שהמשיב שגה
בחישוב ערך החברות בהתאם לעודפים שנצברו לחברות במהלך השנים בתוספת סכום הלוואת
הבעלים וסכום שטרי ההון. למעשה היה על המשיב לחשב את ערך החברות בהתאם לשווי



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 הרכוש והציוד שהיה ברשותן. בהערכתו היה על המשיב להתחשב גם בכך שהמערערת נרכשה
2 בשלמותה בשנת 2002 בסך של 468,000 ₪ בלבד ובכך ששווי המלאי והציוד של המערערת
3 הוערך רק בסך של 243,149 ₪ מתוך שווי כלל החברה שהוערך בספרי הנהלת החשבונות בסך
4 1,674,700 ₪. וממילא כך נטען, ערכו של המלאי בשוק אינו עולה על 25% מהסכום בו הוערך.
5 בחישוב שווי החברות המשיב גם הביא בחשבון את שווי המוניטין של המערערת שהינו בגדר
6 נכס אישי של המערערים, לפיכך יש לנכותו משווי המערערת ולראות בעיקר רווח ההון של
7 המערערים כמכירת מוניטין. מערער 2 הוסיף כי הוא לבדו שילם התחייבות של המערערת בסך
8 של 526,000 ₪ וכי חלקו במערערת אינו עולה על 483,169 ₪.

9
10 9. לטענת המערערים עוד, חישוב רווח ההון שנצמח אצל המערערים כתוצאה מהעסקה
11 נעשה באופן שגוי. היה על המשיב לבחון את רווח ההון שנצמח לכל אחד מהמערערים לפי שווי
12 כל אחת מהחברות ש"נמכרו" ולא על בסיס ההנחה ששוויין זהה. לטענת מערער 1 חישוב נכון
13 של רווח ההון לפי שווי ריאלי של החברה יביא למסקנה כי דווקא נוצר אצלו הפסד מהעסקה.
14 מערער 2 גם הוסיף כי נכון לשנת 2006 יתרת הלוואת הבעלים שלו לסיטי עמדה על סך של
15 335,411 ₪ וכי סביר להניח שסיטי לא תוכל להחזירה. משכך, לטענתו רווח ההון שנתקבל אצלו
16 מהעסקה אינו עולה על סך של 147,785 ₪.

טענות המערערת

17
18
19 10. לטענת המערערת היא הגישה השגה על השומה ביום 25.01.10 והמשיב הוציא את
20 השומה ביום 24.01.11, ואולם צו השומה הגיע לידי המערערת רק ביום 07.02.11. בנסיבות אלו
21 נטען ל"התיישנות" השומה בצו בהתאם לפסיקה הקובעת כי על המשיב להנפיק את השומה כך
22 שתגיע לידי הנישום תוך שנה מיום הגשת ההשגה.

23
24 11. עוד נטען לגופו של עניין כי אין מחלוקת שהמערערת לא קיבלה כל תמורה בגין עסקאות
25 בסך 363,573 ₪ אשר ערכה עם תאה ועליהן דיווחה כחלק מהמחזור. אף על פי כן, היא נדרשה
26 על ידי המשיב לשלם מס עבור סכום זה. אומנם יינתן למערערת לקזז את הפסדיה אלו בעתיד, אך
27 הפסד זה יקוזז נומינלית ולפי שיעור מס של 24%. בנסיבות אלו דרישת המשיב לתשלום מס
28 בעבור סכום זה לפי שיעור מס של 35% בתוספת ריבית והצמדה איננה ראויה ונוגדת את עקרונות



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 הצדק. זאת ועוד, גישת הפסיקה כיום מורה כי חוב תלוי בסבירות של 90% יוכר כהוצאה בשנת
2 המס בה הוא נוצר. מקל וחומר "חוב רע" בסבירות של 100% יוכר אף הוא באותה שנת מס.
3
4 12. יתר על כן, המערערת שהינה עסק בתחום השירותים שאין לו מלאי מהותי, עומדת בתנאי
5 הזכאות לדווח על הכנסותיה על בסיס מזומן ולא על בסיס צבירה לפי סעיף 17(4) לפקודת מס
6 הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"). בהתאם לזאת נהגה המערערת כראוי שעה שדרשה כי
7 יוכר לה החוב האבוד בשנה בה הופקה ההכנסה, שכן טרם התקבלה התמורה בפועל באותה שנה.
8 בנוסף, אך לאחרונה תיקנו רשויות מס ערך מוסף את דרישותיהן באשר למועד הנפקת חשבוניות
9 מס ובשנת 2011 תוקן סעיף 29(א1) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 לפיו חברות שמחזורן
10 נמוך מ-15 מיליון ₪ ועוסקות בתחום השירותים, רשאיות להנפיק חשבוניות מס במועד התשלום
11 ולא במועד מתן השירות, היינו רשאיות הן לפעול לפי שיטת המזומנים. בשנת 2004, המערערת
12 ניהלה את חשבונותיה בהכרח בהתאם לשיטה המצטברת היות והדיווח למע"מ נעשה על בסיס
13 מועד הנפקת החשבוניות.

14
15 13. המערערת הוסיפה כי בחודש יוני 2006 היא הגישה את הדו"ח לשנת 2004 ובו דרשה את
16 חובה האבוד בסך של 363,574 ₪. בעשותה כן פעלה בהתאם להמלצת מפקח מס הכנסה מר אלון
17 יונייב אשר הבהיר לה כי יש לדרוש את החוב בשנת 2004 וכי בהתחשב בנסיבות המיוחדות,
18 רשויות המס יפעילו את שיקול דעתן ויפעלו בהתאם לכללי הצדק.

