



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

עינת זליכוב

ע"י ב"כ עוה"ד עמיחי פרי ושלומי רגב

נגד

המשיב

פקיד שומה תל אביב 3

ע"י ב"כ עו"ד יפעת גול (שושן)

מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

(נוסח המותר לפרסום ברבים)

#### א. מבוא

1. המערערת, גברת עינת זליכוב, היא אלמנתו של עו"ד אריאל זליכוב ז"ל. אריאל התחיל את דרכו במשרד עורכי הדין גורניצקי כמתמחה בשנת 1980 והמשיך לעבוד בו כעורך דין שכיר. בשנת 1988 מונה אריאל להיות שותף במשרד. בשנת 2009 נפטר אריאל בטרם עת והוא בן חמישים וארבע. במשך ארבע שנים לאחר פטירתו של אריאל, קיבלה המערערת באופן שוטף סכומי כסף ממשרד גורניצקי, בהתאם להוראות הסכם השותפות.

2. המחלוקת בערעור זה נוגעת לסיווגם ואופן מיסויים של התקבולים האמורים בשנות המס 2010, 2011, 2012 ו-2013. לטענת המערערת, מדובר בסכומי פנסיה שיש לסווגם כקצבה בהתאם לסעיף 52(5) לפקודת מס הכנסה, שעליה חל פטור חלקי לצד שיעור מס מוגבל. לחלופין, סבורה המערערת כי ניתן לראות בכספים שקיבלה כתמורה ממכירת מוניטין וזכויות שנקבעו בהסכם השותפות. לעומת זאת, לגישת המשיב התקבולים שקיבלה המערערת מהווים הכנסה שמקורה בסעיף 12(1) לפקודה, שלא מיגיעה אישית. בסיכומיו, אף המשיב טען לחלופין לסיווג הוני של התקבולים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

### ב. הרקע העובדתי

3. כאמור, בשנת 1980 החל אריאל זליכוב ז"ל ("אריאל" או "המנוח") לעבוד כמתמחה בשותפות י. גורניצקי ושות', עורכי - דין, אשר הוקמה עשרות שנים קודם לכן ("גורניצקי" או "השותפות" או "הפירמה"). בחלוף כשמונה שנים נהפך אריאל לשותף בשותפות, ואגב כך נדרש להשקיע סכום כסף בפירמה. הוא קיבל אחוזים אחדים מהזכויות בשותפות ("שיעור השותפות המקורי").
4. באוקטובר 1995 נערך הסכם השותפות שהוראותיו נוגעות לענייננו ("הסכם השותפות" או "ההסכם"). ההסכם נערך בין ארבעת השותפים הקיימים, ביניהם המנוח, ושני השותפים החדשים שהצטרפו באותה עת, וככל הנראה הסכם זה החליף הסכם שותפות מוקדם יותר.
5. במהלך התקופה בה שימש אריאל כשותף, שנמשכה למעלה מעשרים שנים, נעשו שינויים בזהות ובמספר השותפים בגורניצקי (עקב עזיבה והצטרפות של שותפים). כתוצאה משינויים אלו, השתנה שיעור החזקתו המקורי של אריאל, ונכון למועד פטירתו החזיק המנוח בשיעור גבוה יותר מהזכויות בשותפות ("שיעור השותפות הסופי").
6. ביום 29.12.2009 אריאל נפטר ממחלה בגיל 54, והותיר אחריו אישה, היא המערערת, וילדים. בני הזוג הכירו במהלך לימודיהם באוניברסיטה ונישאו כשנה לאחר מכן.
7. המערערת הייתה היורשת היחידה של המנוח. אין חולק כי לאחר פטירתו של אריאל, ובהתאם להסכם השותפות, זכויותיו של המנוח בשותפות לא הועברו למערערת. כמו כן, אין מחלוקת בין הצדדים כי למערערת (עורכת דין בהשכלתה) מעולם לא הייתה כל מעורבות עסקית או מקצועית, במישרין או בעקיפין, בשותפות (לא במשך חייו של אריאל, וגם לא לאחר מותו).
8. בהתאם להוראות הסכם השותפות, מאז הפטירה ובמשך ארבע שנים, קיבלה המערערת באופן שוטף סכומי כסף מהשותפות שהצטרפו לסך של כ-8 מיליון ש"ח ("התקבולים"),



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

הכול כמפורט להלן. תקבולים אלה הם מושא הערעור. כבר כאן יצוין כי היקף התקבולים הנדונים נגזר מגובה רווחי השותפות באותן שנים.

### ג. תמצית טענות הצדדים

9. טענתה העיקרית של המערערת היא שהתקבולים שקיבלה היו עבור **פנסיה** שהוסדרה בהסכם, במטרה לדאוג לרווחתו של השותף ובני משפחתו שעה שתסתיים פעילותו בגורניצקי מסיבות שונות (כמו פרישה, נכות ניכרת או פטירה).

10. לשיטת המערערת יש לסווג את התקבולים **כהכנסה מקצבה** לפי סעיף 2(5) לפקודה. בהתאם לכך על 35% מן התקבולים יחול **פטור** ממס בהתאם לסעיף 9ב לפקודה, בעוד שהיתרה תחוייב בשיעור מס מוגבל שאינו עולה על 40%, מכוח שילוב הוראות סעיף 3(ו) וסעיף 125א לפקודה. סעיפים אחרונים אלה עוסקים, בין השאר, במיסוי הכנסות של נישום שעיסוקו במשלח יד הופסק עקב פטירה.

11. לחלופין, אם תידחה טענתה העיקרית בדבר הכנסה מהמקור המתואר בסעיף 2(5) לפקודה, המערערת תטען כי התקבולים נושאים אופי הוני ויש לסווגם כתמורה ממכירת מוניטין ו/או זכויות בשותפות לידי יתר השותפים ("**השותפים הנותרים**") או "**השותפים הממשיכים**").

12. לעומת זאת, המשיב סבור כי יש לסווג את התקבולים כהכנסה מעסק או ממשלח יד (שאינה מיגיעה אישית) לפי סעיף 2(1) לפקודה והוא משליך את יהבו בעיקר על כך שהתקבולים נגזרו מרווחי השותפות.

13. כמו כן, בסיכומיו אימץ המשיב טענה חלופית, לפיה מדובר בתמורה בעד מכירת זכויות המנוח בשותפות. לשיטתו, טענת המערערת בדבר מכירת מוניטין לא הוכחה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

14. גם ביחס לאפשרות מכירת הזכויות בשותפות קיימים הבדלים בין גישות הצדדים, וזאת בין היתר באשר למקורן ומועד רכישתן של הזכויות, והכל כפי שיפורט בהמשך.

### ד. תיאור הוראות הסכם השותפות הנוגעות לערעור

15. התקבולים שבבסיס המחלוקת שולמו מכוח הוראות הסכם השותפות האמור (נספח א' לתצהיר המערער).<sup>1</sup> ההסכם, המשמש גם כתקנונה של השותפות, כולל בין השאר הוראות בקשר למטרת השותפות, זכויות וחובות השותפים, התנהלותה השוטפת של השותפות (אופן קבלת החלטות), וכן הוראות להסדרת מצבים שונים בהם הסתיימה פעילות שותף מסיבות שונות. ההוראות האחרונות נוגעות למקרים אלה: **העברת זכויות** - סעיף 11; **פטירת שותף או נכות ניכרת** - סעיף 12; **פרישה לפנסיה** - סעיף 13; **הסדרים לאחר פרישה** - סעיף 14; **הוצאת שותף מהשותפות** - סעיף 15; שותף שעליו חלה אחת ההוראות האמורות ייקרא להלן **"שותף מפסיק"**.

16. לענייננו יוסבר כי סעיף 5.2 להסכם קובע כי **"השותפות לא תפורק עם מות אחד או יותר מהשותפים..."**. הוראה זו מחליפה את הכלל הדיספוזיטיבי המופיע בסעיף 42 לפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975 לפיו **"מת אחד השותפים או הוכרז פושט רגל תפורק השותפות לגבי כל השותפים, והכל בכפוף להסכם שביניהם"**.

דהיינו, מותו של אריאל ז"ל לא הביא לפקיעת השותפות הקיימת ולא היה צורך בכינון שותפות חדשה לאחר לכתו על ידי השותפים הנותרים.

17. אין חולק כי התקבולים שהגיעו לידי המערער בשנים הנדונות שולמו מכוח הוראות סעיף 12.1 להסכם השותפות. אלה עיקרי הוראות הסעיף הנוגעים לעניין:

<sup>1</sup> מובהר כי כל ההפניות כאן להסכם השותפות הן לאותה גרסה שהומצאה על ידי המערער ושנערכה לראשונה בשנת 1995. על גבי המלל המודפס בהסכם זה מופיעות תוספות בכתב יד, לרבות משנת 2001. אין אנו נדרשים לתוכן הסכם השותפות **התקף היום** במשרד גורניצקי והסכם עדכני כאמור אף לא הוגש לבית המשפט.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 14257-05-16 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 36442-07-15 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

12.1" במקרה של פטירת שותף (להלן 'השותף הנפטר') או במקרה של נכות ניכרת של שותף, אשר אינה מאפשרת לו עבודה משפטית, מקצועית הולמת, סבירה בשותפות (להלן 'השותף הנכה'), לא תחולנה הוראות סעיף 54 של הפקודה [פקודת השותפויות] אלא תחולנה ההוראות שלהלן:

12.1.1 השותפות תשלם לשותף הנכה, כאמור, או לשאריו של השותף הנפטר, שהם בן זוג ו/או ילדים (אך לא ליורשים אחרים זולת כאמור בסעיף 12.1.2), לפי הענין, מיום הפטירה או הנכות, לפי המוקדם, במשך 4 (ארבע) שנים מלאות ורצופות, פנסיה בשיעור של  $[N\%]$  [האחוז המדויק ננקב במקור] מהחלק ברווחים השנתיים שאותו שותף היה זכאי להם בשותפות (על-פי חלקו בנכסי השותפות ורווחיה), במשך 4 השנים הנ"ל, אילולא הפטירה או הנכות, ובכפוף לסעיף 12.1.3 להלן.

התחשבנות שנתית תעשה כל שנה כאמור בסעיף 12.2.

12.1.2 נפטר שותף ולא הניח אחריו בן זוג או ילדים - אלא רק שאירים אחרים, תקוצר תקופת הפנסיה ל-3 (שלוש) שנים במקום 4 השנים הנזכרות בפסקה 12.1.1.

12.1.3 סכום הפנסיה לשנה, כאמור בסעיף 12 זה, ייקבע לאחר ההוצאות המקובלות בשותפות ולאחר שיופחת מרווחי השותפות - סכום של 4,687.5 ש"ח (ארבעת אלפים שש מאות שמונים ושבעה שקלים חדשים וחמישים אגרות) לחודש, כפול מספר השותפים שיהיו באותה עת (הגם ששותף בשותפות איננו מקבל שכר אלא רק משתתף ברווחי השותפות).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 14257-05-16 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 36442-07-15 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

12.1.4 השותפות תשלם לשותף הנכה או לשאירים, שהם אלמנה ו/או ילדים, סך של 2,250 ש"ח לחודש לצורך מחיתם או סכום נמוך יותר, כמפורט בס"ק 12.1.5 להלן, באופן רצוף במשך תקופת הפנסיה, וזאת על-חשבון המגיע להם לפי הקבוע בס"ק 12.1.1 עד 12.1.3 לעיל.

כל הסכומים הנקובים בסעיף 12.1 לעיל על כל סעיפי המשנה שלו צמודים למדד המחירים לצרכן בשיעור עליית המדד שיהיה ידוע ביום התשלום לעומת המדד שהיה ידוע ביום 1.1.86.

12.1.5 אם רווחי השותפות יפחתו באופן שסך כל הרווחים לא יספיקו לתשלומים חדשיים כאמור בס"ק 12.1.3 ו-12.1.4, כי אז יקבל השותף הנכה או היורשים הנ"ל סכום חודשי על-חשבון המגיע לו לפי ס"ק 12.1.1 או 12.1.2, סכום השווה ליחס שבין הסכום הנקוב בס"ק 12.1.4 מחולק בסה"כ הסכומים החדשיים הנקובים בפסקאות 12.1.3 ו-12.1.4, כאשר התוצאה של היחס הנ"ל מוכפלת בסכום העומד לחלוקה בין השותפים לבין השותף הנכה או היורשים.

12.1.6 השותפות או השותף הנכה או שאריו של שותף שנפטר יהיו זכאים להמיר את הסדר התשלומים הקבוע בכל הסעיפים לעיל (ביחד) 12.1.3; 12.1.4 ו-12.1.5 לחוזה זה בהסדר על-פיו יקבל השותף הנכה או שאריו של שותף שנפטר באופן שוטף  $[0.86N\%]$  מהחלק ברווחים השנתיים שאותו שותף היה זכאי להם (על-פי חלקו בנכסי השותפות ורווחיה) אילולא הפטירה או הנכות או הפרישה, וזאת מכל חלוקת רווחים שתעשה על-ידי השותפות במשך התקופה האמורה בסעיף 12.1.1 או 12.1.2 לעיל (החלק ברווחים שיקבל אותו השותף הפורש נקבע  $[ל-0.86N\%$  במקום  $N\%$  על-ידי הפחתה של השווי הכלכלי של סעיפים 12.1.3, 12.1.4 ו-12.1.5 על-פי תחשיב שנערך ליום חתימת חוזה זה). "...



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

18. לעניין יישום הסכם השותפות, "חלקו" [של אריאל] **בנכסי השותפות ורווחיה** היה, בעת הפטירה, שיעור השותפות הסופי.

כמו כן, נמצא כי על פי סעיף 12.1 להסכם עמדו בפני שאיריו של שותף נפטר שתי חלופות תשלום לבחירתם: אחת לפי N% מן החלק ברווחים לכל שנה אך בכפוף להפחתה חודשית בהתאם למספר השותפים בפירמה, והשנייה לפי 0.86N% מן החלק ברווחים, ללא הפחתה כאמור.

לדברי המערערת בחקירתה היא בחרה בחלופה השנייה לפיה החישוב נעשה על פי 0.86N% (עמוד 49, שורה 17; עמוד 32 שורה 32 עד עמוד 33 שורה 1).

19. נוסף כי לפי סעיף 14.4 להסכם השותפות:

**"14.4 בכל מקרה של פטירת שותף או נכוחתו הניכרת או פרישתו או העברת זכויותיו בשותפות (עפ"י סעיפים 11, 12, 13 או 15 של חוזה זה) יתחלק חלקו בנכסי השותפות ורווחיה פרו-רטה בין יתר השותפים הנוותרים לפי חלקם בנכסי השותפות ורווחיה על-פי נספח א'... לעניין סעיף זה 'השותפים הנוותרים' לא כולל שותף שטרם מלאו שנתיים להצטרפותו לשותפות."**

20. כפי שניתן לראות, השותפים כינו את התשלומים המשולמים בהתאם לסעיף 12.1 להסכם **"פנסיה"**. לטענת המערערת שם זה אכן משקף נאמנה את תכלית וייעוד הכספים - דאגה לרווחת שאירי השותף הנפטר - ולפיכך התשלומים הם בבחינת "קצבה", סוג הכנסה המנוי בסעיף 52(5) לפקודה. סיווג ההכנסה לפי סעיף 52(5) כנטען יביא בעקבותיו גם החלת הוראות סעיף 9 לפקודה, המעניק פטור חלקי לאותה הכנסה.

21. להלן אתייחס בהרחבה לסוגיית סיווג ההכנסה לפי סעיף 52(5) לפקודה, אולם קודם לכן אדון



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בשתי טענות, אחת של כל צד, אשר לדעתי ניתן לדחותן כבר בשלב זה ובכך למקד את הדיון בהמשך בעיקר המחלוקת.

