



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

המערערת

גלאון מנועים בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד עופר אלבוים ועו"ד טלי יהושוע

נגד

המשיב

פקיד שומה אשקלון

ע"י ב"כ עו"ד סירוטה

פסק דין

1

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

1. בפני ערעור מס שהגישה המערערת על שומה שהוצאה לה על ידי המשיב לשנים 1999-2002.

2. עיקר המחלוקת שעמדה בין הצדדים, בערעור דנן, נסבה סביב סוגית השכרת המוניטין למערערת בתמורה כספית. המערערת דיווחה על הוצאה פירותית בגין תשלום דמי שכירות עבור מוניטין אותו שכרה לשימושה. בעוד שהמשיב טען כי המערערת רכשה את המוניטין ולא שכרה אותו וכי הדיווח שנעשה אינו אלא תכנון מס בלתי חוקי שנועד להקטין את החבות במס, טענה המערערת כי המדובר בעסקה אמיתית לפיה שכרה את המוניטין ושילמה עבור כך דמי שימוש, אותם ביקשה לנכות כהוצאה.

העובדות שאינן שנויות במחלוקת

3. המערערת, גלאון מנועים בע"מ (להלן: "חברת גלאון") הוקמה בשנת 1993, תחת השם "גל - תד" בע"מ (להלן: "חברת גל תד"), אולם, החלה את פעילותה רק בתחילת שנת 1998 ולאחר ששונה שמה לגלאון מנועים בע"מ. המערערת עסקה בייצור, מסחר, שיווק ומכירה של מנועים חשמליים.

4. זכויות הבעלות במערערת נתונות כולן לקיבוץ גלאון (להלן: "הקיבוץ") באופן שבו 49.9% מהמניות מוחזקות ישירות על ידי הקיבוץ ו-50.1% מהמניות מוחזקות על ידי שותפות לייצור מאווררים ומנועים (להלן: "השותפות") המצויה אף היא בבעלותו ובשליטתו של הקיבוץ.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

5. הרקע להקמת המערערת, כטענת המערערת, נעוץ ברצונו של הקיבוץ והשותפות לחבור לשותף אסטרטגי שיזרים מזומנים למפעל המנועים וירחיב את פעילותו העסקית. או אז, החלו במו"מ אינטנסיבי עם חברת "תדיראן" במגמה להקים חברה משותפת אליה תועבר הפעילות של המנועים. לשם כך, הוקמה חברת "גל תד". אלא, שהמו"מ עם חברת תדיראן לא צלח והקיבוץ המשיך בחיפושיו אחר שותף אסטרטגי אחר.
6. בשלהי שנת 1997 שונה שמה של חברת גל תד לשם "גלאון מנועים בע"מ וביום 31.12.97, העבירה השותפות למערערת את הציוד היצרני המשמש ליצור מנועים ואת כל הפעילות הקשורה לתחום המנועים החשמליים לרבות, רשימת הלקוחות והרשאה להתקשר איתם ישירות ולא באמצעות השותפות. כמו כן השכיר הקיבוץ למערערת את המקרקעין עליהם שוכן המפעל בהסכם למשך 10 שנים.
7. אין חולק כי במשך השנים ניהלה השותפות מפעל למאווררים, שואבים ומנועי מזגנים וכי עיקר הפעילות בשותפות היתה פעילות בתחום המנועים, ולאחר העברתה של פעילות זו לידי המערערת, נשארה בשותפות פעילות המאווררים והשואבים בלבד שהיקפה קטן בהרבה מזו של המנועים.
8. גם אין חולק כי הסכם בכתב, המסדיר את העברת הפעילות אל המערערת, נחתם רק ביום 9.11.98, כשנה לאחר שהמערערת החלה פעילותה (ראה נספח א' לתצהירו של מר גלזמן). במסגרת אותו הסכם נתנה למערערת הרשות לעשות שימוש בשם "גלאון" ובידע של השותפות במסגרת פעילותה העסקית וזאת ללא תמורה. כמו כן, הוגבלה ההרשאה לשימוש כך שהקיבוץ ו/או השותפות רשאים בכל עת, בהודעה מוקדמת של 90 יום, לבטל את אותה הרשאה.
9. כשנה לאחר שהמערערת החלה פעילותה, ביום 22.3.99, נחתם בין המערערת לבין חברת רדמונד אמקור בע"מ (להלן: "חברת רדמונד"), הסכם לפיו, הצדדים מייסדים חברה בשם "גל-רד מנועים 2000" בע"מ (להלן: "חברת גל-רד") על מנת למזג את פעילותם העסקית בייצור מסחרי של מנועים חשמליים, במסגרת מפעל אחד, שמקומו יהיה בקיבוץ גלאון, כשלצדדים בעלות משותפת שווה בחברה.
- על פי ההסכם העבירה המערערת את פעילות הייצור, השיווק ואמצעי הייצור לחברת "גל-רד" וכן נכסים וציוד ששוויים 8 מיליון ₪ וכן התחייבה לגרום לכך שהשותפות תעביר ל"גל-רד" מוניטין בסך 2.15 מיליון ₪ (לפי ערך חודש יוני 98). בהתאם, העבירה "רד מונד" לחברת "גל-רד" ציוד בשווי 8 מיליון ₪ וכן סך במזומן של 2.15 מיליון ₪ (לפי ערך חודש יוני 98).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