דיון והכרעה - המערערים (בעלי המניות)

טענה מקדמית - טעות בשומה

22 14. טענתם המקדמית של המערערים באשר לקבלת הערעור עקב תיקון השומה בהודעה
23 המפרשת את נימוקי השומה, דינה להידחות. אכן המשיב הודה כי קבע בשומה כי סך התמורה
24 שנתקבלה בידי כל אחד מהמערערים בגין מכירת המניות עמד על 1,297,963 ₪ ואולם בהודעה
25 המפרשת את נימוקי השומה, הוא העמיד את סכום התמורה על סך של 648,981 ₪. משכך, צדקו
26 המערערים כי המשיב תיקן את השומה בהודעה המפרשת וכי דרך המלך לתיקון טעות זו היא
27 בהוצאת שומה מתוקנת. ברם, סעיף 159(ב) לפקודה קובע:

28
29 "שומה לא תיפגם ולא תיפגע מחמת טעות שחלה בה בשמו או בשם



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 משפחתו של אדם חייב מס, או בתיאוריה של הכנסה, או בסכום המס
2 שהוטל או מחמת שוני שבין השומה לבין ההודעה עליה; ובלבד שהודעת
3 השומה הומצאה כהלכה, לאדם שעליו עומדים להטיל המס והיא מכילה,
4 בעצם ובפועל, את הפרטים שעל פיהם נעשתה השומה".

5
6 לגישת המערערים טעות בסכום השומה במקרה זה תביא בהכרח לקבלת עמדתם. תוצאה זו אין
7 לקבלה. סעיף זה בפקודה מעניק עדיפות ברורה וחד-משמעית למהות, על פני הצורה; עדיפות
8 שעליה עמדה הפסיקה לא מעט (עמ"ה (ת"א) 1046/99 מקוב נ' פקיד שומה תל אביב, 20.03.02;
9 רע"א 3527/96 צ'צ'קס אקסלברד נ' מנהל מס רכוש אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385). הטעות שנפלה
10 בשומת המשיב היא טעות חשבונאית, טכנית במהותה שתוצאתה היא טעות בסכום המס שהוטל
11 אשר אינה מביאה לפסילת השומה. המשיב לא שינה מאופן סיווג ההסכם, חישוב ערך החברות או
12 חישוב ריווחי ההון שהם מהותה של השומה ולכן המועד הקובע הינו זה שניתנה בו השומה
13 המקורית "שלא נפגמה".

סיווג ההסכם

14
15
16 15. מכאן למחלוקת העיקרית הנוגעת לאופן סיווג ההסכם. כאמור, המשיב ביסס את שומתו
17 על פרשנות ההסכם כהסכם למכירת מניות בדרך של חליפין בהחזקת מניות החברות בין
18 המערערים ולא כהקצאת מניות ודילול ההחזקות. המערערים מנגד טענו כי כל עניינו של ההסכם
19 הוא הפרדה ניהולית בחברות וכוונה להקצאת מניות עתידית שתביא לשינוי הבעלות והשליטה
20 בהן.

21
22 16. במבוא להסכם נקבע מפורשות כי תכליתו של ההסכם היא בפירוק ההחזקה המשותפת
23 בחברות סיטי ובמערערת ומעיון בהוראות ההסכם גופו ברי כי כוונת הצדדים הייתה להפריד את
24 הבעלות בחברות על ידי הנפקת מניות עתידית תוך הטלת חובות על החברות שיהיו בבעלות כל
25 אחד מהמערערים. כך, עולה מההסכם כי רק לאחר הנפקת המניות ושינוי השליטה בחברות
26 יתחייבו הצדדים לבצע חיובים בדבר העברת מוניטין, פרטי לקוחות, הפרדת תחומי העיסוק
27 והעברת ציוד מחברה אחת לרעותה. היינו, מלשון ההסכם ניתן להסיק כי פירוק ההחזקה
28 המשותפת וביצוע חלק מהוראות ההסכם הותלו בהקצאת מניות עתידית, אשר טרם התבצעה
29 כאמור. מנגד, בהסכם מצויות גם הוראות אשר לא הותלו בביצוע הנפקת מניות ואשר יש בהן כדי
30 ללמד על העברת זכויות ונכסים בין הצדדים. בין היתר עולה כי סיטי התחייבה לפרוע את הלוואת



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 הבעלים של מערער 2 עד ליום 15.02.2006 בסכום שישלם את היתרה לסך כולל של 526,000
2 נה. כמו כן מערער 1 וסיטי התחייבו לשלם את תשלומי המס שנבעו מפעילות שתי החברות עד
3 ליום 31.12.2005 בסכום שלא יעלה על 50,000 נה. בנוסף נקבע כי במידה ויתקבלו פיצויים בגין
4 תביעות צפויות, הפיצוי יועבר לחברה שבבעלות מערער 2. האמור מלמדנו כי ההסכם בא להסדיר
5 התחשבנות כספית בין הצדדים תחת ההנחה כי כל אחת מהחברות הינה בבעלותו של אחד
6 המערערים, איננה רק נתונה לניהולו וכל אחד מהמערערים הולך לדרכו שלו.

7
8 17. בחקירתו הנגדית של נציג המשיב, רו"ח אבן חיים, הוא הודה כי המשיב לא ראה בהסכם
9 הסכם פיקטיבי אלא כי מדובר בהסכם שטרם בא על סיומו. מדבריו גם עלה כי הוא בחר להתייחס
10 להסכם כעסקת מכר חליפין שלא נרשמה בהתבסס בעיקר על כך שבכדי לקיים את ההסכם
11 ולהנפיק את המניות לפיו לצורך שינוי השליטה בחברות, ידרשו המערערים להעמיד סכום כסף
12 נכבד ביותר. ואולם, לאור התרשמותו ממצבם הכלכלי של המערערים, לא הייתה כל אפשרות כי
13 הנפקה זו תתבצע בפועל. סיווג ההסכם נעשה גם על בסיס התנהלות הצדדים באופן שכל אחד
14 עשה בחברה שבניהולו כבשלו ומערער 2 אף העביר את פעילות המערערת תחת חברת "קשת
15 במות בע"מ" שבבעלותו הבלעדית והפסיק לקבל משכורתו מהמערערת לאחר חתימת ההסכם.