### ה. האם התקבולים הם הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה?

22. כאמור, טענתו העיקרית של המשיב היא כי יש לסווג את התקבולים כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה, המטיל מס על "השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי...". דומה כי גישת המשיב נשענת על שני נימוקים: אחד, העובדה כי התקבולים התקופתיים חושבו על בסיס רווחי השותפות מעריכת דין, והשני, עיקרון של שימור סיווג התקבולים, כאילו ההכנסה הייתה מופקת בידי המנוח עצמו.

23. נשוב ונבהיר כי **למערכת** לא היה כל תפקיד או מעמד בשותפות: היא לא עבדה בפירמה, לא ישבה במשרדה, לא נתנה שירות ללקוחותיה, לא נטלה חלק בקבלת החלטות, לא השקיעה כספים בה וכלל לא הייתה שותפה בכל דרך שהיא.

24. ובכל זאת, לשיטת המשיב הואיל וסכום התקבולים נגזר מרווחי השותפות, בהתאם לחלקו של אריאל בהם טרם פטירתו, הרי התקבולים "**נצבעים בצבע רווחי השותפות**" ולכן יש לראותם כהכנסה לפי סעיף 2(1) בידי המערכת:

**"התקבולים נגזרים כשיעור מרווחי השותפות, ככאלה הם 'נצבעים' בצבע רווחי השותפות וצריכים להתחייב במס בידי המערכת כהכנסה מעסק או משלח יד שלא מיגיעה אישית (בדומה לשותף פאסיבי)".** (סעיף 14א לתצהיר מטעם המשיב)

25. לגרסת המשיב אפוא, מעמדה של המערכת דומה לזה של "שותף פאסיבי". כשנציגת המשיב, רו"ח שרית סגל, נשאלה על כך בחקירתה הנגדית היא השיבה:





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 14257-05-16 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 36442-07-15 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

"... נתתי פה את הדוגמה של שותף פאסיבי כי יש שותפויות שאחד הוא פעיל ואחד הוא לא פעיל. פסיבי. ואותו שותף פסיבי למשל משקיע 30% בשותפות והוא נהנה כול שנה מהרווחים שמפיקה השותפות. מבלי שתהיה לו מה שנקרא עבודה יום יומית שוטפת וכו'. אבל בכל זאת למרות שהוא לא פעיל באופן שוטף הוא עדיין מקבל רווחים מכוח היותו שותף פסיבי..."

...

"... אני נתתי את הדוגמה הזאת... כדי להסביר מה זה בעצם הכנסה מעסק שלא מיגיעה אישית. כי הרי אמרתי מקודם שאני מסכימה שהמערערת... לא עבדה בשותפות. והיא לא נתנה שירותים משפטיים לשותפות. ובעצם היא כן מקבלת רווחים שקשורים לפעילות של השותפות. ולכן השוואתי אותה למצב של אדם שמקבל אחוז מסוים מרווחים של שותפות שאין לו מה שנקרא עבודה יום יומית... עם אותה שותפות. ולכן זה כאילו או כמו שותף פאסיבי שהוא לא עובד באופן רציף ושוטף בשותפות."

(עמוד 72 שורה 27 עד שורה 31; עמוד 73, שורה 11 עד שורה 19)

26. עוד מוסיף המשיב כי סיווג התקבולים כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה מוצדק נוכח הסיכון שנשאה המערערת באשר לגובה התקבולים, שיתכן ואף לא היו משתלמים כלל (סעיף 14ב לתצהיר מטעם המשיב).

27. בא כוחה של המערערת ניסה לקעקע את הגיונה של תזת צביעת הרווחים, ובמהלך חקירת נציגת המשיב, הציג בפניה דוגמאות למצבים בהם התמורה המשולמת אמנם נגזרת מרווחי עסק, אך אופייה בידי המקבל אינו זהה בהכרח לאופי ההכנסה בידי בעל עסק, ממנה שולמה התמורה:

(א) בדוגמה אחת תואר מצב בו שותפות מתקשרת עם איש שירות חיצוני בהסכם לפיו בתמורה למתן שירותיו ישולם לו שיעור מסוים מהרווחים השנתיים של השותפות, ובשנה מסוימת נצמחו לשותפות רק רווחי הון (למשל, ממכירת נכסים). כשנשאלה נציגת המשיב אם במקרה כזה, הכנסתו של איש השירות ממתן שירותיו במהלך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

עסקיו הרגיל תיצבע אף היא בסיווג הוני, תשובתה הייתה שלילית (עמוד 77, שורה 3 עד שורה 24).

(ב) דוגמה נוספת התייחסה למצב (הפוך) בו אדם שאינו קשור לשותפות מוכר לה נכס הון בתמורה לתשלומים עיתיים, שגובהם נקבע כשיעור מהרווחים העסקיים שיצמחו לשותפות במשך מספר שנים. גם בתרחיש זה, דומה שמוסכם כי התמורה בידי המוכר תהיה הונית ולא תיצבע כהכנסה עסקית רק משום שהיא מבוססת על רווחי השותפות המשלמת מניהול עסק או משלח יד (עמוד 78, שורה 17 עד עמוד 80, שורה 31).

לאור דוגמאות אלו, בתשובה לשאלת בית המשפט, אמרה נציגת המשיב שתיאוריית צביעת הרווחים אינה הבסיס היחיד לשומות שהוצאו למערערת (עמוד 80, שורה 23 עד שורה 28).

28. המערערת מתנגדת להשוואת מעמדה לזה של שותף וטוענת: "לא זו בלבד ששאינו של שותף המקבל חלק מרווחי העסק אינו נעשה משום כך בלבד שותף, הוא גם לא 'חב כשותף בעסק'." (סעיף 32, 33 ו-34 לסיכומי המערערת). ובהקשר זה, מפנה המערערת לסעיף 2 לפקודת השותפויות, שכותרתו "צורות שיתוף שאינן קשרי שותפות" הקובע כי:

**2. לשם הכרעה אם קיימים קשרי שותפות ואם לאו, יש ליתן את הדעת על כללים אלה:**

...

(5) בן זוגו או ילדו של שותף שנפטר או התלוי בנפטר, המקבל בדרך של אנונה חלק מרווחי העסק שהנפטר היה שותף בו, אינו נעשה משום כך בלבד לשותף בעסק או חב כשותף בו;...

29. לדעתי, אין בסיס לסיווג התקבולים כהכנסה מעסק או ממשלח יד **בידי המערערת**. כאמור, היא לא פעלה באופן כלשהו בשנות המס במסגרת משרד גורניצקי ולא עסקה שם במשלח יד. אמנם התקבולים שולמו לה – מכוח הוראות ההסכם בלבד – מתוך רווחים שהשותפות הפיקה מעשייה במשלח יד (עריכת דין), אך אין בכך כדי להכתיב את סיווג ההכנסה **אצל המערערת** אשר לא השתתפה באותה פעילות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

30. אם ירדתי לסוף דעתו של המשיב בסוגיה זו, דווקא בשל מעמדה הפאסיבי של המערערת – ובניגוד למקרים המתוארים בשתי הדוגמאות הנ"ל – סיווג ההכנסה בידיה הוא בהכרח כסיווג ההכנסה ממנה היא שולמה – רווחי השותפות מעריכת דין, הנתונים למיסוי לפי סעיף 2(1) לפקודה.

31. אולם זכות לקבל תקבולים מתוך רווחי משלח ידו של המשלם איננה בהכרח מצמיחה הכנסה ממשלח יד (והשוו לדוגמה זכות לתשלומי מזונות מתוך הכנסתו העסקית של אדם גרוש או תשלום תמלוגים לפי סעיף 72(7) לפקודה שסכומם נגזר מרווחיו העסקיים של המשלם, המשתמש בקניין רוחני). לטעמי גישת המשיב מחטיאה את השאלה הנכונה: **בשל מה שולמו התקבולים?** לטענת המערערת הזכות לתקבולים מגלמת פנסיה (קצבה) המגיעה לה מהפירמה (או לחלופין מקור הזכאות לתקבולים במכירת זכויות בשותפות עקב פטירת בעלה). מכל מקום, הענקת התשלומים למערערת **לא הייתה קשורה ל"כל עסק או משלח יד"** [שהיא עסקה] **בו תקופת זמן כלשהי**, כנדרש על פי סעיף 2(1) לפקודה.

אין בהפנייה לדוגמה של שותף פאסיבי או שקט – או לבעל עסק שאיננו נוטל חלק פעיל בביצוע העשייה העסקית – כדי לסייע למשיב דנן. אין חולק כי יזם עשוי לקצור הכנסה מעסק אף אם הוא לא יגע בו באופן אישי אלא באמצעות אחרים. כאן, לעומת זאת, המערערת הייתה נטולת כל זיקה, בעלות או מעמד ביחס לשותפות המשלמת, פרט לזכותה לקבלת התקבולים על פי הסכם השותפות שכרת בעלה המנוח.

32. העדר העשייה מצידה של המערערת לא הפכה אותה למעין "שותפה פאסיבית" כטענת המשיב. בעניין **שפירא** (ע"מ 12-02-36608 **רבי שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1**, ניתן ביום 28.12.2016), דחיתי טענה דומה של רשות המיסים שהועלתה בקשר לשותף שפרש. סברתי כי בהעדר יגיעה אישית להשאת רווחים וכאשר קיים ניתוק מוחלט מהשותפות לא ניתן לראות בנישום שפרש כשותף פאסיבי (ראו סעיף 34 לפסק הדין האמור). על אחת כמה וכמה, בנסיבות המקרה הנוכחי בו השותף נפטר ואין מחלוקת בין הצדדים כי בין המערערת לשותפות לא היה כל קשר מקצועי או עסקי, הן במהלך חייו של אריאל, והן לאחר מותו (סעיף 12 לתצהיר מטעם המשיב; עמוד 73, שורות 14-15 שהובאו לעיל).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 14257-05-16 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 36442-07-15 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

33. נימוק נוסף של המשיב בקשר לטענתו העיקרית הוא כי:

**"... סיווג התשלומים בידי המערערת יהא כפי שהיה בידי המנוח, לו הוא קיבלם. לפיכך, הואיל ואצל המנוח כשותף היו התקבולים מסווגים כהכנסה מעסק או ממשלח ידו כעו"ד החייבת במס על פי סעיף 2(1) לפקודה, כך ראוי שיהיה גם כאשר המערערת היא שמקבלת את התקבולים..."**

(סעיף 73 לסיכומי המשיב)

34. לא הובהר מדוע אופי התקבולים בידי המערערת, המשתלמים לה עקב מותו של אריאל, חייב להיות זהה לסיווג התשלומים **"לו הוא [אריאל] קיבלם"**. אולם מעבר לכך, אין בסיס להנחת המשיב כי אילו המנוח היה נותר בחיים ומקבל את התקבולים **בהגיעו לגיל פרישה**, סיווגם **בהכרח** היה כהכנסה לפי סעיף 2(1). למשל בעניין **שפירא הנ"ל**, שנסיבותיו היו אמנם שונות, דובר בשותף שפרש מפירמת רואי חשבון, ובהתאם להסכם השותפות היה זכאי לתשלומים שנתיים במשך עשר שנים ממועד פרישתו. התשלומים חושבו על בסיס רווחי השותפות. פסקתי כי מדובר בתשלומים הוניים ולא מדובר בהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה כטענת רשות המיסים שם.

35. ואכן, **במקרה הנוכחי** דומה כי בחינת מכלול הוראות הסכם השותפות, כפי שיפורטו בהמשך, מובילה למסקנה כי אילו אריאל היה נותר בחיים ופורש מן השותפות בגיל פרישה, התשלומים השנתיים שהוא היה זכאי להם **לא** היו מסווגים כהכנסה ממשלח יד, אלא כרווח הון. בשל כך, אין בטיעון האמור כדי להועיל למשיב ממילא.

36. בשולי הדברים נעיר כי יש לבחון את סיווג התקבולים לפי מהותם מנקודת מבטה של המערערת, גם במנותק מסיווגם **בידי השותפות המשלמת** ואין מקום או צורך במסגרת הליך זה להביע כל דעה באשר לסיווג הנכון של ההוצאה בידי השותפות.

37. אני דוחה אפוא את טענתו העיקרית של המשיב לפיה חל במקרה הנדון סעיף 2(1) לפקודה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

### ו. האם חלות הוראות סעיף 3(ו) לפקודה בנסיבות הנדונות?

38. כמוסבר, המערערת רואה בתקבולים ששולמו לה כהכנסה מקצבה, ובדיווחיה למשיב היא הפרידה בין חלק הקצבה הפטור לגישתה מכוח סעיף 9ב לפקודה, המהווה 35% מסך התקבולים, לחלק הקצבה החייב, לדידה, בשיעור מס מוגבל מכוח שילוב הוראות סעיף 3(ו) וסעיף 125א לפקודה (דו"חות המס השנתיים צורפו כנספחים 1, 2, 3 ו-4 לתצהיר מטעם המשיב).

39. סעיף 125א לפקודה קובע לאמור:

"על אף האמור בסעיף 121, הכנסתו של אדם שחל עליה סעיף 3(ו) והכנסת עבודה של אדם, שנתקבלו לאחר פטירתו, לא יעלה שיעור המס עליהם על 40%..."

ובסעיף 3(ו) נקבע:

"אדם שבשנת מס פלונית נפסקה התעסקותו והכנסתו נקבעת בשומה לפי בסיס מזומנים, יראו את כל הסכומים שלא חוייבו בידי אותו אדם במס לפני ההפסקה מחמת קביעת ההכנסה על בסיס מזומנים כהכנסה בידי מי שזכאי לאותם סכומים בעת קבלתם ולענין זה, 'הפסקת התעסקות' - לרבות שינוי התעסקות או פטירה;..."

40. נמצא כי על מנת להחיל את הוראות סעיף 3(ו) לפקודה צריכים להתקיים תנאים אלה: ראשית, הנישום דיווח כדין על בסיס מזומנים; שנית, הנישום הפסיק את התעסקותו, לרבות עקב פטירתו; שלישית, לפני הפסקת ההתעסקות התגבשה זכאותו של הנישום לקבל סכומי הכנסה מסויימים הנובעים מן הפעילות; ורביעית, במועד ההפסקה הסכומים טרם התקבלו ולכן טרם מוסו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

41. הוראתו של סעיף 3(ו) היא כי **חרף הפסקת ההתעסקות**, ההכנסה תחוייב במס בשעת קבלתה (דהיינו על בסיסי מזומן) בידי האדם שאליו הגיעו הסכומים – למשל, בידי יורשיו של נישום נפטר. הסעיף מבהיר למעשה כי אותו תקבול איננו נעדר מקור.

42. לעמדת המערערת יש להחיל על התקבולים את סעיף 3(ו) מנימוקים אלה:

**"... אריאל, כנישום יחיד, נישום על בסיס מזומן ... על פי הסכם השותפות היה אריאל זכאי לקבל את התקבולים האמורים בסעיף 13 להסכם השותפות (הנושא את הכותרת פרישה לפנסיה), עם הגיעו לגיל הפרישה. אריאל נפטר בטרם עת, ואותם תשלומי קיצבה ... שהיו אמורים להשתלם לאריאל על בסיס מזומן, במועד פרישתו, שולמו למערערת, לאור פטירתו המוקדמת. מבחינת לשון החוק, מתמלאות הוראות סעיף 3(ו) ו 125א במלואן..."**

(סעיפים 75-76 לסיכומי המערערת)

43. מנגד, טוען המשיב כי הנסיבות כאן אינן ממלאות אחר דרישות סעיף 3(ו) לפקודה. לשיטתו, הזכאות לתקבולים צמחה רק **לאחר** פטירת המנוח ולא לפני הפסקת ההתעסקות, כמצווה בסעיף. כמו כן, הזכאות לתקבולים לא הייתה פרי עיסוק המנוח כעורך דין אלא תוצאת פטירתו כשותף (סעיפים 60, 64, 65 ו-70 לסיכומי המשיב).

44. אינני יכול לקבל את עמדת המערערת בעניין זה ואין מקום לומר כי שיעור המס שחל על התקבולים מוגבל בכל מקרה ל-40%.