10. בהתאם למוסכם בין הצדדים הוקמה ביום 23.8.99 חברת "גל-רד" וביום 1.11.99 הועברה אליה פעילות הייצור והשיווק של המערערת. בעקבות ההסכם נתנה השותפות את הסכמתה בכתב להעברת המוניטין שלה לחברת "גל-רד" ובחמשך להסכמה זו מכרה השותפות ל"גל-רד" את המוניטין בתחום המנועים בתמורה לסך של 2.3 מיליון ₪ (המהווה 2.15 מיליון ₪ בצירוף הפרדי הצמדה למדד). חלק מן התמורה בעד המוניטין, בסך של 1,152,208 ₪ שולמה לשותפות מ"גל-רד" באמצעות המחאות מחברת "רדמונד" ואילו יתרת התמורה בסך של 1,167,526 ₪ נותרה בספרי חברת "גל-רד" כחוב כלפי השותפות. ההכנסה ממכירת המוניטין דווחה ונכללה בדיווחי השותפות והקיבוץ לפקיד השומה.
 11. או אז, נמצא כי המערערת והשותפות ערכו וחתמו על פרוטוקול, מחודש דצמבר 1999, המתעד הסכמה לפיה, בגין ההרשאה לשימוש בשם ובידע של השותפות תשלם המערערת לשותפות דמי שימוש בסך 540,500 ₪ לשנת 1998 וסך של 480,000 ₪ לשנת 1999. הפרוטוקול אינו נושא תאריך מדויק והוא מתעד הסכמה לתשלום דמי שכירות בגין מוניטין, על אף שבהסכם המקורי הוסכם כי השימוש במוניטין יהיה ללא תמורה. עוד יודגש כי פרוטוקול זה נערך ונחתם כשנתיים לאחר שהשותפות העבירה פעילותה למערערת ולאחר שהמערערת העבירה פעילותה לחברת גל רד.
 12. העברת הפעילות מהשותפות למערערת דווחה על ידי שני הצדדים למשיב. השותפות דיווחה על הכנסה מדמי השימוש במסגרת דוחות הקיבוץ לשנים 1998 ו-1999. המערערת, בשומה העצמית שערכה לשנת 1998, שאין חולק שהינה שומה סופית, ניכתה את דמי השימוש ששילמה בשנה זו כהוצאה שוטפת וכך נהגה אף לגבי שנת 1999.
 13. לצין כי הדיווחים של השותפות, באמצעות הקיבוץ, ושל המערערת הוגשו למשיב רק במהלך השנים 2000-2001.
 - שומות המערערת והקיבוץ לשנות המס 1997-1998 הינן שומות סגורות.
- טענות המערערת**
14. טענה המערערת כי הצו שהוצא לשנת המס 1999 הוצא בחוסר סמכות מאחר ולגישת המשיב לפיה, בשנת 1999 מכרה המערערת מוניטין, מחייבת, לגישתו הוא, כי תהיינה שומות על פיהן רוכשת המערערת מוניטין ולא זו בלבד, מחייבת כי השומה לשנת 1997 תכלול רכישה זו, ומאחר והשומה לשנת 1997 התיישנה והמשיב מנוע מלתקנה הרי שבהעדר "רכישה" לא יכולה להיות "מכירה".
 - הלכה למעשה, טוענת המערערת, כי בעצם ייחוס רכישת המוניטין למערערת חורג המשיב מסמכותו הקבועה בסעיפים 145 ו- 147 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש)



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

- 1 התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") ופותח את השומה לשנת 1997 בדרך עקיפה, תוך
2 ייחוס דמי השימוש לשנה זו כחלק מרכישת המוניטין. במילים אחרות, טענה כי,
3 בנסיבות העניין לנוכח העובדה כי השומה לשנת 1997 התיישנה מושתק המשיב
4 מלהגדיר את עסקת המוניטין באופן שונה מן האופן שבו דווחה.
5
- 6 15. אשר לסוגיית השכרת המוניטין טענה המערערת, כי ניתנה לה זכות שימוש זמנית
7 במוניטין, וזאת מכוח ההסכם הראשון אל מול השותפות המתיר לקיבוץ לבטל את
8 ההרשאה בהודעה מוקדמת של 90 יום. דהיינו, לגישת המערערת מדובר בהשכרת זכות
9 השימוש בשם ובידע המצטבר של השותפות לתקופת זמן מוגבלת ומתוך שיקולים
10 עסקיים כלכליים גרידא. לגישתה, עצם קיומו של נכס כלשהו אינו מחייב שהעסקה
11 הנעשית בו תעשה אך ורק במישור ההוני – מכירה – אלא ניתן גם להשכיר את הזכויות
12 בנכס, גם כאשר מדובר במוניטין. בהתאם, לדעת המערערת, הקניית שימוש מוגבל בשם
13 ובידע של השותפות מהווה נכס פירוטי אשר נועד להפקת רווחים ומכאן שמותר הוא
14 בניכוי מהכנסתה החייבת (מכוח סעיף 17 לפקודה), ומשכך ביקשה המערערת להכיר
15 בחוצאות בגין דמי שימוש במוניטין לשנות המס 1998 ו – 1999 בסך של 540,000 ₪ ו –
16 480,000 ₪, בהתאמה. לחיזוק טענתה זו על עצם קיומה של זכות שכירות במוניטין,
17 מפנה המערערת לע"א 128/75 פקיד שומה פתח תקווה נ' האחים מרק בע"מ פ"ד (1)
18 557 וכן לקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה לפיו הרשות עצמה מכירה בהשכרת
19 מוניטין המסווגת כתמורה פירותית.
20
- 21 16. עוד הוסיפה המערערת וטענה כי בהסכם השני בו התקשרה עם חברת רדמונד, צוין
22 מפורשות בסעיף 3 ב(1), כי מכירת המוניטין תעשה על ידי השותפות לחברת גלרד ולא
23 על ידי המערערת עצמה, כך שהמשיב לא יכול לייחס למערערת מכירת נכס אשר לא
24 נרכש על ידה מעולם. הטענה לפיה "רכשה" המערערת את המוניטין מהשותפות מנוגדת
25 לתנאי ההסכם ולהסכמות המסחריות אליהן הגיעו הצדדים, והיא כשלעצמה, מנוגדת
26 לדין הכללי החל גם על רשויות המס.
27
- 28 17. המערערת טענה כי אין המדובר בתכנון מס פסול כי אם פעילות עסקית גרידא
29 ולגיטימית בנסיבות בהן הוקמה המערערת כחברת "מעבר" עד לכניסתו של משקיע
30 חיצוני למפעל לייצור מנועים, ומתוך כוונה להותיר את השליטה במוניטין בידי
31 השותפות עד לרגע בו תתבהר התמונה באשר לגורלה של המערערת, ולכן ניתנה זכות
32 השימוש במוניטין השותפות לתקופה מוגבלת, ולראיה, טיוטת ההסכם שנערכה בין
33 השותפות לחברת תדיראן בה הוסכם בסעיף 3.6, על מכירת מלוא נכסי השותפות
34 והקיבוץ לרבות מוניטין.
35