16
17 18. ברם, מסקנתו של רו"ח אבן חיים באשר לסיווג העסקה איננה המסקנה ההכרחית היחידה
18 בנסיבות אלה. מדבריהם של רו"ח מלכא מטעם המערערים ומדברי המערערים עצמם בחקירתם,
19 השתכנעתי כי הרקע להסכם היה בסכסוך מר שהתגלע בין שני המערערים וכי הכוונה שעמדה
20 מאחרי עריכתו הייתה למזער את החיכוך בין השניים תוך שמירה על פעילות החברות על ידי
21 הפרדת הניהול ותוך מתן אפשרות בעתיד להפריד אף את הבעלות על החברות באמצעות הנפקת
22 מניות. ואכן אין מחלוקת כי ניהול החברות הופרד לחלוטין באופן שכל חברה נוהלה על ידי כל
23 אחד מהמערערים לרבות העסקת עובדים, פיטוריהם ותפעולם וכן זכות החתימה על שיקים יוחדה
24 בכל אחת מהחברות לכל אחד מהמערערים באופן בלעדי. ואולם, בזמן שהופרד הניהול לא נעשה
25 כל שינוי ברישום המניות, עובדה החושפת את שני המערערים לחיובים אפשריים נוספים
26 המופנים לבעלי מניות בחברה, כגון תביעה אפשרית הקשורה בפעילות החברות, חבות במס
27 וכיוצא באלה. יתרה מזאת, הגם שיש לחברות רווחים, לא חולקו דיבידנדים מרווחים אלה. אם היו
28 מחולקים דיבידנדים, כך לדברי המערערים, היו הם מחולקים בין שני המערערים כבעלי המניות



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 באופן שווה. גם מצאתי לקבל את דברי המערערים כי הנפקת המניות לא הגיעה לידי מימוש אך
2 בשל חוסר יכולת כלכלית של מערער 1 להעמיד את הסכום הדרוש לצורך ההנפקה.
3

4 19. לאור כל האמור נראה כי אכן היה בכוונת הצדדים לשנות את הבעלויות על החברות, והם
5 בחרו לעשות זאת בדרך של הנפקת מניות אשר אינה מהווה אירוע מס אף לגישתו של המשיב.
6 ואולם לעת הזאת, טרם הסתיים ביצוע ההסכם לאור מצבו הכלכלי של מערער 1. אין בכך כדי
7 להצביע על כוונה אחרת בעריכת ההסכם או על ביצועה של עסקת חליפין. גם הפרדת הפעילות
8 המוחלטת, לרבות הפסקת קבלת משכורתו של מערער 2 מהמערערת, איננה מצביעה בהכרח על
9 ביצוע עסקת מכר ושינוי הבעלות. אדרבה, בנסיבות של סכסוך עמוק בין המערערים, כל מטרתו
10 של ההסכם הייתה להרחיק בין המערערים ולצמצם את הצורך בשיתוף פעולה ביניהם. משכך, דין
11 הערעורים של שני המערערים להתקבל.
12

13 20. למעלה מן הדרוש ואף שקבעתי כי לא הייתה עסקת מכר המהווה אירוע המחייב את
14 המערערים במס, כדי שהמלאכה לא תצא חסרה, אדון בשאלת הערכת שווי החברות וחישוב
15 ריווחי ההון שביצע המשיב. בעניין הערכת שווי החברות המחלוקת התמקדה בשלוש שאלות
16 עיקריות: האם יש לייחס לחברות שווי זהה על אף שהוסכם כי ערכן שונה; כיצד יש לראות את
17 הלוואת הבעלים של המערערת כלפי בעלי מניותיה הקודמים ואת שטרי ההון שהוסבו מהם
18 למערערים; וכיצד יש להעריך את שווי המלאי של שתי החברות.
19

חלוקת שווי החברות

21 21. כאמור, לא הייתה מחלוקת כי ערכה של המערערת גבוה יותר מערכה של סיטי. עניין זה
22 הוסכם בין שני רואי החשבון מטעם שני הצדדים. אלא מאי, בחקירתו הנגדית הסביר רו"ח אבן
23 חיים מטעם המשיב כי חישוב ריווחי ההון נעשה על בסיס ההנחה כי שווי החברות זהה מפני
24 שלשיתתו הצדדים ערכו עסקת חליפין בתמורה זהה. מסקנה זו עלתה לדבריו היות וחלוקת
25 החברות בין המערערים השתנתה זמן קצר לפני עריכת ההסכם. לטענתו עובדה זו, שגם היא אינה
26 שנויה במחלוקת בין הצדדים, מצביעה על כך שמבחינתם של המערערים עצמם שווי החברות היה
27 זהה, שאם לא כן לא היו מעלים על דעתם להעניק למערער 1 שהיה החלש מביניהם, מבחינה
28 כלכלית, את ניהולה של המערערת. ב"כ המשיב גם הוסיף בסיכומיו כי אף שערכה של המערערת
29 היה גבוה יותר, מערער 2 אשר לפי הטענה קיבל אותה לבעלותו, וויתר על המוניטין שלה ועל



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 פעילותו ארוכת השנים בעסקי הקייטרינג ובכך יש לצמצם את פערי השווי. בהתאם לאמור,
2 בקביעת השומה לקח המשיב את שווי שתי החברות יחד וייחס לכל אחת מהן מחצית השווי
3 כאשר התמורה בעסקה הייתה מחצית מסכום זה. לעומת זאת, רו"ח מלכא מטעם המערערים טען
4 כי יש לבצע הערכת שווי אמיתית של החברות ואין לייחס את המו"מ שהתקיים בין המערערים
5 עובר לעריכת ההסכם כגורם בהערכת שוויין. מערער 1 גם הסביר בחקירתו כי הלחץ הכלכלי בו
6 עמד בעת כריתת ההסכם הוא שהביאו לקבל עסקה בה התמורה שתתקבל בידי תהיה נמוכה מזו
7 שיקבל מערער 2 ובלבד שייעשה הפירוד ביניהם והוא יוכל לנהל את עסקיו באופן עצמאי.

