



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5468/12

ע"א 5485/12

לפני :
כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט צ' זילברטל
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערערים בע"א 5468/12 :
והמשיבים בע"א 5485/12 :
1. ניסים עופר יונסוף
2. תכשיטי ג'י בי בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א 5468/12 :
והמערער בע"א 5485/12 :
ירושלים פקיד שומה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ירושלים מיום
30.05.2012 בתיק ע"מ 17259-01-11 (שניתן על-ידי השופט
ד' מינץ)

תאריך הישיבה : ח' באייר התשע"ד (8.5.2014)

בשם המערערים בע"א 5468/12 :
והמשיבים בע"א 5485/12 :
עו"ד יוסי רומנו ועו"ד ג'ק בלנגה

בשם המשיב בע"א 5468/12 :
והמערער בע"א 5485/12 :
עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

השופטת ד' ברק-ארז :

1. מהם העקרונות החלים על הערכת שווי מלאי של עסק לצורך ניכוי הוצאות לפי דיני המס, בכלל, וכיצד יש ליישם עקרונות אלה בתחום של מסחר בתכשיטי יוקרה, בפרט? מה צריכות להיות התוצאות הנובעות מחיובו של נישום לעבור משיטה לא תקינה שבה עשה שימוש לשם חישוב שווי המלאי לשיטה אחרת, בשנות מס עתידיות?

כמו כן, באלו תנאים יהיה רשאי עסק זה לנכות הפסד בגין השקעה שבוצעה לכאורה על-ידי השותפים בו? אלה היו הסוגיות המרכזיות שהתעוררו בפנינו, במסגרת שני ערעורים שהוגשו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי.

עיקרי התשתית העובדתית והמחלוקות המשפטיות

2. חברת תכשיטי ג'י בי בע"מ (להלן: החברה), שהוקמה בשנת 1993, היא חברה משפחתית בבעלותם של שני אחים – מר ניסים עופר יונסוף, המערער 1 בע"א 5468/11 (להלן: עופר), ומר אלון יונסוף (להלן: אלון) שמחזיקים במניותיה באופן שווה. החברה עוסקת בייבוא ובשיווק של תכשיטי יוקרה – בקמעונאות ובסיטונות. פקיד השומה החליט שלא לקבל את הדו"חות שהוגשו על-ידי החברה ועל-ידי עופר (להלן: הנישומים), ולקבוע להם שומה לפי מיטב השפיטה בשנות המס הנדונות בפנינו (2002-2006). הטעמים לכך הם העומדים במרכז ההליך הנוכחי. בסופו של דבר, המחלוקות בין הצדדים הצטמצמו לשתי שאלות – אופן הערכת שווי המלאי של החברה וניכוי של הפסד מעסקה בגאורגיה בדו"חות החברה – ולכן יפורטו רק העובדות הנוגעות להן.

3. שאלת ההערכה של שווי המלאי – ערכו של מלאי הנרכש על-ידי עסק עשוי לרדת במהלך הזמן. הדברים יפים על אחת כמה וכמה ביחס למלאי שמטיבו קשור במשבי רוח מתחלפים של אופנה. קביעות אלה מקובלות על הכול. השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים היא כיצד יש לקבוע את שווי של המלאי העדכני של החברה. החברה קבעה את שווי של המלאי לפי שווי השוק שלו, ולצורך כך אימצה שיטה המבוססת על חישוב הערך הממוצע של המלאי תוך הפחתה של העלות המקורית שלו על-פני ארבע שנים – הפחתה של 35% משווי העלות בסוף השנה הראשונה, של 65% בסוף השנה השנייה, של 80% בסוף השנה השלישית ולאחר מכן הפחתה של 100%. החברה תמכה את השיטה שאמצה בחוות דעת של רואה חשבון לפיה היא מבטאת את ערך המלאי בהתאם לתחשיבים שנעשו לגבי מכירות שבוצעו מן המלאי. מנגד, נטען על-ידי פקיד השומה כי בדיקה מדגמית של פריטים במלאי העלתה שמחירם עולה בהרבה על הערכת השווי שלהם בהתאם לשיטה שאומצה על-ידי החברה. כן נטען, כי הערכת שווי של מלאי תכשיטים שגילם עולה על ארבע שנים באפס אינה הגיונית, שכן הפריטים הכלולים בו נמכרים בסופו של דבר (ולו לשם התכה). לפיכך, פקיד השומה קבע לחברה שומה לפי מיטב השפיטה, במסגרתה הוערך שווי של המלאי בהתאם לשווי העלות שלו.

4. שאלת משנה הנובעת מן המחלוקת באשר לשיטת ההערכה של שווי המלאי, ואף לגביה לא הייתה הסכמה בין הצדדים, נוגעת לאופן יישומה של השיטה שבה נקט פקיד השומה להערכת המלאי, ככל שתתקבל עמדתו. באופן יותר ספציפי, השאלה היא האם ערכו של מלאי הפתיחה בשנת 2002 צריך להיות זהה לשווי של מלאי הסגירה של השנה הקודמת (הגם שזה נקבע לפי החישוב שנפסל כעת), כפי שקבע פקיד השומה, או שמא יש לקבל את טענת החברה, לפיה שווי של מלאי הפתיחה של שנה זו ייעשה על-פי שיטת החישוב של פקיד השומה (היינו חישוב לפי עלות). לביסוס טענתה בעניין זה הפנתה החברה לע"א 161/77 פקיד השומה, חיפה נ' פז חברת נפט בע"מ, פ"ד לא(3) 505 (1977) (להלן: עניין 19). כפי שיובהר להלן, לשאלה זו משמעות רבה לעניין חבות המס של החברה.

5. שאלת ההשקעה בגאורגיה – בין עופר לבין אדם בשם וצלב קרמנצקי נחתם הסכם להקמת חברה משותפת לבנייה והפעלה של מרכז קאנטרי קלאב בגאורגיה (להלן: הפרויקט או הפרויקט בגאורגיה). הכספים שהושקעו בפרויקט מטעמו של עופר הועברו מחשבון הבנק האישי שלו ושל רעייתו. במהלך אותה תקופה הועברו כספים לחשבון זה מחשבונה של החברה. בסופו של דבר, ההשקעה נכשלה, הכספים ירדו לטמיון, ותביעה שהגיש עופר נגד קרמנצקי להשבת ההשקעה נדחתה (ת"א (מחוזי י-ם) 7105/05 יוניסוף נ' קרמנצקי (1.5.2006)).