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

18. לטענת המערערת, דיני המיסים חלים במקביל ויחד עם הדין הכללי כך שבהחלטותיה, מחויבת רשות המיסים לפעול במסגרתם. דהיינו, כי היה על המשיב לכבד את עיקרון חופש החוזים כל עוד הצדדים פועלים על פי דין, ולקבל את ההסכמות השונות אליהן הגיעה המערערת בכל אחד מההסכמים שנקשרה בהם, על כל תנאיהם לרבות דבר דמי השימוש במוניטין ומכירתו מאוחר יותר לגלרד על ידי השותפות.
19. לחילופין, טענה המערערת כי היה ויקבע כי המוניטין נמכר על ידה ל"גלרד" יש לקבוע כי בגין מכירה זו נבע לה הפסד ולא כטענת המשיב כי מכירה זו הניבה לה רווח. לטענתה, בשנת 1997, שנה בה החלה לעשות שימוש בשם ובידע של השותפות, היה שווי המוניטין גבוה בהרבה מזה שקבע המשיב (480,000 ₪) ועמד על סך של כ- 7 מיליון ₪, בין אם על פי הערכת השווי שנעשתה לנכסי הקיבוץ בשנת 1995 על ידי רוי"ח ארדה ובין אם על ידי היוון דמי השימוש השנתיים בצירוף ריבית, כך שמכירת המוניטין בסך של 2.15 מיליון ₪ מהווה הפסד הון או לכל הפחות איזון, אך בוודאי שלא רווח הון. לטענתה, עלות המוניטין שנקבעה על ידי המשיב, בצווים שהוצאו לה על ידו, נעשתה באופן שרירותי ומבלי שנערך חישוב חשבונאי מסודר לצורך השומה שערך. (המערערת מפנה לפסיקה לפיה לנישום שמורה הזכות לתקוף שומות שרירותיות ומופרזות גם אם הוא עצמו נגוע באי ציות לחוק עמ"ה 444/69 שפשוביץ אפרים נ' פקיד שומה ת"א פד"ה ג' 103). במקרה בו ספרי החברה נמצאו תקינים ולא נפסלו, על פקיד השומה מוטלת החובה להצדיק את השומה.
- יתרה מזאת, טענה כי, גם אם תתקבל טענת המשיב לפיה "רכשה" את המוניטין בשנת 1997, הרי שלא ייתכן ששווי של המוניטין עלה בתוך מספר חודשים לכדי למעלה מ- 1.8 מיליון ₪, בעוד שלפי דוחותיה, ספגה המערערת הפסדים.
- יתרה מזאת, טענה המערערת כי, מקום שהשותפות הצהירה בספריה על מכירת המוניטין לגלרד ומקום שהמשיב לא חלק על כך או פסל את הצהרתה לשנה זו, הרי שקביעת המשיב לפיה, המערערת היא זו אשר מכרה את המוניטין – ומסויה בהתאם – מהווה כפל מס.
20. לבסוף, טענה המערערת, כי יש להתיר לה לתקן טעויות שנפלו בדוחותיה לצורכי מס בשנים 1999-2002 ובהתאם, להתיר לה בניכוי הוצאות שהוצאו על ידה בשנת 1999, לבטל תוספת בשל אינפלציה שנרשמה בטעות בדוחותיה בשנת 2002 ולהתיר לה בניכוי הוצאות מימון בשנת 2002. לטענתה, נפלו בדוחותיה מספר טעויות בתום לב חלק מן הטעויות שנפלו בדיווחיה תוקנו בהסכמת המשיב, ככל שהתיקונים שרתו את המשיב. עם זאת, טעויות אחרות שהינן לטובת המערערת סרב המשיב לתקן. לכן עתרה כי יותר לה לתקן את התיקונים הבאים: בדו"ח שהגישה לשנת המס 1999 הושמטו הוצאות בסך של 246,000 ₪ וכן 72,330 ₪, הקשורות עם הקמתה של גלרד המוכרות לה בניכוי; עוד נטען כי שגיאה נוספת נפלה בדו"חותיה של המערערת לשנים 1999 ואילך, לפיה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

1 סווגה בטעות הלוואת הבעלים שנתנה המערערת לגלרד כ"כס קבוע" כמשמעו בחוק
2 מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן: "חוק תיאומים") ולכן
3 יש להורות על ביטול "תוספת בשל אינפלציה", מכוח הסיווג האמור, בסך של 600,000
4 ₪. כמו כן יש להוסיף הוצאת מימון בשל הצמדה למדד של חובה של המערערת
5 לשותפות בסך של 550,000 ₪ או לראות ביתרה זו כחלק מהונה של המערערת ובהתאם
6 לאפשר "ניכוי בשל אינפלציה" בגובה הסך הנ"ל. באשר להפסד החון המועבר אשר
7 בוטל על ידי המשיב, מסכימה המערערת כי קיזוז ההפסדים נעשה בטעות ויש למוחקו
8 מדוחותיה.

9

10 טענות המשיב

11 21. טען המשיב כי יש להותיר החלטתו על כנה המורה על מחיקת קיזוז הפסד מועבר משנת
12 1998 לשנים 2000 – 2002 שביצעה המערערת בדוחותיה, ובמקביל להורות על הוספת
13 רווח חון בסך של 119,032 ₪ אשר הושמט מדוחותיה של המערערת לשנת 1999 לאחר
14 קיזוז הפסדים בשנה זו.

15

16 22. באשר לטענת ההתיישנות, טען המשיב כי אכן דיווחים לשנות המס – 1998 - 1997
17 התיישנו מבחינת רשות המס, אולם אין בכך כדי למנוע מהמשיב לתקן את הטעות
18 שנעשתה לגבי השנים הבאות, באמצעות שומה. יתרה מזאת, טען כי הסכום ששולם על
19 ידי המערערת כ"דמי שימוש" בשנת 1998, והוכר על ידי המשיב לא נכלל על ידו כחלק
20 מהסכום לרכישת המוניטין המיוחסת למערערת מאחר ותהא בכך הנאה כפולה -
21 האחת ניתנה למערערת עת הוכרה כהוצאה בשנת 1998 ובכך גדלו הוצאותיה עד לכדי
22 הפסד שקוזז בשנת 1999, והשנייה תינתן במישור ההוני עבור רכישת מוניטין בעלות
23 גבוהה יותר.

24

25 23. באשר לסוגיית המוניטין, המשיב ביקש לדחות את ניסיונה של המערערת להבחין בין
26 המונחים "שימוש בשם ובידע" לבין "מוניטין" וטען כי חד המה, מאחר ובפרוטוקול
27 הישיבה במסגרתה נקבעה התמורה עבור "השימוש" בשם ובידע, ואף בדוחות הכספיים
28 של המערערת (באשר לדמי השימוש) נעשה שימוש מפורש במונח "מוניטין".

29

30 24. אשר לשאלת השכרת או רכישת המוניטין מהשותפות טען המשיב, כי השכרת המוניטין
31 מן השותפות למערערת היתה עסקה פיקטיבית במטרה להקטין את החבות במס וכי לא
32 עמדה מאחוריה פעולה אמיתית של השכרת מוניטין. לפיכך, טען כי יש לדחות את
33 בקשת המערערת להכיר בניכוי מהכנסתה החייבת לשנת המס 1999 את הסך של
34 480,000 ₪ בגין דמי שימוש במוניטין המשולמים על ידה לשותפות, מאחר והמדובר
35 ברכישת נכס הוני שאינו מותר בניכוי – ולא בדמי שימוש (שכירות).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