8

9 22. על פניו נראה כי שעה שקיימת הסכמה מקיר אל קיר שחברה אחת הייתה שווה יותר
10 מרעותה בזמן חתימת ההסכם, אין מקום להתעלם משוויין האמיתי של החברות רק בשל העובדה
11 שהצדדים העלו בדעתם לחלק את החברות ביניהם באופן אחר. ולא זאת בלבד שערכה של סיטי
12 הוערך בסכום הנמוך מערכה של המערערת, אלא שהוראות ההסכם גם הטילו חובות נוספים על
13 מערער 1 והגדילו את הפער בין התמורות. כלל ידוע הוא כי יש להטיל על הנישום מס אמת
14 ולאמיתו של דבר ברור, אליבא דכולי עלמא כאמור, שחלוקת נטל המס על שני המערערים באופן
15 זהה חוטאת לאמת. לשון אחר, לא ניתן לקבוע שערכן של החברות שונה מצד אחד ולהתייחס
16 לערכן באופן זהה לצורכי מס מצד שני. מכאן אפוא, יש לבדוק את הרכיבים שבהערכת השווי של
17 החברות, כדלקמן.

18

19 הלוואת הבעלים של בעלי המניות הקודמים של המערערת

20 23. המשיב קבע את שווייה של המערערת על סך של 1,674,699 ₪ כדלקמן: א. עודפי החברה
21 לתאריך 31.12.05 הגיעו לסך של 481,014 ₪; ב. תוספת לשווי החברה בסכום שכונה "הלוואת
22 בעלים" בסך של 981,185 ₪. הלוואה זו מקורה בבעלי המניות הקודמים של המערערת ואשר לא
23 הוחזרה להם. מכאן המשיב הגיע לכלל מסקנה כי הלוואה בפועל נמחלה למערערת על כל
24 המשתמע מכך לקביעת שווי החברה והיא מהווה חלק מעודפי החברה; ג. שטרי הון בסך של
25 212,500 ₪ שמקורם בבעליה הקודמים של המערערת אשר הוסבו למערערים ללא תמורה
26 ומשיכתם מהווה משיכת דיבידנד או רווח הון. גם סכום זה לדעת המשיב מהווה חלק מעודפי
27 החברה.

28



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

24. רו"ח מלכא מטעמם של המערערים טען מנגד כי יש להעריך שווי חברה שנקלעה למשבר
בשיטה זהירה לפי נכסים פחות התחייבויות ובמקרה כזה אין ערך למצב התזרימי של החברה
לשעבר. לטענתו גם, המשיב התעלם מהעובדה שהמערערת נקנתה בשלמותה בשנת 2002 בסך
של 468,000 ₪ בלבד וזאת לרבות "שווי" "הלוואת הבעלים" האמורה בסך של 981,185 ₪,
לרבות שטרי ההון בסך של 212,500 ₪, לרבות מלאי שערכו בספרים היה 651,857 ₪ ולרבות
הפסדים נצברים לצורכי מס. היינו שוויה הכולל של המערערת בשנת 2002 עמד על 468,000 ₪
בלבד. מכאן שאין מקום להוסיף את שווי הלוואת הבעלים ושטרי ההון לערכה של החברה, אלא
יש לראות את ערכה כמכלול. עוד לפי השקפתו של רו"ח מלכא, הכספים או התמורה
שהמערערים שילמו לבעליה הקודמים של החברה גילמו את מלוא שווי המניות שנרכשו על
זכויותיהם וחובותיהם. היינו, עם רכישת החברה רכשו בעלי המניות החדשים גם את זכותם של
בעלי המניות הקודמים להחזר הלוואת הבעלים, לכן סכום זה נותר עדיין בגדר חובות החברה ואין
לייחסו לעודפיה. המערערים גם ביקשו לבסס את טענתם זו על האמור בספרי החברה לפיהם
הלוואת הבעלים שעמדה לחברה עובר לרכישתה על ידי המערערים, נותרה בעינה גם לאחר
הרכישה.

25. בעניין זה לא ניתן לקבל את המודל שהציעו המערערים. רכישת מניות חברה בדרך כלל
מעבירה לבעל המניות את זכות ההצבעה באסיפה הכללית, הזכות למנות דירקטורים, הזכות
לקבלת דיבידנד והזכות לקבלת נכסי החברה בעת פירוק. הזכות לפרוע מהחברה את הלוואת
הבעלים שנתנו לה בעליה הקודמים, איננה זכות נלוות לבעל מניות. העברת זכות זו יכול שתעשה
באמצעות המחאת חיובים, אך עניין זה דרוש הוכחה ורישום, והלוואת הבעלים בספרי החברה
איננה מהווה הוכחה מספקת. באופן דומה יש לדחות אף את המודל שהוצע על ידי המשיב. די
נהיר כי לא ניתן לקבוע שמכירת החברה למערערים הביאה בהכרח למחילת החוב למערערת על
ידי בעלי מניותיה הקודמים. מכאן שלא ניתן לייחס לעודפי המערערת את מלוא סכום הלוואת
הבעלים. בעניין זה לא הונחו ראיות כל שהן לפתחו של בית המשפט ולא ניתן לדעת האם הלוואת
הבעלים אכן נמחלה ומה עלה בגורלם של שטרי ההון. כל שידוע הוא שהמערערת נרכשה בשנת
2002 בסך של 468,000 ₪. הא ותו לא.

26.
27.
28. זאת ועוד, ב"כ מערער 1 גם הלין כי בהערכת שוויה של המערערת על ידי המשיב הוא לא
29. התייחס להלוואת הבעלים שנתן מערער 2 למערערת. לשיטתו הלוואת בעלים זו מהווה חוב של



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 החברה ולפיכך מורידה משוויה. רו"ח אבן חיים הסביר כי הלוואת הבעלים באה לידי ביטוי
2 בהסכם, לפיו מתחייבת סיטי לפרוע את הלוואת הבעלים של מערער 2. ואולם, הוא גם הודה כי
3 הוא לא יודע האם הלוואת הבעלים אכן נפרעה בפועל, ואם לא נפרעה אזי יש חוב של סיטי
4 למערער 2. משכך, ישנן רגליים לטענה כי בשעה שהמשיב העריך את שווי החברות, הוא לא לקח
5 בחשבון את הלוואת הבעלים של מערער 2 למערערת, לא כחוב של המערערת כלפי מערער 2
6 שיש בו כדי להפחית מערכה ולא כחוב של סיטי כלפי מערער 2 שיש בו כדי להפחית מערכה
7 שלה.