6. בין הצדדים התגלעה מחלוקת בשאלה האם יש לייחס את ההפסד מהפרויקט לעופר או לחברה. רישומי החברה בכל הנוגע לייחוס ההשקעה לה כללו אינדיקציות בכיוונים שונים. בדו"חות הכספיים של החברה – החל בדו"ח שהתייחס לשנת 2001 – נרשם הפרויקט כהשקעה של החברה. בדו"ח שהתייחס לשנת 2002 צוין כי ההשקעה נעשתה באמצעות בעלי המניות, וכי אין באפשרות החברה לאמת את גובה ההשקעה ומה עלה בגורלה. לעומת זאת, בכרטסת ששימשה את הנהלת החשבונות של החברה במהלך השנים 2001-2002 צוין כי הכספים ניתנו כ"הלוואה לעופר". לבסוף, בדו"חות הכספיים של החברה לשנת 2005 נמחקה ההשקעה בפרויקט, וצוין כי תביעה שהוגשה נגד היזם הראשי בפרויקט להשבת הכספים שהשקיעה נדחתה. בהתאמה, החברה ניכתה את ההשקעה בפרויקט כהפסד הכנסה שלה בהסבירה כי ההשקעה נעשתה על ידיה, ורק בשל טעמים הנוגעים לדרישתו של הצד השני לעסקה בגאורגיה להתקשר עם אדם בשר ודם, ולא עם תאגיד, העסקה בוצעה הלכה למעשה באמצעות עופר, בעל מניות בה. מנגד, עמדתן של רשויות המס היא שמכלול הראיות הנוגעות לפרויקט מעידות שעופר התקשר בעסקה באופן אישי, ושהסכום הנדרש לשם כך ניתן לו מהחברה כהלוואה. על

כן, כך נטען, אין מקום לייחס את ההפסד בפרויקט לחברה לאחר שהתברר כי ההשקעה ירדה לטמיון, היינו ב"חכמה שלאחר מעשה" או שמא "התחכמות שלאחר מעשה".

ההליכים עד כה ופסק דינו של בית המשפט המחוזי

7. בית המשפט המחוזי שדן בערעוריהם של החברה ושל עופר על החלטת פקיד השומה שלא לקבל את דו"חותיהם ולקבוע להם שומה לפי מיטב השפיטה (ע"מ 18/09, השופט ד' מין) קיבל ערעורים אלה בחלקם (בפסק דינו מיום 30.5.2012). בנוגע לשתי הסוגיות שבפנינו – בית המשפט המחוזי קיבל את עמדתה של החברה בכל הנוגע לשיטת החישוב של ערך המלאי, ודחה את עמדתה בכל הנוגע לניכוי ההפסד בגין ההשקעה בגאורגיה.

8. חישוב ערך המלאי – בית המשפט המחוזי קבע כי במישור העקרוני החברה זכאית לבחור לעצמה שיטת הערכה ביחס לשווי המלאי שלה – לפי מחיר השוק או מחיר העלות. בהמשך לכך, קבע בית המשפט המחוזי כי לאחר ששמע את עדותו של מר פישמן, רואה החשבון של החברה (להלן: ר"ח פישמן), ועיין במסמכים שהוגשו לו, הוא הגיע לכלל דעה כי השיטה שבה נקטה החברה להערכת מחיר השוק של המלאי – על בסיס הפחתה הדרגתית של השווי המקורי שהתבסס על העלות עד למחיקתו כליל – אינה בלתי סבירה. בית המשפט המחוזי ציין כי שווי השוק של תכשיטים, כמו גם של שעונים, הולך ופוחת עם הזמן, וכי השיטה שבה נקטה החברה התבססה על חישוב שווי המלאי בהתייחס לממוצעי מחירים, להבדיל מחישוב המתייחס לכל פריט ופריט בנפרד. לכן, כך נקבע, העובדה שקיימים תכשיטים הנמכרים במחיר גבוה מהמחיר המוערך על-ידי החברה אין בה כדי להעיד על אי סבירותה של שיטת החישוב שנבחרה. מנגד, כך נקבע, יש לקחת בחשבון את העובדה שקיימים תכשיטים רבים שלא נמכרו כלל. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי החברה ידעה לתת מענה מניח את הדעת על התמיהות שפקיד השומה העלה בנוגע לשיטת הערכת המלאי בה נקטה. כך, למשל, בית המשפט המחוזי קיבל את טענת החברה לפיה במוצרים הייחודיים הנמכרים על ידיה שוויו של חומר הגלם הוא זניח ביותר, ובממוצע הכולל ערכם של התכשיטים במלאי (גם לאחר מכירת חומרי הגלם שלהם) שווה, פחות או יותר, להערכה שביצעה החברה. בהקשר זה, התייחס בית המשפט המחוזי לדוגמה שהוצגה על-ידי החברה – שני מקרים שבהם נמכרו תכשיטים להתכה – פעם אחת קבוצה של 157 פריטים ופעם שנייה קבוצה של 35 פריטים – ואשר בשניהם המחיר הכולל שהתקבל בגין הפריטים היה נמוך יותר מהשווי המוערך שלהם בהתאם לשיטה שננקטה להערכה של שווי המלאי. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי הבדיקה של העובדים מטעם פקיד השומה לא

הקיפה את כלל הפריטים שנמצאים במלאי, אלא התייחסה רק לפריטים שנמכרו, שהם, כך נקבע, פריטים בודדים מתוך אלפי פריטים שנמצאים במלאי. בית המשפט המחוזי ציין אמנם שאכן די בפריט בודד אחד שיימכר ולו בשקל בודד, על מנת שהממוצע הכולל של המלאי לא יהיה אפס, אך הוסיף כי בהסתכלות כוללת הרי ש"ביחס שבין הפריטים הבודדים מבין המלאי הישן שנמכרו לבין מאות הפריטים שלא נמכרו, נכון לומר כי הממוצע שואף לאפס".

9. נוכח התוצאה שאליה הגיע, בית המשפט המחוזי לא נדרש להכריע בטענות הנוגעות לקביעת שוויו של מלאי הפתיחה בשנת 2002 כתוצאה מפסילת השיטה שנהגה בחברה. עם זאת, למעלה מן הצורך הוא ציין כי דעתו בעניין זה היא כדעת החברה, שכן לשיטתו אין כל הגיון וצדק "בשינוי צד אחד של המשוואה והותרת צדה האחר על כנו". בהתאם לכך, הוא חיווה דעתו כי ככל שהייתה מתקבלת טענתן של רשויות המס בעניין זה היה נכון לעדכן גם את שוויו של מלאי הפתיחה של החברה לשנת 2002 כך שיתאים לשיטתן של רשויות המס, ולבסס עליו את החישוב לשנים הבאות.

10. הפרויקט בגאורגיה – בית המשפט המחוזי קבע כי הנטל להוכיח שההשקעה בפרויקט בגאורגיה הייתה של החברה (ולא של עופר) היה מוטל עליה, וכי החברה לא עמדה בו. לאחר שניתח את מכלול הראיות בעניין, קבע בית המשפט המחוזי כי הן מצביעות על כך שההשקעה בפרויקט נעשתה על-ידי עופר ולא על-ידי החברה. בית המשפט עמד על כך שעופר הוא זה שחתם על הסכם ההשקעה בפרויקט, שהכספים לפרויקט הועברו מחשבון הבנק הפרטי שלו, שהתביעה להשבת הכספים הוגשה על-ידי עופר וששמה של החברה או מעורבותה בעסקה כלל לא הוזכרו בפסק הדין שניתן. בית המשפט המחוזי ציין עוד כי החברה לא הציגה כל מענה לשאלה מדוע הכספים הועברו דרך חשבוננו הפרטי של עופר ולא דרך חשבון הבנק של החברה. בנוסף, בית המשפט המחוזי נתן משקל לרישומים שנעשו בהנהלת החשבונות של החברה בזמן אמת ואשר בהם צוין כי הכספים הועברו לעופר כ"הלוואה". הוא ציין בהקשר זה כי החברה לא הזמינה לעדות את מנהל החשבונות שהיה אחראי על הרישום ושיכול היה לשפוך אור על הנושא. בית המשפט המחוזי ציין כי אין בדו"חות הכספיים של החברה כדי לחזק את טענתה, שכן הם לא נערכו בזמן אמת אלא בשנת 2003, שעה שגורל ההשקעה כבר היה ידוע לאחים.