אם אריאל היה נותר בחיים ופורש מן השותפות בגיל פרישה, אזי היה חל עליו סעיף 13 להסכם השותפות (אליו עוד נשוב בהמשך).

סעיף 13.5 להסכם קובע לאמור:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 14257-05-16 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

**13.5" פרש שותף לפנסיה ... יחולו כל הוראות סעיף 12 דלעיל במלואן והשותפות תשלם לשותף הפורש, לתקופה האמורה בסעיף 12.1 דלעיל (דהיינו למשך 4 שנים) את התשלומים הנקובים בסעיף 12, ובכל מקום באותם הסעיפים בהם נאמר 'השותף הנכה או השארים' אף 'השותף הפורש לפנסיה' במשמע."**

נמצא כי זכאותו של שותף שפרש לתשלומים בהתאם לסעיף 13 להסכם קמה עם הפרישה ובעקבותיה זכאות זו לא הייתה מגובשת וקיימת עוד קודם לכן, כאשר השותף היה פעיל בעיסוקי השותפות. אין זה נכון לומר אפוא כי אריאל עצמו היה זכאי לתשלומים עוד בחייו אך לא הספיק לקבל אותם בפועל – במזומן – בשל פטירתו. סעיף 3(ו) לפקודה דן אך ורק במצבים בהם הזכאות להכנסה הייתה כבר מגובשת לפני הפסקת ההתעסקות ואילו החבות במס טרם הבשילה אך ורק בשל שיטת הדיווח של הנישום על בסיסי מזומן.

לדעתי אין זה המקרה לפנינו. בנסיבות דנן הזכאות המגובשת (היחידה) הייתה לתשלומים על פי סעיף 12 להסכם בגלל פטירתו של אריאל.

45. מדברי ההסבר להצעת החוק במסגרתה נחקק סעיף 3(ו) לפקודה עולה כי הסעיף חל על הכנסות שנותרו לכאורה נטולות מקור לאחר הפסקת ההתעסקות, ומטרתו להכניסן חזרה לתוך רשת המס. כך מוסבר:

**"נישום שהכנסתו נקבעה בשומה לפי בסיס מזומנים מתחייב במס בשנה שבה מתקבל התשלום. עם פרישתו מעיסוקו או עם הפסקת עיסוקו מכל סיבה אחרת יש ומוסיפים להתקבל תשלומים הנובעים מפעילותו בעבר. אם מתברר כי כספים אלו הם חובות ברורים של העסק או משלח-היד שנפסק - הרי שהנם תקבולי פירות; אולם קיימת אי בהירות בקשר לחיובם במס, משום שלפי שיטת קביעת ההכנסה על בסיס מזומנים לא נערכת התאמת חובות, ולא ניתן לצרפם לשנים שלגביהן כבר נערכו שומות סופיות..."** (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 13), תשכ"ח - 1968, ה"ח 769, עמוד 185).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 14257-05-16 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 36442-07-15 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

46. כאן יש להבהיר כי לגבי הרווחים להם אריאל היה זכאי בקשר לפעילות השותפות בשנת 2009, כלומר עוד במהלך חייו, והם חולקו רק לאחר מותו, אין מחלוקת בין הצדדים לגבי מיסויים והם אינם מהווים חלק מהתקבולים מושא הדיון. המערערת אישרה בחקירתה כי הכספים אשר להם היה זכאי המנוח בגין עשייתו בשנת 2009, וטרם שולמו לו לפני שהלך לעולמו, הועברו במהלך שנת 2010 והם נפרדים ונוספים לתקבולים שבמחלוקת. זאת עדותה של המערערת בהקשר זה (עמוד 23, שורה 22 עד עמוד 24, שורה 12):

**"ש: ... האם נכון שבשנת 2010 היו לך הכנסות נוספות מהתשלומים**

**שקיבלת מהשותפות שמקורם בפעילות של בעלך המנוח?**

**... היו לך תשלומים שקיבלת למעט התשלום [התקבולים מושא**

**הערעור] שעליהם אנחנו דנים עכשיו בשותפות. שמקורם בעבודת**

**בעלך המנוח?**

...

**ת: כן. ... מה שקורה במשרד ... כול שנה הם משלמים את מרבית**

**התשלומים שהם צריכים לשלם לך לשותפים וכדומה. אבל יש חלק**

**מהכנסות שמאותה שנה הם לא משלמים אותם עד 31 לדצמבר אלא**

**ב-1 בינואר. כך זה היה כול השנים. ואז, מכיוון שבעלי נפטר ב-29**

**בדצמבר הייתה יתרה שלא שולמה לו ב-29 בדצמבר. מכיוון שהוא**

**נפטר. ... את מה שהגיע לו, הם נתנו לו... הייתה יתרה שהוא היה**

**צריך לקבל אותה לו היה חי וממשיך הוא היה מקבל אותה ב-1**

**בינואר..."**

זאת, כאמור, לגבי ההתחשבנות עבור שנת 2009, עניין שאיננו נדון בערעור זה.

47. אשר על כן, לגבי התקבולים התקופתיים מושא הדיון, הגעתי למסקנה כי אין הצדקה להחיל

עליהם את הוראות סעיף 3(ו), וממילא לא יחולו לגביהם הוראות סעיף 125א לפקודה

המגביל את שיעור המס ל-40%.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

### ז. האם חל על התקבולים סעיף 2(5) לפקודה?

48. המערערת גורסת כי התקבולים – המכונים "פנסיה" בהסכם השותפות – הם בבחינת "קצבה" לצרכי מס. מכאן ממשיכה המערערת ומגיעה לתוצאה כי חל סעיף 9ב לפקודה, הפוטר ממס 35% מן הקצבה, ללא תקרה או הגבלה לגבי גובה הקצבה. כמוסבר, המערערת הייתה זכאית על פי הסכם השותפות לארבעה תשלומים שנתיים לאחר פטירתו של אריאל, אם כי לפי העדויות נראה כי התקבולים חולקו בפועל לסכומים חודשיים ואף חצי חודשיים.

49. סעיף 2(5) לפקודה שכותרתו "גימלאות" דן בהכנסה פירותית שמקורה ב"קיצבה, מלוג או אנונה". בפקודה אין הגדרה למונח "קצבה" לצורך סעיף 2(5), ומעטה הפסיקה הישראלית אשר נדרשה לפרש מונח זה בתחום המיסוי.

50. לתפיסתי יש לצקת תוכן למושג "קצבה", המופיע כמקור הכנסה בסעיף 2(5) לפקודה, לפני שפונים לתכליתם של סעיפים 9א ו-9ב לפקודה, הבאים להעניק פטור חלקי לסוגים המסויימים של קצבאות המפורטים בהם. סעיף 9ב, אשר תחולתו שנויה במחלוקת בערעור זה, חל על "הכנסה לפי סעיף 2(5)". דהיינו, כדי לבחון את תחולתו של סעיף 9ב בנסיבות נתונות, ראשית יש להיווכח כי בפנינו "הכנסה לפי סעיף 2(5)". סעיף 2(5) עצמו איננו הוראת הקלה אלא חלק מרשימת מקורות ההכנסה העומדת בבסיס הפקודה ובמובן זה הוראותיו הן "ניטרליות" – אין הן מרמזות על הקלה או על הכבדה בהטלת המס. סעיף 2(5) אף קודם לסעיף 9ב בתולדות חקיקת הפקודה (סעיף 2(5) הוא בין ההוראות המקוריות של הפקודה ואילו ההקלה במתכונת סעיף 9ב הוספה לפקודה בשנת 1973).

נראה אפוא כי עיקר מלאכתנו כאן איננו באיתור תכליתו של סעיף 9ב ובהגשתה, אלא בפרשנות סעיף 2(5) לפקודה, אשר בו מצא המחוקק לנכון לייחד מקור הכנסה נפרד (או מקורות נפרדים) ל"קיצבה, מלוג או אנונה".

אם ייקבע כי תשלום פלוני הוא אכן בבחינת "קצבה", הרי ממילא יחולו עליו הוראות סעיף 9ב לפקודה, בהתקיים תנאיו, יהיו תכליותיו של סעיף אחרון זה אשר יהיו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 14257-05-16 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 36442-07-15 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

51. המילה קצבה מוגדרת במילון אבן שושן כך :

"1. מידה קבועה, שיעור מסויים ומוגדר; 2. פנסיה, תשלום קבוע המשתלם על ידי מוסד פרטי או צבורי לאדם שפרש מעבודתו לעת זקנתו או מי שאיבד את כושר עבודתו; 3. תמיכה מקופת-הציבור לנצרכים."

52. כאמור, הפקודה עצמה איננה מספקת הגדרה כללית למונח קצבה. ניתן למצוא בחקיקה משיקה הגדרות שונות, בהקשרים שונים, וברור כי השימוש בהן לצורך ההיקש חייב להיעשות בזהירות. כך לדוגמה מצינו כי בתקנות מס הכנסה (כללים לאישור ולניהול קופות גמל), תשכ"ד – 1964, מוגדר המונח כדלקמן :

"'קצבה' - תשלומים תקופתיים המשולמים לעמית-עצמאי, לעמית-שכיר או לעובד זכאי של עמית מעביד בקופת גמל מרכזית לקצבה... או לזכאים לכך לאחר מות העמית על ידי קופת גמל... , מדי חודש באופן רציף, בסכומים שווים או בסכומים שווים בצירוף תוספת הנובעת מהוראות שבתקנון הקופה לענין הצמדה או ריבית..."

בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), תשס"ה – 2005, מופיעה ההגדרה שלהלן :

"'קצבה' - כל אחת מאלה :

(1) תשלומים המשולמים מדי חודש בחודשו באופן רציף מקופת גמל, ... בסכומים שווים או בסכומים שווים מעודכנים, לעמית עצמאי, לעמית-שכיר או לעובד של עמית-מעביד, במשך כל ימי חייהם, ולאחר מותם - למוטבים שלהם, אם ישנם; לעניין פסקה זו, 'סכומים שווים מעודכנים' - סכומים שווים כשהם מעודכנים בהתאם להוראות בתקנון הקופה שעניינן הצמדה או ריבית....

(2) תשלומים המשולמים מדי חודש בחודשו באופן רציף בסכומים שווים או בסכומים שווים מעודכנים, לעמית-עצמאי או לעמית-שכיר, באופן



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

הזה:

- (א) תשלומים מקופת גמל, לפי תקנונה, במשך תקופה מוגדרת;  
 (ב) לאחר שהסתיימה התקופה האמורה בפסקת משנה (א) - תשלומים ממבטח לפי פוליסת ביטוח... או תשלומים מקופת גמל אחרת, לפי תקנונה, המשולמים במשך כל ימי חייו של העמית או של העובד כאמור;"

כמו כן בחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו, תשע"ד-2014, קצבה מוגדרת כ"תשלומים המשולמים מדי חודש בחודשו, באופן רציף, מאוצר המדינה או מגוף משלם, לפי הסדר חיסכון, לחוסך או לשאירו".

53. עוד רמז בעניין זה אפשר למצוא בהוראות סעיף 9(16) לפקודה, הפטרות ממס "קיצבאות שאירים" כהגדרתן שם. בין היתר, הסעיף האמור חל על קצבה "המשתלמת מקופת גמל לקצבה או בהתאם לתכנית ביטוח, או המשתלמת מכוח הסדר פנסיה תקציבית...". המונח "הסדר פנסיה תקציבית" מוגדר לצורך זה כ"הסדר לפי דין או הסכם לרבות הסכם קיבוצי, שלפיו תשולם קצבה מדי חודש בחודשו באופן רציף, מקופת המעביד, לעובד שפרש מעבודתו, במשך כל ימי חייו, ולאחר מותו - לשאירו".

54. גם בספרות המקצועית ניתן למצוא תיאורים שונים למונח קצבה. פרופ' יורן תיאר קצבה כ"תשלום המשתלם לעתים קצובות, במשך תקופה ארוכה, על-פי הסכם או מכוח הדין...". ("מיסוי קצבה, מלוג ואנונה", משפטים, י, תש"מ, עמוד 52).

לגישת פרופ' נמדר, "המונח 'קצבה' פירושו תשלום מחזורי לעובד מאת מעבידו או מגוף אחר על פי הסכם שנערך בין הצדדים מבעוד מועד. אין המונח 'קצבה' מוגבל רק לתשלומים המתקבלים מאת המעביד והוא יכול גם תשלומים מהמוסד לביטוח לאומי..., ובלבד שהינם משתלמים במחזוריות ולא באופן חד פעמי." (מס הכנסה (יסודות ועיקרים), עמודים 144-145 (מהדורה רביעית, 2013)).

כמו כן, בספרם של רפאל ולזר, מוסבר כי: "המונחים 'קיצבה' (pension) ו'אנונה' (annuity) מתארים תשלום, החוזר ונשנה בצורה מחזורית וקבועה. המונח 'קיצבה'



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

משמש בדרך-כלל לתיאור תשלומים המשתלמים לעובד עם פרישתו מעבודתו, בעוד המילה 'אנונה' משמשת לתיאור תגמולים, המתקבלים בידי נישום עצמאי, מכוח פוליסות ביטוח או הסדרים אחרים, שעשה בעוד מועד לקראת פרישתו..." (מס הכנסה, כרך ראשון, עמוד 218 (מהדורה רביעית, 2009)).

55. התייחסות נוספת למונח קצבה מופיעה בקובץ הפרשנות של רשות המסים (החבק) לעניין סעיף 2(5) לפקודה: "קצבה מוגדרת בפסיקה כסכום המשתלם לאדם במחזוריות, בקביעות מסוימת ולתקופה קצובה..."

56. בהעדר הגדרה משפטית מפורטת ומחייבת לצורך יישום סעיף 2(5) לפקודה, ניתן אך לשרטט קווים כלליים למושג "קצבה" בהתאם לתכונות אשר בדרך כלל יאפיינו תשלומים המכונים "קצבאות" בפי הבריות. תכונות אלו, המפורטות מטה, אינן מבחנים נוקשים אלא אפיונים שלעיתים יימצאו ולעיתים לא יימצאו. תשלום אשר בדין ראוי להיחשב "קצבה" עשוי שלא לקיים את כל התכונות ואילו תשלום אשר מקיים חלק מן התכונות עשוי בדין שלא להיחשב קצבה.

57. הייתי מונה בהקשר זה שש תכונות, כאשר רשימה זו איננה מתיימרת להיות סגורה וממצה:

- (א) מחזוריות - ככלל, קצבה משתלמת מדי תקופה (למשל, מדי חודש) והיא איננה תמורה חד פעמית. עם זאת, תזרים תשלומי קצבה עשוי להיות מהוון והפקודה מכירה באפשרות זאת במפורש (בין היתר, בסעיף 9ב עצמו).
- האופי המחזורי של קצבה עומד בבסיס מיקומו כמקור בסעיף 2 ובחלק ב לפקודה, דהיינו כהכנסה פירותית המופקת באופן חוזר ונשנה. תכונה קשורה היא רציפות, קרי קבלת תשלומים ללא פרקי זמן ארוכים מדי בין תשלום לתשלום.
- (ב) קביעות או יציבות הסכום - גובה הקצבה התקופתית יהיה לרוב קבוע ויציב וישתנה כתוצאה מהתאמות מובנות (למשל, עקב הצמדה ליוקר המחיה).
- (ג) תשלום על פני תקופה ארוכה - תקופת תשלום קצבה תהיה בדרך כלל ממושכת (למשל, עד גיל מסויים או לכל החיים) ולא לתקופה קצרה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

(ד) **צבירת זכאות** - גובה הקצבה עשוי להיקבע על בסיס צבירת זכאות על פי מדד כלשהו של ותק או תרומה, כגון שנות שירות או סכום כסף נחסך. סכום הקצבה עשוי להשתנות בהתאם לרמת ההכנסה עובר לתחילת ביצוע התשלומים.

(ה) **הפרשה או השתתפות כספית** - המקורות לתשלום הקצבה עשויים לנבוע, כולם או חלקם, מהפרשת סכומים בעבר על ידי המשלם או המקבל או שניהם.