8

9

הערכת שווי המלאי

10 27. באשר להערכת שווי מלאי החברות. כאמור, המשיב העריך את שווי המערערת תוך
11 חישוב עודפי החברה בסך של 481,014 ₪. את סיטי העריך המשיב בסך של 921,327 ₪
12 "לפחות" על פי עודפיה נכון ליום 31.12.05. בכלל עודפי החברה בכל אחת משתי החברות נמצא
13 מלאי החברות וכן התחייבויות צד ג' כלפי החברה. רו"ח אבן חיים הודה בחקירתו בטענת
14 המערערים כי יכול והערך הריאלי של המלאי יהיה נמוך משמעותית מערכו בספרים. ואולם, הוא
15 הוסיף והסביר כי הוא פעל בזהירות כאשר בחישוב ערך המלאי בחר להתייחס לערך הנמוך יותר
16 בין שווי השוק ובין עלותו בהתאם לאמור בספרי החברה. הוא גם ציין כי רו"ח של החברה מבצע
17 בכל שנה שחיקה של המלאי בספרי החברה בכדי להתאימו למחיר השוק. הוא הוסיף כי אף אם
18 מחיר המלאי נמוך מעלותו, וודאי שאין לקבל הערכה לפיה מחירו של המלאי אפסי. מנגד ציין
19 רו"ח מלכא כי גם בהערכת שווי המלאי של המערערת יש להידרש למחיר רכישתה בשנת 2002.
20 הוא הסביר כי הסך של 468,000 ₪ בו נרכשה המערערת בשנת 2002 כלל גם קניית הפסדים
21 שצברה המערערת ואותם יכלה לקזז מהכנסותיה. באופן זה חסכה המערערת מס בסך של כ-
22 385,000 ₪. עובדה זו מצביעה על כך שהמלאי שנרכש באותה שעה היה שווה רק כ-85,000
23 ומאז ועד ליום בו נעשתה הערכת שווי החברה ערכו אף פחת. ב"כ המערער 1 גם טען כי אף
24 שרו"ח של חברה מתאם את המלאי הבסיסי בספרי החברה, במקרה זה לא מדובר על התאמה
25 שנתית בספרים אלא על בחינת ערך המלאי לו היה נמכר לצד ג', ובחינה כזו לטענתו מעלה כי
26 ערך המלאי נמוך בהרבה ולכן לא היה מקום לקחת את שוויו כפי שהופיע בספרים במלואו. ב"כ
27 מערער 2 הוסיף בסיכומיו כי המלאי שהוערך בספרי המערערת בכ-247,000 ₪, שווה בפועל כ-
28 61,000 ₪ לכל היותר. כך, המלאי של סיטי הוערך בכ-600,000 ₪ והיה בין נכסיה העיקריים, אך
29 למעשה שוויו בשוק מוערך לכל היותר בכ-150,000 ₪. בעניין זה מערער 1 גם צירף לתצהירו



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 תחשיב שווי של סיטי אשר ערך רו"ח מלכא. בתחשיב זה הוערך שווי המלאי והרכוש הקבוע של
 2 סיטי בסך כולל של 498,732 נה שאותו יש להפחית משווי החברה כפי שהוערכה על ידי המשיב.
 3 בהתאם לזאת ערכה של סיטי הועמד על סך של 422,595 נה וחלקו של מערער 1 הועמד על סך
 4 של 211,298 נה. ואולם, בשנת 2002 הוא שילם את חלקו בסך של 234,000 בעבור רכישת
 5 המערערת ובהסכם, חלק זה הועבר לידי מערער 2. מכאן, שדווקא ניצמח לו הפסד מהעסקה.

6

7 28. סעיף 88 לפקודה מגדיר מה היא "תמורה" לצורך מיסוי רווחי הון:

8

9 "תמורה" – המחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה
 10 מרצון כשהנכס נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת
 11 הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעד הנכס
 12 נקבע בתום לב ובלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין
 13 המוכר לקונה – ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב – תהא התמורה
 14 המחיר שנקבע; והכל בניכוי הוצאות המכירה שהוציא הנישום באותה מכירה;
 15 בפדיון איגרת חוב או נייר ערך מסחרי, יראו את הפרשי ההצמדה כחלק
 16 מהתמורה";

17

18

19 29. המושג "תמורה" בסעיף 88 לפקודה מתייחס אפוא, לשתי חלופות אפשריות להגדרת
 20 התמורה של עסקה לצורכי מס: האחת והיא הכלל, מחיר השוק של הנכס הנמכר; השנייה, המחיר
 21 שנקבע בהסכם בין הצדדים, בהתקיים התנאים המנויים. כאמור, עמדתו של המשיב התבססה על
 22 ההנחה כי כבר התבצעה מכירה בין הצדדים ומשכך, עקרונית ניתן היה להעריך את שווי התמורה
 23 בהתאם למחיר שנקבע בין הצדדים לעסקה. דא עקא, עמדתם של המערערים הייתה כי כלל לא
 24 התבצעה עסקת מכר ומשכך לא הוצג בפני המשיב כל נתון בעניין. לפיכך נדרש המשיב להעריך
 25 את שווי המלאי בהתאם לשווי השוק. השאלה הנשאלת בעניינינו היא, האם שווי השוק כפי
 26 שמופיע בספרים מייצג את שווי השוק במכירה בין מוכר מרצון לקונה מרצון ואת גובה ההכנסה
 27 האמיתית אותה הפיקו המערערים. בעניין זה, ערכו הריאלי של מלאי החברות נגזר מהיותו מכלול
 28 המורכב בעיקר מצלחות, סכו"ם וכסאות משומשים. משכך, ברור כי מחירו נמוך יותר ממחיר
 29 השוק שנקבע בספרים לפי ערך של פריט בודד. כמו כן, שיטת חישוב המתבססת על נתוני הספרים
 30 תביא להערכת שווי שגויה ותפגע בעיקרון של גביית מס אמת. לכן, על פניו הערכת שווי המלאי
 31 של המשיב לוקה בחסר. ברם, מנגד דרך המלך להוכיח את טענת המערערים בדבר שווי השוק של
 32 המלאי במועד מכירתו, הייתה להביא חוות דעת שמאי מומחה (ת"א (מחוזי ת"א) 1092/01 סבנוע