11. בפנינו מונחים שני ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי – ערעור שהגיש פקיד השומה וערעור שהגיש החברה. ערעורו של פקיד השומה תוקף את שיטת חישוב שווי המלאי שבה נקטה החברה ומנגד ערעורה של החברה מתמקד בטענה שנכון היה לייחס לה את הפרויקט בגאורגיה, וממילא גם לאפשר לה לנכות את ההפסד בגינו.

12. חישוב ערך המלאי – הערעור שהגיש פקיד השומה התמקד בכך ששיטת ה"הפחתה" הסטנדרטית של ערך המלאי שנהגה בחברה חורגת מן העיקרון החשבונאי של "מחיר עלות או מחיר שוק על פי הנמוך שביניהם". פקיד השומה טוען כי הנטל להראות שהשיטה שנבחרה להערכת המלאי היא נכונה מוטל על החברה וכי היא לא עמדה בנטל זה. עוד טוען פקיד השומה כי השיטה שהציגה החברה היא שרירותית ומנוגדת לשכל הישר, שכן בכל מקרה שווים של תכשיטים, גם לאחר ארבע שנים מיום רכישתם, אינו אפס. לטענת פקיד השומה, החברה מסרה ארבע גרסאות שונות ביחס לחישוב שיטת המלאי שלה, ואף בכך יש כדי להעיד על השרירותיות שבהערכת המלאי על-ידה. פקיד השומה עומד על כך שהוא בדק באופן מדגמי את מחירי המכירה של פריטים המופיעים במלאי ומבדיקה זו עלה שהרוב המוחלט של התכשיטים נמכר גם לאחר חלוף זמן במחירים הגבוהים בהרבה מעלותם המקורית ולא כל שכן מן העלות המופחתת הרשומה בספרי החברה. מסיבה זו, כך נטען, שווי העלות של המלאי נמוך משווי השוק שלו, ולכן אין בשומה לפי מיטב השפיטה אשר התבססה על שווי העלות ולא על שווי שוק מוערך כדי לפגוע בחברה. בא-כוח המדינה הדגיש בפנינו בהקשר זה את ההבחנה בין ציוד קבוע למלאי. בכל הנוגע לציוד קבוע נהוגה הפחתה מדורגת של שוויו – אך הדבר נעשה על-פי הסדר ספציפי שנקבע בתקנות (למשל, תקנות מס הכנסה (ניכויי פחת לגבי בנינים, מכונות וציוד), התש"ך-1960). תקנות כאלה אינן קיימות בכל הנוגע למלאי, ולכן לא ניתן לפעול בהקשר זה – כך נטען – בהתאם לשיטת הפחתה סטנדרטית, אלא בהתאם לנתונים העובדתיים שהוכחו (של עלות או מחיר שוק).

13. פקיד השומה טוען בערעורו גם בנוגע לתוצאות הפסילה של השיטה שנהגה בחברה לגבי קביעת שווי המלאי. בעניין זה הוא סובר שיש לדחות את טענת החברה לפיה אם תיפסל השיטה שבה נקטה ותתקבל שיטת הערכת המלאי של פקיד השומה (היינו הערכת העלות של המלאי) צריך יהיה ליישם את השיטה החדשה גם בנוגע לקביעת שוויו של מלאי הפתיחה של שנת 2002. בעניין זה נטען כי הכלל הבסיסי הוא

ששווי מלאי הפתיחה של שנה יהיה זהה לשווי מלאי הסגירה של השנה שלפניה. לפיכך, כך נטען, גם בענייננו, מלאי הפתיחה של שנת 2002 צריך להיות זהה לשווי מלאי הסגירה של שנת 2001. נטען, כי קביעה אחרת של שווי המלאי עלולה להביא למצב שבו נישום יוכל לנכות הוצאות פעמיים – פעם אחת בשנים שקדמו לשנת 2002 ופעם שנייה משנת 2002 ואילך. במלים אחרות, לשיטת פקיד השומה, קביעה ששווי של מלאי הפתיחה של שנת 2002 שונה מזה שעליו דיווחה החברה בשנה שלפניה, תאפשר לנישום לנכות שוב את ההוצאות שכבר נוכו בשנים הקודמות, ובכך תביא בהכרח להתרת כפל הוצאה ללא כל הצדקה. בענייננו טוען פקיד השומה, כי החברה זכתה כבר להתרת הוצאה לפני שנת 2002, ואין כל סיבה שתזכה בכך שוב. כך למשל, טוען פקיד השומה כי עת העריכה החברה באפס מלאי שרכשה ב-100 שקל, היא זכתה בכך שיכירו לה בהוצאה של 100 שקל. ככל ששווי של פריט זה ייקבע בתחילת שנת 2002 באופן שזה יהיה גדול מאפס, משמעות הדבר תהיה שהחברה תזכה שוב לנכות אותו בשנת 2002.

14. לטענת פקיד השומה, עניין 19, שעליו הסתמכה החברה, אינו חל על המקרה שבפנינו, מאחר שהוא נסב על שינוי בשיטה של הערכת המלאי, בעוד שבענייננו שונה רק יישומה של השיטה. לחלופין, פקיד השומה טוען כי, מכל מקום, יש לשקול את שינויה של הלכה זו, שניתנה בשנת 1977, מאחר שהיא מביאה לתוצאה בלתי צודקת המאפשרת לחוטא לצאת נשכר.

15. הנישומים, לעומת זאת, סומכים ידיהם על פסק דינו של בית המשפט המחוזי וטוענים כי הנטל להראות ששיטת הערכת השווי בה נקטו אינה סבירה מוטל על פקיד השומה, אשר לא עמד בו. הנישומים טוענים כי השיטה שאמצו להערכת המלאי נתמכת בנתונים סטטיסטיים שברשות החברה, המלמדים כי מלאי שלא נמכר במהלך 3 שנים מיום רכישתו, יימכר בקצב של 6% בשנה. בהקשר זה, החברה הצביעה על כך שהיא מחזיקה ברשותה מלאי תכשיטים שנרכשו לפני למעלה מ-20 שנה. הנישומים מוסיפים וטוענים כי פקיד השומה לא הציג כל דרך חלופית לחישוב שווי השוק של המלאי. עוד נטען כי הבדיקות המדגמיות שערך פקיד השומה התבססו על מספר קטן של פריטים אקראיים, ולכן אין בהן בלבד כדי לסתור את שיטת ההערכה לשווי המלאי שהוצגה על-ידי החברה.