- 1
25. טען המשיב כי, בנסיבות בהן חדלה השותפות, בעלת המוניטין, מלעסוק ביצור מנועים, 2
כבר בשנת 1997, והעבירה לידי המערערת את הציוד שהיה ברשותה, את זכות השימוש 3
בשמה, את קהל לקוחותיה, וכן את השימוש בידע שלה, דהיינו המוניטין שלה, עד כי 4
ניתן לומר כי הפסיקה את פעילותה העסקית בתחום בו היה קיים לה המוניטין, וכי לא 5
נותר בידי השותפות דבר, לא ניתן לקבל את האפשרות כי השותפות המשיכה להחזיק 6
ברשותה את המוניטין והשכירה אותו לחברה. לעמדת המשיב המערערת, הלכה 7
למעשה, רכשה את המוניטין ביחד עם כל שאר הפעילות בתחום ייצור המנועים ולא 8
שכרה אותו. 9
- לטענת המשיב, מכירת מוניטין באה לידי ביטוי, במיוחד, כאשר מועבר עסק חי, כך 10
שאין כל היגיון בטענת המערערת שהשותפות אומנם חיסלה את כל פעילותה בתחום 11
ייצור המנועים אך הותירה בידה את המוניטין. 12
- לדיו, הדברים מקבלים משנה תוקף לאור העובדה שמדובר בצדדים קשורים בלא כל 13
תחרות עסקית. לטענתו, בשל העובדה שהמערערת הינה חברת בת של השותפות דווחה 14
המכירה כ"דמי שימוש" וזאת במטרה להקל על המערערת מבחינת מס. ואולם 15
משהוקמה חברת גלרד, שאינה חברת בת של השותפות, דווחה מכירה, כשבפועל, גם 16
בשימוש שניתן למערערת דובר היה במכירה. 17
- לטענת המשיב, תכנון המס בא לידי ביטוי בכך שעד לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה 18
(בשנת 2003), רוכש, לא היה זכאי להוצאות פחת בגין רכישת מוניטין כך שהניסיון של 19
המערערת להציג את רכישת המוניטין כ"דמי שימוש" המוכרים, לכשעצמם, במקרים 20
חריגים כהוצאה פירותית, נועדה לעקוף את חוסר ההכרה ברכישת מוניטין. 21
22
26. המשיב ביקש לדחות את טענת המערערת לפיה, יש להידרש להסכמים בהם נקשרה 23
המערערת ככתבם וכלשונם, על אחת כמה וכמה כאשר לא נכתב מפורשות בהסכם על 24
תשלום דמי שימוש בגין המוניטין. לטענתו, התנהלות המערערת לפיה, כחודש ימים 25
לאחר שהמערערת סיימה את פעילותה, נערך פרוטוקול דיון מחודש דצמבר 1999, 26
מבלי שננקב תאריך מדויק, בו נקבעה באופן רטרואקטיבי התמורה בגין "דמי השימוש" 27
בשם ובידע של השותפות, תמוחה למדי. לעמדת המשיב, הקביעה כאמור, והסכמתה של 28
המערערת לשאת בדמי שימוש כה גבוהים באופן רטרואקטיבי כאשר, לטענתה, היא 29
הייתה שרויה במצב כלכלי לא טוב וכשמרבית עבודת ייצור המנועים עברה לסיין, 30
מחזקים את המסקנה בדבר תכנון מס פסול. 31
- לגישת המשיב, הדו"ח מטעם המערערת לשנת 1998 הוגש אך במאי 2000 וזאת לאחר 32
שכבר הוברר לה כי לזכותה רווחים ולכן בחרה להגדיל, באופן רטרואקטיבי, את 33
הוצאותיה בגין דמי השימוש במוניטין ובכך להקטין את שיעור המס על הכנסתה 34
החייבת (שעמדה לאחר ניכוי הוצאת "דמי השימוש" על הסך של 120,000 ₪). 35
36



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

- 1 יתרה מזאת, טען המשיב, כי אם תתקבל גישת המערערת לפרש את ההסכמים בהם
2 נקשרה ככתבם וכלשונם, הרי שטענה זו עובדת גם בכיוון ההפוך, דהיינו, מלשון
3 ההסכם השני בו נקבע כי המערערת "תגרום לכך שהשותפות תעביר לחברה מוניטין"
4 עולה מידת שליטתה של המערערת במוניטין של השותפות, על יכולתה להעריך את
5 שוויו ועל כך שיכלה להתחייב בעצמה מול רדמונד להעברת זכות אשר, לטענתה, אינה
6 שלה כלל.
7
- 8 באשר לטענת המערערת בדבר הערכת שווי המוניטין בסך של כ- 7 מיליון ₪ בהסתמך
27. על חוות דעתו של רו"ח ארדה, טען המשיב כי זו שגויה ויש לדחותה. לטענת המשיב,
9 המוניטין הוערך על ידי רו"ח ארדה בשנת 1995 ונתוניו, המוכחשים מעיקרם
10 ולכשעצמם על ידי המשיב, יפים לאותה שנה. יתרה מזאת, טען כי, הערכת השווי
11 נעשתה לכל הפעילות העסקית של הקיבוץ ולא רק לגבי פעילות ייצור המנועים הדרושה
12 לסוגיה זו, וזאת, באופן תיאורטי ומבלי שעמדה במבחני המציאות. לעמדת המשיב,
13 דווקא העובדה שהמוניטין נמכר במרץ 1999 בשווי של 2.15 מיליון, ושפעילותה של
14 המערערת לא האריכה ימים, מעידה על כך הערכת השווי של רו"ח ארדה מופרזת ואינה
15 מציאותית.
16
- 17
- 18 באשר לתיקוני השומה שביקשה המערערת לבצע, טען המשיב, כי אין המדובר בזכות
28. קנויה השמורה לנישום, בייחוד לא במקרים בהם מדובר בתיקון טעות לא טכנית
19 (כבענייננו) ויש שיעמדו בדרישות הקבועות בסעיף 17 רישא לפקודה. הסכומים
20 המבוקשים בניכוי בסך של 246,000 ₪ ובסך של 72,330 ₪ דווחו על ידי המערערת
21 כהוצאות שאינן מוכרות בניכוי והמשיב קיבל את השומה העצמית שלה בעניין זה כמות
22 שהיא. יתרה מזאת, הסך של 72,330 ₪ ששולם עבור הקמת חברת גלרד אינו מותר
23 בניכוי שכן מדובר בהוצאה הונית, על אף שחברת גלרד רשאית לרשום את ההוצאה
24 בדוחותיה כהוצאה הונית. יפים דברים אלה גם לעניין הסך של 246,000 ₪ אשר שולמו
25 עבור הוצאות משפטיות לביצוע עסקת הקמת גלרד – אין המדובר בהוצאה המשמשת
26 לייצור הכנסה, לכל היותר מדובר בהשקעה הונית ולכן אין מקום להותירה בניכוי.
27 לעומת זאת, הסכים המשיב, כי יש מקום לקבל את טענת המערערת באשר לביטול
28 תוספת בשל אינפלציה שנרשמה בטעות, אולם המדובר בסכום של 443,755 ₪ (שהינו
29 6.8 מיליון ₪ כפול 6.5%) ולא 600,000 ₪ כפי שטוענת המערערת.
30
- 31 באשר לתיקון הבא לידי ביטוי בהתרת הוצאה בגובה הפרשי הצמדה למדד, טען
32 המשיב, כי יתרת הזכות של השותפות אינה חלק מהונה של המערערת והיא אינה
33 זכאית לניכוי בשל אינפלציה. בקשה שכזו להכרה בהוצאה, דורשת בדיקה ואין די
34 בהגשת דו"ח מתקן כדי להוציא את המערערת ידי חובתה לעמוד בתנאים המנויים
35 בפקודה.
36



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

השאלות לדיון :

- 1
- 2 29. - האם הצו לשנת המס 1999 הוצא בחוסר סמכות?
- 3 - סוגיית המוניטין השכרה או מכירה?
- 4 - היה וייקבע כי המוניטין נרכש על ידי המערערת מהשותפות ולאחר מכן נמכר על
- 5 ידי המערערת לחברת "גלרד" – הערכת שווי המוניטין לעניין רווח ההון שצמח
- 6 למערערת בגין מכירה זו?
- 7 - האם יש להתיר תיקון טעויות נוספות שנפלו בדוחות המערערת לשנות מס 1999-
- 8 2002?
- 9

דיון

- 10
- 11 30. עיקר המחלוקת העומדת בין הצדדים נוגעת לשאלת סיווג העסקה שנעשתה בין
- 12 המערערת לשותפות בנושא המוניטין. אין חולק כי לשותפות היה מוניטין והשאלה
- 13 שעומדת לדיון הינה האם העברת המוניטין מהשותפות למערערת על דרך של שכירות
- 14 היתה בבחינת תכנון מס פסול וכי בפועל נתקיימו נסיבות של מכירה.
- 15
- 16 31. טענת המערערת באשר לסוגיית המוניטין נחלקת לשלוש, האחת – אין המדובר במוניטין
- 17 במשמעו הרגיל, אלא מדובר בשימוש בשם ובידע בלבד. השנייה – גם אם המדובר
- 18 במוניטין גרידא, הרי שהמערערת שכרה אותו מהשותפות ושילמה עבורו דמי שימוש
- 19 המותרים בניכוי וכי כל טענה של המשיב לייחס למערערת את רכישת המוניטין הינה
- 20 טענה שמקורה בחוסר סמכות. והשלישית - גם אם תתקבל גישת המשיב לפיה מדובר
- 21 ברכישת המוניטין מהשותפות, שגה המשיב בהערכת שווי רכישתו, שכן זו גבוהה
- 22 בהרבה מזו שייחס לה המשיב, ומכאן שמכירתו בתמורה לסך של 2.15 מיליון שקלים
- 23 מהווה הפסד עבור המערערת או לכל הפחות מצב מאוזן, אך לחלוטין לא רווח הון -
- 24 כטענת המשיב.
- 25 מאחר וסוגיה זו הינה לב ליבו של הערעור אדרש לה תחילה ולאחריה אדרש ליתר
- 26 טענות המערערת בערעור זה.
- 27
- 28 32. ההוראות הקבועות בפקודת מס הכנסה מסדירות את חובתו של נישום בהגשת דו"חות
- 29 על הכנסתו החייבת. סעיף 145 לפקודה, קובע את אופן הדיווח בדרך של שומה עצמית
- 30 על ידי הנישום, בעוד לפקיד השומה שמורה הסמכות לבחון את הדו"ח, לאשרו כמות
- 31 שהוא, או להורות על קביעת הכנסתו החייבת של הנישום לפי מיטב השפיטה אם סבר
- 32 שנפל פגם בעריכת הדו"ח. לנישום שמורה כמובן זכות ערעור על שומת המשיב כאשר
- 33 שאלת נטל ההוכחה מוסדרת בסעיף 155 לפקודה הקובע כי :



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

1 "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער
2 ניהל פנקסים קבילים.. חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי העניין, להצדיק את
3 החלטתם".

4
5 בית המשפט נדרש לא פעם לשאלת נטל ההוכחה במחלוקת בין רשויות המס והאזרח,
6 ובעניין זה נקבע כי:

7 "... חלקו הראשון של סעיף 155 לפקודה מורה: "חובת הראיה כי השומה היא
8 מופרזת תהיה על המערער"; ... לדעתי מתייחסת ההוראה שבסעיף 155 לנטל
9 השכנוע; לא רק המלים 'חובת הראיה' מורות על כך אלא נוסח הפסוק כולו מצביע
10 על כך שבנטל השכנוע אנו עוסקים... המעוניין בהפלת אותו צו הוא הנישום
11 המערער עליו, ולכן עליו לשכנע את בית המשפט שיש לבטלו או לשנותו. עם
12 הוצאת הצו נוצר מצב מסוים שאת שינויו מבקש המערער - ומי שמבקש את
13 השינוי עליו הראיה (נטל השכנוע)". (מתוך עמ"ה 427/64 משולם ושות' נ' פקיד
14 שומה פתח תקווה, עמ' 1 פורסם במיסים און- לייך. כמו כן, ר' ע"א 236/83 ליברמן
15 נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד לט(2) 810 (1985) וע"א 23/88 לוי נ' פקיד שומה
16 ירושלים, פ"ד מה(1) 472 (1991)).

17
18 בנסיבות דנן, נוכח העובדה שהמדובר בהתקשרויות שונות בין חברות קשורות,
19 ובקיומם של יחסים מיוחדים, כאשר מרבית הפרטים מצויים, או לכל הפחות צריכים
20 להימצא, בידי המערער, אני סבורה כי מן הראוי להותיר את נטל ההוכחה לסתירת
21 השומה על כתפי המערער.
22 עצם קיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים להסכמים השונים בהם התקשרה
23 המערער מקשה על בחינה אובייקטיבית של הנתונים על ידי המשיב.

24
25 33. טענת המערער לשימוש בשם ובידע בלבד ולא במוניטין – טענתה זו של המערער
26 הועלתה במסגרת תצהיר עדותו הראשית של המצהיר מטעמה, מר גלזמן, אולם,
27 נזנחה בשלב הסיכומים וטוב שכך. שהרי, אין לראות ב"שם ובידע" כחלק נפרד
28 מ"המוניטין" של השותפות. הפסיקה נדרשה בעבר לקביעת הגדרת המונח מוניטין
29 ונראה כי על אף שקיים קושי בהגדרת המונח מוניטין באופן חד משמעי, ניתן לכל
30 הפחות לקבוע כי " ... הכוונה היא לתדמיתו החיובית של המוצר בעיני הציבור, אשר
31 הודות לה קיים שוק של לקוחות-בכוח, אשר מעוניינים ברכישתו של המוצר... (וכי)
32 לא ניתן לנתק בין העסק לבין המוניטין" (ר' ע"א 634/89 אסי ריין נ' fuji electronics
33 mfg co. פ"ד מה(4) 837, 846) – (התוספת אינה במקור ר.ב.).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06

24 דצמבר 2012

- 1 לפיכך, שמה של השותפות, הידע שרכשה עם הזמן, בדיוק כמו קהל לקוחותיה והמוצר
2 הסופי שהיא מוציאה לשוק, מהווים כולם כאחד חלק בלתי נפרד מהמוניטין שלה. אשר
3 על כן עסקינן במוניטין גרידא ולא ניתן לבצע הפרדה בין השם והידע לבין המוניטין.
4 דברים אלה הינם מעבר לנדרש שכן, משזנחה המערערת טענתה זו בסיכומי טענותיה יש
5 לראותה כמי שויתרה על טענה זו.
6
- 7 34. ומכאן, יש להידרש לשאלת סיווג העסקה: האם יש לקבל את עמדת המערערת כי
8 מדובר בהשכרת המוניטין מן השותפות למערערת או עמדת המשיב הטוען כי יש לסווג
9 עסקה זו כמכירה?
10 המענה לשאלה זו טמון בעיקר בנתונים העובדתיים שהציגו הצדדים. המערערת מצידה,
11 ביקשה לדבוק בלשון ההסכם הראשון שנחתם בינה לבין השותפות לפיו, מדובר בזכות
12 לעשות שימוש בשם ובידע של השותפות לתקופה מוגבלת בזמן ולכן אין מדובר
13 במכירה. טענה המערערת כי החלטת השותפות להשכיר לה את המוניטין ולא למוכרו
14 נבעה משיקולים אסטרטגיים לשמור את "הנכס" – המוניטין בידי השותפות ולא בידי
15 חברה אשר כל נושה עלול להטיל עליו שעבוד ולגזול מהקיבוץ את הנכס היקר לו ולכן
16 ביקשה לשמר אותו בידיה עד אשר ימצא משקיע בחברה.
17 המשיב מצידו טען, כי אכן לא ניתן לשלול על הסף את האפשרות העקרונית להשכרת
18 זכות המוניטין, אולם שכירות שכזו יש שתעשה במקרים מיוחדים בהם נקבע מפורשות
19 כי מדובר בזכות שכירות בלבד.
20 לאחר שחזרתי והפכתי בטענות הצדדים סבורה אני כי יש לקבל את עמדת המשיב
21 לפיה, ההסכם בדבר השכרת המוניטין מהשותפות למערערת היה בבחינת תכנון מס
22 פסול.
23 אין חולק כי עסקה של השכרת מוניטין אפשרית ולא פסולה על פניה אולם, עסקה שכזו
24 חייבת לשקף אמיתית את מהות פעולת ההשכרה ולא תוכר לצרכי מס כאשר מדובר
25 בפיקציה שנועדה כל כולה להקטין את החבות במס.
26
- 27 במקרה דנן, העסקה להשכרת המוניטין לפיה, התחייבה המערערת לשלם סכום של
28 כחצי מיליון ₪ לשנה עבור שכירת המוניטין מהשותפות לכל אחת מהשנים 1998 –
29 1999 נולדה לה כך פתאום רק בחודש דצמבר 1999, לאחר שהמערערת כבר הפסיקה כל
30 פעילות והיתה ריקה מתוכן שהרי באותה עת הועברה כל פעילותה לחברה החדשה
31 שהוקמה חברת "גלרד". (ראה עדותו של מר גלזמן אשר אישר כי המערערת הפסיקה
32 את פעילותה כבר בתאריך 1.11.99 ואף לא ידע לומר מתי בדיוק התקיימה הישיבה
33 מעבר לרישום שעל גבי הפרוטוקול מחודש דצמבר 99 המתעד את עסקת השכרת
34 המוניטין, כביכול).
35 בפועל, נמצא כי כל המהלכים בנוגע לעסקת השכרת המוניטין בתמורה למערערת,
36 נערכו רק בדיעבד, לאחר שהמערערת הפסיקה פעילותה והיתה קיימת על הנייר בלבד.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

1 נתון זה מחזק את המסקנה כי מדובר בפעולות פיקטיביות שלא היה בהן דבר כי אם
2 הרצון להקטין את החבות במס.
3 לכך מתווספת העובדה כי הדוחות השנתיים לשנים 1998-1999, אותן הגישה המערערת
4 והשותפות למשיב, הוגשו רק בשנים 2000-2001, לאחר שבוצעה עסקת המכירה לחברת
5 "גלרד", באופן המעיד כי הפרוטוקול מדצמבר 99 המסדיר את תמורת דמי שכירות
6 המוניטין המשולמים מן המערערת לשותפות, נולד לצורך תכנון המס האמור.
7 מעבר לאמור, גם כשבוחנים את מהות ההסכם שבין השותפות לבין המערערת, עוד
8 בראשית הדרך, נמצא כי בסוף שנת 1997 (31.12.97) חיסלה השותפות את פעילותה
9 בתחום המנועים עם העברתה לידי המערערת ולא המשיכה בשום פעילות בתחום זה,
10 במובן זה, שעם העברת הציוד ורשימת הלקוחות למערערת, הועבר כל המוניטין
11 למערערת הלכה למעשה. שהרי השארת המוניטין בידי השותפות, בהעדר עסק חי
12 ובהעדר לקוחות, מרוקן את המוניטין מכל תוכן. במילים אחרות, משאין חולק כי
13 העסק נמכר כל כולו למערערת, כשבמסגרת מכירה זו הועברה רשימת לקוחות, כך גם
14 גורלו של המוניטין. דהיינו, המוניטין נמכר למערערת ולא נותר בידי השותפות, גם אם
15 נאמר אחרת.
16 אמנם, בהסכם שנחתם ביום 9.11.98, בין השותפות לבין המערערת, צוין כי המערערת
17 זכאית להשתמש במוניטין של השותפות ללא תמורה וכי השותפות יכולה לבטל את
18 ההרשאה בשימוש במוניטין אולם, עם כל הכבוד לחופש החושים, והרי הכתב סובל הכל,
19 אין לקבל מצב אבסורד זה ולהכיר בהפרדה המלאכותית בין המוניטין לבין העסק,
20 בנסיבות בהן נמכר העסק כעסק חי על כל תכולתו והמוניטין שבו. השכרת המוניטין,
21 שנולדה מאוחר יותר, אינה מתיישבת עם הנסיבות כאשר מדובר בחיסול פעילות מוחלט
22 של השותפות והעברתו לידי המערערת. המוניטין מצטרף תמיד לפעילות עסקית וכאשר
23 אין כל פעילות עסקית אין מוניטין. מכאן, לא יכולה היתה השותפות להשכיר מוניטין
24 השייך לה כאשר לא נותרה אצלה שום פעילות בתחום המנועים, לאחר שזו הועברה
25 כולה למערערת.
26 מעבר לאמור, התנדבותה של המערערת לשלם דמי שכירות עבור שימוש המוניטין
27 שניתן לה על פי הסכם בחינם, לאחר שהיא עצמה הפסיקה את פעילותה, מפליאה
28 לכשעצמה, מאחר והיא נוגדת כל היגיון מסחרי ועסקי, ומעוררת את החשד הסביר כי
29 הפעולות נעשו כמהלך של תכנון מס אסור, במטרה להקטין את החבות במס שנוצרה לה
30 לאור מכירת פעילותה לחברת "גלרד".
31 למותר לציין כי על אף שמר גלזמן ציין בעדותו כי לפרוטוקול מחודש דצמבר 1999
32 קדם מו"מ בנוגע לתשלום דמי שימוש עבור המוניטין לא הוצגה כל ראיה בכתב
33 המלמדת על כך באופן המחזק את הטענה כי הפרוטוקול מחודש דצמבר 99 אינו אלא
34 מסמך פיקטיבי שהוכן בדיעבד לאחר הפסקת פעילות המערערת ולצורכי הקטנת
35 החבות במס.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

הדברים מקבלים משנה תוקף כאשר מדובר בעסקה בין גופים קשורים. כזכור, בעלי השליטה במערערת הם קיבוץ גלאון והשותפות עצמה שאף היא נמצאת בבעלותו המלאה של הקיבוץ. מכאן, המדובר בשתי ישויות שקשורות קשר הדוק אחת בשניה ולא בחברות זרות בעלי אינטרסים כלכליים עצמאיים ושונים ולפיכך העברת הנכסים ביניהם הינה העברה מוחלטת שאיננה יכולה להותיר את המוניטין בידי השותפות במנותק מן העסק שבפועל נמכר למערערת.

לאור כל האמור לעיל, וכפי שנפסק לא אחת (ראה עמ"ה 194/92 תחנת שירות רמת גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, מיסים 6/6, עמ' ה-7, עמ' 106). כי עסקה תסווג לפי המהות הכלכלית שלה ולא לפי "הכותרת" שנתנו הצדדים לעסקה או "הלבוש" אותו הלבישו הצדדים לעסקה, אני סבורה כי יש לקבל את עמדת המשיב וקובעת כי המוניטין נמכר למערערת על ידי השותפות עם העברת כל נכסי השותפות בתחום המנועים לידי המערערת.

35. בהגיעי למסקנה זו לא התעלמתי מטענת המערערת לפיה, החלטת השותפות להשכיר לה את המוניטין ולא למוכרו נבעה משיקולים אסטרטגיים לשמור את "הנכס" – המוניטין בידי השותפות ולא בידי חברה כדי להבטיח שבידי הקיבוץ תשמר השליטה בנכס היקר לו ולכן ביקשה להשכיר המוניטין עד אשר ימצא משקיע בחברה, בדומה לנסיבות שנדונו בע"א 128/75 פקיד שומה פ"ת נ' האחים מרק בע"מ, פ"ד (1) 485. אלא, שבאותה פרשה, התרשם בית המשפט מהמסכת העובדתית שהוצגה בפניו וקבע כי כוונת הצדדים הייתה באמת ובתמים להורות על השכרת המוניטין עד לשיקום מצבה הכלכלי של החברה. ואולם, בפרשת מרק הונחה תשתית ראייתית שונה מזו שהונחה בפני, כמורה גם בע"א 275/75 פקיד שומה ת"א 5 נ' לפת סוכנויות 1970 בע"מ פ"ד (1) 485. בענייננו, האופן העמום שבו בחרו הצדדים להסכם הראשון לנסחו, מבלי לקבוע מפורשות כי מטרת ההסכם היא בשמירה על המשך תפקודו של המפעל וזאת עד לכניסתו של משקיע חיצוני, וכי השימוש בשמה ובידע של השותפות יוגבל לזמן מוקצב, תוך קביעת מועדים מדויקים לכך, והתמורה המגיעה לשותפות מעצם מתן רשות השימוש מראש ולא בדיעבד – היו הדברים נראים אחרת. ואולם, לא כך בענייננו. קביעת שווי דמי השימוש בגין המוניטין נעשתה באופן רטוראקטיבי ולאחר שבוצעה עסקה מאוחרת בזמן למכירת אותו המוניטין בדיוק לחברת גלרד. מה גם שמדובר בצדדים קשורים המוחזקים כולם על ידי אותו הגורם – הקיבוץ – ובעלי אותם האינטרסים, כך שיכלו לפעול לתכנון מס בצורה החורגת מהמותר.

לפיכך, אני קובעת כי על סמך כל הנתונים העובדתיים שהוצגו בפניי אכן מדובר בעסקה לרכישת מוניטין ולא בשכירתו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

- 1 יחד עם זאת, יש מקום לבחון את טענת המערערת באשר לאופן הערכת שווי הרכישה
2 מהשותפות שביצע המשיב, תוך בחינת טענת חריגה מסמכות, לה טוענת המערערת, וכן
3 לשווי המכירה לגלרד, שקבע המשיב בשומה.
4
- 5 36. באשר לטענת חוסר הסמכות לדון בסוג עסקת המוניטין - אכן חלה התיישנות על דו"ח
6 המערערת לשנת המס 1998, במסגרתו הותרה בניכוי הוצאה בסך של 540,000 ₪ בגין
7 דמי שימוש במוניטין של השותפות. גם אין חולק כי "מחיר מקורי" בנכס שנקנה, כולל
8 את כל הסכום שהוציא הנישום עבור רכישת אותו הנכס. (ראה סעיף 88 לפקודה).
9 אולם, אין בהוראות אלו כדי לאסור על המשיב, אשר עצם את עיניו או לחילופין שגה,
10 באשרו את דו"ח המערערת לשנת 1998, כדי לסתום את הגולל מהעלאת טענות חדשות
11 בדבר אי סדרים ו/או אי תקינות בדיווח הניתן על ידי נישום לשנת מס מאוחרת.
12 יחד עם זאת, מקובלת עליי טענת המערערת לפיה, כוונת המחוקק בעצם הענקת
13 הסמכות לפקיד השומה לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה, נעשית לאחר בחינה מעמיקה
14 של הנתונים תוך הסתמכות על חוות דעת מקצועיות, ובאותה הנשימה מקובלת עליי,
15 ברמה הרעיונית, טענת המערערת לפיה אם כוונת המשיב הייתה לייחס למערערת את
16 דמי השימוש כרכישת המוניטין, הרי שיש לקחת בחשבון גם את הסכום הנוסף
17 (540,000 ₪) ששולם על ידה בשנת 1998 בגין דמי שימוש, כחלק משווי רכישת
18 המוניטין.
19 כמורה, מקובלת עליי גם טענת המשיב לפיה הכרה בסך של 540,000 ₪ פעם כהוצאה
20 מותרת בניכוי (הגוררת הפחתת הכנסתה החייבת של המערערת) לשנת 1998 ופעם
21 כהוצאה הונית בגין רכישת המוניטין אשר לה משקל בקביעת רווח החון שנוצר
22 ממכירתו לגלרד - מחווה הטבה כפולה.
23 לפיכך, אני מורה על החזרת השומה אל משרדי המשיב לבחינה מחודשת ומנומקת של
24 הערכת שווי מכירת המוניטין נכון לשנת המס הרלוונטית, במועד בו יוחסה על ידו
25 רכישת המוניטין על ידי המערערת.
26 דברים אלו יפים גם לעניין הערכת שווי מכירת המוניטין. המשיב קבע את שווי המכירה
27 בהסתמך על הסכום שנקב בהסכם השני לפיו שווי המוניטין הועמד על הסך של 2.15
28 מיליון ₪. אני סבורה, כי לא די בנתון זה המעיד, ככל הנראה ובזהירות רבה, על שווי
29 השוק של מוניטין המערערת. על מנת לקבוע את הכנסתה החייבת של המערערת מכוח
30 מכירה זו יש לבצע הערכת שווי מקצועית.
31 כמו כן, אל לו למשיב להתעלם מכך שאם אכן המערערת הייתה שרויה בהפסדים רבים
32 ומשמעותיים, ניתן לקבוע כי שווי המוניטין עלה משנת 1997 ועד לשנת 1999 מסך של
33 480,000 ₪ לסך של 2.15 מיליון ₪, תוך התעלמות מוחלטת מההפסדים שהוצהרו על
34 ידי המערערת ואושרו על ידי המשיב וכן לאור העובדה שחברת גלרד אשר רכשה,
35 כאמור, את המוניטין של השותפות הפסיקה את פעילותה לאחר תקופה קצרה של
36 כשלוש שנים, מה שמעיד על היעדר יעילות כלכלית.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

- 1
2 37. אשר לתיקונים המבוקשים בדו"חות המערערת - מקובלת עליי טענת המשיב לפיה לא
3 קיימת לנישום זכות קנויה לתיקון דוחותיו וכי בקשה שכזו יש להגיש תוך זמן סביר
4 לאחר שהוגשו הדוחות לאישורו של פקיד השומה, וכי נדרש אישורו לתיקונים
5 המבוקשים. דהיינו, אל לו לנישום לצאת מנקודת הנחה שעצם הגשת הדו"ח המתוקן
6 תאושר, לא כל שכן תיקונו.
- 7 הרציונאל העומד מאחורי הגשת שומה עצמית על ידי הנישום הינו ייעול הליך גביית
8 המס ועל כן לא תותר סאגה מתמשכת של תיקונים באופן עצמאי ולא מבוקר של
9 נישומים. אין מניעה עקרונית לאפשר תיקונים של דו"חות בכל הנוגע לעניינים טכניים
10 אולם, ככל שמדובר בתיקון שבמהותו נתון הוא לפרשנויות שונות, הן על ידי הנישום
11 והן על ידי פקיד השומה, מן הראוי להותיר את הפיקוח על כך בידי פקיד השומה. אשר
12 לבקשת התיקון גופה:
- 13 א. הבקשה להכיר בניכוי הוצאות בסך של 246,000 ₪ וכן בסך של 72,330 ₪ ששולמו
14 במסגרת עסקת גלרד - אני סבורה כי דין הבקשה להידחות. דעתי כדעת המשיב,
15 ולפיה אין המדובר בסכומים ששולמו על ידי המערערת במסגרת ניהול עסקה
16 השוטף ולצורך השאת רווחים, אלא מדובר בהוצאה הונית. לא די בכך שמחותית
17 אין המדובר בהוצאה המותרת בניכוי, אלא שהחשבונית על הסך של 246,000 ₪
18 הונפקה ביום 22/6/00 - למעלה משנה לאחר שהמערערת חדלה מפעילות עסקית,
19 וכן הונפקה (כך לפי המשיב) שלא על שמה של המערערת כפי שרשומה היא במרשם
20 החברות.
- 21 ב. באשר לדרישה להכרה בהוצאות מימון בגין הצמדת חוב שנוצר למערערת מרכישת
22 הציוד מהשותפות על פי ההסכם הראשון בסך (הצמדה) של 550,000 ₪ - בדין טענה
23 המערערת בסיכומי התשובה מטעמה כי אין בטענתה זו כהרחבת חזית שכן זו
24 הועלתה על ידה עוד בנימוקי הערעור, כך שאין המדובר בהרחבת חזית. באשר
25 לבקשה גופה, אני סבורה כי הסכום המתבקש לניכוי עומד בתנאי סעיף 17 לפקודה
26 - במהותו ולפיכך מותר הוא בניכוי. באשר לגובה הסכום, כל עוד לא הועלתה
27 מחלוקת עקרונית מבוססת מטעם המשיב באשר לאופן עריכת חישוב ההצמדה
28 אלא רק העלאת טענה עקרונית להרחבת חזית, אני סבורה כי יש להורות על הוספת
29 מימון בגין הצמדת החוב בסך של 550,000 ₪ לחישוב הכנסתה החייבת של
30 המערערת.
- 31 ג. באשר לביטול תוספת בשל אינפלציה - הצדדים אינם חלוקים באשר לטעות
32 העקרונית שנפלה בידי המערערת בסווגה את הלוואת הבעלים הרשומה לזכותה
33 בחברת גלרד כ"נכס קבוע", אלא שהמחלוקת היא באשר לסכום המותר לניכוי.
34 לאור החומר שהונח בפני, אני סבורה כי הדין עם המערערת לפיו הסכום המותר
35 בניכוי הינו 567,190 ₪ וזאת מאחר ועל פי הקבוע בהסכם השני שווי הציוד
36 והנכסים שהועברו על ידי המערערת לגלרד עמד על 8 מיליון ₪ (לפחות) - המערערת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עמ"ה 515-06
24 דצמבר 2012

1 טענה להעברת נכסים בשווי של 8.5 מיליון ₪) במועד החתימה על ההסכם (1999),
2 וסביר יהא להניח שבחלוף הזמן הלוואת הבעלים האמורה צברה ריבית נוספת עד
3 לכדי סכום כולל של 9,293,000 ₪ המצדיקה ניכוי בשל אינפלציה בשיעור המבוקש
4 על ידי המערערת.
5

סוף דבר

6
7 38. אני דוחה את הערעור בעקרו ומקבלת אותו בחלקו וקובעת כדלקמן:
8 א. העסקה במוניטין תסווג כרכישתו על ידי המערערת מהשותפות – הערכת שווי
9 הרכישה והמכירה יוחזרו לבחינה מחודשת (שערוך מדויק) אצל המשיב ותיקון
10 השומה בהתאם.
11 ב. הבקשה להכרה בהוצאות בסך 246,000 ₪ ובסך 72,000 ₪ - נדחית.
12 ג. הבקשה להכרה בהוצאות מימון בגין הצמדת חוב בסך של 550,000 ₪ - מתקבלת.
13
14 לאור החלטתי כמפורט לעיל, אין צו להוצאות.
15

16
17 ניתן היום, י"א טבת, תשע"ג, 24 דצמבר 2012, בהעדר הצדדים.
18


רחל ברקאי, שופטת