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 נ' אפרים, 12.06.07) אך, המערערים לא הביאו כל ראיה באשר לשווי הריאלי של המלאי במכירתו
2 והערכותיהם בדבר שוויו אינה מספיקה לביסוס קביעה פוזיטיבית בעניין זה.
3

הערכת שווי הבניין שבבעלות המערערת

4
5 30. לטענת מערער 2 גם הערכת שווי הבניין שבבעלות המערערת והמהווה את הנכס העיקרי
6 שלה, הייתה שגויה. לטענתו בהסכם המכירה הוצגו בפניו נתונים מטעים לגבי הבניין ולמעשה לא
7 ניתן היה לעשות בו שימוש. משכך, ערכו בזמן שנעשתה הערכת השווי היה אפסי. בימים אלה אף
8 מתנהלת תביעה כנגד חברת "ד"ר מלומד" ממנה נרכש הנכס. מנגד טען רו"ח אבן חיים כי העריך
9 את הנכס לפי שוויו בהתאם להסכם המכירה ולאור הסכמתו של מערער 2 במהלך הדיונים אצל
10 המשיב כי הנכס נרכש לפני כחודשיים-שלושה וכי הערכת הנכס לפי שווי המכירה היא הערכה
11 סבירה. בעניין זה כאמור מתנהלת תביעה בבית המשפט ולפי הוראות ההסכם כל סכום שיתקבל
12 בגין תביעה זו יהיה שייך למערערת. מכאן, שאם תתקבל תביעת המערערת היא תזכה לפיצוי בגין
13 הנכס אשר יגשר על הטעות שנעשתה, אם נעשתה בהערכת שוויה של המערערת בעניין זה. היה
14 והתביעה תדחה יכול ויהיה בכך בסיס לקבוע כי אין ממש בטענת מערער 2 בדבר ערכו של הנכס.
15 מכל מקום, מערער 2 לא הביא כל ראיה לפתחו של בית המשפט לביסוס טענתו. לא הוצג הסכם
16 המכירה, לא הוצג כל מידע בדבר מצבו של הנכס או הוצאות שהוצאו בעדו וכן לא ניתן מידע
17 באשר להליך התביעה המתנהל.
18

הערכת שווי המוניטין

19
20 31. לטענת מערער 1 הצלחתה של חברת "קשת במות בע"מ" המצויה בבעלותו הבלעדית של
21 מערער 2 מעידה על כך שיש לשייך את ערך המוניטין של סיטי בעיקר לו. ברם, יש רגליים
22 מוצקות להסברו של רו"ח אבן חיים מטעם המשיב לפיו ערך המוניטין אינו יכול להימדד לפי
23 הצלחתו של מערער 2 כיום. אלא כי הערכת השווי נעשתה בעת עשיית ההסכם ועל סמך ההנחה
24 שהמוניטין שייך לשני המערערים באופן שווה. על כל פנים, המשיב כלל לא התייחס לרכיב
25 המוניטין בהערכת שווי החברות ועל כן אין לקבל כל טענה בעניין זה.
26

סיכום הערכת שווי החברות

27
28 32. מכל המקובץ עולה כי לא היה מקום להעריך את שוויין של שתי החברות באופן זהה. כמו
29 כן, לא נתברר גורל הלוואת הבעלים של בעלי מניותיה הקודמים של המערערת. מנגד, הוסכם בין



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 הצדדים כי מערער 2 נתן הלוואת בעלים למערערת וככל שהלוואה זו טרם נפרעה על ידי סיטי
2 כקבוע בהוראות ההסכם, נדרש המשיב להפחית סכום זה מערכה של סיטי כחוב העומד לה כלפי
3 מערער 2. באשר להערכת שווי המלאי, ככלל חישוב השווי בהתאם לשווי השוק הקבוע בספרי
4 החברה חוטא לעיקרון גביית מס אמת. הערכת שווי המלאי צריכה שתעשה בהתאם לחוות דעת
5 מקצועית לפי שווי המלאי הריאלי במכירתו לצד ג'. ולבסוף, בדבר הבניין שבבעלות המערערת
6 ומוניטין החברות, נראה כי לא נפל פגם בהערכת השווי שביצע המשיב, אם כי גם בעניין זה לא
7 נתבררו העובדות עד תום. לכן, בסופו של יום, אף אם ניתן היה לאמץ את עמדת המשיב כי מדובר
8 היה בעסקת מכר על דרך חליפין בין שני המערערים, נתוני השומה מטעם המשיב לוקים בחסר
9 ולא ניתן היה לחייב את המערערים בתשלום המיסים על פיה. אדרבה, ישנן רגליים מוצקות
10 לטענת מערער 1, כי בכל הנוגע אליו, לא היה מקום לחייבו במס כלל ועיקר, שכן ככל הנראה לא
11 צמח לו כל רווח הון מהעסקה, אלא הפסד.

דיון והכרעה - המערערת

טענה מקדמית - התיישנות

15 33. טענות המערערת התמקדו בשתי נקודות עיקריות. האחת, טענת התיישנות והשניה, ניכוי
16 החובות האבודים. דינה של טענת התיישנות להידחות. המשיב הציג ראיות המלמדות כי עמד
17 בלוח הזמנים הנדרש למשלוח השומה. הינה כי כן, ביום 23.01.11 שלח המשיב למערערת בפקס'
18 תוספת לטופסי השומה בהם פורטו הנימוקים לקביעת השומה וסכום ההכנסה החייבת במס. כך
19 גם ביום 24.01.11 שלח המשיב למערערת את אותו מסמך בדואר רשום וזה הוחזר לו ביום
20 27.01.11. הואיל וההשגה הוגשה ביום 25.01.10, עד למועד משלוח הפקס' ביום 23.01.11 טרם
21 חלפה שנה והמשיב עמד אפוא, במועד הנקוב בפקודה להפעלת סמכותו. במסגרת זאת, אין לקבל
22 את טענת המערערת לפיה המסמך שכותרתו "תוספת לטופסי השומה" אשר נשלח לה בתוך
23 תקופת התיישנות איננה מהווה "צו שומה" אותו נדרש המשיב להמציא למערערת בתוך שנה
24 מיום ההשגה.