16. הפרויקט בגאורגיה – הערעור של הנישומים נסב כאמור על דחיית הדרישה להפחית את ההשקעה בפרויקט משומת החברה. הערעור חזר והתמקד בהסברים הנוגעים לכך שבמהותו פרויקט ההשקעה בגאורגיה היה פרויקט שבוצע על-ידי החברה

ולא על-ידי עופר. לטענת הנישומים, הדו"חות הכספיים של החברה – החל מן הדו"ח שהתייחס לשנת 2001 – מעידים שההשקעה בפרויקט בגאורגיה נעשתה עבור החברה ולא כהשקעה של עופר. לטענתם, דו"חות אלו שייחסו את ההשקעה בפרויקט בגאורגיה לחברה נכתבו "בזמן אמת", בשעה שתוצאות הפרויקט לא היו ידועות. עוד טוענים הנישומים, כי הדו"חות הכספיים של החברה משקפים באופן מדויק יותר את מצב הדברים לאשורו מאשר הכרטסת של הנהלת החשבונות, שאינה אלא תרשומת פנימית לא מחייבת הנעשית על-ידי גורמי הנהלת החשבונות ועל דעתם בלבד. בנוסף, מסתמכים הנישומים על עדותו של מר משה מועלם, שנשכר כיועץ כלכלי לצורך הפרויקט, שהעיד כי ההשקעה בפרויקט הייתה של החברה, ולא של עופר. כן טוענים הנישומים כי כל ההוצאות הנלוות לפרויקט בגאורגיה – יעוץ משפטי, ייעוץ חשבונאי והוצאות נסיעות – שולמו ישירות על-ידה. הנישומים מוסיפים וטוענים כי לא היה מקום לצפות ל"פורמאליות" של החלטות בחברה משפחתית המתנהלת בפועל על-ידי שני אחים הפועלים זה עם זה על בסיס של אמון מלא.

17. פקיד השומה, לעומת זאת, טוען כי יש לדחות את הערעור שהגישו הנישומים כבר בשל כך שהוא מופנה נגד קביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי. בהקשר זה, פקיד השומה סומך את ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי, שקבע כי ההשקעה בגאורגיה בוצעה על-ידי עופר ולא על-ידי החברה. פקיד השומה מוסיף כי עופר מושתק מלטעון שלא הוא זה שביצע את ההשקעה, מאחר שבתביעה שהגיש נגד שותפו לפרויקט בגאורגיה נטען על-ידי אחרת ושם החברה לא נזכר כלל. עוד טוען פקיד השומה כי הדו"חות הכספיים של החברה, ובכלל זה הדו"ח המתייחס לשנת 2001 נכתבו בעת שכבר הובהר לאחים שישנו סיכוי גדול שההשקעה בגאורגיה נועדה לכישלון.

הכרעתנו

18. לאחר ששקלנו את הדברים עמדתנו היא שהדין עם רשויות המס בשני העניינים שבפנינו, ועל כן דין הערעור שהגישו הנישומים להידחות ודין הערעור שהגיש פקיד השומה להתקבל.

חישוב שווי המלאי

19. נקודת המוצא לדיון בסוגיה של הערכת שווי המלאי היא שזו משליכה באופן ישיר על חישוב רווחיו או הפסדיו של העסק, ועל כן יכולה להיות קריטית לצורך

קביעת הכנסתו החייבת במס (ראו: אמנון רפאל מס הכנסה 879 (2009) (להלן: רפאל)). ההוצאות המותרות בניכוי בגין מלאי בשנה מסוימת יחושבו לפי שווייה של יתרת הפתיחה (היינו מלאי הסגירה מן השנה הקודמת) בתוספת המלאי החדש שנרכש במהלך השנה תוך הפחתת שווי של מלאי הסגירה באותה שנה. ככל שירד שווי של המלאי במהלך השנה, היינו ככל ששווי של מלאי הסגירה יהיה נמוך יותר משווי של מלאי הפתיחה, אזי יוכרו לעסק יותר הוצאות בייצור הכנסה, ובהתאם לכך המס שיוטל עליו יהיה נמוך יותר. האפשרות לנכות הפסד כתוצאה מירידת ערכו של המלאי היא חריג לדיני המס שככלל מאפשרים לנכות רק הפסדים שמומשו (רפאל, בעמ' 886).

20. ככלל, קביעת שווי של המלאי מסתמכת על הכללים החשבונאיים המקובלים המורים כי ניתן לחשב את שווי המלאי בהתאם למחיר העלות או לשווי השוק, לפי הנמוך שבהם (ראו: ע"א 634/81 תעשיות רכב בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד (4) 393, 394 (1983); רפאל, בעמ' 880; רויטל אבירם "קביעת שווי המלאי לצורכי מס" רואה החשבון לט 241 (1990) (להלן: אבירם)). כלל זה עוגן בסעיף 9 לתקן חשבונאות מס' 26 (להלן: תקן 26) של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות הקובע את אופן הטיפול החשבונאי במלאי וכולל הנחיות, בין השאר, ביחס לחישוב ההוצאות בגין שינוי בשווי של מלאי. למעשה, כבר הבחירה בין מחיר העלות לבין שווי השוק עשויה להיות קריטית. לכך יש להוסיף, שאף ללא קשר למחלוקת בין הצדדים שבפנינו, הוכרו במהלך השנים דרכים שונות להערכת כל אחד ממרכיבים אלה, כמפורט להלן. לצורך כך, נעמוד בקצרה על השיטות לחישוב "שווי שוק" ו"שווי עלות", כמו גם על ההבחנה בין "מלאי מת" ל"מלאי איטי".

21. שווי שוק – את שווי השוק של המלאי ניתן לקבוע לפי "שווי מימוש נטו", היינו הפדיון שיש לצפות ממכירת המלאי של העוסק בהפחתת ההוצאות הדרושות לגמר הייצור ולשיווק, או לפי שיטת "השווי ההוגן", היינו המחיר בשוק של מוצרים דומים לאלה שנמצאים במלאי בהפחתת עלויות השיווק (ראו: תקן 26, בפסקה 6; רפאל, בעמ' 880). נקודת המוצא היא שערך המלאי צריך להיות מחושב ביחס לכל פריט בפני עצמו, אולם בנסיבות מסוימות ניתן לקבוע את מחיר המלאי גם ביחס לקבוצת פריטים או לכל המלאי (אבירם, בעמ' 245). וכך מורה בעניין זה תקן 26:

"ירידת ערך של מלאי נעשית, בדרך כלל, לגבי כל פריט בפני עצמו. אולם, בנסיבות מסוימות יכול להיות ראוי לקבץ פריטים דומים או קשורים. זה יכול להיות המצב כאשר פריטי מלאי המתייחסים לאותו קו ייצור משמשים למטרות דומות או לאותם משתמשים

סופיים, מיוצרים ומשווקים באותו אזור גיאוגרפי, ולא ניתן באופן מעשי להעריכם בנפרד מפריטים אחרים באותו קו ייצור. לא ראוי להפחית מלאי על בסיס של סוגי מלאי בענף מסוים או במגזר גיאוגרפי. ספקי שירותים, בדרך כלל, צוברים עלויות בהתייחס לכל שירות שלגביו מחויב מחיר מכירה נפרד. לכן, כל שירות כזה מטופל כפריט נפרד" (שס, בפסקה 29).

22. שווי עלות – את שווי העלות של המלאי ניתן לחשב בהתאם למחיר שבו נקנה המלאי בהתאם לספרי הנישום, שיטה המתאימה לעסק קמעונאי. לעומת זאת, בעסק יצרני ניתן להעריך את שווי המלאי בהתאם למחירם של חומרי הגלם, לשכר העבודה ששולם לעובדי הייצור שייצרו את המלאי ולזקיפת חלק מסוים מהוצאות התקורה של העסק על חשבון המלאי. בפועל, משמשות בהקשר זה בעיקר שלוש שיטות שונות: "נכנס ראשון ויוצא ראשון" – שיטה המסתמכת על כך שצריכת המלאי מתבצעת בהתאם לסדר הכרונולוגי של רכישתו, היינו המלאי שנרכש ראשון נמכר ראשון (נרי"ר); "נכנס אחרון ויוצא ראשון" (נאי"ר) – שיטה המניחה שהמלאי שנרכש אחרון הוא היוצא ראשון; ושיטת הממוצע המשוקלל – שיטה סטטיסטית שבה המלאי מחושב על יסוד עלותו הכוללת. ככל הנראה, מבין שיטות אלה שיטת נרי"ר ושיטת הממוצע המשוקלל הן השיטות המקובלות בשוק (ראו: תקן 26, בפסקה ח; עמ"ה 539/81 צוקרמן נ' פקיד שומה כפר סבא, פד"א יב 167 (1983)).