(ו) **ייעוד סוציאלי** - עצם תשלום הקצבה עשוייה לבטא דאגה לרווחת המקבל ולביטחונו הכלכלי, כלומר כ"משענת כלכלית למפרנס לעת צמצום יכולת ההשתכרות שלו" (כאמור בדברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 19), תשל"ג - 1973, ה"ח 1048, עמוד 187).

58. אני שב ומדגיש כי ניתן למצוא דוגמאות של תשלומים שהם לכל הדעות מהווים "קצבאות" אולם אינם מגלים את כל התכונות הנ"ל,<sup>2</sup> כפי שניתן למצוא דוגמאות של תשלומים אשר לכל הדעות אינם בחזקת קצבאות למרות שהם כן מתאפיינים בחלק מן התכונות המנויות.

59. נפנה עתה לבחון קיומם או העדרם של התכונות והאפיונים האמורים **במקרה דנן**, לפי נסיבותיו, בנסיון להשיב על השאלה האם בפנינו "קצבה" כמשמעותה בפקודה, אם לאו.

### (א) מחזוריות ורציפות

60. כאמור, התקבולים שולמו למערערת באופן רציף ושוטף (לרוב, פעם או פעמיים בחודש) במשך ארבע שנים.

61. בנושא זה טענת המערערת כפולה: ראשית, התקבולים שולמו לה כאמור לפחות "אחת

<sup>2</sup> כך, למשל, אופן קיום התכונות השונות הנ"ל עשוי להשתנות בין תכנית פנסיה מסוג defined contribution לבין תכנית פנסיה מסוג defined benefit.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לחודש", ושנית, "גם אם לא היו רווחים לשותפות, היו מובטחים למערערת סכומי מינימום חודשיים, כאמור בסעיף 12.1.4 להסכם השותפות..." (סעיף 51 לסיכומים ועמוד 2 לסיכומי התגובה מטעם המערערת).

62. אעיר כי ככלל מוקד הבחינה אינו באופן בו שולמו התקבולים בפועל, אלא במאפייניהם כפי שסוכמו בהסכם. על אף שבמציאות, כך נראה, המערערת קיבלה סכומי כסף מדי חודש או אף לעתים תכופות יותר, הרי שעל פי חלופת התשלום שבה בחרה, גם בהינתן שהשותפות רווחית, השותפות לא הייתה מחויבת בתשלומים חודשיים, וחובתה התמצתה בתשלום "מכל חלוקת רווחים שתעשה", לכשתיעשה, ולכל המאוחר בעת ההתחשבות לאחר עריכת הדו"ח השנתי.

באשר לסכומי מינימום, בהוראות המסדירות את חלופת התשלום שבה בחרה המערערת (סעיף 12.1.6 להסכם), נקבע במפורש כי סעיף 12.1.4 לא יחול, כך שהיא לא הייתה זכאית לסכומים חודשיים על חשבון התקבולים ("...שארי של שותף שנפטר יהיו זכאים להמיר את הסדר התשלומים הקבוע בכל הסעיפים (ביחד) 12.1.3 ; 12.1.4 ו-12.1.5 לחוזה זה...").

63. לשיטת המשיב כיוון שהתקבולים נגזרו מרווחי השותפות, ולא הייתה כל וודאות לקבלת סכומי כסף במקרה שפעילותה לא תשיא רווחים, אזי יסוד המחזוריות היה חסר (סעיף 37 לסיכומי המשיב).

64. האם קיומו של סיכון אכן פוגע בסממן המחזוריות כטענת המשיב? לטעמי, אלמנט הסיכון והעדר קיומו של תקבול מובטח נוגעים יותר לתכונות (ב) ו-(ו) בעניין יציבות הסכום וייעודו כמשענת כלכלית, בהן אדון להלן.

65. במקרה דנן נקבע בהסכם השותפות במפורש כי התקבולים יתקבלו במקביל לכל חלוקת רווחים בין השותפים בתקופה הרלבנטית, ולכל המאוחר, אחת לשנה, בעת עריכת התחשבות שנתית. משכך, המנגנון שבבסיס התקבולים מתאפיין ברמה מסוימת של מחזוריות, או ביתר דיוק פוטנציאל לחזרה כאמור.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

כמוסבר, הלכה למעשה התקבולים שולמו באופן מחזורי ורציף על פני כל התקופה הנדונה.

### (ב) סכום קבוע ויציב

66. שני הצדדים סבורים כי אלמנט ה"קביעות" מאפיין קצבה, אך פרשנותם לסממן זה היא שונה. לטענת המשיב, הקביעות מתבטאת בגובהו של התקבול – דהיינו, כי מדובר **"בסכום שווה (מלבד עדכון רכיב המדד)"**.

67. לעומת זאת, לשיטת המערערת הקביעות נוגעת לאופן בו שולמו התקבולים ולא לגובהם. לדבריה, **"הקביעות, אם וככל שנדרשת כזאת, כן מתקיימת, שכן המשיב מחליף בין קביעות (=בצורה קבועה), לבין גובה התקבול (שיכול וישתנה)"**. (עמוד 2 לסיכומי התגובה מטעם המערערת).

המערערת אף מציינת כי פרשנותה בעניין זה תואמת את עמדת רשות המסים עצמה כפי שבאה לידי ביטוי בקובץ הפרשנות לסעיף 2(5), שם נאמר כי קצבה היא **"סכום המשתלם... בקביעות"**, ולא נכתב שהסכום הוא קבוע כעמדת המשיב כאן (סעיפים 50-51 לסיכומי המערערת ונספח טו לתצהירה).

68. לדעתי, מעבר לקביעות בעיתוי התשלום (שאותה כיניתי קודם לכן מחזוריות ורציפות), תכונה אחרת המאפיינת קצבה היא סכום תשלום בגובה קבוע או יציב, בכפוף להתאמות כדוגמת הצמדה למדד המחירים. יציבות זו מאפשרת למקבל הקצבה לכלכל את צעדיו ללא חשש כי הסכום המתקבל בתקופה פלונית לא יספיק לצרכיו.

במקרה דנן, תכונת יציבות הסכום כלל איננה קיימת במובן זה שגובה התקבולים נגזר מהרווחים שהפיקה השותפות מדי שנה, מבלי שנקבע סכום מינימלי כלשהו. במצב דברים זה לא ניתן לומר כי המערערת יכלה לצפות לסכום קבוע או יציב על פני תקופת הזכאות. עם כל הכבוד, טענת המערערת כי **"ביחס לשותפות המדוברת... הסיכון להעדר רווחים, היה נמוך מאוד, שלא לומר אפסי"** היא בגדר חכמה שלאחר מעשה, ולא הוכח כי כלל לא



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 14257-05-16 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 36442-07-15 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

הייתה תנודתיות ברמת הרווחים בפירמה בשנים שקדמו לתקופה הנדונה.

בהקשר זה, גם הסכום החודשי בסך של 2,250 ש"ח (בערכו המקורי לפני הצמדה) שנקבע בחלופת התשלום הראשונה (שלא נבחרה כאן), יכול היה לקטון וממילא שולם כמקדמה, כך שלכאורה יכלה השותפות לדרוש את השבתו במצב בו לא היו לה די רווחים.

להשלמת התמונה יובהר כי בפועל לא הייתה תנודתיות גדולה מדי בגובה הסכומים החודשיים שנתקבלו על ידי המערערת וכי הם נעו לרוב בין כ-107 אלף ש"ח לבין כ-197 אלף ש"ח לחודש. אולם כאמור לא יכול היה להיות בטחון כי כך יקרה.

### (ג) תשלום על פני תקופה ארוכה

69. המערערת מפנה, בין היתר, לעמדתה המוצהרת של רשות המיסים בקובץ הפרשנות הנזכר, שלפיה קצבה היא "סכום המשתלם... לתקופה קצובה" וטוענת כי אכן במקרה כאן התקבולים שולמו לתקופה קצובה בת ארבע שנים (סעיפים 50, 51 ו-144 לסיכומי המערערת). מאידך, לטענת המשיב גם אם מדובר ב"תקופה קצובה" הרי שכאן מדובר בתקופה קצרה, וודאי בהשוואה לתקופת משך כל ימי חייו של אדם, המוזכרת בהגדרת המונח קצבה בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים שהובאה לעיל. לשיטת המשיב, כוונת המחוקק, בין היתר, בהוראות סעיף 9ב, הייתה עידוד יצירת בטחון כלכלי לשנים ארוכות (סעיפים 19-23, 33-35, 39-41 לסיכומים מטעם המשיב).

70. בהעדר הגדרה בסעיף 2(5) לפקודה, הייתי מאמץ גישה גמישה לפיה די בתקופה ממושכת למשך שנים, כדי לאפיין קצבה אף אם התקופה קצובה ואיננה לכל החיים.

71. לטעמי תקופה של ארבע שנים (ובמקרים מסוימים על פי הסכם השותפות, אף שלוש שנים) אינה ארוכה בהקשר זה. זאת, בייחוד כשמביאים בחשבון את ייעודם של התקבולים לפי גישת המערערת - להבטיח את רווחתם ומחייתם של השותף ובני משפחתו. לכאורה מטרה זו לא תושג באמצעות "פנסיה" שקבלתה נמשכת על פני ארבע שנים בלבד. המערערת אף העידה על דברים שאמר לה המנוח בתקופת מחלתו: "את יכולה להיות רגועה. את 4 שנים תקבלי קצבה. אני מקווה שב-4 שנים האלה את תצליחי להתאפס לעמוד על הרגליים";





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ובהמשך היא סיפרה: "לא תיארתי שהוא ימות בגיל כול כך צעיר שה-4 שנים האלה יצטרכו להספיק לי 35 שנה..." (עמוד 21, שורה 5 עד שורה 7). לכן, בהיבט זה עוצמת סיווג התקבולים כקצבה איננה גדולה.

### (ד) צבירת זכאות לפי ותק או תרומה של המקבל

72. ככלל, ניתן לצפות לקיומו של מתאם כלשהו בין גובה הקצבה למעמדו או תרומתו של המקבל לארגון. אלה יכולים להתבטא בשנות ותק, רמת השכר, דרגה, או גובה החיסכון שנצבר עבורו לאורך השנים.

73. דומה כי עוצמתו של אפיון זה במקרה דנן חלשה. התקבולים אכן נגזרו מן הרווחים לפי חלקו של השותף הנפטר בהם והאחוזים בשותפות עשויים לשקף ותק בפירמה, אך הדבר איננו בהכרח כך. ככלל, ניתן למצוא בהסכם רק הבדלים שוליים בין היקף הזכאות של שותף שהצטרף זה עתה לשותפות אל מול זכאותו של אחד מהשותפים המייסדים.

74. אמנם שיעור ההחזקה המקורי של שותף נקבע (בין היתר) על בסיס השקעתו הכספית ביום הצטרפותו (לדברי המערער, "שותף שנכנס משקיע כסף. מביא כסף מהבית" (עמוד 23, שורה 3)), וכן רק שותפים בעלי ותק של שנתיים או יותר זכאים לקבל תוספת אחוזים בעקבות פרישתו של שותף אחר. אולם מעבר לכך, לא קיים ביטוי לשנות הוותק. נמצא כי לפי הוראות ההסכם הנדון, שאיריו של שותף ותיק אשר החזיק אחוז פלוני מזכויות השותפות לא יקבלו תקבולים גבוהים יותר משאיריו של שותף חדש אשר החזיק באותו אחוז (למשל עורך דין בעל נסיון במשרד אחר אשר הצטרף לפירמה בעקבות מיזוג משרדים).

### (ה) הפרשה או השתתפות כספית

75. התקבולים לא שולמו מתוך סכומים שהופרשו על ידי המנוח ולא הובאו כל ראיות כי השותפות נהגה להפריש כספים כלשהם לאורך השנים, לצורך עמידה במחויבויותיה כלפי השותף המפסיק. נמצא כי מנגנון חישוב התקבולים הבטיח כי בתרחיש הגרוע שבו עסקי השותפות ייחלשו, לא ייגרם לה חיסרון כיס בשל תשלום התקבולים – שכן, גובה התקבולים יקטן בהתאם, ובמקרה הקיצוני, השותפות לא תידרש לשלם כלל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

### (ו) ייעוד סוציאלי

76. המערערת חזרה שוב ושוב בעדותה על כוונות השותפים, ביניהם המנוח, בעריכת ההוראות הרלבנטיות בהסכם:

"... הרעיון שלהם היה להשוות את הפנסיה שיקבלו השותפים הפורשים או הנכים חלילה או הנפטרים לצערי הרב למה שקורה במשק בכלל. כשאדם פורש מעבודתו בחברת חשמל או בזק. אז הוא מקבל כ-40%. היה להם רעיון סוציאלי מאחורה. הם רצו לדאוג לעצמם, לדאוג לשארים כי אין מקורות פנסיה אחרים...

...

אריאל ושאר השותפים רצו לדאוג לעתידם הפנסיוני כאשר הם פורשים או חלילה נפטרים ומשאירים שארים. וה-4 שנים האלה נועדו לתת איזושהי קצבה, איזה פנסיה שמאפשרת להמשיך ולהתפרנס ולהתקיים..."

(עמוד 20, שורה 17 עד שורה 20; עמוד 51, שורה 7 עד שורה 10)

77. המערערת הוסיפה כי נוכח מעמד השותפים כעצמאיים, והעובדה שלא שימשו כעובדים של מעסיק אחר, לא עמדה להם זכאות לפנסיה מכוח דין כלשהו: "זה לגיטימי. אנשים האלה אינם שכירים. אינם עובדים בשום מקום אחר. הם היו צריכים לדאוג לעתידם..." (עמוד 51, שורות 22-23).

78. המערערת העידה על מחברות שבהן נהג אריאל לרשום על ענייניו האישיים, על נושאים כספיים, ועל סוגיות הקשורות בשותפות (המערערת לא הציגה את תוכן המחברות בפני בית המשפט או בפני המשיב, בשל אופיו האישי). לפי עדותה, אריאל ז"ל, אשר כבר חלה במחלה קשה, כתב במחברות בין היתר על ה"פנסיה" שעתידיה המשפחה לקבל (עמוד 44, שורה 8 עד שורה 32).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

79. המערערת סבורה כי השימוש שנעשה במונח "פנסיה", הן בהסכם והן במחברות הנוכחות, מלמד על הרציונל הסוציאלי שהניע את השותפים:

"ההסכם מדבר בעד עצמו. ההסכם קבע שיקול, ההסכם מדבר על שיקול סוציאלי. לדאוג לשארים. לדאוג לשותף שפורש. לכן הוא הגדיר את זה כפנסיה... זה היה אומד דעת הצדדים. זה מה שהם התכוונו, זה מה שאריאל העיד עליו במחברת..."

...

יש פה מחברת שהוא כתב לפני ניתוח... והוא כתב, אני דואג לך לפנסיה, לעתיד הכלכלי את צעירה. שלך ושל הילדים.

...

והוא כתב פה [במחברת] זאת פנסיה, אני דואג לעתידך... הוא נוקט פה במילה פנסיה וקצבה.

...

והוא גם כותב לי איך לבחור לפי סעיף 12.1 [להסכם השותפות] באיזו חלופה לבחור. שזה יהיה ל-4 שנים. והוא כותב לי אני סומך על השותפים שלי..."

(עמוד 51, שורה 17 עד שורה 21; עמוד 15, שורה 28 עד שורה 30; עמוד 20, שורה 32 עד עמוד 21, שורה 2; עמוד 44, שורה 24 עד שורה 26)

80. בהקשר זה יש גם להזכיר כי בכרטסות הנהלת החשבונות של השותפות, ובדיווחי המערערת לרשות המיסים, נרשמו התקבולים כפנסיה או כקצבה (סעיפים 18-19 ונספח ב לתצהיר המערערת; נספחים 1, 2, 3-4 לתצהיר מטעם המשיב).