26 34. סעיף 159(א) לפקודה קובע:

27 "שומה, פקודת תשלום או כל הליך אחר הנחזים כעשויים בהתאם להוראות
28 פקודה זו, לא יבוטלו, ולא יראו אותם כבטלים מעיקרם או כניתנים לביטול,
29 מחמת פגם שבצורה, ולא ייפגעו מחמת טעות, פגם או השמטה שחלו בהם,
30 אם הם בעצם ובפועל תואמים את האמור בפקודה זו, או בכל פקודה



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

המתקנת אותה, או את כוונתן ומשמעותן, ואם האדם הנישום או העומד להיות נישום או הנפגע נקוב בהם לפי פשוטן ומובנן הרגיל של המלים".

ובמילים אחרות, מקום בו לא נגרם לנישום עוול כתוצאה מאי קיום הוראת הפקודה כמפורט, לא תבוטל השומה (עמ"ה (ב"ש) 36/92 סגיסמן נ' פקיד שומה באר שבע, 04.06.00; ע"מ (י-ם) 633/02 מוסאי נ' פקיד שומה ירושלים 1, 19.02.03). דברים אלה יפים אף לעניינינו. זאת ועוד, המסמך המהווה "צו שומה" לפי עמדת המערערת שבכותרתו מצוין "הודעה על שומת מס הכנסה" לו מצורפת "הודעת זיכוי", איננו מחדש משמעותית ממה שנכתב ב"תוספת לטופסי השומה" שנשלחה למערערת בזמן הנקוב. מסמך זה שהופק ביום 24.01.11 איננו מהווה אלא הודעה נוספת והוראה לתשלום על פי צו השומה שכבר ניתן. ה"תוספת לטופסי השומה" מימשה אפוא, את רציונאל שבבסיס קביעת מסגרת הזמנים והוא מתן וודאות לנישום באשר לגורל השגתו ובאשר לסכום המס אותו הוא מתבקש לשלם (ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' משה סמי, 22.04.07; עמ"ה (י-ם) 8027/04 א. לביא שמירה ושירותים בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1, 28.08.05; ע"מ (ת"א) 1046/06 דור-או יגאל נ' פקיד שומה, 11.12.11). הואיל ולא קיימת מחלוקת כי נימוקי השומה הגיעו לידי המערערת בתוך תקופת ההתיישנות ואף "צו השומה" הונפק והוצא מרשות פקיד השומה ביום 24.01.11, היינו בתוך שנה מיום הגשת ההשגה, אין מקום לשעות, כאמור, לטענת ההתיישנות.

הכרה בחוב האבוד

35. ובאשר לניכוי החובות האבודים, כבר הובהר בפסיקה, כי על מנת שחוב ייחשב כחוב אבוד, אין די בהכרזה בעלמא שהחוב אבוד אלא נדרשת עמידה בתנאי סעיף 17(4) לפקודה הקובע כך:

"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, לרבות –

(4) חובות רעים שנתהוו בעסק או במשלח-יד והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהחובות נעשו רעים בשנת המס, וכן חובות מסופקים במידה שנאמדו, להנחת דעתו של הפקיד, כחובות שנעשו רעים בשנת המס, אף אם זמן פרעונם של החובות הרעים או המסופקים חל לפני תחילתה של שנת המס; אלא שכספים שנגבו בשנת המס לחשבון סכומים שנמחקו או שנוכו לפני כן בשל חובות רעים או מסופקים, ינהגו בהם לענין פקודה זו כמו



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

בתקבוליו של העסק או משלח-היד לאותה שנה"

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29

יוצא אפוא כי לשם הפיכתו של חוב ל"חוב רע" דרושה הוכחה עובדתית כאשר נטל הבאת הראיות מוטל על הנישום. כמו כן, את החוב הרע ניתן לנכות אך ורק מן ההכנסה באותה שנת מס, בה הפך החוב להיות חוב רע. כאמור, הכרזות בעלמא מצד הנישום לא יספיקו בעניין זה ועליו להוכיח כי התיאש מפירעון החוב וכי נקט בהליכי גבייה, פירוק או פשיטת רגל של החייב או שעשה כל פעולה אחרת המוכיחה את מצב החוב הנטען (עמ"ה (ת"א) 1146/99 די אנד גי יבוא ושיווק מוצרי חשמל ואלקט נ' פקיד שומה רחובות, 21.10.2004; עמ"ה 329/89 אליהו ברנס נ' פ"ש נתניה, מיסים א/3 ה-82). עולה מן האמור, כי המבחן להפיכתו של חוב, ל"חוב רע", להנחת דעתו של פקיד השומה, הוא בראיות המוכיחות כי סיכויי גביית החוב אפסו או שעלות גבייתו אינה משתלמת לאור סיכויי הגבייה הקלושים (ע"מ (ת"א) 1013/02 ד"ר יהודה שנהב נ' פקיד שומה תל אביב-יפו, 21.02.12).

36. כאמור, המשיב חלק על הטענה כי חובה של תאה כלפי המערערת נעשה אבוד עוד בשנת 2004. לטענתו, היעדר ניסיונות לגביית החוב, ביצוע עסקאות עם תאה גם בשנת 2005 ותצהירו של מר איראל פיגולד, כולם מובילים למסקנה כי החוב נעשה אבוד רק לאחר שנת 2004. המשיב גם לא הוציא מכלל אפשרות כי חוב זה יקוזז בשנות המס הבאות. מנגד, המערערת ניסתה לבסס את עמדתה והוסיפה לתצהירו של רו"ח מלכא מסמך ממנו ביקשה ללמד כי פעלה לגביית חובותיה מתאה בעזרת משרד עוה"ד בירגר-הרפז. היא גם טענה כי לאחר שחדלה תאה מלפרוע את חובותיה בשנת 2004, היא הוסיפה וביצעה עימה עסקאות נוספות בשנת 2005 בסך של 200,741 ש"ח במטרה לסייע לה לצאת מקשיי נזילות.

37. המסמך שהוצא מטעמו של משרד עוה"ד בירגר-הרפז יש בו להצביע על ניסיונות גבייה והמלצתו של המשרד לראות בחוב כאבוד רק מיום 16.01.06. גם תצהירו של מר איראל פיגולד מיום 22.01.06 לפיו החברה קרסה סופית בחודש ינואר 2006 וכי "אין שום סיכוי שהחברה תכסה את החובות הללו ממקור כלשהו" איננו מסייע לטענת המערערת כי החוב נעשה אבוד עוד בשנת 2004. כמו כן אין לקבל את טענת המערערת בדבר המשך קשירת עסקאות עם תאה בשנת 2005. לא סביר כי המערערת ביצעה עסקאות עם תאה בסכומים משמעותיים שעה שכבר ידעה כי אין כל סיכוי לגביית החוב הקודם וזאת אך במטרה לסייע לתאה להשתקם. במקרה זה די נהיר כי



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה להראות כי עוד בשנת 2004 אפסו סיכויי גביית החוב
2 ומהראיות שהובאו בפני עולה כי החוב נעשה אבוד לכל המוקדם בשנת 2005.

3
4 38. ברם, בכך לא תם הדיון, שכן לטענת המערערת העובדה כי היא רשאית לדווח על
5 הכנסותיה בשיטת המזומנים, מצדיקה ניכוי החוב האבוד בשנת 2004 בה הופקה ההכנסה וטרם
6 התקבלה התמורה בפועל. בשיטת המזומנים נרשמות ההכנסות וההוצאות לפי היום שבו נתקבלו
7 או הוצאו ואילו בשיטה המצטברת נרשמות ההכנסות וההוצאות לפי היום שבו נוצרו הזכות או
8 החיוב. הפער בתוצאה בין שתי השיטות נובע מהעיתוי, היינו מהקביעה מתי הופקה או נצמחה
9 ההכנסה ומתי נעשתה ההוצאה. הפקודה אינה קובעת מתי יש לראות הכנסה כמופקדת או
10 כנצמחת, העיתוי הוא תולדה של שיטת החשבונאות שלפיה נעשה הדיווח. ואכן נקבע בפסיקה כי
11 עסקים המצויים בתחום השירותים ואין להם מלאי מהותי, רשאים לדווח על בסיס מזומן (ע"א
12 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, מו(4)
13 795). שיטת הדיווח המצטברת היא הכלל אשר כל חברה רשאית לדווח על פיו ואילו בכדי לדווח
14 לפי שיטת המזומנים נדרשת חברה לעמוד בתנאים מסוימים. עסק שעומד בתנאים, יש בידי
15 לבחור אם להגיש את דיווחיו בשיטה המצטברת או על בסיס מזומנים (עמ"ה 201/83 דיטמן נ'
16 פקיד שומה פתח תקוה, פד"א י"ב 475).

17
18 39. אכן, ביום 25.07.12 פרסמה רשות המיסים הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 8/2012 בנושא
19 בסיס דיווח לצורכי מס-מזומן או מצטבר. בהוראה זו חזרה רשות המיסים על הוראתה מחודש
20 מרץ 2005 לפיה לגבי דוחות ההכנסות המוגשים לשנים שעד שנת 2011 על ידי חברה העומדת
21 בקריטריונים לדיווח על בסיס מזומן, ניתן להמשיך ולדווח לפי בסיס מזומן גם אם דוחותיה
22 הכספיים של החברה ערוכים לפי בסיס מצטבר. ואולם המערערת אינה יכולה להיבנות מהוראה
23 זו. צדק רו"ח אבן חיים בדבריו כי גם אם זכאית המערערת לדווח על פי שיטת המזומנים, אין די
24 באפשרות העקרונית לעשות כן. המערערת הודתה כי בחרה מסיבותיה שלה לדווח בשיטה
25 המצטברת, כך בדוחותיה הכספיים וכך בדו"ח ההתאמה. העובדה כי המערערת יכולה הייתה
26 לדווח על בסיס מזומן מלכתחילה או אף בדיעבד, לאחר שהגישה דוחות כספיים על בסיס
27 מצטבר, אינה מבססת את טענתה. בכדי שהחוב האבוד ייוחס לשנת 2004, היה על המערערת
28 להראות מעבר כלשהו לשיטת המזומנים בדיווחיה אך היא לא עשתה כן.

29



בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוקטובר 2012

ע"מ 28923-02-11 בן ישי נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31333-02-11 יוחנן נ' פקיד שומה ירושלים

ע"מ 31350-02-11 קיי קיטרינג השכרת ציוד בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 40. ובאשר לטענת ההסתמכות של המערערת לפיה דרשה את החוב האבוד לשנת 2004
2 בהסתמך על המלצתו של המפקח מר אלון יונייב. ראשית, כפי שעלה מתצהירו ומחקירתו של
3 רו"ח מלכא, המלצתו של מר יונייב התייחסה למצבה של סיטי ולא למצבה של המערערת וכאשר
4 נערך הדיון באשר לסיטי ובמסגרתו כך נטען ניתנה אותה המלצה, התיק של המערערת כלל לא
5 הונח בפניו של מר יונייב. שנית, המלצתו של מר יונייב לא ניתנה במסגרת פניה של המערערת
6 בהחלטה מקדמית ולא ניתנה בכתב, והמערערת גם לא הביאה כל ראיה כי ההמלצה אכן ניתנה
7 ומה היה תוכנה. בנסיבות אלה אין לקבל את טענת ההסתמכות של המערערת.
8

סיכום

9
10 לסיכומו של דבר, הערעור של שני המערערים מתקבל ואילו ערעורה של המערערת נדחה.
11
12 המשיב יישא בהוצאות כל אחד מהמערערים בסך של 35,000 ₪ ואילו המערערת תישא בהוצאות
13 המשיב בסך של 35,000 ₪.
14

15 ניתן היום, י"ג חשוון תשע"ג, 29 אוקטובר 2012, בהעדר הצדדים.
16

דוד מינץ, שופט

17
18
19
20