23. ההבחנה בין מלאי איטי למלאי מת – כללי החשבונאות מבחינים בין "מלאי מת", היינו מלאי שלא צפוי להימכר כלל, לבין "מלאי איטי", מלאי שמכירתו צפויה על פני זמן (ראו: אבירם, עמ' 244). בעוד שאת שווי של מלאי מת ניתן להעריך באפס, אין הדבר כך בנוגע למלאי איטי אשר צפוי להימכר בסופו של דבר. בענייננו, דרך נוספת להצגת המחלוקת בין הצדדים היא באמצעות השאלה האם הפריטים שעברו עליהם ארבע שנים הם בגדר מלאי מת או מלאי איטי, וכן האם ניתן להלום שיטה המבוססת על כך שפריטים אשר מוערכים הלכה למעשה כ"מלאי מת" ממשיכים בכל זאת להיות חלק מן המלאי העומד למכירה.

24. הזיקה בין דיני המס לדיני החשבונאות – ככלל, חיקוקי המס קובעים את העקרונות החלים על חישוב ההכנסה. עקרונות אלה טעונים קונקרטיזציה. בית משפט זה כבר קבע, וזהו עיקרון בסיסי בדיני המס, כי בהעדר הוראות מחייבות בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה) בדבר השיטה לחישוב של ההכנסה החייבת במס, יוסדר הנושא בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים (ראו: ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"מ מו(4)

795, 800 (1992); ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה 34 (20.11.06); ע"א 10800/06 סלמן נ' פקיד שומה טבריה, פסקה 37 (13.7.2011).

25. נטל הראייה – כלל חשוב נוסף הוא כי נטל הראייה בערעורי מס נגד שומה לפי מיטב השפיטה חל על הנישום, ולא על רשויות המס (ראו: סעיף 155 לפקודת מס הכנסה; ע"א 23/88 לוי נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד מה(1) 472, 473-474 (1991); רע"א 5045/00 רום נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד נד(5) 289 (2000)). אמנם, במקרה שבו פקיד השומה אינו פוסל את ספריו של הנישום, היינו כאשר השאלה היא "פנקסית" ולא "לבר פנקסית", כמו במקרה שבפנינו, חלה עליו החובה להצדיק את החלטתו בכל הנוגע לקביעת שומה על-פי מיטב השפיטה (ראו: ע"א 4493/12 ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים, בפסקה 7 (13.4.2014)). אולם, הנישום הוא זה שנושא בנטל השכנוע להראות שהשומה אשר נקבעה לו מופרזת. בהתאם לכך, ובשים לב למעמדם של הכללים החשבונאיים ביישום העקרונות של דיני המס, המסקנה המתבקשת היא כי כאשר עסק מבקש לאמץ לעצמו כללים חשבונאיים השונים מהכללים הנהוגים בשוק לצורך חישוב מס ההכנסה שבו הוא חייב, מוטל עליו נטל מוגבר להוכיח שמדובר בכללים המשקפים את הכנסתו נאמנה. למותר לציין כי החלת כללים ברורים ואחידים לחישוב מס צפויה לתרום להגברת השוויון בין הנישומים, לוודאות המשפטית של בתי עסק, ואף ליעילות עבודתן של הרשויות (ראו והשוו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי א 230 (2010)).

26. הדברים יפים גם לענייננו. ככל שהחברה מבקשת לאמץ לעצמה שיטה שאינה נוהגת בשוק לחישוב של שווי המלאי שלה מוטל עליה נטל הוכחה מוגבר להראות שהשיטה שבה נקטה אכן משקפת נאמנה את שווי המלאי (ראו גם: עמ"ה (ת"א) 309/59 הוצאת ספרים בע"מ נ' פ"ה בית הדר, פ"מ כז 111, 119 (1961)). חשוב להדגיש: אין בדברים אלה כדי לגרוע מן ההכרה בכך שקביעת שווי המלאי צריכה לשקף את המציאות הכלכלית, ואין מניעה להכיר בכך שיש ענפי מסחר שבהם שווי השוק של פריט עשוי לרדת באופן ניכר בשל חלופי הזמן, בשל "חילופי אופנות" (השוו: עמ"ה (ת"א) 1022/99 עינבר היכלי יופי לכלה 1986 בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3 (3.4.2003)).

27. מן הכלל אל הפרט – במקרה שבפנינו, כנקודת מוצא להערכת שווי המלאי של החברה אומצה שיטה המבוססת על שווי השוק של המלאי. כפי שכבר צוין, לפי הכללים החשבונאיים הנהוגים בישראל, ברירת המחדל לחישוב שווי השוק של מלאי

היא הערכה של כל פריט ופריט בנפרד (ראו: תקן 26, בפסקה 29). מטבע הדברים, שיטה זו מגלמת את הערכת השווי המדויקת ביותר של המלאי. היא אף מתיישבת עם הוראות תקן 26 הקובעות בנוגע לשיטה של שווי מימוש נטו כי "אומדנים של שווי מימוש נטו מבוססים על הראיה המהימנה ביותר, שזמינה בעת קביעת האומדנים, של הסכום שבו המלאי חזוי להיות ממומש" (שס, בפסקה 30). בנסיבות העניין, החברה הסתמכה על הערכה סטטיסטית של שווי המלאי, הבוחנת את שווי הממוצע. החברה ביקשה להצדיק פרקטיקה זו באמצעות מודל שפיתח רו"ח פישמן בהסתמך על נתונים מן השנים 2004-2006 ושממנו עולה לטענתה כי ככל שמדובר במלאי ישן יותר כך תנועתיותו איטית יותר, עד כי לאחר ארבע שנים הוא חסר שווי למעשה. בהסתמך על כך, החברה קבעה שיעורים קבועים ושרירותיים להפחתת המלאי במשך ארבע שנים עד שהוא מגיע לשווי אפס. לטענת החברה גם אם שיעורים אלו אינם מדויקים לכל פריט ופריט (כך, למשל, החברה מסכימה כי ניתן יהיה למכור חלק מהפריטים בני ארבע שנים שהוערכו על ידה באפס בסכום גבוה יותר) הממוצע המשוקלל של שיעורי ההפחתה משקף את שווי השוק של המלאי נאמנה.