81. לעומת זאת, טענת המשיב בעניין זה היא משולשת:

(א) במישור העובדתי - המשיב גורס כי התקבולים שולמו תמורת "מגוון שלם של זכויות שעשויות לעמוד לשותף" ומדובר ב"תשלום חלופי לזכויות אלה ובכך לא תהא לשותף המפסיק... זכות תביעה בגין אותן זכויות...". היינו, לשיטת המשיב,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

התקבולים ניתנו בעבור סל רחב יותר של זכויות שהיו עשויות לעמוד לשותף, ולכן לא מדובר בקצבה (סעיפים 54-55 לסיכומי המשיב).

(ב) במישור המשפטי - טוען המשיב כי "לא כל מנגנון שקובעים שותפים ולא כל 'רשת ביטחון' שיוצר לעצמו אדם לתקופות בהן יפסיק לעבוד - יש לראות כ'קצבה'... קיימים תנאים שונים בהתקיימם רואה המחוקק את הסכומים כקצבה. תנאים אלה אינם מתקיימים בנסיבות דיוננו." בהמשך, שב המשיב ומסביר כי הוא "אינו חולק על כך כי במנגנון שקבעו הצדדים להסכם השותפות יש כדי להעניק תקבולים כספיים ליורשים הזכאים אולם אין בכך לקבוע שכספים אלה עולים לכדי הגדרת המונח קצבה בהתאמה לכוונת המחוקק ורציונאל החקיקה..."; באותו אופן, גם בכינוי הסכומים בהסכם כ"פנסיה" אין כדי לקבוע את סיווגם (סעיפים 45, 46, 59 ו-82 לסיכומי המשיב).

(ג) במישור הראייתי - גורס המשיב כי "המערערת אינה יכולה להעיד על כוונת השותפים בעת עריכת ההסכם שכן לא היתה חלק מעריכתו... כך גם, התייחסות המערערת לכוונות השותפים להשוות ההסכם למצב במשק אינה עדות של עובדה המצויה בידיעתה האישית והיא עדות שבסברה". טענה דומה בדבר משקלה של עדות שמועה, הועלתה בקשר לכוונת המנוח הנלמדת כביכול מהמחברת ש"לא הוצגה... ואין אנו יודעים האם ומה כללה...". בעניין זה, מלין המשיב כי המערערת בחרה שלא להביא לעדות אף לא אחד מבין השותפים המייסדים של גורניצקי, שעשוי היה לשפוך אור על כוונת הצדדים בהסכם. זאת, על אף יחסי החברות ששמרה עמם לטענתה (סעיפים 48, 50, 57 ו-58 לסיכומי המשיב).

82. לדעתי אין להעניק משמעות רבה מדי לשימוש שנעשה כאן במונח "פנסיה", ואין באופן בו כינו הצדדים את התקבולים כדי להכריע בשאלת סיווגם לצורכי מס.

אף ייתכן כי למשלמת היה אינטרס פסקלי להשתמש במונח "פנסיה" כתיאור להוצאה המוצאת על ידיה.

83. עם זאת, לצורך הדיון אני מוכן להניח כי השותפים, ובכלל זה המנוח, ביקשו להסדיר תשלום סכום כסף ממשי בעת פטירה של שותף. הדבר הגיוני ונתמך בעדות המערערת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

אולם, דומה כי גם מצבה הכלכלי של השותפות והיתכנות המשך פעילותה הובאו בחשבון, והשותפים ביקשו להגדיר ולהגביל את הנטל הכלכלי שיוטל על קופתה בעת הפסקת פעילותו של שותף. בין היתר, יש בפריסת התקבולים על פני תקופה כדי להקל על תזרים המזומנים מבחינתה של הפירמה, וכן כדי לגרום למיצוע היקף הרווחים אשר ישמש בסיס לקביעת גובה התקבולים.

84. כאן יוזכר כי אלולי ההסכם שנכרת, אזי במות שותף השותפות הייתה מתפרקת והייתה נדרשת עריכת התחשבויות בין השותפים לשעבר לבין עזבון השותף הנפטר; ראו לעניין זה הוראות סעיפים 50, 51, 54 ו-55 לפקודת השותפויות. חלף ההסדר הסטוטורי האמור, הוסכם כי (א) השותפות לא תפורק עקב פטירת שותף; (2) יורשי השותף הנפטר לא יהיו זכאים להמשיך ולהחזיק בזכויות בשותפות שהיו בידיו (חרף האמור בסעיף 1 לחוק הירושה התשכ"ה-1965); (ג) כנגד ההסכמה שלא להמשיך ולהחזיק בזכויות כאמור, היורשים יהיו זכאים לקבל סכומי כסף מן השותפות.

85. סעיף 12.5 להסכם, אשר הובא לעיל, נועד להבטיח כי הכספים שישתלמו לשותף המפסיק יהיו "סילוק סופי של חלק השותף ... בשותפות ובמוניטין". ובהמשך, בסעיף 12.6 להסכם השותפות נקבע כי השותף המפסיק לא יהיה זכאי ל"כל תשלום אחר או נוסף מהשותפים ו/או מהשותפות ו/או מלקוחותיה או לכל זכות אחרת או נוספת בשותפות..." ; היינו, מדובר ב"סילוק סופי" ומוחלט כלפי כל הנוגעים בדבר (הדיון כאן קשור גם לדברים שייכתבו בהמשך לגבי האופי ההוני של התקבולים, ושני הנושאים שלובים זה בזה).

86. בעדותה, התייחסה נציגת המשיב לנקודה זו ואמרה:

"המנגנון הזה בא להגן על השותפים. להגן על השותפות... והשותפים בעצם רצו למנוע משותף שהוא פורש, פרישה רגילה, שותף שהוא חלילה נהיה נכה או כול סיבה אחרת מתביעות מסוג כזה או אחר... לא רוצים ליצור מצב של סכסוכים ותביעות בינם לבין עצמם. ולכן יש את המנגנון הזה..."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

(עמוד 58, שורה 10 עד שורה 18)

דומה כי יש ממש בהבנת נציגת המשיב לפיה הסדרי העזיבה והפרישה השונים באו במידה רבה להבטיח סגירה סופית של כל ההתחשבנויות הכספיות הפתוחות בין השותפים ולשם מניעת מחלוקות בעתיד באשר לזכויותיהם השונות, **ובנוסף לכך** ההסדרים האמורים ביטאו דאגה פטרנליסטית לרווחת השותף המפסיק ומשפחתו.

87. גם בהוראות סעיף 12 להסכם המסדירות את שתי חלופות התשלום במקרה של פטירת שותף, ניתן למצוא הסדר שבו נשמר האינטרס הכלכלי של יורשי השותף מחד, וזה של השותפים הנוותרים מאידך. כך למשל, בסעיף 12.1.3 להסכם נקבע כי לצורך חישוב רווחי השותפות (שסכום הזכאות של יורשי הנפטר נגזר מהם) יופחתו ההוצאות המקובלות בשותפות **בתוספת סכום קבוע כשהוא מוכפל במספר השותפים**.

88. לפיכך, על סמך החומר העומד בפני בית המשפט אין מקום להסיק כי מטרתן היחידה (או אפילו העיקרית) של הוראות ההסכם האמורות הייתה לדאוג לרווחתם ולמחייתם של בני משפחתו של שותף נפטר. דומה כי המנגנון הקבוע בהסכם נועד לדאוג גם לאינטרסים הכלכליים של כלל השותפים ולתחום את הנטל הכלכלי שיוטל על השותפות במועד סיום פעילותו של שותף. אדרבה, חישוב סכום התקבולים על בסיס רווחי השותפות, **ועל בסיס זה בלבד**, איננו עולה בקנה אחד עם ההצדקה הסוציאלית שנטענה; יש לצפות כי "משענת כלכלית" תובטח לשאירי שותפים ללא כל קשר לרווחיות תקופתית, כפי שיש לצפות כי היא תשולם לאורך שנים רבות ובסכומים מדודים, ולא דווקא במיליוני שקלים על פני תקופה קצרה יחסית.

89. לעניין הסיווג הפיסקלי של תקבול כ"קצבה", ההבנה הסובייקטיבית של המקבל לפיה מקור הכנסה פלוני נועד "להבטיח את בטחונו הכלכלי", איננה מעלה או מורידה. לעתים ניתן לומר דברים דומים לגבי נכס מקרקעין מושכר, המניב דמי שכירות שמשכירו הקשיר רואה בהם "פנסיה", או תיק אגרות חוב סולידי המניב זרם יציב של ריביות ורווחי הון שהם עבור מחזיק התיק המבוגר בבחינת "פנסיה". כמובן שאין די בכך על מנת להפוך את ההכנסות האמורות ל"קצבה" לעניין הפקודה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

90. נטען כי לסעיף 9 לפקודה, בדומה לסעיף 9א, תכלית סוציאלית הבאה להקל על מקבלי פנסיה בייחוד בשלב החיים בו כושר העבודה מצטמצם ועימו היכולת להתפרנס מיגיעה אישית: **"תכליתן של ההקלות [אשר בסעיפים 9 ו-9ב לפקודה, בין היתר] היא לאפשר יצירת משענת כלכלית למפרנס לעת צמצום יכולת ההשתכרות שלו, וכן עידוד חיסכון לתועלת הפרט ומשק המדינה על-ידי הפניית אמצעים מצריכה להשקעות ארוכות טווח"** (דברי ההסבר להצעת תיקון מס' 19 - ראו סעיף 57 לעיל).

אולם, כאמור, סעיף 9ב יחול רק אם מדובר ב"הכנסה לפי סעיף 2(5)", ולכן אם תשלום פלוני איננו ניתן לסיווג כ"קצבה" לפי תכונותיו, אין בהוראות סעיף 9ב כדי להושיע. יתרה מזאת, ניתן לייחס לסעיף 9ב תכלית נוספת מצומצמת וטכנית יותר, שאיננה קשורה לכל תפיסה סוציאלית: הרי כפי שהעיר המשיב, בדברי ההסבר לחקיקת סעיף 9ב נאמר: **"בהכנסות לפי סעיף 2(5) לפקודה (קיצבה, מלוג או אנונה) כלולים לא רק פירות אלא גם החזר קרן. מאחר שלגבי רכישת מקור הכנסה ניתן בדרך כלל פחת, וניתן כאמור לראות את רכישת הזכות לקבלת קיצבה כרכישת מקור הכנסה, מוצע לתת להכנסות כאמור פטור חלקי, המהווה מעין תחליף לפחת."** (דברי ההסבר להצעת תיקון מס' 19, עמודים 200-201; סעיפים 29-30 לסיכומי המשיב). רציונל זה מזכיר סוגייה נושנה הקשורה למיסוי אנונות – האם יש לראות את **מלוא** הסכום התקופתי המתקבל כהכנסה פירותית החייבת במס, או שמא יש לחלץ מתוכו מרכיב החזר הוני, המייצג את סכום הקרן אשר שולם בתחילה על ידי המקבל כדי לזכותו בתשלומי האנונה העתיים? שאלה זו נוגעת לאופן תפיסת ההכנסה – כפירותית כולה או כשילוב של פירות וקרן – ואיננה משקפת דאגה לרווחת המקבל בשל נסיבותיו האישיות.

91. בהסכם השותפות נקבע כי במצב בו שותף שנפטר הותיר אחריו בת זוג או ילדים, תקופת הזכאות לתקבולים תהא ארבע שנים, בעוד שבמקרה שמדובר בשאירים אחרים תקוצר התקופה לשלוש שנים (סעיפים 12.1.1-12.1.2 להסכם).

92. לעמדת המשיב **"קצבה... אינה זכות המותנית בזוהות היורשים"**, ולכן ההבדל הנזכר מחזק את מסקנתו כי **"מדובר במנגנון כלכלי שקבעו השותפים... [ש]אינו עולה לכדי הגדרת קצבה..."** (סעיף 14ד לתצהיר מטעמו וסעיף 47 לסיכומיו).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

93. מנגד, המערערת טענה כי מתן סכום גבוה יותר ליורשים קרובים מחזקת דווקא את עמדתה ובהקשר זה היא גם הפנתה לחוק שירות המדינה (גימלאות) [נוסח משולב], תש"ל-1970, שבו נקבע היקף הקצבה בהתאם לזהות השאירים (וראו סעיף 63 לסיכומי המערערת; עמוד 87, שורה 7 עד עמוד 88, שורה 18).

94. לדעתי התייחסות ההסכם לזהות המקבל כאמור לעיל איננה מסייעת באופן ממשי לצד זה או אחר ואין בכוחה של ההבחנה הנעשית בין סוגי יורשים שונים כדי להפוך לקצבה תשלום שאיננו כזה באופיו.

ואם כבר הוזכר חוק הגמלאות הנ"ל, ניתן למצוא בגדרי הוראות חוק זה ביטוי לרבים ממאפייני הקצבה אשר פורטו לעיל וביניהם: **מחזוריות**; **תקופה ממושכת**; **זיקה לתקופת השירות ולמעמד הזכאי ומניע סוציאלי**. הסדרים אלה עומדים בניגוד למנגנון שנקבע בהסכם השותפות דנן.

95. מכל האמור לעיל עולה כי התקבולים הנדונים לא התאפיינו במרבית תכונות ה"קצבה" ופרט למחזוריות מסויימת והסיוע הכלכלי שהיה בהם עבור המערערת לאחר מותו של אריאל, קשה להצביע על סממנים נוספים אשר בכוחם להביא למסקנה כי לפנינו תוכנית או הסדר לתשלום **קצבה**.

96. בשולי הדברים אציין כי למעשה המערערת לא ניסתה לטעון כי התקבולים מהווים "**אנונה**" - שהיא סוג נוסף של הכנסה הנדון בסעיף 52(5) לפקודה - אם כי נושא האנונה כן עלה בסיכומי המשיב ובסיכומי התגובה מטעם המערערת. לדעתי אין בפנינו אנונה ולו מן הסיבה שהזכות לקבלת התקבולים הנדונים לא נרכשה על ידי המערערת (או על ידי מנחה) תמורת תשלום סכום קרן לידי השותפות, בכסף או בשווה כסף (דהיינו לא מדובר ב-purchased annuity).

עוד יוער כי פסיקת בתי המשפט בנושא מיסוי אנונה התמקדה בהבחנה בין אנונה, העשויה





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

להשתלם לתקופה בלתי ידועה מראש (למשל, לכל החיים) כך שסך התשלומים שיתקבל לפיה איננו ניתן לבירור מראש, לבין תמורה בגין מכירת נכס המשתלמת לסירוגין על פני תקופה. כפי שאראה בהמשך, במקרה הנוכחי קיימים סימנים רבים לכך כי מדובר בקבלת תמורה בגין נכס הון (זכויות בשותפות) אף אם לא נקבעה מראש תמורה בסכום קצוב, אלא ארבעה סכומים שנתיים המחושבים לפי נוסחה.

97. לאור המקובץ, המערערת לא עמדה בנטל השכנוע בדבר סיווג התקבולים כקצבה, ולדעתי הם אינם הכנסה לפי סעיף 5(2) לפקודה.

### ח. האם לתקבולים אופי הוני?

98. כידוע, הפסיקה הכירה בזכויות בשותפות כ"נכס" כמשמעותו בסעיף 88 לפקודה, המשקף את חלקו היחסי של השותף בכלל נכסיה והתחייבויותיה של השותפות. לצורכי הפקודה, "מכירתו" של אותו נכס תתרחש כאשר הוא ייצא בדרך כלשהיא מרשות השותף. ברי כי אירוע המכירה יכול להיות בלתי רצוני, והדברים ידועים. והנה בעניין **שדות** (ע"א 2026/92 פקיד שומה פתח תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ, ניתן ביום 20.5.2001) נפסק:

**"העברת חלק בשותפות היא במהותה העברת זכות ב'עסק פעיל', על מכלול נכסיו והתחייבויותיו. זכות ב'עסק פעיל' של שותפות קרובה ביסודה למושג המניה בחברה עסקית. גם כאן מדובר בישות כלכלית ייחודית ומופרדת מן המחזיקים בה. מעמדה של השותפות כישות כלכלית עצמאית מתחזק גם נוכח ההכרה בה בדין הכללי, המקנה לה כשירויות שונות שתוחמות את פעילות השותפות. בכך שונה השותפות מעסק של אדם יחיד שלגביו קשה להפריד בין פעילויותיו, נכסיו והתחייבויותיו של היחיד לבין אלה של עסקו.**

... המציאות הכלכלית מתייחסת אל ישותה של השותפות כאל 'עסק פעיל', על מכלול היבטיו, ויש להניח שגם אומדן השווי הכלכלי, המכתיב את התמורה בגין מכירת זכות בשותפות, מתבצע בהתאם לגישה זו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

... הגישה המטילה מס רווח הון על הזכות הכוללת בשותפות במקרה של העברת חלקו של שותף נותנת נפקות מלאה לישות הכלכלית של השותפות ובכך היא נותנת ביטוי למהותה האמיתית של העיסקה. גישה זו מעניקה משמעות, לצורך דיני המס, ל'תופעת' השותפות, המוכרת בדין הכללי. גישה זו מתיישבת יפה גם עם העיקרון שלפיו יש לשאוף לתיאום בתפיסת מושגי היסוד במשפט האזרחי ובדיני המסים. (סעיפים 33-34 לחוות דעתו של השופט אנגלרד)

(וראו גם ע"א 5118/13 משה בנימין נסים נ' פקיד שומה גוש דן (ניתן ביום 24.12.2015)).

בעקבות פסק דין שדות פורסם חוזר מס הכנסה מס' 14/2003 ושם הוטעם על ידי רשות המסים כי:

"... בפסק דינו של בית המשפט העליון אומצה, למעשה, הגישה המעורבת לענין מיסוי שותפויות. היינו, לענין פעילותה השוטפת של השותפות יחול סעיף 63 לפקודה (הגישה המצרפית), ואילו לענין מכירת חלקו של כל שותף בשותפות יש לנהוג לפי גישת הישות הנפרדת.

...

בהתאם לפס"ד שדות, יש להתייחס ל'זכות בשותפות' ככנס נפרד (בדומה למניה בחברה). לכן, בעת מכירת הזכות בשותפות יחושב רווח ההון לשותף המוכר בהתאם להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה.

(מתוך סעיפים 4 ו-5.4 לחוזר)

99. כידוע "הורשה" הוחרגה מהגדרת "מכירה" שבחלק ה לפקודה, כך שאם בשותפות פלונית זכויותיו של שותף נפטר עוברות לידי יורשיו והזכויות ממשיכות להתקיים בידיהם, אזי הפטירה לא תחולל "מכירה" כמשמעותה בפקודה. אולם אין חולק כי המערערת דגן לא ירשה את זכויות המנוח בשותפות, ולא החזיקה בזכויות האמורות לאחר פטירתו. כפי שכבר צוין, זכויות אלו הועברו לידי השותפים הנוותרים בהתאם להוראות ההסכם.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

100. לאחר עיון במכלול הוראות הסכם השותפות ושקילת נסיבות המקרה דנן, הגעתי למסקנה כי נכון הוא להביט על התקבולים הנדונים **כתמורה בגין מכירת נכס** (זכויות), הנתונה למיסוי לפי חלק ה לפקודה.

כבר הבעתי את העמדה כי, ככלל, יש להתייחס לאירועים הקשורים לזכויות בשותפויות כעסקאות הוניות בטבעם **אלא אם כן** מן הנסיבות והמסמכים משתקפת בבירור כוונה אחרת. הרי שותפים בשותפות נמנעים באופן מודע מלהגדיר את עצמם כעובדים שכירים של תאגיד מעסיק, ובחירה זו מובילה לכך שהשותפים הם בעלי זכויות בישות משפטית.

בעניין **שפירא** כתבתי כי:

"ככלל, הגישה האמורה - המשווה במובנים מסויימים בין זכות השותף בשותפות לבין מנייה בחברה בערבון מוגבל, וזאת חרף 'שקיפות' השותפות לעניין מיסוי הכנסות שוטפות מכוח הוראות סעיף 63 לפקודה - מביאה מידה ראויה של האחדה במיסוי תאגידים מסוגים שונים. כשם שבעל מניות בחברה עשוי להפיק הן הכנסה פירותית מכוח ההחזקה במניותיו (למשל, במקרה של חלוקת דיבידנד) והן הכנסה הונית ממכירת מניותיו או מפדיון, כך גם לגבי שותף בשותפות וזאת בשינויים המחוייבים מקיומו של סעיף 63 באשר למיסוי ההכנסה השוטפת.

...

דומה כי כשם שקבלת טובת הנאה בידי עובד מאת מעבידו מקימה חזקה הניתנת לסתירה כי התגמול נושא אופי פירותי ומהווה השתכרות מעבודה (ראו בעניין זה ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים, ניתן ביום 2.2.2014), אזי לגבי שותפים בשותפות יש לצאת מן ההנחה כי סכומים המתקבלים בעת יציאתם מן השותפות וביטול זכויותיהם בה מהווים הכנסה הונית, אלא אם כן נמצאים סממנים ברורים כי התמורה משתלמת בגין עשייה מקצועית או עסקית (בעבר או בעתיד) ולא בגין עצם גדיעת ה'עץ' שהניב הכנסות פירותיות בעבר." (סעיפים 41 ו-42 לפסק הדין)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

דומה כי גישה זו עולה בקנה אחד עם פסיקת בית המשפט העליון בעניין **שדות** ואף הוראות פקודת השותפויות תומכות בה (וראו בין היתר סעיפים 50, 51 ו-54 לפקודה האמורה).

101. במקרה הנדון מותו של אריאל לא הביא לפירוק השותפות, וזאת לנוכח הוראות סעיף 5.2 להסכם השותפות. אם כן נשאלת השאלה מה עלה בגורל חלקו של אריאל ז"ל בשותפות, חלק המהווה נתח זכויות במשרד עורכי דין גדול?

102. הסכם השותפות הנדון קובע את תוצאות הפסקת שותפותו של אדם במצבים שונים. המצבים הם:

- (א) העברת זכויות בשותפות על ידי שותף לצד שלישי;
- (ב) הוצאתו של שותף על ידי השותפות;
- (ג) פרישה לפנסיה (מגיל 65 ומעלה);
- (ד) פטירה או היווצרות נכות ניכרת המונעת המשך התפקוד כשותף.

יוזכר כי איש מטעם משרד גורניצקי לא הובא על ידי המערערת כדי להעיד ולהרחיב על מסלולי הפרישה השונים, תוכנם ותכליתם.

103. אקדים ואומר כי להבנתי הוראות ההסכם הנוגעות למצבים השונים הנ"ל מהוות מכלול אחד שלם כאשר המכנה המשותף לכל המצבים הוא חלוקת זכויות השותף היוצא בין השותפים הנותרים (כקבוע בהסכם) ותשלום סכום כסף לשותף היוצא (או לשאיריו), כאשר גובה התשלום נגזר מרווחי השותפות ומחלקו (לשעבר) של השותף ברווחים.

104. אתאר בתמצית את ה"מסלולים" השונים על מנת להמחיש את הדמיון הקיים ביניהם.

### (א) העברת זכויות לצד שלישי

סעיף 11 להסכם מתיר, בעקרון, העברת זכויות – דהיינו, "**חלקו** [של השותף] **בנכסי השותפות ורווחיה**" – לאדם אחר שהינו עורך דין.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

במקרה של העברה לצד שלישי התמורה תיגבה כמובן מן הרוכש והשותפות לא תשלם דבר לשותף המעביר. אולם על פי ההסכם לשותפים האחרים זכות לדרוש כי חלקו של השותף המעביר יוצע להם קודם, כך ש"יתחלק חלקו" (של השותף המעביר) **בנכסי השותפות ורווחיה בין השותפים הנוותרים פרו-רטה לפי חלקם בנכסי השותפות ורווחיה**" (סעיפים 11.1 ו-14.4 להסכם). אם ממומשת זכות זו של השותפות ואין הסכמה לגבי המחיר, ההסכם קובע כי השותף המעביר – אשר יחדל להיות שותף – זכאי לקבל תשלום "[השווה ל-3.0N%] מחלקו ברווחי השותפות אותם היה זכאי לקבל אלמלא יצא מן השותפות בשנה הקלנדרית המלאה הראשונה" לאחר ההעברה (סעיפים 11.2 ו-15.2 להסכם). תשלום תקבול זה נפרש על פני 24 חודשים.

### (ב) הוצאת שותף

בנסיבות מוגדרות השותפות רשאית להוציא שותף מן השותפות (ובין היתר "אילו אותו השותף היה עובד של השותפות, היתה השותפות רשאית על פי דין, לפטרו ללא זכאות לפיצויי פיטורין"). גם במקרה זה זכאי השותף המוצא "לקבל בגין חלקו בשותפות ובנכסיה סכום [השווה ל-3.0N%] מחלקו ברווחי השותפות אותם היה זכאי לקבל אלמלא יצא מן השותפות בשנה הקלנדרית המלאה הראשונה" לאחר הוצאתו (סעיף 15.2). אף כאן התשלום נפרש על פני 24 חודשים.

### (ג) פרישה לפנסיה

שותף שמלאו לו 65 שנה זכאי לפרוש ולקבל על פני ארבע שנים "[N%] מהחלק ברווחים השנתיים שאותו שותף היה זכאי להם" (סעיף 13.5 וסעיף 12.1). דהיינו, בניגוד לשני המצבים הקודמים בהם משולם סכום השווה ל-3.0N% של רווחי שנה אחת, כאן משולמים N% מרווחי ארבע שנים (וכן דומה כי קיימת אפשרות לבחור במסלול ה-0.86N% כמוסבר בסעיף 18 להלן).

הן במקרה של פרישה לפנסיה והן במקרה של שותף אשר העביר זכויותיו, חלות על פי ההסכם מגבלות על עיסוק השותף היוצא במקצוע עריכת הדין לאחר מכן (סעיף 11.2 וסעיף 14.1).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

(ד) שותף שנפטר (או לקה בנכות ניכרת)

כמו במקרה של שותף שפרש, הזכאות היא ל-N% מחלק השותף ברווחים במשך ארבע שנים (או במשך שלוש שנים אם השותף נפטר ולא הותיר אחריו בן זוג או ילדים). סכום זה גם מכונה "פנסיה" (סעיף 12.1.1). הן במקרה של שותף שנפטר והן במקרה של שותף שפרש, רווחי השותפים לצורך קביעת סכום הפנסיה מחושבים אגב ניכוי הוצאות השותפות המקובלות וכן לאחר "הפחתה" חודשית המבוססת על מספר השותפים הנותרים בשותפות (סעיף 12.1.4). כמוסבר, שאירוי של שותף נפטר המעוניינים להימנע מן ההפחתה האמורה יכולים להמיר את הזכות לקבל N% מרווחי ארבע שנים בזכות לקבל 0.86N% מרווחי ארבע שנים (ללא הפחתה חודשית בחישוב הרווחים הניתנים לחלוקה) (סעיף 12.1.6).

וידגש: זכותם של שאירי שותף נפטר לתשלומים על פי סעיף 12 להסכם **מותנית בקיום רווחים לחלוקה בפירמה** וגובה התשלום השנתי נגזר במישרין מגובה הרווחים באותה שנה. והנה מקום בו שולמה המקדמה החודשית הצנועה לשאירי שותף "לצורך מחייתם" בהתאם לסעיף 12.1.4 ו"על חשבון המגיע להם" (וזאת על פי חלופת התשלום שלא נבחרה במקרה הנוכחי), ובדיעבד התברר כי רווחי השותפות לאותה שנה אינם מצדיקים תשלומים אלה, אזי על פי סעיף 12.2 להסכם חלה חובה על השאירים להחזיר את המקדמות לשותפות.

105. והנה לגבי כל המקרים של שותף מעביר, שותף הפורש לפנסיה או שותף שנפטר מובהר בסעיפים 12.5 ו-12.6 להסכם השותפות כי:

**"12.5 התשלומים הנזכרים בסעיפים 11, 12 ו-13 לחוזה זה באים במקום עשיית חשבון המתייחס לחלקו של השותף הנפטר או הנכה או המעביר או הפורש לפנסיה בשכר-טרחה עבור עבודות שלא נגמרו ועבור כל זכות אחרת בשותפות. התשלומים הנזקים בסעיפים 11, 12 ו-13 יהוו סילוק סופי של חלק השותף הנכה או הנפטר או המעביר או הפורש לפנסיה בשותפות ובמוניטין.**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

**12.6 השותף הפורש לפנסיה או הנכה או שותף המוצא מהשותפות... או יורשי השותף הנפטר לא יהיו זכאים לכל תשלום אחר או נוסף מהשותפים ו/או מהשותפות ו/או מלקוחותיה או לכל זכות אחרת או נוספת בשותפות זולת הזכויות האמורות בהקשרים הנ"ל לפי הענין."**

יוער כי על אף שהוראות הסילוק הסופי בתמורה לחלקו של השותף חלות על כלל מצבי סיום הפעילות, מיקומן "הגיאוגרפי" בהסכם הוא דווקא בסעיף 12 שכותרתו "פטירת שותף או נכות ניכרת".

106. נמצא אפוא כי מדרג הזכויות לקבלת תקבולים בידי שותף מפסיק, במונחי חלקו של השותף ברווחי הפירמה, הוא כלהלן:

- שותף מעביר :  $3.0N\%$  משנה אחת
- שותף מוצא :  $3.0N\%$  משנה אחת
- שותף פורש :  $N\%$  (או  $0.86N\%$ ) מארבע שנים
- שותף נפטר :  $N\%$  (או  $0.86N\%$ ) מארבע שנים

107. בעניין שפירא התייחסתי להיגיון הכלכלי הטמון באמידת שווי החלק בשותפות, המייצג את זכאות השותף לרווחי הפירמה, על בסיס תזרים הרווחים בפועל:

**"... לעיתים קרובות שווי נכס הון נגזר מן הערך המהוון של תזרים ההכנסות נטו שהוא עשוי להצמיח. מן המפורסמות כי שווין של זכויות בתאגידים מוערך לעיתים על סמך 'מכפיל רווח'... אומנם כאשר תמורת נכס משולמת בבת אחת בעת מכירתו, קיים צורך לאמוד את תזרים הרווחים העתידי ולקבוע סכום אחד אשר ישתלם בהווה, אולם אין פסול בפריסת התמורה על פני תקופה כך שניתן יהיה להביא בחשבון את נתוני הרווח בפועל מדי תקופה וזאת מבלי להסתמך על אומדן מראש ופעולת היוון למועד המכירה המקורי..."**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 14257-05-16 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 36442-07-15 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

(סעיפים 49-50 לפסק הדין)

108. לדעתי, שתי מסקנות מתבקשות מהוראות הסכם השותפות הנדון: הראשונה, כי לכל ארבעת המצבים או מסלולים קיים היבט מובהק של **רכישת זכויות** השותף המפסיק, דהיינו **פדיון** זכויותיו בכסף וחלוקתן מחדש בין השותפים הממשיכים לפי סעיף 14.4 להסכם; והשנייה, לא ניכר היבט "סוציאלי" במסלולי השותף הפורש לפנסיה או השותף הנפטר כי הרי היקף הסכומים המשולמים לפיהם איננו גדול בהרבה מאשר בשאר המקרים, כגון שותף צעיר שמעביר (מחזיר) את זכויותיו לשותפים הנותרים או אפילו שותף המסולק מן השותפות. בכל המקרים התשלום מהווה "**סילוק סופי של חלק השותף... בשותפות ובמוניטין**".

109. יתרה מזו, בכל המצבים התשלומים נפרשים על פני תקופה כלשהי (24 חודשים, או שלוש שנים, או ארבע שנים) ודומה כי הסדר זה נועד יותר כדי להקל על תזרים המזומנים של הפירמה המשלמת מאשר לבטא דאגה פטרנליסטית לרווחתם של המקבלים. למותר לציין כי הסכומים מגיעים למקבלים השונים על פי הסכם השותפות ללא כל קשר למצבם הכלכלי, הונם, עושרם או מקורות ההכנסה האחרים שיש בידם.

110. על כן, המנגנון המכונה פנסיה לשאירים המעוגן בסעיף 12 להסכם השותפות נראה, לכאורה, כחלק מהסדר כללי ורחב יותר לפדיון זכויותיהם של שותפים שמפסיקים, בנסיבות שונות, לשמש שותפים.

111. מכיוון שכך, אינני יכול להסכים עם האמור בסיכומי המערערת (בסעיף 95, אגב הנסיון לאבחן את המקרה דנן מן המקרה בעניין **שפירא**):

**"... בענייננו, למרבה הצער מדובר בפטירתו של שותף, שאין לו כל זכות שאותה הוא יכול להעביר (הן לפי הוראות פקודת השותפויות, והן לפי הוראות הסכם השותפות שבענייננו), ובוודאי שאין כל זכות כזאת למערערת."**





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

כמוסבר, גם במקרה של פטירת שותף, משמעות הסכם השותפות היא **פדיון** הזכויות בכסף.

112. כזכור, סעיף 12.1 להסכם מורה כי בשותפות הנדונה במקרה של פטירה או נכות ניכרת "לא תחולנה הוראות סעיף 54 [לפקודת השותפויות]" ותחתן יחולו הוראות סעיף 12 להסכם. אולם גם הוראות סעיף 54(ב) לפקודת השותפות צופות מצב של פדיון חלקו של שותף נפטר ולשון הסעיף מצביעה, במושגי פקודת מס הכנסה, על אירוע בעל צביון הוני:

"(ב) מקום שעל פי חוזה השותפות ניתנה ברירה, לשותפים שאירים או ממשיכים, לקנות את טובת ההנאה של שותף שמת או שיצא מן השותפות, והם משתמשים בזכות זו כשורה, לא יהא עזבונו של השותף שמת, או השותף שיצא או עזבונו, לפי הענין, זכאים לכל חלק נוסף או אחר ברווחים;..."

בהקשר זה המערערת מציינת כי:

"אילו לא היה מדובר בפנסיה בהתאם להסדר השותפות, היתה המערערת זכאית להיכנס לנעליו של אריאל, לקבל את אחוזיו המלאים של אריאל בשותפות ([שיעור השותפות הסופי])... או לחילופין למכור את זכויותיו ו/או את חלקו בשותפות בהתאם להוראות סעיף 54 לפקודת השותפויות." (סעיף 100 לסיכומי המערערת)

נכון הוא כי אילולא מנגנוני התשלום המוסכמים, ניתן היה "למכור את זכויותיו ו/או את חלקו בשותפות בהתאם להוראות סעיף 54 לפקודת השותפויות" (אם יונח כי במות שותף לא תפורק השותפות על אף האמור בסעיף 42 לפקודת השותפויות) - אך יש באמירה זו כדי ללמד דווקא על מהותם ההונית של התקבולים.

113. נוסף כי גם העובדה שאריאל שילם עבור זכות ההצטרפות לשותפות ("סכום גדול... סכום של כמה עשרות אלפי דולרים" (עמוד 22, שורה 26 עד שורה 28)) מחזקת את הנטייה לראות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

במגנון פנסיית הפטירה כחלק מהסדר הוני רחב יותר שנועד לפצות את השותפים היוצאים על פדיון זכויותיהם אשר נרכשו בעבר אגב השקעה בפירמה.

114. יתרה מזאת, זכויותיו של שותף מפסיק (לרבות שותף נפטר) אינן בהכרח מחולקות לכלל שותפי הפירמה באופן יחסי מוחלט, אלא בהתאם לסעיף 14.4 להסכם, שותף ממשיך שטרם מלאו שנתיים להצטרפותו איננו משתתף בחלוקה הפרו-רטה של זכויות השותף היוצא. דהיינו גם אופן **רכישת הזכויות** מוסדר בהסכם ואין הן "נעלמות" סתם.

115. המערערת שבה ומדגישה את זכות השותפים ל"חופש חוזים", דהיינו החופש המשפטי לכריתת הסדר בין השותפים לבין עצמם לפיו תשולם לפורשים או לשאירי השותפים "פנסיה" וכי אין בכוחו או בסמכותו של המשיב לשלול זכות זו על ידי אי הכרה בפנסיה כ"קצבה" לצורך הפקודה.

נטען כי הצדדים התכוונו להעניק פנסיה משיקולים סוציאליים, ויש לכבד כוונה זו ולא לסכלה.

116. טענה זו הייתה משכנעת אילו ההסדר היה במהותו הסדר של פנסיה (קצבה). אולם לדעתי אין הדבר כך. מהות ההסדר המפורט בסעיפים 11 עד 16 להסכם השותפות, כאשר אותם סעיפים נקראים כמכלול, הוא פדיון של זכויות שותף מפסיק, הענקת תשלום תמורתן, וחלוקת הזכויות מחדש בין השותפים הממשיכים.

חרף השימוש במונח "פנסיה", גם סעיף 12 הוא, להבנתי, חלק בלתי נפרד מאותו הסדר והוא נועד לתת מענה למצב שבו שותף, בשל פטירה בטרם עת, לא הגיע לגיל פרישה או לא הספיק להשיב את זכויותיו לשותפות ולפנות, לפני גיל הפרישה, לעיסוק אחר.

הסתכלות זו מסבירה את העובדה כי מבחינה כספית ארבעת המצבים או המסלולים המפורטים לעיל דומים אחד לשני (אם כי לא זהים לגמרי), וזאת בניגוד למה שהיינו מצפים למצוא אם תכליתו של סעיף 12 הייתה שונה ונבדלת (ושוב להמחשה, אלמנה ויתומים של



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

שותף נפטר עשויים לקבל 3.44N% רווחי שנה (0.86N% כפול ארבע שנים)<sup>3</sup> ואילו שותף שסרח וסולק מן השותפות עשוי לקבל 3.0N% רווחי שנה).

117. יש לציין כי קיימות שותפויות בהן שותף מפסיק כלל איננו זכאי לתשלום בעת היציאה. האם יש בעובדה זו כשלעצמה, כדי לתמוך בעמדת המערערת כי במקרה של גורניצקי מדובר בתשלום "קצבה"?

דומה שלא: ככלל, ביציאת שותף משותפות מתרחשת מכירה של זכויותיו לשותפים הממשיכים (כולם או מקצתם), פרט למקרים בהם השותפות מתפרקת כתוצאה מיציאת השותף או הזכויות מועברות לחליפיו של השותף היוצא. אולם אם מוסכם בין השותפות, באופן מפורש או משתמע, כי התמורה בגין מכירה זו היא אפס, אזי קיומו של אירוע המס איננו מביא לתשלום מס בפועל. במקרה הנוכחי, כן הוסכם בין השותפים על תשלום כספים במצבים אלה ולא ניתן להסיק, בהעדר תכונות מובהקות של "קצבה", כי מדובר בהכנסה לפי סעיף 5(2) לפקודה דווקא.

118. הגעתי אפוא למסקנה כי אופי התקבולים הוא הוני. יתרה מזאת, אינני סבור כי בפנינו מקרה של "רווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' [למשל, לפי סעיף 5(2) לפקודה] והן לפי חלק זה [חלק ה]...", ועל כן אין מקום להחלת סעיף 89(ג) לפקודה, המעניק כידוע את הבכורה לסיווג הפירות.

### ט. הגדרת הנכס שנמכר

119. בהינתן כי מדובר במכר הוני של נכס, עולה שאלה באשר למהות המדוייקת של הנכס הנמכר.

<sup>3</sup> ברי כי אם סכומי הרווח של הפירמה ישתנו מדי שנה על פני ארבע השנים, 0.86N% מרווחי כל שנה לא יסתכמו בדיוק ב-3.44N% מרווחי שנה כלשהי. השימוש כאן בביטוי "3.44N% רווחי השנה" הוא לשם ההשוואה הכללית של מסלולי התשלום ולא מעבר לכך.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

120. טענתה החלופית של המערערת בקשר לזהות הנכס שנמכר השתנתה לאורך ההליך.

בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, טענה המערערת כי התקבולים "מהווים (בין היתר) את התמורה ביחס למלוא הזכויות של המנוחה במוניטין של השותפות, וככזו התמורה חייבת במס בשיעור שלא יעלה על 20%..." (סעיף 27).

בהמשך, בתצהירה, הפנתה המערערת לאמור בפנייתה למחלקה המקצועית של רשות המסים קודם להליך הערעור, בה צוין המוניטין האיש שצבר המנוח (בשונה מחלקו של המנוח במוניטין של השותפות). בפנייה נטען כי התקבולים שולמו בעד "נכס שהוא מוניטין" שמכירתו חייבת בשיעור מס מוגבל (ללא פיצול ליניארי), מבלי שהוזכרה מכירת זכויותיו בשותפות (סעיף 24 ונספח ג לתצהיר המערערת).

עוד בהמשך ובאותו תצהיר ממש, הסבירה המערערת כי "על פי הייעוץ המקצועי שקיבלתי, הרי שבהתאם להוראות סעיף 91 לפקודה, שיעור המס בגין הכנסה זו הינו 20%, בגין חלק המוניטין, או כ-35.7% בגין חלקו של אריאל בזכויות בשותפות, בחישוב ליניארי החל ממועד הקמת השותפות הקיימת (1995)..." (סעיף 43 לתצהיר המערערת).

ולבסוף, בסיכומיה, טענה המערערת כי מדובר ב"מכירת הזכויות שנקבעו בהסכם השותפות (לרבות המוניטין)". (סעיף 85).

121. בכל הקשור למוניטין, כאשר נשאלה על כך בחקירתה הנגדית, השיבה המערערת כי עמדתה מבוססת על הוראות ההסכם לפיהן התקבולים שולמו בעד "סילוק סופי של חלק השותף... בשותפות ובמוניטין", וכי איננה יודעת אם מדובר "במוניטין אישי או מוניטין עסקי", (כלומר, מוניטין הכרוך במכלול יתרונות הפירמה, מעבר לתכונותיו האישיות של המנוח) (עמוד 53, שורה 1 עד שורה 21; שורה 28 עד שורה 30).

122. הנה כי כן למעט אמירות כלליות והפניה לנוסח ההסכם (שם, בסעיף 12.5, מוזכר "חלק השותף... במוניטין") המערערת לא הביאה כל ראיה התומכת בעמדתה כי למנוח היה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

מוניטין נפרד הניתן להעברה, וכי מוניטין זה אכן נמכר לשותפות בעקבות פטירתו. לפיכך, צודק המשיב שגורס כי המערערת לא עמד בנטל המוטל על כתפיה (סעיף 118 לסיכומי המשיב; וראו גם את האמור בסעיפים 71-72 לפסק דין **שפירא** הנ"ל וההפניות לפסיקת בית המשפט העליון שם).

123. משלא הוצגו ראיות בדבר קיומו והיקפו של מוניטין וממילא לא הוכח כי מוניטין כאמור הועבר לזולת וכי התקבולים (או חלקם) שולמו בעדו, לא נותר אלא לקבוע כי ה"נכס" הנמכר הוא אך ורק חלקו של המנוח בזכויות השותפות ערב מותו וכי הממכר אינו כולל מוניטין כרכיב מזוהה ומופרד.

### י. קביעת יום הרכישה

124. הצדדים חלוקים גם בקשר לקביעת יום הרכישה של הזכויות בשותפות. בעוד שהמשיב טוען כי מועד זה חל בשנת 1988, עת הצטרף המנוח כשותף ורכש את חלקו המקורי (סעיפים 105 ו-106 לסיכומיו), הציעה המערערת בסיכומיה שתי חלופות:

(א) הראשונה – יום הרכישה הוא מועד פטירתו של המנוח ביום 29.12.2009. לפי גישה זו יום הרכישה נקבע מנקודת מבטה של המערערת, וזאת כחלק מטענתה כי רווח ההון נוצר בידיה ממימוש זכויות השייכות לה;

(ב) השנייה – יום הרכישה הוא מועד חתימת ההסכם ביום 2.10.1995. לפי חלופה זו, בשנת 1995 חל שינוי מהותי בפירמה ואגב פרישת דור המייסדים "**נוצרה שותפות חדשה**" הנבדלת מהשותפות במתכונתה הקודמת. המערערת רואה במועד עריכת הסכם השותפות הנדון כקו פרשת המים המפריד בין "סוג" הזכויות שרכש אריאל בשנת 1988 לאלו שהחזיק בהן לאחר ההסכם. לכן, לגישה "**יום הרכישה אמור להיות, לכל המוקדם יום כינונה של השותפות**" בשנת 1995 (סעיפים 133-134 לסיכומיה וסעיף 10 לתצהירה).

125. נפקות הסוגיה היא לעניין יישום החישוב הליניארי על פי סעיף 91(ב1) לפקודה, כאשר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

יום רכישה בשנת 2009 ימנע חישוב לינארי כליל (לטובת המערערת) ואילו יום רכישה בשנת 1995 עדיף למערערת על פני יום רכישה בשנת 1988.

126. לדעתי יום הרכישה של זכויותיו של אריאל בשותפות צריך להיקבע בהתאם למועדים בהם היה זכאי להן, כלומר **החל משנת 1988** עת הפך לשותף ורכש את שיעור השותפות המקורי בגורניצקי.

127. הכלל הרלבנטי לקביעת "יום הרכישה" במקרה זה מצוי ברישא להגדרת מונח זה בסעיף 88 לפקודה:

**"יום רכישה" - היום שבו, בדרך כלשהי, הגיע הנכס לידי הנישום או שהנישום נעשה זכאי לו, לפי המוקדם; ..."**

128. לא מצאתי בחומר הראיות תמיכה בעמדת המערערת כי בעת עריכת ההסכם הנדון נוסדה "שותפות חדשה" במובן המשפטי וכי זכויותיו של המנוח נולדו במועד זה. יתכן כי במועד זה חלה תפנית של ממש בזהותה ובהווייתיה של השותפות, אך ברמה המשפטית לא נוצרה ישות משפטית חדשה וזכויותיו של אריאל בשותפות ב"מתכונתה הקודמת" לא חדלו מלהתקיים ולא הוחלפו בזכויות חדשות. כמו כן לא הובאה כל ראיה לכך כי מי מן השותפים סבר בשנת 1995 כי מתרחש אירוע מס או מצא לנכון לדווח על חילופי השותפויות לרשות המסים.

129. יוער כי גם הוראות ההסכם מלמדות על המשך קיומה של השותפות ב"מתכונתה הקודמת" במובן המשפטי: ראשית, ההסכם נערך בין "שותפים קיימים", ביניהם המנוח, ל"שותפים חדשים"; שנית, וזה העיקר - סעיף 7.2 להסכם קובע כי **"האחריות לחובות השותפות וחוביה (לרבות חובות והתחייבויות שנוצרו קודם להצטרפותו של כל שותף), תחול על כל השותפים על-פי חלקם בנכסי השותפות ורווחיה... והוא הדין לגבי זכויות ונכסים הנובעים מהתקופה שקדמה לחוזה זה או להצטרפותו של כל שותף."**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

אומנם סעיף 5.1 להסכם השותפות קובע כי "השותפות נתכוננה... מיום חתימת חוזה זה...", אך מהאמור עולה כי אין כוונת הדברים למועד ייסודה של השותפות אלא למועד עריכת השינויים בה עקב הצטרפות שותפים חדשים.

130. עם זאת, אין ספק כי יש לתת ביטוי לתחלופות במצבת השותפים, אשר הובילו לשינוי בשיעור החזקתו המקורי של אריאל לאורך השנים (עמוד 21, שורה 17 עד שורה 32; סעיפים 133-134 ו-138 לסיכומי המערכות).

לפיכך, לצורך חישוב המס, יש לראות את ה"נכס" כמורכב משכבות שונות, כך שעל גבי השכבה המקורית והבסיסית שנרכשה בשנת 1988 (שיעור השותפות המקורי), התווספו שכבות אחרות של זכויות המסתכמות יחד לשיעור השותפות הסופי בעת הפטירה.

בהעדר נתונים בדבר שלבי השינוי בהיקף זכויותיו של המונח, וכדי למנוע התדיינות מיותרת שאיננה נוגעת לליבת המחלוקת, צודק יהיה לפסוק כי לעניין יום הרכישה **לצורך יישום החישוב הליניארי** יראו את שיעור השותפות המקורי (דהיינו 77.2% מחלקו של אריאל), כנרכש ביום 31.12.1988 ואת יתרת שיעור השותפות הסופי (דהיינו 22.8% מחלקו של אריאל) כנרכשה ביום 30.6.1999, שהוא בקירוב **מועד האמצע** בין התאריכים 1.1.1989 לבין 29.12.2009.

### יא. קביעת מועד אירוע המס וטענת ההתיישנות

131. גם בנוגע למועד המכירה התגלעה מחלוקת בין הצדדים. משתמעות מעמדת המערער שתי גרסאות לאירוע המס שהתרחש בענייננו. הראשונה - רווח ההון ממכירת הזכויות בשותפות נוצר **בידי המנוח** או עזבונו בשנת 2009 שהיא שנת מס "**סגורה**" (פרק ח לסיכומי המערכות, ובפרט סעיפים 109 ו-110); השנייה - רווח ההון נוצר בידי המערער מדי שנה בין השנים 2010-2013 בשל מימוש הזכות לדרוש את התקבול המחושב לאותה שנה.

מאידך, המשיב גורס כי במקרה זה מיסוי רווח ההון צריך להיות במועד קבלת הכספים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בפועל, וזאת הן בהתאם לדיווחי המערערת על בסיס מזומן, והן כיוון ש"במועד 'המכירה' לא ניתן היה לדעת איזה סכום אם בכלל יתקבל..." (סעיפים 109-110 לסיכומיו).

132. בהמשך לקביעתי באשר לזהות הנכס, קרי חלקו של המנוח בזכויות השותפות, הרי יש מקום לומר כי אירוע המס אכן התרחש במועד פטירתו בשלהי שנת 2009, עת יצא הנכס מרשותו ונוצרה לראשונה הזכות לקבל תקבולים כנגד פדיון הזכויות. לאור מסקנה זו, אינני נדרש לדון בהרחבה בגרסתה השנייה הנ"ל של המערערת.

אכן למערערת הייתה זכות לדרוש מהשותפות את התקבולים המוזכרים בסעיף 12 להסכם, אך מקור זכאות זו נעוץ ביציאת הזכויות בשותפות מידיו של אריאל (עקב פטירתו).

ובכגון זה אין מקום להבחין באופן מלאכותי בין מכירת הנכס (כאן, הזכויות בשותפות) לבין מימוש הזכות לקבל את התמורה בגין מכירת הנכס (מימוש שנעשה על ידי המערערת).

133. באשר לטענת המשיב בנוגע לדיווחי המערערת על בסיס מזומן, כבר הבעתי את דעתי בפסק דין שפירא כי:

"... בעיקרון מיסוי רווחי הון בהתאם לחלק ה לפקודה נעשה על בסיס צבירה ולא על בסיס מזומן. האירוע המצמיח רווח הון הוא מכירתו של נכס, ועצם המכירה איננה תלויה בתשלום התמורה בפועל לידי המוכר. מוסכמה זו תקפה גם לגבי נישום אשר מדווח על הכנסותיו הפירותיות על בסיס מזומן."

(סעיף 105 לפסק הדין)

134. עם זאת, המשכתי וציינתי שם כי:

"במצב דברים זה, ובנסיבות העניין, יש לדעתי להמשיך ולייחס לכל שנת מס את סכום רווח ההון ששולם בה, למרות שאין זאת, כאמור, 'דרך





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

המלך' במיסוי רווחי הון. אציין במאמר מוסגר כי לאור העובדה כי בעת פרישת המערער מן הפירמה לא הייתה כל אפשרות לדעת איזה סכום, אם בכלל, יתקבל מדי שנה במהלך עשר שנות ההסדר, אזי אף אם שני הצדדים היו מסכימים (אז) כי מדובר במכירת נכס הון אפשר שהמשיב היה שוקל בחיוב הטלת מס רווח ההון מדי שנה על הסכומים המתקבלים בפועל, ולא מראש על פי אומדנה - כמנהג רשות המיסים במקרים מסויימים בהם קיים חוסר וודאות לגבי עצם קבלת התמורה או העדר אפשרות למדידת ההכנסות מראש."

(סעיף 109 לפסק הדין)

אף במקרה דנן שררה אי וודאות באשר לגובה התקבול השנתי ולמעשה לא הייתה כל דרך פרקטית לערוך שומה מדוייקת כבר בשנת 2009, ולכל היותר ניתן היה להגיע לאומדן לגבי ההכנסה הצפויה, המבוסס על רמת הרווחים בשותפות בשנים שקדמו לכך – וגם אז הייתה נותרת בעיה של נזילות אם תשלום המס היה נדרש מראש עוד לפני קבלת התקבולים.

דהיינו, אף אם מועד אירוע המס היה אמנם בסוף שנת 2009 (במישור המשפטי), אזי היו קיימים טעמים לעשיית הסדר הדוחה את הגבייה בפועל לשנות קבלת ההכנסה.

135. כפי שצוין, המערערת אכן דיווחה על הכנסותיה מהתקבולים בשנים 2010-2013 בעת קבלתם (סעיף 110 לסיכומי המשיב ונספחים 1-4 לתצהיר מטעמו). כיוון שאין מחלוקת כי שנת המס 2009 היא שנה סגורה שכבר לא ניתן לערוך שומה לגביה, עולה שאלה נוספת: מה יהיו השלכותיה של קביעה לפיה אירוע המס התרחש בשנה זו?

136. במסגרת סיכומיה העלתה המערערת לראשונה טענה של התיישנות השומה לפיה:

"אם וככל שקיים אירוע מס הוני, של מכירת זכויות על ידי אריאל, אותו אירוע חל בשנת 2009. שנת המס 2009 הינה שנת מס סגורה, לכל דבר ועניין, לרבות, אך לא רק, בהתאם להוראות סעיף 120 לפקודה (שומת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

הכנסתו של נפטר). בהתאם לכך, יש לפטור את כלל הכנסות המערערת בשנות המס שבדיון, ולהשיב אליה את מלוא המס ששולם על ידה בשנות המס שבדיון, בגין התקבולים שהתקבלו מהשותפות, שכן מדובר בתשלומים שמועד חיובם במס בידי אריאל או עזבונו או נציגו האישי החוקי, חלף.

(סעיף 110)

ובהמשך הוסיפה:

"וידגש, לא היה בכוונת המערערת להיבנות ממחדל כלשהוא של המשיב. המערערת דיווחה כל שנה ושנה על הכנסותיה כהכנסה מקיצבה, ושילמה את המס בהתאם. המערערת סברה, ועדיין סוברת, כי זהו הסיווג הראוי. יתר על כן, אילו סבר המשיב כי מדובר ברווח הון לשנת המס 2009, היה בידו לפעול במועד, שכן המידע על הפטירה הועבר אליו בזמן אמת..." (סעיפים 117-118)

137. המשיב מצדו טוען כי:

"לאור הנסיבות המערערת מנועה מלהעלות טענה זו... טענת ההתיישנות הינה טענה חדשה הנזכרת לראשונה בסיכומיה. המערערת לא דיווחה על עסקת רווח הון בשנת 2009. לאור זאת לא יכול היה המשיב לבחון טענה זו של המערערת. ודוק: אילו היתה המערערת מדווחת על טענתה לעסקת רווח הון בשנת 2009, הייתה אפשרות בידי המשיב לבחון טענותיה. אף אילו היתה המערערת מעלה טענה זו בשלב השומתי - היתה בידי המשיב האפשרות לבחנה וככל שהיה סבור שיש לעשות כן יכול היה לקבוע שומה חלופית לשנת 2009... העלאת הטענה כאמור כעת לאחר תקופה ארוכה במסגרת נוהלה המחלוקת הן בשלבי השומה והן בשלב הדיוני לפני בית המשפט, ולאחר חלוף השנים, מותרת את המשיב בידיים כבולות ועל כן חלה על המערערת מניעות מהעלאת הטענה."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

(סעיף 113 לסיכומי המשיב)

138. אינני יכול לקבל את טענת ההתיישנות בנסיבות המקרה.

המערערת לא דיווחה על אירוע מס, הקשור לזכויות בשותפות או הקשור לסעיף 12 להסכם השותפות, בשנת המס 2009. דיווחיה של המערערת על התקבולים היו לשנות המס 2010 עד 2013 והיא הצהירה על אירוע מס פירותי בכל אחת מאותן שנים, תוך נקיטת עמדה כי ההכנסה היא מהמקור המתואר בסעיף 2(5) לפקודה. המשיב מצדו סבר כי ההכנסה היא לפי סעיף 2(1) לפקודה, עמדה שלא גרמה לו לחלוק על עיתוי הפקת ההכנסה. אמנם כבר אז המשיב יכול היה, ביוזמתו, לנקוט עמדה לפיה אירעה בשנת 2009 מכירה הונית של זכויות השותפות ולהוציא שומה (או שומה חלופית) בהתאם לכך. אולם, משהובל המשיב להתייחס לאירועי המס כשייכים לשנות 2010 עד 2013 על פי דיווחי המערערת, אין מקום לדעתי להישמע עתה לטענת ההתיישנות מפי המערערת (אשר הועלתה כאמור תוך שיהוי רב ביותר). גם כאשר הסוגיה ההונית הועלתה על ידי המערערת בשלבי השומה, טיעון חלופי זה לא לווה בטענת ההתיישנות, וזו כאמור הופיעה לראשונה בסיכומי המערערת בהליך דנן.

139. בקונסטלציה שנוצרה, קבלת תוצאה לפיה לא תחול כל חבות במס בגין התקבולים (המסתכמים כאמור בכ-8 מיליוני ש"ח) איננה סבירה או מוצדקת. לדעתי, בנסיבות מסויימות אלו, טענת המערערת להתיישנות השומה מושתקת.

140. אוסיף כי, ככל שירדתי לסוף דעתה של המערערת, אין בהפנייה לסעיף 120 לפקודה כדי לסייע לה. הרי סעיף 120(א) מגביל ומגדיר את שנות המס אשר לגביהן ניתן לערוך שומה להכנסתו של נישום שנפטר (קרי, שנת הפטירה ושלוש שנות המס שקדמו לה), אך אין בסעיף האמור כל הוראה מיוחדת הנוגעת לפרק הזמן לעריכת השומה, ויחולו ההוראות הרגילות המצויות, בין היתר, בסעיף 145 לפקודה (וראו סעיפים 9 עד 13 לפסק הדין שניתן על ידי בע"מ 41641-01-14 בנימין שרגא נ' פקיד שומה חולון ביום 8.11.2015). מעבר לכך, דומה כי סעיף 120(א) כלל לא יחול כאן כי הרי הזכויות בשותפות לא נמכרו על ידי אריאל אלא בעקבות פטירתו וכתוצאה ממנה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

141. הלכה למעשה יש להותיר את עיתוי **הטלת המס** כפי שדווחה על ידי המערערת (כלומר, על פני ארבע השנים, למרות הקביעה העקרונית שאירע מכר הוני כבר בשנת 2009); אף יש לשער שזו התוצאה אליה היו מגיעים הצדדים אילו סוגיית פריסת התקבולים הייתה נדונה מלכתחילה. דהיינו מס רווח ההון יחושב בהתאם לסכום הכולל של התקבולים ובהתאם למועדי הרכישה ומועד המכירה (דצמבר 2009) אשר נדונו לעיל, ואגב זה יובא בחשבון כל מחיר מקורי שיוכח, כפי שיידון בהמשך. מס רווח ההון הכולל שיחושב כאמור ייוחס לכל שנות המס בהן התקבלו בידי המערערת תשלומים מכוח סעיף 12 להסכם השותפות ובהתאם לסכום שהתקבל בכל שנה.

### יב. מחיר מקורי (עלות רכישה)

142. כאמור, המערערת טוענת כי אריאל ז"ל שילם "**סכום של כמה עשרות אלפי דולרים**" עבור זכויותיו המקוריות בשותפות (עמוד 22, שורות 27-28). לא הובאה אסמכתא המוכיחה טיעון זה.

143. רווח הון הוא "**הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי**".

משקבעתי כי יש למסות את התקבולים כרווח הון, לא יהיה זה צודק למנוע מהמערערת להביא אסמכתאות לטענתה כי המנוח השקיע כספים במועד הצטרפותו לשותפות.

144. המשיב הביע התנגדות לכך וטען כי:

**"מאחר ולא הובאה כל ראיה בנושא ואף המערערת עצמה מעידה בסיכומיה כי אין בידה כל אסמכתא לתמיכה בטענותיה - בהעדר כל ראיה בנושא (ויוזכר, לא הובאה אף לא עדות אחת לתמיכה בנושא או בנוהג בשותפות כל שכן לא הובאו אסמכתאות כתובות) - סבור המשיב כי אין אפשרות לקבוע קיומם של סכומים אלה."** (סעיף 117 לסיכומי המשיב)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

145. המערערת העידה על ניסיונותיה למצוא, ללא הצלחה, אסמכתאות לעלות הרכישה. עם זאת, בסיכומיה היא דווקא מציינת כי "בין לבין אותרו חלק מהמסמכים, ואלו הוגשו למשיב ונדרשו כמחיר מקורי, למען הזהירות, כנגד הכנסות המערערת מקיצבה ששולמו בשנת 2014", ובהמשך לכך, ביקשה הזדמנות "לקבוע בצורה מדויקת את... עלויות הרכישה" (עמוד 22, שורות 26-27; סעיפים 137 ו-150 לסיכומי המערערת).

146. במצב דברים זה, יש לתת למערערת אפשרות להוכיח את הדברים בפני המשיב על מנת לברר את סכום רווח ההון המדויק, ככל שהוא שונה מסכום התמורה (וכשם שבנסיבות המקרה העדר דיון בחלופת רווח הון בשלבים הקודמים מונע העלאת טענת התיישנות מצד המערערת, יש לאפשר לה עתה למצות את הנסיון להוכיח קיום מחיר מקורי לנכס הנמכר).

לדעתי יש להעניק למערערת פרק זמן של 90 ימים ממועד מתן פסק דין זה להמצאת אסמכתאות בדבר המחיר המקורי לידי המשיב.

147. יודגש כי אין בקביעה זו כדי להתיר למערערת לשוב ולהעלות טענות בכל סוגייה אחרת אשר הוכרעה בפסק דין זה.

## יג. סיכום התוצאות

148. יש לסווג את התקבולים הנדונים כתמורה בגין מכירת נכס הון. רווח ההון יחושב בכפוף לאמור בסעיפים 130, 132 ו-146 לעיל ומס רווח ההון יוטל בהתאם לאמור בסעיף 141 לעיל.

על התקבולים לא יחולו הוראות סעיפים 2(1), 2(5), 3(ו), 9ב או 125א לפקודה.

בכך הערעורים מתקבלים בחלקם ונדחים בחלקם.

149. לנוכח התוצאות אליהן הגעתי, כל צד יישא בהוצאותיו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ע"מ 14257-05-16 זליכוב נ' תל אביב 3

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

150. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לידי ב"כ הצדדים.

151. פסק דין זה ניתן במקור ביום ל' חשוון התשע"ט, 8 נובמבר 2018 אך פירסומו ברבים עוכב בעקבות הגשת בקשה לתיקון ומחיקת פרטים מפסק הדין אשר הוגשה על ידי המערערת. הבקשה האמורה נדחתה בחלקה והתקבלה בחלקה. הנוסח המקורי של פסק הדין הוא המחייב.

ניתן היום, ט"ז טבת תשע"ט, 24 דצמבר 2018, בהעדר הצדדים.

---

הרי קירש, שופט