28. כפי שצינו לעיל, על נישום המעוניין לסטות מהכללים החשבונאיים הנהוגים חל נטל מוגבר להוכיח כי יש הצדקה לשיטה בה הוא נקט וכי שיטה זו משקפת את הכנסתו נאמנה. לאחר שבחנו את עובדותיו של המקרה שבפנינו, הגענו לכלל דעה כי החברה לא הוכיחה כי השיטה שאומצה על-ידה מתיישבת עם פרקטיקה חשבונאית מקובלת. אכן, רואה החשבון שלה גרס כי השיטה מתאימה לנתוני העסק, אך אף הוא לא הצביע על כך שאימץ שיטה מקובלת או נוהגת. הקושי בקבלת שיטה שבוחנת את שווי הממוצע של מלאי מתעצם לנוכח העובדה שאף החברה עצמה הודתה כי כל פריט במלאי שהיא מחזיקה מזוהה במערכת (ראו: סעיף 8 לתצהירו של עו"ד פישמן; פרוטוקול בית המשפט המחוזי מיום 1.4.2012, עמ' 6 ש' 31), ולפחות בעת הזו הוראות תקן 26 קובעות כי לא ראוי להפחית מלאי "על בסיס של סוגי מלאי בענף מסוים" (ראו: שס, בסעיף 29).

29. לכך ניתן להוסיף, כי השיטה שאמצה החברה העלתה תמיהות רבות שלא מצאנו עליהן מענה. כאמור, החברה העריכה את שווי המלאי לאחר ארבע שנים באפס, למרות שאף לשיטתה מדובר במלאי שנמכר בקצב של 6% לשנה, ואף ניתן לעשות שימוש בחומרי הגלם שלו (למשל בהתכה). במלים אחרות, למרות שמלאי זה הוא בבירור בגדר "מלאי איטי", שמכירתו צפויה על פני זמן רב, החברה העריכה אותו כ"מלאי מת". כאמור, התשובה שסיפקה החברה לעניין זה היא כי השווי של המלאי באופן ממוצע הוא נכון גם אם השווי של כל פריט ופריט אינו מדויק. תשובה זו אינה

מניחה את הדעת. ראשית, לא ראינו כי הוצגו נתונים חותכים לפיהם שווי המלאי כפי שהוא מוערך על-ידי החברה משקף נאמנה את שווי המכירות. לא למותר לציין כי נתונים אלו נמצאים במלואם אצל החברה. נתון מרכזי שעליו מסתמכת החברה – ועליו הסתמך גם בית המשפט המחוזי – הוא שתי מכירות שנעשו על-ידיה של המלאי להתכה, שבהן התמורה שהתקבלה בגין המלאי שנמכר הייתה נמוכה מהערכתו לפי השיטה שבה נקטה. בכך אין די. המדובר בשתי מכירות בלבד שאין בהן כדי להעיד על שאר העסקאות שנעשות במלאי. כנגד מכירות אלה עומדות הבדיקות המדגמיות אותן ביצע פקיד השומה שמהן עולה המסקנה ההפוכה לפיה גם לאחר חלוף זמן התכשיטים נמכרים במחירים הגבוהים מהעלות המופחתת אותה העריכה החברה. לכך ניתן להוסיף, כי אף לשיטת החברה תכשיטים "ישנים" (מעל ארבע שנים) אחרים נמכרים במחירים גבוהים יותר ללקוחות במהלך העסקים הרגיל.

30. על כך ניתן להוסיף שמן הטיעון שבפנינו למדנו כי החברה השתמשה בשיטה זו מאז הקמתה בשנת 1993. אם כן ניתן לשאול: כיצד נבחרה שיטה זו כאשר טרם הצטבר ניסיון בעסק? ועוד: האם החברה אינה נושאת בנטל כבד במיוחד כאשר היא מבקשת להתבסס על נתונים המוכיחים לכאורה שיטה שנבחרה באופן בלתי תלוי בנתונים אלה כמה שנים קודם לכן.

31. מכל הטעמים הללו, הגענו לכלל דעה שהצדק עם הרשויות בעניין זה: השיטה שבה נקטה החברה להערכת שווי של המלאי היא שיטה החורגת מהכללים החשבונאיים המקובלים, לכאורה ללא כל הצדקה. כמו כן, השיטה מעלה תהיות באשר לשאלה האם יש בה כדי לשקף כראוי את שווי של המלאי. הנטל להראות שערך המלאי הגיע לאפס ממש הינו כבד למדי, והחברה לא עמדה בו. ניסיון החיים תומך במסקנה שכך אף ביתר שאת (ככל שמדובר באיפוס השווי) כאשר מדובר בתכשיטים העשויים מתכות יקרות שמחיר השוק שלהן עשוי לעלות, ולא רק לרדת, מאז המכירה.

32. טענה נוספת של החברה היא כי פקיד השומה לא הציג שיטה חלופית לחישוב מחיר השוק של המלאי. לא מצאנו לנכון לקבל טענה זו. נציג רשות המסים, מר שלמה ביטון, שנחקר ארוכות בעניין זה, ציין כי רשות המסים אינה יודעת מהו מחיר השוק של המלאי (ראה: פרוטוקול מיום 6.5.2012, עמ' 54), ובנסיבות אלה ערכה בדיקות מדגמיות של מחירי פריטים. בדיקות אלה העלו, כך אמר, שמחיר העלות של הפריטים שנבדקו היה נמוך ממחיר השוק שלהם, ובוודאי מהמחיר שלו טענה החברה. בהקשר זה, טוענת החברה כי הפריטים שנבדקו על-ידי פקיד השומה הם רק הפריטים שנמכרו ולא הפריטים שנשארו במלאי. אולם, כאמור, נטל ההוכחה להראות מה מחירם של

הפריטים שלא נמכרו חל על החברה והיא לא עמדה בו. לפיכך, ובהתאם לכללים לפיהם חובת ההוכחה מוטלת על הנישום, יש לקבל את הערעור שהגיש פקיד השומה ולהחזיר על כנה את השומה לפי מיטב השפיטה.

33. במבט הצופה פני עתיד ראוי להוסיף ולהבהיר: נקודת המוצא היא כי השיטה שמאמץ עסק להערכת שווי המלאי שלו צריכה להתבסס על כללים חשבונאיים מוכרים. במקרה שבו בית עסק מבקש לסטות מהכללים החשבונאיים מוטל עליו הנטל להראות כי ישנו צורך אמיתי בסטייה מכללים אלו, וכי יש בשיטה שבה הוא נוהג כדי להעיד על שוויו של המלאי. הדברים אמורים במשנה תוקף בנוגע לבית עסק שמבקש לאמץ שיטה השונה מן המקובל עוד ביום הקמתו (כמו במקרה שבפנינו) – בשים לב לכך שאין לו עדיין נתונים קונקרטיים שעליהם הוא יכול להסתמך בכל הנוגע לפעילותו.

קביעת שוויו העדכני של מלאי הפתיחה בעקבות פסילת השיטה שנהגה בחברה

34. לנוכח התוצאה שאליה הגענו, מתעוררת במלוא עוצמתה השאלה הנוגעת לאופן יישום המעבר בין שיטת החישוב שנהגה בחברה לקביעת שווי המלאי לשיטה שהיא נדרשת לאמץ.

35. לאחר ששקלנו את הדברים אנו סבורים כי אין לקבל את עמדת החברה בעניין זה, ובמישור העקרוני צודק פקיד השומה כי אין להלום מצב שבו קביעת שוויו של מלאי הפתיחה תגרום להתעשרות של הנישום.

36. על מנת להבהיר את הטעמים למסקנתנו, נפתח בהצגת המחלוקת שהתגלעה בפנינו בהקשר זה. פקיד השומה מצדד בדעה לפיה השווי של מלאי הפתיחה בשנת 2002 צריך להיות זהה לשווי יתרת הסגירה של שנת 2001 (עמדה שמשמעותה היא הערכת שווי של "אפס" לחלק גדול מן הפריטים). לעומת זאת, לטענת החברה יש לקבוע את שווי מלאי הפתיחה בשנת 2002 בהתאם לשיטה שאימץ פקיד השומה לגבי קביעת שווי מלאי הסגירה לאותה שנה, היינו בהתאם לשווי עלותו. התוצאה הנובעת מכך היא שהחברה מצדדת בכך ששווייה של יתרת פתיחה לשנת 2002 יהיה גבוה בהרבה משווייה של יתרת הפתיחה שבו מצדד פקיד השומה. למחלוקת זו חשיבות מעשית רבה בכל הנוגע לאפשרות שתהיה פתוחה בפני החברה לנכות הוצאות בגין פריטים שנמכרו במהלך אותה שנה – ככל ששווייה של יתרת הפתיחה גבוה יותר משווייה של יתרת הסגירה כן גדל שיעורו של ניכוי ההוצאות בגין כך. אלה הם פני הדברים, בראש ובראשונה, ביחס לשנת המס הראשונה שלאחר שינוי השיטה להערכת

המלאי, עניין שבו התמקדו טענותיו של פקיד השומה. למעשה, הגם שהדבר לא נטען בפנינו, עשויות להיות לכך השלכות גם ביחס לשנות מס עתידיות, אם הפריטים שהוערכו באפס לא יימכרו בשנה זו (שנת 2002), אלא בהמשך לאחר ששווי הסגירה שייקבע להם בשנת 2002 יהיה גדול מאפס (באופן שהניכוי הכפול יידחה לאותן שנות מס עתידיות).

37. החברה השליכה את יהבה בהקשר זה על ההלכה שנקבעה לפני שנים רבות בעניין 19. הלכה זו קבעה כי במקרה של שינוי השיטה להערכת שווי מלאי יהיה רשאי הנישום לאמץ כ"נקודת פתיחה" לגבי שווי המלאי בראשית שנת המס שווי שונה מזה שבו "נסגרה" השנה הקודמת. שיטה זו אומצה בעניין 19 למרות שהיה ברור כי היא כרוכה בהענקת הטבה לנישום, לאחר שהוסבר כי הנזק שנגרם לאוצר המדינה נמוך מן הנזק שהיה נגרם לנישום אילו לא התאפשר לו לאמץ שווי מלאי השונה משווי של מלאי הסגירה של השנה הקודמת.

38. אכן, דומה שהגיעה העת לשקול פעם נוספת את העיקרון שנקבע בעניין 19, בשים לב לזמן שחלף מאז ובעיקר לשינוי המשמעותי שעברו כללי הפרשנות של דיני המסים בתקופה זו (השוו: ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים נ' סמי, פסקה 12 (22.4.2007)). כידוע, החל משלהי שנות השבעים של המאה הקודמת, עברה פרשנות של דיני המסים בישראל שינוי – מפרשנות דווקנית הנוטה לטובת הנישום אל פרשנות תכליתית, שעניינה הגשמת המטרות הערכים והאינטרסים שדיני המס נועדו להגשים (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 77-75 (1985); ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר, פ"ד נח(4) 913, 925 (2004); ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 609 (2005) (להלן: עניין סיוון); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997)). האדנים שעליהם מושתתת הפרשנות התכליתית כוללים התייחסות למהות הכלכלית של העסקה ולהגיונם הכלכלי של הסדרי המס (ראו: עניין סיוון, בעמ' 609; ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח ומקרקעין, פסקאות 7-8 (17.3.2003)). בחינת תכליתם של דיני המס, ובכלל זה הגיונם הכלכלי של הדברים, מובילה דווקא למסקנה כי הצדק בענייננו הוא עם פקיד השומה. קבלת הגישה שמוצעת על-ידי החברה תוביל, הלכה למעשה, למצב בו היא תוכל לנכות פעמיים הוצאות בגין אותם פריטי מלאי – פעם אחת כשהעריכה את שוויים באפס, היינו כשניכתה את ירידת הערך של המלאי, ופעם שנייה – אם תמכור אותם פריטים בשנת 2002 לאחר שערכם "קם לתחייה" לכאורה. ברי כי ניכוייה של הוצאה לצורכי מס פעמיים מנוגד בתכלית לדיני המס ולמטרות שאותם הם נדרשים

לממש. אם כן, דומה שגם בעניין זה הצדק הוא עם פקיד השומה, ויתרת הפתיחה של שנת 2002 תחושב בהתאם ליתרת הסגירה של שנת 2001.

39. למעשה, קבלת עמדתו של פקיד השומה כפי שהוצגה בפנינו במקרה זה אינה פותרת לחלוטין את הבעיה של התעשרות פוטנציאלית של החברה כתוצאה מן הפעולות שנקטה בעבר. הטעם לכך, הוא ש"גרירת" שווי מלאי הפתיחה לשנת 2002 משוויו של מלאי הסגירה לשנת 2001 (והעמדתו על השווי המופחת שבו העריכה החברה את המלאי בשנות המס הקודמות) מביאה לכך שהחברה תתקשה לנכות הוצאות כתוצאה מירידת ערכו של המלאי בשנת 2002. אולם, אין בכך כדי לתת מענה מלא לאפשרות שערכו של מלאי שלא נמכר במהלך שנת 2002 "יקום לתחייה" בשנים הבאות. במה דברים אמורים? ייתכן כי ערכו של מוצר מסוים הוערך באפס על ידי החברה במלאי הסגירה של שנת 2001. זה יהיה ערכו גם במלאי הפתיחה של שנת 2002. מוצר זה לא נמכר בשנת 2002, ולכן בסוף אותה שנה יוערך על פי מחיר העלות שלו. כעת, אם שוויו עוד יפחת בשנים שלאחר מכן או אם יימכר תוכל לכאורה החברה לנכות שוב ירידת ערך זו כהוצאה מוכרת – ואז כל ניכוי יהיה למעשה ניכוי "כפול" של סכום שכבר נוכה בשנות המס שקדמו לשנת 2002. עניין זה לא עלה בפנינו ואיננו מכריעים בו, אולם יש להניח כי בעתיד, רשויות המס יתנו דעתן גם על כך. יפים בהקשר זה הדברים שנאמרו על ידי המלומד א' רפאל בנוגע למעבר שבין שיטות חשבונאות:

"בעיות מיוחדות מתעוררות כאשר הנישום עובר משיטת חשבונאות אחת לשיטה אחרת... בהיעדר הוראות מפורשות בפקודה, יש להניח, כי הכלל המנחה בתחום זה יחייב שהמעבר משיטה אחת לרעותה לא יעוות את ההכנסה, כפי שתשתקף מספרי הנישום לאחר המעבר, לא על-ידי הקטנתה ולא על-ידי הגדלתה. בדרך כלל, בחשבון הרווח וההפסד, המשמש בסיס לחישוב ההכנסה החייבת בשנת המעבר לשיטה החדשה, תיעשינה התאמות נאותות, כדי למנוע 'בריחתה' של הכנסה מרשת המס או ניכוי הכפול של הוצאה יחידה" (רפאל, בעמ' 876).

למעלה מן הצורך, ומבלי לקבוע מסמרות בדבר, אפשר שמענה מלא לקושי זה יכול היה להימצא על בסיס אימוץ הגישה הגורסת כי בשנה הראשונה שבה מוחלת שיטת החישוב החדשה – ייקבע אמנם מלאי פתיחה לפי שיטתו של פקיד השומה (במקרה זה, לפי מחיר עלות), אבל במקביל תיזקף הכנסה רעיונית לעסק בגין עליית שוויו של המלאי בדרך זו (הכנסה שבהמשך תקוזז כנגד ירידת שוויו של המלאי, ככל

שתהיה כזו בשנים עתידיות). למעשה, מענה זה הוא אפשרי גם כאשר נוהגים לפי העיקרון שהוחל בעניין 19. כאמור, פקיד השומה לא הלך בדרך זו במקרה דנן, ועל כן, אין אנו צריכים להכריע בכך.

ניכוי הפסדים בגין עסקת החוץ בגאורגיה

40. הוצאות של עסק לייצור הכנסתו מותרות לניכוי לצורך חישוב מס בהתקיים שני תנאים: האחד – שההוצאה שימשה בייצור הכנסה, היינו שמדובר בהוצאה עסקית להבדיל מפרטית; השני – שההוצאה היא פירותית להבדיל מהונית (ראו: סעיף 17 לפקודת מס הכנסה; ע"א 580/65 א' בן-עזר ובניו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל-אביב 7, פ"ד כ(2) 179 (1966); ע"א 3515/97 פקיד שומה, באר-שבע נ' בית מרקחת "אילן" בע"מ, פ"ד נו(5) 311, 315-316 (2002)). בהתאם לכך, במקרה שבפנינו החברה תהיה רשאית לנכות מהכנסותיה את ההוצאות בגין הפרויקט, ככל שמדובר בהוצאה עסקית שלה, היינו בהוצאה שמשמשת לייצור הכנסה לחברה עצמה (וכמובן לא לבעלי מניותיה באופן ישיר). התשובה לשאלה זו היא, בראש ובראשונה, עובדתית.

41. בנסיבות העניין, מקובלות עלינו קביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי לפיהן ההתקשרות ביחס לפרויקט בגאורגיה נעשתה על-ידי עופר באופן אישי, ולא על-ידי החברה. הטענה לפיה הפרויקט היה של החברה ולא של בעל המניות שלה היא טענה שיכולה להתקבל, אך לשם כך יש להניח לה בסיס עובדתי. ניתן בהחלט לקבל את טענתם של הנישומים שחברה משפחתית מתנהלת לעתים על בסיס של פורמאליות מופחתת. אולם בענייננו כלל האינדיקציות בעסקה אינן תומכות במסקנה זו. להיפך, עולה מהן כי מדובר בעסקה של החברה ולא של בעל מניות בה: הכסף לא הועבר במישרין מחשבונה של החברה לחשבוננו של המוטב בגאורגיה (דבר שלכאורה הוא אפשרי גם אם החוזה עצמו לא נחתם על-ידי החברה); בהנהלת החשבונות של החברה נרשם הכסף למטרת "הלוואה"; בפסק הדין שניתן בתביעה שהגיש עופר נגד קרמנצקי, החברה כלל אינה מוזכר כמי שמעורבת בו. למעשה, המסמכים העיקריים שעליהם מתבססים הנישומים הם הדו"חות הכספיים של החברה. אולם, גם בדו"חות אלה אין כדי לסייע לה. באשר לדו"חות הכספיים המתייחסים לשנת 2002, כפי שציין בית המשפט המחוזי, הם נערכו באוקטובר 2003, שעה שגורל ההשקעה כבר היה ידוע לנישומים. באשר לדו"חות הכספיים המתייחסים לשנת 2001, הרי שהנישומים בחרו שלא להציגם בפני בית המשפט המחוזי, כך שלא ניתן לדעת מתי הם נכתבו והאם הם ניתנו לפני שהיה בידי האחים מידע על גורל ההשקעה. גם בתצהירו של מר מועלם אין כדי לתמוך בטענות הנישומים. מר מועלם הצהיר כי הוסבר לו על-ידי האחים

שההשקעה בפרויקט היא השקעה של החברה. ממילא ברור כי מדובר במידע שלא היה מצוי בידיעתו האישית. המסקנה מכל האמור לעיל היא כי בנסיבות העניין אנו סבורים כי אין להתערב בקביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי לפיה ההשקעה בפרויקט נעשתה על-ידי עופר ולא על-ידי החברה.

42. אף בהקשר זה ניתן להוסיף כמה מלים במבט הצופה פני עתיד. ככלל, על-מנת שהפסדים ייוחסו לעסק – ולא לבעלי המניות שלו – עליו להציג תיעוד ברור שנעשה בזמן אמת ושיש בו כדי ללמד כי אכן מדובר בהפסדים שנוצרו כתוצאה מן הפעילות העסקית שלו, היינו פעילות שאם הייתה צולחת הוא זה אשר היה משלם עליה מס הכנסה. אחרת, עלול להיווצר פתח לא רצוי לתכנון מס "בדיעבד" בהתאם לתוצאות הפעילות העסקית, היינו ייחוסה של פעילות עסקית לבעל מניות או לעסק עצמו בזיקה לשאלה האם מדובר בפעילות רווחית או הפסדית. ככל שעסק מעוניין ליהנות מקיזוז הפסד עתידי, והדבר אמור אף בעסק משפחתי שפועל באופן לא פורמאלי, עליו לתעד באופן ברור ובזמן אמת כי מדובר בהשקעה עסקית שלו. אמנם, ניתן לשער שעסק משפחתי עשוי להתנהל באופן פורמאלי פחות. עם זאת, לחוסר פורמאליות זה עשוי להיות מחיר כאשר נטענת ברבות השנים טענה בדבר הפסדים של העסק, מבלי שנמצא לכך בסיס אובייקטיבי ברישומים שנעשו בזמן אמת.

סוף דבר

43. מסקנתנו היא אפוא שדין הערעור שהגיש פקיד השומה להתקבל ודין הערעור שהגישו הנישומים להידחות.

44. הדיון שבפנינו חייב התייחסות לכמה סוגיות משפטיות. עם זאת, דומה שהיה להן גם מכנה משותף מסוים – שאותו ראוי להדגיש במבט הצופה פני עתיד. בנסיבות העניין, הן בכל הנוגע לסוגית ניכוי ההוצאות בגין הירידה בשווי המלאי והן בכל הנוגע לקיזוז ההפסד מן העסקה שירדה לטמיון ביקשה החברה לקבל הטבות מבלי שהצביעה על בסיס נאות לכך בכללי החשבונאות או ברישומים שנעשו על-ידה בזמן אמת. אכן, נישומים זכאים לכך שהפסדיהם ינוכו מחישוב הכנסתם החייבת. אולם, לא ניתן להסכים ל"יצירתיות" בהצגת הנתונים או לאימוץ שיטות חישוב שאינן נהוגות במטרה להביא להפחתת שיעור החיוב במס מבלי שיש לכך בסיס בדין, ואם נישומים יעשו כן בית משפט זה לא ייתן לכך את ידו.

45. בנסיבות העניין יישאו הנישומים בהוצאות משפט בסך של 75,000 שקל, וזאת בנוסף לביטול ההוצאות שנפסקו לטובתם בבית המשפט המחוזי.

ש ו פ ט ת

השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט צ' זילברטל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז.

ניתן היום, י' בתמוז התשע"ד (8.7.2014).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט