



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

המעוררים:

1. אש אורי בע"מ
2. אבי שומר

שניהם על ידי ב"כ עוה"ד אהוד ברזלי ואו ורד מלר
ואו ירדן אבידני-עקירב ואו קרן אלון

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 1
על ידי ב"כ עוה"ד רועי כהן
מפרקליטות מחוז ירושלים, אזורי

פסק-דין

מהות הערעורים

1. לפניי ארבעה ערעורים מאוחדים על שומות בצו שהוציא המשיב למעוררים לשנים 2004-2006. המעוררת 1 (להלן: "המעוררת") היא חברה להפצת ספרים. המערער 2 (להלן: "המעורר") הוא בעל מניות בה, יחד עם אשתו. ערעורי המעוררת נסובים בעיקרם סביב היבטי עסקת מיזוג בין המעוררת לבין חברת צומת ספרים באמצעות הקמת שותפות בשנת 2002, והצטרפות שותפה נוספת בשנת 2005. שומות מס ההכנסה של המעוררת (עמ"ה 5736-07-10) עוסקות בעסקת הכנסת השותף החדש לשותפות ובסיווגה מחדש על ידי המשיב כמכירת הזכויות בשותפות. שומות הניכויים של המעוררת (עמ"ה 5598-07-10) עוסקות, באי-הכרה בהוצאות שונות של המעוררת. שומה נוספת של המעוררת (עמ"ה 12044/12) עוסקת גם היא בהיבטי משיכות המערער בשנת 2004, והשלכתן על השומה. שומת המערער (עמ"ה 5664-07-10) עוסקת בעמדת המשיב, לפיה בוצעה הקטנה מלאכותית של יתרת החוב של המערער בסוף שנת 2004, ובקביעתו כי כספי המשיכות הינם הכנסה חייבת של המערער כבר בשנת 2004. עוד יעסוק הדיון בקנס גירעון שהוטל על המעוררים.

למעשה במחלוקת מצויים ארבעה נושאים מרכזיים –

א. האם היה ביד המשיב לסווג מחדש עסקת הכנסת שותף חדש שנעשתה בצד עסקה של השכרת מוניטין ולקבוע כי על פי תוכנה הכלכלי האמתי היא מהווה עסקה אחת של מכירת הזכויות בשותפות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

- ב. האם יש לראות את משיכת הכספים של המערער מהמערערת כהכנסה חייבת שלו.
 - ג. הניכויים המותרים.
 - ד. קנס הגירעון.
- סדר הדיון יותאם לסדר הנושאים שהובא כאן.

פרק א - רקע עובדתי

1. לסיווג עסקת הכנסת השותף כמכירה

2. בין המערערת שהפעילה רשת חנויות ספרים בשם "יריד הספרים" לבין חברת "צומת ספרים", נחתם ביום 6.8.02 הסכם (להלן: "הסכם המייסדים") שבגדרו הוקמה שותפות. במסגרת הסכם זה העבירה המערערת את פעילותה העסקית לשותפות והיא הפכה להיות חברת אחזקות של השותפות. הפעילות הועברה כאמור, למעט בסניף אחד (בשכונת רמות אשכול בירושלים) שנותר בידי המערערת והופעל על ידה.

בהסכם מיום 3.7.05 (להלן: "ההסכם להכנסת שותף") צורפה שותפה נוספת, חברת "באג מולטיסיסטם בע"מ" (להלן: "באג") שלימים נרכשה על ידי הוצאת ספרים "מודן". בהסכם עם באג נקבע, כי באג תשקיע סכום של 30,000,000 ₪ בתמורה ל- 1/3 מהזכויות בשותפות. אין מחלוקת, כי לאחר כניסת באג כל אחת מן השותפות החזיקה ב- 1/3 מהזכויות בשותפות. ההסכם להכנסת שותף הותנה באישור הממונה על ההגבלים העסקיים אשר התקבל מספר חודשים לאחר חתימת ההסכם. על פי העובדות שפרשה המערערת, באג ניצלה זכותה כשותפה בחלקים שווים בסמוך לאחר מתן אישור הממונה ומשכה 10,000,000 ₪. לעניין זה, נאמר בתצהיר רוה"ח יוסי רוזניק (ס' 14) –

"כיוון שהשקעה היא לשותפות אשר לאחר השקעתה היא שותפה בה בשיעור של כ-33% היא הייתה גם זכאית לקבל מהשותפות סך של 10 מיליון ₪, כך



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

שלמעשה השקעתה של באג בשותפות עמדה על סך של
20 מיליון ₪ בלבד. כך גם מבחינה תזרימית – סכום של
19,500,000 ₪ שולם תוך 14 (ארבע עשר) ימים מיום
התקיים התנאי המתלה (אישור הממונה על ההגבלים
העסקיים) ומתוכו נמשך סך של 10,000,000 ₪ על ידה
באופן מיידי, וסך נוסף של 10,500,000 ₪ שולם ב-28
תשלומים חודשיים, כך שבסופו של יום מבחינה
מתמטית השקעתה של באג בשותפות עמדה על סך
20,000,000 ₪ בלבד".

במועד חתימת ההסכם נחתם הסכם נוסף – "הסכם המוניטין", שלפיו המערערת
וצומת ספרים השכירו את המוניטין לשותפות, וזאת רטרואקטיבית החל מיום
1.1.05, בתמורה שנתית בסך 4,560,000 ₪, בחלקים שווים בין המערערת לוצומת
ספרים. בהסכם המוניטין ניתנה לשותפות אופציה לרכישת המוניטין בסך
17,780,000 ₪, למימוש החל מיום 30.12.06 עד ליום 30.12.07. לעניין עצם מימוש
האופציה, ניתנה זכות הכרעה בלתי חוזרת לבאג. בכך, על פי גרסת המערערים,
הוענקה לבאג אפשרות לבחון אם ברצונה להיכנס לשותפות כשותפה קבועה. יש
לציין, כי באג חתמה על הסכם המוניטין כמאשרת אותו, אולם היא אינה צד לו.
ביום 22.10.06 מימשה השותפות את האופציה שניתנה לה כאמור, ורכשה את
המוניטין מהמערערת ווצומת ספרים, בשלמה את הסכום שנקבע כאמור. עם
מימוש האופציה דווחה המכירה לרשויות המס, ושולם בגינה מס.

3. במועד החתימה על ההסכם להכנסת שותף ועוד בטרם נכנסה באג לשותפות, עמדה
יתרת החובה של כל אחת מהשותפות, המערערת ווצומת ספרים, על סך של
5,000,000 ₪. כדי להעמיד את התחייבות כל השותפים לשותפות על סכום זהה,
משכו המערערת ווצומת ספרים כל אחת סך 5,000,000 ₪, ואילו באג משכה סך של
9,500,000 ₪, כך שיתרת המשיכה של כל אחת משלושת השותפות עמדה על סך של
כ-10,000,000 ₪. השותפות החזירו את יתרת החובה בזמן שלאחר מכן.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

4. בהסכם המייסדים נקבע, כי השותפות תשלם לכל אחת מן השותפות (למערערות ולצומות ספרים) תשלום חודשי זהה בסך **100,000 ₪** בתוספת מע"מ, המתייחס בעיקרו, לגרסת המערערים, לתשלום בעבור השימוש במוניטין של כל אחת מהחברות. על פי אותה גרסה, בעקבות כניסתה של **באג** כשותפה נוספת לשותפות, הזכאית ל-1/3 מרווחי השותפות (לאחר תשלום דמי שימוש במוניטין) התעורר צורך לשערך מחדש את סכום השימוש במוניטין בהתאם לשווי באותו מועד ובהתאם להחלטת הצדדים. על פי הסבר המערערים, קודם לכן, לא הייתה חשיבות עסקית גדולה לקביעת גובה התשלום בגין השימוש במוניטין, מאחר שרווחי השותפות חולקו באופן שווה בין הצדדים להסכם המייסדים. אך, **באג** הצטרפה מבלי שהכניסה מוניטין לשותפות ולא הייתה זכאית לקבל תשלום בעבור המוניטין, ולכן נוצר צורך לעדכן את דמי השימוש. כתוצאה מכך, נקבע, כי חלף **100,000 ₪** לחודש כקביעת הסכם המייסדים, ישולם לצדדים המקוריים לשותפות סך של **190,000 ₪** לחודש, לפי השווי הריאלי שנקבע במשא ומתן בין הצדדים (תצהיר המערער ס' 24-26). על פי תצהירו של רוי"ח **יוסי רוזניק**, סכום זה נקבע –

"בהתאם לבדיקה ולהסכמת הצדדים במהלך המשא ומתן, ובתחשב בשווי המימוש של האופציה בנסיבות בהן בסופו של דבר לא תמומש האופציה, ובמכפיל רווח של כ-6... יצוין כי מכפיל רווח של 6 הינו מכפיל סביר"
(ס' 13).

עד כאן העובדות הנוגעות למחלוקת בעניין הסיווג מחדש של עסקת הכנסת השותף.

2. לנושא משיכות המערער מהחברה

5. המערער משך כספים מהמערערות. על פי המאזן הכספי של המערערות ליום **31.12.2004**, יתרת החובה של המערער ליום **31.12.2004** עמדה על סך של **1,538,168 ₪**. לפי עמדת המשיב, כפי שתפורט בהמשך, יתרת החובה האמתית של המערער כלפי המערערות ליום **31.12.2004** עמדה על סך של **6,538,168 ₪** (להלן: **"כספי המשיכות"**) ולא כפי שמופיע בדוחות המערערות, כאשר לשיטת המשיב, יש להתעלם מההלוואה מהבנק שנטל המערער, לפי גרסתו כדי לפרוע את ההלוואה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

6. לעניין משיכת הכספים של המערער מהמערערת (הנושא השני שיידון בערעור), אין מחלוקת, כי המשיכה התרחשה בנסיבות בהן המערער ביקש לרכוש דירה חדשה, אך לא היה ברשותו כסף נזיל. לגרסת המערער, במקום לפנות לבנק וכדי לחסוך הליך פרוצדוראלי ארוך, החליט לקחת הלוואה **קצרת מועד** מהמערערת ולכן לא נערך הסכם הלוואה. לאחר מכן, המערער המיר את ההלוואה שלקח מהחברה (המערערת) בהלוואה מבנק ירושלים בסכום של 5 מיליון ₪, לגרסתו לשם פירעון **"יתרת החוב"** למערערת. לפי תיאור המערערים, כפי המקובל, הבנק ביקש בטוחה להלוואה זו מהחברה (המערערת), להבטחת החזרת הכספים שלקח המערער, ולכן הופקדו כספי ההלוואה בפקדון לטובת המערערת, כשהחברה נותנת ערובה להלוואה מהבנק. בגין הפיקדון, נצברה הכנסת ריבית אשר נרשמה בספרי המערערת (ודווחה במסגרת דוחותיה הכספיים). בשנת 2005 נדרשו **בטעות** (לגרסת המערערים) הוצאות ריבית בסך של 221,887 ₪ בגין ההלוואה הפרטית של המערער. טעות זו נתגלתה בעת הדיון בשומות המערערת בשלב א, והמערערת שילמה מיידית את המס שלא היה שנוי במחלוקת.

3. לנושא הניכויים

7. נושא נוסף שעלה לדיון בגדר הערעורים המאוחדים הוא, ניכוי המערערת. המערערת דרשה בשנים 2005 ו-2006 ניכוי הוצאות דמי ניהול לחברות **צומת ספרים** ו**זב"ס אחזקות צומת בע"מ** (להלן: **"זב"ס"**). על פי גרסתה, דמי הניהול שולמו כנגד שירותים שניתנו בפועל על ידי החברות ושימשו בייצור ההכנסה. כמו-כן, בשנת 2006 שולמו דמי ניהול לחברת **"אש הדס אחזקות בע"מ"** (להלן: **"אש הדס"**) בהתאם לסעיף 15 להסכם המייסדים. המשיב לא התיר ניכויים אלו.

8. עלו לדיון גם ניכויים נוספים של המערערת – המערערת דרשה בשנת 2006 ניכוי בגין פחת, וכן ניכוי נוסף של פחת בגין כלי רכב, בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) התשנ"ה-1995 (להלן: **"תקנות הרכב משנת 1995"**). המערערת דרשה גם הוצאות ריבית, לשיטת המשיב זאת בגין השקעה שנעשתה בשנים 2005 ו-2006 (בסך כולל של 2,43,481 ₪) במניותיה של חברת **"א.א. כלנית השקעות בע"מ"** (להלן: **"כלנית"**) שעסקה בנדל"ן במזרח אירופה (בגין פרויקט מגורים ברומניה). הוצאות הריבית בגין ההשקעה נדרשו בניכוי בהתאם להוראות סעיף 11 **לחוק מס**



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) התשמ"ה-1985. כמו-כן, המערערת דרשה בניכוי הוצאות בגין נסיעות לחו"ל, אשר על פי הנטען נעשו לצורך השתתפות בתערוכות וכנסים בהם השתתפה המערערת, לרבות שבוע הספר בניו-יורק, וכן נסיעות עסקיות שמטרתן הייתה קידום עסקי השותפות בתחום הספרים. כמו-כן, השותפות דרשה בניכוי בשנת 2004 הוצאות משפטיות (בגין ייעוץ משפטי במסגרת הסכם להכנסת שותף) בסך של 13,500 ₪. גם ניכויים אלה, לא הותרו.

9. ברקע הטענות עומדת העובדה שהמשיב אישר את בקשת המערערת – להיחשב **כחברה משפחתית** בהתאם להוראות סעיף 64א לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), החל משנת 2006, כדי שכל הכנסותיה באותה שנה תהיינה הכנסות חברה משפחתית אשר רווחיה מיוחסים למערער, ויחולו לגביהן שיעורי המס של היחיד. בשנת 2006 דיווחה המערערת על חלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה: המערער ונעמי שומר, בסכום של 7,000,000 ₪. חלוקת הדיבידנד דווחה בדוח האישי שהוגש למשיב, וללא חיוב מס, בהסתמך על סעיף 64א(א) לפקודה. מבדיקת רשימת השינויים השלייליים על פי חוק התיאומים שהגישה המערערת התברר, כי הדיבידנד נזקף לזכות המערער בתחילת חודש ינואר 2006.

פרק ב- השקעת השותף הנוסף, והשלכת הסכם המוניטין

עמדת המשיב המונחת ביסוד צווי השומה

10. המשיב סיווג מחדש את העסקה הכוללת (הסכם להכנסת שותף והסכם המוניטין) וקבע, שמדובר בעסקה אחת למכירת זכויות בשותפות (ולא בשתי עסקאות נפרדות: עסקה ל"הקצאת מניות" או ל"העברת זכויות", ועסקת ה"מוניטין"). בשומה בצו, נקבע לגבי המערערת, כי ביום 3.7.2005 נמכרו על ידה ועל ידי צומת ספרים, 1/3 מהזכויות בשותפות תמורת 30,000,000 ₪, חלקה של המערערת בתמורה הוא 15,000,000 ₪. אליבא דמשיב, כל התמורה מהמכירה היא רווח הון ריאלי החייב במס לפי סעיף 91(ב) לפקודה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

על פי עמדת המשיב, השקעת השותף הנוסף בסך 30,000,000 ₪ שקולה למצב בו הזכות בשותפות נמכרה בתמורה ל-30 מיליון ₪, וחלקה של המערערת בו היה 15 מיליון ₪. על פי הסברו של המצהיר מטעם המשיב, המפקח **יוגב שמעון** –

**"העסקה היא עסקת מכירת זכויות ולא עסקת השקעה
מאחר שהשקעה מטרתה שהכסף ישמש את אותה
אישיות במקרה שלנו כסף חוזר בפרק זמן קצר מאד לידי
השותפים" (עמ' 96 לפר').**

בדיקת המשיב העלתה, על פי אותו הסבר, כי כספי "ההשקעה" לא שימשו כלל להשקעה ולהון חוזר בשותפות, כנטען על ידי המערערת, אלא הועברו תוך תקופה קצרה למערערת ולצומת ספרים. בהסכמת **באג**, באמצעות הסכם המוניטין. המצהיר מטעם המשיב, **יוגב שמעון**, פירט את הנימוקים למסקנה זו בתצהירו (כפי שפורטו גם בנימוקי השומה) כדלקמן:

א. בפועל, מתוך סכום ההשקעה של **באג** בשותפות-30 מיליון ₪, הועבר עיקר הסכום בעסקה סיבובית למערערת ולצומת ספרים, השותפות בשותפות, באמצעות "הסכם המוניטין". זאת, בהתחשב בשכירת המוניטין לשנתיים בסכום של 9.12 מיליון ₪, וכן ברכישת "המוניטין" בסופו של דבר בסכום של 17.8 מיליון ₪. כמו-כן, ב"הסכם להכנסת שותף" (סעיף 7.1) ניתנה רק למערערת ולצומת ספרים בלבד זכות למשוך 100,000 ₪ כל חודש בשנת 2005, עד לתשלום של 19.5 מיליון ₪ (תשלום שנעשה לאחר אישור הממונה על ההגבלים העסקיים), דהיינו לפחות עד חודש יולי 2005.

ב. האינטרס של **באג** כשותפה בשותפות היה, שכספי "ההשקעה" ישמשו כהון חוזר בשותפות, ולא יועברו למערערת ולצומת ספרים. אף על פי כן **באג** חתמה (חתימות ידיעה, ולא כצד) על הסכם המוניטין שבאמצעותו הועברו כספי "ההשקעה" בשותפות, לשותפים המקוריים, דבר המצביע על היעוד האמתי של כספי "ההשקעה" – העברתם למערערת ולצומת ספרים, מוכרי הזכויות בשותפות. בכך, גם עוקרה האפשרות הנטענת שכספי "ההשקעה" ישמשו להשקעה בשותפות לפיתוח, ייזום והרחבה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

ג. כמו-כן, **המערערת** משכה מהשותפות כ-12 מיליון ₪ במהלך שנת 2005 ולכן יתרת החובה בכרטיס השותפות הייתה אמורה להיות בסכום זה בחובה – נכון ליום 31.12.05. ואולם, מלבד משיכה זו, הייתה המערערת זכאית גם לדמי שכירות המוניטין לשנת 2005 בסך 2,280,000 ₪, ומשכך יתרת החוב שלה כלפי השותפות באותה שנה עמדה על כ-10 מיליון ₪. נתון זה תומך בכך שכמעט כל התמורה ממכירת הזכויות של המערערת בשותפות הגיעה עוד בשנת 2005 לידי המערערת, ולא שימשה כלל לפעילות השקעה בשותפות. העד יוגב שמעון הוסיף, כי ממצא דומה נמצא גם אצל השותפה השנייה **צומת ספרים**.

11. המפקח (**שמעון יוגב**) הוסיף (שם) על הנמקתו האמורה, את השיקול לפיו לא נמצא כל היגיון כלכלי בהסכם ובהסכם המוניטין, מהטעמים הבאים:

א. שני ההסכמים נחתמו ביום 3.7.2005, ומשום מה תחולתם היא רטרואקטיבית מיום 1.1.2005, ללא כל הגיון כלכלי.

ב. לא הוכח קיומו של מוניטין. לא הובאה ולא הוצגה כל חוות דעת על קיומו של מוניטין או על שוויו הכלכלי של מוניטין זה.

ג. ככל שקיים מוניטין ביום 3.7.2005, הרי היה שייך לשותפות עצמה ולא למערערת או לצומת ספרים. במועד חתימת שני ההסכמים עברו כשלוש שנים מיום הקמת השותפות על ידי המערערת וצומת ספרים, אשר במהלכם לשיטת המשיב, המוניטין של כל אחת משתיים אלו, ככל שהיה קיים, התפוגג ודעך, ותחתיו צמח מוניטין של השותפות עצמה (ככל שקיים כזה), מאחר שהשותפות היא זו שהפעילה את העסק ולא המערערת וצומת ספרים (ששימשו בהסכם המייסדים כחברות אחזקה בלבד).

ד. הראיה הטובה ביותר לכך, שלמערערת לא נותר מוניטין, ככל שהיה לה כזה, היא החנות שנותרה בבעלותה (ברמות אשכול). אין מחלוקת, כי בהסכם המייסדים נקבע, שחנות המערערת בשכונת רמת אשכול בירושלים, תיוותר בבעלותה ותופעל על ידה. קודם להקמת השותפות, פעלה המערערת תחת השם "יריד הספרים" וכך נקראה גם החנות. בהתאם להסכם המייסדים, יכולה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

הייתה המערערת לבחור בשם אשר תחתיו תפעל החנות ברמת אשכול – "יריד הספרים" (כשם בו פעלה קודם למיזוג) או "צומת ספרים", ובסופו של יום בחרה בשם "צומת ספרים" בו היא עושה שימוש עד היום.

ה. אין טעם עסקי ואו כלכלי לכך שבאג תסכים לממן דמי שכירות שנתיים בסך של 4,560,000 ₪, וגם תממן את רכישת המוניטין בעלות של 17,780,000 ₪, וזאת אף ללא קבלת הערכת שווי כלשהי.

ו. התנאים שנקבעו למימוש האופציה לרכישת המוניטין והתמורה שנקבעה לרכישת המוניטין ביחס לדמי השכירות השנתיים (פי 3.9 בקירוב) מצביעים על כך שאין מדובר באופציה, אלא בעסקה שנחתה לעתיד ושמבחינה כלכלית היה ברור שהיא בהכרח תצא לפועל.

12. עוד נאמר בתצהיר יוגב שמעון (ובנימוקי השומה), כי מכלול נסיבות העסקה מלמד כי טעמה היחיד היה – חיסכון במס אצל המערערים, כעולה מהאמור להלן:

א. רווח הון ריאלי ממכירת זכות בשותפות ביום 3.7.2005 מחויב בידי המערערת בשיעור מס רווח הון לפי חישוב ליניארי של 26.25% בערכי חודש יולי 2005. לעומת זאת, מכירת מוניטין ביום 31.12.2006 מחויבת בשיעור מס של 20% בערכי יום 31.12.2006 בידי המערער, בשל הפיכת המערערת לחברה משפחתית. המערערים פעלו בדרך המובילה לתשלום מס בשיעור הנמוך מביניהם.

ב. משיכת יתרת התמורה על ידי המערער כדיבדנד בשנת 2005, תחוייב בשיעור מס נוסף של 25% על פי סעיף 125ב(2) לפקודה. לעומת זאת, חלוקת יתרת התמורה ממכירת המוניטין בשנת 2006, כדיבדנד, בדרכו של המערער, אינה חייבת במס על פי סעיף 64א(א)(1) לפקודה. במקרה דנן, התקופה שנקבעה למימוש האופציה נוצלה על ידי המערער להפיכת המערערת לחברה משפחתית ובשל כך, שולם מס על התמורה שנקבעה למוניטין בשיעור מס של 20%, בלבד.

ג. ייחוס התמורה למוניטין אפשר לשותפים בשותפות לדרוש את מלוא התמורה כהוצאה, ולנכותה מהכנסותיהם החייבות מהשותפות. דמי שכירות



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

המוניטין נדרש כהוצאה בשנים 2005 ו-2006, ואילו לגבי המוניטין נדרשה הוצאה החל משנת 2007. "תוצאה זו, היא אבסורדית ובלתי מתקבלת משום שבאג, רוכשת הזכויות, תדרוש כהוצאה חלק מהתמורה שהיא עצמה שילמה עבור הזכויות שנרכשו על ידה" (עמ' 6 לסיכומי המשיב).

ד. כמו-כן, המערער שילם מס בשיעור של 20% בגין רווח ההון שנבע ממכירת הזכויות, ובמקביל ייחנה מניכוי הוצאות פחת על ידי השותפות רוכשות המוניטין החל משנת 2007, וזאת מהכנסה החייבת בשיעור מס שולי של 48%.

טענות המערערים בנושא הסכם המוניטין והסיווג מחדש יפורטו להלן. כאן, רק יוטעם כי לשיטת המערערים – "כל הרצינונל שעמד ביסוד הסכם המייסדים מ-2002 היה לשמר את מוניטין השותפות (צומת והמערער) ולהגן עליו מפני פגיעה ו/או חיסול במקרה של פירוק השותפות" (סיכומי התגובה). עוד טענו המערערים, כי עסקת המוניטין, כבעלת התכלית האמורה, הייתה עסקה בעלת היגיון כלכלי כשלעצמה.

הבסיס העיוני לעמדת המשיב בעניין הסיווג מחדש כמכירה

13. בסיכומיו הבהיר בא-כוח המשיב, מהו הבסיס העיוני לעמדת המשיב בעניין הסיווג מחדש, והסבריו יפורטו להלן. כאמור על פי גישת המשיב, יש לראות בהסכם להכנסת השותף ובהסכם שכירות המוניטין **הסכם אחד**, שמשמעותו, מכירת זכויות בשותפות – אירוע הוני ברמת השותפים. טענת היסוד בגישת המשיב היא, שהתמורה הכספית שהובטחה בהסכם עברה באמצעות הסכם המוניטין לשתי השותפות המייסדות, שאחת מהן היא המערער.

בא-כוח המשיב, השווה את המצב שנוצר בעקבות שני ההסכמים, להקצאת מניות ישירה מחברה בתמורה להשקעה של בעל מניות חדש בחברה עצמה. לדבריו, במצב אחרון זה, אין אירוע מס, שכן ההשקעה נותרת בחברה עצמה, והיא אינה מגיעה לבעלי המניות הקודמים כתמורה לדילול בזכויותיהם בשל הקצאת המניות הנוספות. לעומת זאת, כאשר נרכשות מניות מבעלי מניות קיימים בחברה והתמורה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

הכספית עוברת מבעל המניות הרוכש לבעל המניות המוכר – המצב שונה, ומדובר באירוע מס, שימושה לפי פרק ה לפקודה.

14. בא כוח המשיב, הפנה לסמכות המסורה לפקיד השומה לקבוע שעסקה שמוצגת כהקצאת מניות, הינה על פי תוכנה הכלכלי האמתי מכירת מניות על ידי בעלי המניות הקודמות. הוא הצביע על פסק-הדין בעמ"ה 131/95 **מילר יעקב נ. פקיד שומה כפר סבא** (מסים, אוקטובר 1999) שגם בו עסק בית המשפט (כבוד השופטת ב' אופיר תם) בשתי עסקאות הדומות עד מאוד לאלו הנידונות: **האחת**, הכנסת שותף נוסף לחברה באמצעות הקצאת מניות, בתמורה לסך 1.3 מיליון ₪ לחברה. **השנייה**, עסקה משלימה שבה מכר בעל המניות את המוניטין שלו לחברה בתמורה ל-1.2 מיליון ₪. בית המשפט (שם) סמך ידו על עמדת פקיד השומה לפיה, יש לסווג את העסקאות כמכירת מניות לשותף החדש. פסק-דין זה אושר בבית המשפט העליון בע"א 7493/98 **שלמה שרון ואח' נ. פקיד שומה** (איחוד חמישה ערעורים, וביניהם עניין **מילר**) (מסים, פברואר 2004) (להלן: פרשת "**שלמה שרון**"). בא כוח המשיב הדגיש, שגם כאן נחתמה עסקה להכנסת שותף נוסף תמורת השקעה בשותפות, ובמקביל בהסכם נוסף שכרה השותפות, ואח"כ גם רכשה מאת השותפים הקודמים את המוניטין שלהם וכך, בסופו של יום עיקר ההשקעה בשותפות הגיעה לידיהם של השותפים.

15. בהתחשב בעובדות שפורטו, ועל יסוד הגישה העיונית שצויינה, מצא המשיב כי על פי מהותה האמתית יש לסווג את העסקה מחדש (וזאת מבלי להיזקק בהקשר זה להוראת סעיף 86 לפקודה) על פי הדרך שאושרה בעניין **שלמה שרון**, ועל יסוד דבריהם של ד' גליקסברג בספרו "**גבולות תכנון המס**" ושל א' יורן במאמרו – "**סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של עסקה מלאכותית**" (משפטים, כו, 43), בגדר דרך זו כפי שנקבע בפרשת **שלמה שרון** –

"המציאות העובדתית המתגבשת ממכלול הראיות, היא

הקובעת בסופו של דבר את סיווגה של העסקה, ולא



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

הלבוש שניתן לה בהסכם שנעשה בין הצדדים". (ס' 17

שם).

בפרשת שלמה שרון, הוסיף כבוד השופט ריבלין (שם) כי רק אם לא ניתן לסווג את העסק באופן שונה, מותר לרשויות המס לטעון לעסקה מלאכותית –
"אם בית המשפט מגיע לכלל דעת כי העסקה שנערכה בין הצדדים שונה היא מן הכינוי החיצוני שהעניקו לה, הרי שהיא תמוסה לפי המציאות העובדתית והמשפטית שלה. בשלב ראשוני זה, המכונה שלב 'הסיווג השונה' אין אנו נזקקים לבחינת מלאכותיותה של עסקה ולהוראת סעיף 86 לפקודה. רק אם לפי העובדות הרלבנטיות לא ניתן לסווג את העסק באופן שונה מכפי שסיווגה הנישום, מותר לרשויות המס לטעון כי מדובר בעסקה מלאכותית".

16. בא כוח המשיב הוסיף והדגיש, כי מאחר שמדובר בשאלה של סיווג, נטל הראיה מונח לפתחו של המערער כפי שצוין בעניין מילר, זאת, מאחר שמדובר בשאלה לבר-פנקסית. לשיטת בא כוח המשיב, המערער לא עמד בנטל זה.

17. לעמדת המשיב בהקשר זה שלושה יסודות, כעולה משיקוליו כפי שפורטו בנימוקי השומה ובתצהיר. היסוד הראשון טמון בעובדה שכספי ה"השקעה" הועברו בתנועה סיבובית לשתי השותפות המייסדות (המערערת וצומת ספרים) וזאת, באמצעות התשלום בגין שכירת המוניטין ואח"כ בגין רכישתו. "נדידה" זו של הכספים מלמדת לשיטת המשיב, כי כספי ה"השקעה" לא שימשו כלל להשקעה ולחון חוזר בשותפות, אלא הועברו תוך תקופה קצרה למערערת ולשותפה המקורית הנוספת על פי תכנון מראש. זאת, באמצעות התשלום עבור שכירת המוניטין (לשנתיים) בסכום של 9.12



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

מיליון ₪, ורכישת המוניטין בסכום של 17.8 מיליון ₪. בא-כוח המשיב הדגיש, כי האינטרס של באג כשותפה בשותפות הוא, שכספי ה"השקעה" ישמשו כהון חוזר בשותפות ולא יועברו למערערת ולצומת ספרים, ובכל זאת באג שיתפה פעולה עם הוראות הסכם המוניטין.

היסוד השני להחלטת המשיב הוא, הטענה שהאמור בהסכם ובהסכם המוניטין אינו עולה בקנה אחד עם היגיון כלכלי והוא נטול טעם מסחרי. זאת, קודם כל מאחר שלא הוכח קיומו של "מוניטין" שבגינו כביכול מועברים הכספים, ולא הוכח שוויו. פירוט טענות המשיב בהקשר זה יובא להלן.

היסוד השלישי הוא, העובדה שניתן בנקל לגלות כי מאחורי העסקה כפי שבוצעה עומדת מטרה של הפחתת מס אצל המערערת ואצל המערער, שהרי התוכנית שגולמה בהסכמים מובילה להפחתה כזו.

18. דרכו של המשיב בסיווג זה, עוברת בעיקרו של דבר דרך בחינת שאלת קיומו של מוניטין, והערכת הלימות התשלום שנקבע עבורו בשני ההסכמים.

"מוניטין" מוגדר על פי המקובל (הגדרת פרופ' ויסמן, בספרו "דיני קניין") כדלקמן –

"במוניטין של עסק הכוונה לכוח המשיכה של עסק
הגורם לבואם של לקוחות. הגורמים למוניטין עשויים
להיות מגוונים, כגון כוח המשיכה של הסימן המסחרי
של המוצר או השירות המוצע על ידי העסק; איכות
המוצר או השירות; מחירי השירותים או המוצרים;
יעילות העסק, מיקומו וכדומה".

להלן יפורטו טענות המשיב לכך שהמוניטין אינו מסביר את העברת הכספים.

19. לא הוכח קיום המוניטין. לשיטת המשיב, לא הוכח קיומו של "מוניטין", וגם לא הוכח ערכו, ולכן ההוראה הכספית בהסכם המוניטין, אין ליחסה ל"מוניטין"



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

כמשמעותו בדין. על פי הנטען, המערערת לא הוכיחה קיומו של "מוניטין" וגם לא שווי "מוניטין" זה במועד "הסכם המייסדים" (בשנת 2002) וכן לא קיומו של "מוניטין" או שווי במועד חתימת "הסכם המוניטין" ו"הסכם הכנסת השותף" (בשנת 2005). במצב דברים זה אין זה סביר, כי ב-31.12.06 (מעבר ל-4 שנים לאחר הקמת השותפות) רכשה השותפות את "המוניטין" של צומת ספרים והמערערת בהתאם לאופציה הקבועה בסעיף 9 להסכם המוניטין בתמורה ל-17.8 מיליון ₪.

20. אי-התייחסות בהסכם המייסדים ל"מוניטין". בא כוח המשיב טען, כי המוניטין של המערערת לא נשמר, וכך גם לא הועבר בשני ההסכמים משנת 2005. ברקע הסכמים אלה, עומד "הסכם המייסדים" שבו מצויה ההוראה הראשונה הקובעת תשלום של השותפות (הרשת המאוחדת), לשותפות המייסדות, עבור "נכסים בלתי מוחשיים" בצד תשלום בגין "נכסים מוחשיים". מדובר בתשלום כולל בסך 100,000 ₪. לשיטת המערערת, הובהר בהסכם זה כי המוניטין של השותפות המייסדות נשמר בבעלות כל אחת מהן בנפרד. בס' 13 להסכם המייסדים נאמר –

13.1. מוסכם בין הצדדים כי צומת ויריד ישכירו לשותפות את כל זכויותיהן לשימוש בכל החנויות, ברשת צומת ספרים וברשת יריד ספרים, כחנויות עובדות, כולל זכות שימוש בנכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים שבבעלות כל אחת מהן הציוד שבבעלות כל אחת מהן לפי טופס יא' ליום 31/3/02, המצורף להסכם זה כנספחים 11 ו-12 בהתאמה.
13.2. תמורת הזכות לשימוש הבלעדי בחנויות של כל רשת, נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים, והציוד כאמור בסעיף 13.1 לעיל תשלם השותפות לכל אחת מן השותפות המוגבלות – צומת ויריד – תשלום חודשי בסך של 100,000 ₪ (מאה אלף שקלים חדשים) בתוספת מע"מ כחוק עבור כל חודש, במשך כל תקופת השימוש בחנויות".

בא כוח המשיב הפנה לטענת המערער בתצהירו לפיה, הסכום שבסעיף 13.2 (תשלום של 100,000 ₪) נקבע כתמורה לשימוש במוניטין ומיעוטו תמורת השימוש הבלעדי בחנויות של הצדדים ובנכסים המוחשיים שבהן. גם המצהירים האחרים (השותף רח, רואי החשבון: רזניק, זיל ושגיב) ציינו, כי התשלום האמור – "מתייחס בעיקרו



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

לתשלום עבור השימוש במוניטין של כל אחת מהחברות. בא כוח המשיב הדגיש, כי באופן שאינו הולם גרסה זו, המילה **מוניטין** כלל אינה מוזכרת בהסכם המייסדים.

יצויין כבר כאן, כי אומנם בסעיף 13 הנ"ל לא מופיע המונח "**מוניטין**", אך לטענת המערערים הוא נכלל במונח – "**נכסים בלי מוחשיים**". בדו"ח לשנת 2004 הופיע הביטוי "**השכרת מוניטין**", אולם דו"ח זה הוגש באמצע שנת 2005 בתקופה בה נחתם הסכם הכנסת השותף. לכן, לשיטת המשיב, הדבר הולם את המטרה הסופית של צדדי השותפות להביא באמצעות השימוש ב"**מוניטין**" כביכול להעברת סכומי כסף מהשותפות למערערת.

בהקשר לטענת המערערים לגבי תכלית הסכם המייסדים לשמור על המוניטין הנפרד, הדגיש בא-כוח המשיב את העובדה – שלא מצויה בהסכם המייסדים הוראה מפורשת לפיה, המוניטין של המייסדות נשאר בבעלותן והן משכירות אותו לשותפות. לדבריו, אם אכן מדובר באבן היסוד של הסכם המייסדים, כטענת המערערים, תמוה מדוע עניין השכרת המוניטין לא נכתב בו במפורש ואף לא נעשה בגדרו שימוש במונח "**קניין רוחני**", אלא במונח כולל ורחב – "**נכסים בלתי מוחשיים**". לדברי בא-כוח המשיב, חסר זה, אינו הולם את טענת המערערים לפיה עיקר הסכום של ה-100,000 ששולם תמורת "**מוניטין**".

21. **אי-הוכחת "שווי המוניטין"**. יתר על-כן, לטענת בא-כוח המשיב, לא הוכח כלל כי במועד הקמת השותפות היו לשתי השותפות המקוריות **מוניטין** וכי ערכו הוערך על ידם בסכום כלשהו. כך, בחוות הדעת הכלכלית (להלן: "**חוות הדעת**") שעמדה לפני הצדדים להסכם המייסדים (חוות דעת שהוגשה לתיק רק לאחר שניתנה החלטה על כך בעקבות דרישת בא כוח המשיב) **לא מצויה הערכת שווי של המוניטין**. בעמ' 27 לחוות הדעת קבע המומחה, כי למערערת יש מוניטין בירושלים ולא מעבר לזה, ואין בה התייחסות למוניטין של **צומת ספרים**. בא כוח המשיב הדגיש, כי לפי חוות דעת זו, **צומת ספרים** הייתה רשת שהוקמה בשנת 1996 (כשהאיחוד היה בשנת 2002) ובשנתיים הראשונות היו לה שתי חנויות בלבד. אם כך, גם הטענה שלשתי המייסדות היה מוניטין בשווי זהה, אינה מבוססת.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

על פי הנטען, גם עצם חסרונת של הערכת שווי המוניטין בחוות הדעת, במיוחד על רקע היקפה והפירוט הרב הכלול בה, מלמד כי המערערת וצומת ספרים סברו במועד החתימה על הסכם המייסדים, כמו גם כותב חוות הדעת, כי שווי המוניטין הוא לא מהותי ולא רלוונטי לשותפות ומשכך, אף לא עמדו על הותרתו בידיהן. בנסיבות אלו, על פי הנטען, ברור שלא היה קיים מוניטין בעל ערך מהותי שיוותר בידי המערערת וצומת ספרים לאחר הקמת השותפות ויושכר במשך שנים בסכום כל כך גבוה.

בא כוח המשיב הוסיף והדגיש, כי הרשת שהוקמה על ידי השותפות הייתה רשת בפריסה ארצית. על כן, אין זה סביר שהרשת שילמה דמי שכירות כה גבוהים למערערת על מוניטין שקיים רק באזור ירושלים, בשעה שהרשת המוקמת הינה רשת בפריסה רחבה הרבה יותר. לדבריו, גם לא ברור מדוע הרשת המאוחדת שילמה עבור מוניטין לצומת ספרים, כאשר כותב חוות הדעת לא ציין שיש לה מוניטין כל שהוא בתחום ומדובר בחברה בראשית דרכה.

22. לא נערכה בדיקה אובייקטיבית לשווי המוניטין. בא כוח המשיב הפנה גם לניסיון של המערערים להציג בתצהירים את דבר עריכת בדיקת עדכון דמי השימוש כהליך רציני, ואת העדכון ל-190,000 ₪ כנולד במשא ומתן בין כל הצדדים, לרבות השותפה החדשה, זאת כאשר התברר בחקירת המערער הידוע את העובדות לאשורן, כי מדובר בהחלטה של השותפות המייסדות בלבד (עמ' 13). מסקנה זו, מתחזקת לאור העובדה שהשותפה החדשה (באג) אשר למעשה עליה הוטל לשלם עבור המוניטין כלל לא הייתה צד להסכם זה. בא כוח המשיב תמה – אם אמנם המשא ומתן להגדלת דמי השימוש מ-100,000 ₪ ל-190,000 ₪ וכן לקביעת מחיר רכישת המוניטין נערך גם עם השותפה החדשה, מדוע אין היא צד להסכם. יתר על כן, עלה מעדות רו"ח דיל, כי הבדיקה לצורך העדכון עליה כתב בתצהירו נערכה על ידו רק בשלב השומה ולא קודם לעסקה, והיא גם אינה שקולה להערכת שווי המוניטין, אלא בא להעריך את יחס "השווי של דמי השכירות לשווי הנכס".

גם מעדות רו"ח רוזניק עלה, כי הבדיקה עליה דיבר בהקשר לעדכון לא נערכה על ידו ואינה בדיקה אובייקטיבית של ממש, שכן השווי נקבע על ידי השותפות המייסדות במשא ומתן. ברם, כאשר השותפה הנכנסת, באג, שהייתה היחידה שהיה לה אינטרס להלין על השווי ועל עצם קיומו של המוניטין לא הייתה צד להסכם המוניטין, ולא



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

נעשתה כל בדיקה כלכלית לגבי ערכו, אין משמעות לקביעת הערך על ידי צדדים שהם בעלי אותו אינטרס (האינטרס לקבל תשלומים בגין מוניטין).

23. ההפחתה במוניטין של השותפות המייסדות, והתרחבות המוניטין של הרשת המאוחדת. בא כוח המשיב הוסיף והדגיש, במגמה לבסס את נימוקי השומה, כי במועד בו נחתם הסכם המוניטין, השותפים המייסדים כבר חדלו מפעילותם בתחום זה לפני שנים, דבר שהביא להפחתת ערך המוניטין שהיה בידיהם, אשר עם חלוף הזמן ירד והתאפס. לדבריו, אין זה סביר שבשלב זה תמורתו עמדה על סכומים הקרובים ל- 30 מיליון ₪. יתר על-כן, במועד החתימה על ההסכמים צברה השותפות בעצמה מוניטין. כך, גם בהסכם המוניטין עצמו הובהר, כי רשת "צומת ספרים" (שהיא הרשת המאוחדת) – "צברה מוניטין רב כרשת למכירת ספרים ברחבי הארץ", וברי שלא היה זה סביר שהרשת המאוחדת תשלם סכומי כסף כה גדולים עבור המוניטין של השותפות המייסדות. כדבריו –

"אם מוניטין מוגדר ככוח שמושך לקוחות לשוב ולפקוד את העסק הספציפי ולא ללכת לעסק מתחרה, כיצד ניתן לדבר על מוניטין של יריד הספרים, עת הרשת החדשה נקראת צומת ספרים? כמה אנשים אכן יודעים כי צומת ספרים היא איחוד של יריד הספרים עם צומת ספרים? האם לבית המשפט הוצגו ראיות אובייקטיביות לכך?".

...

לא למותר יהיה לציין כי טענת המערער שליריד הספרים הירושלמית, לאחר יותר מעשור של הפסקת פעילות, ישנו מוניטין גדול מהמוניטין של רשת צומת ספרים הארצית הינה אמירה אבסורדית מנותקת מהמציאות ומגמתית בצורה קיצונית" (הסיכומים).

לדברי בא כוח המשיב, נהפוך הוא. הקמת השותפות, היא שיצרה "רעידת אדמה בשוק הספרים. על כן מלמדת ההשוואה בין עמודים 18 ו-19 לחוות הדעת הכלכלית



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

שהוצגה באיחור לעמודים 27 ו-28. הקמת השותפות הכפילה את מספר החנויות מכ-10 לכל אחת מהשותפות ל-20 ויותר לשתיהן ביחד, היינו היקף הפריסה השתנה לחלוטין. זאת ועוד, פריסת החנויות בין הרשתות המתמזגות הייתה שונה לחלוטין, מרכזי הערים והקניונים של **יריד הספרים** מול מרכזי קניות מחוץ לערים של **צומת ספרים**, יצרו שילוב חדש שלא היה קיים עד לאותו מועד. כך, הקמת השותפות המורחבת הייתה אירוע מכונן שהביא לשינוי יסודי באופי ובהיקף הפעילות העסקית, וניתק את הקשר בין העסק המקורי לבין העסק בגלגולו החדש. משכך, ככל שלעסק קיים מוניטין, מדובר כאן במוניטין חדש שצמחו לשותפות ולא לשותפים עצמם, ונצבר תחת המותג **צומת ספרים** ולא **יריד ספרים**. לשון אחר, הקמת השותפות יצרה כוח משיכה חדש שלא היה קיים קודם לכן למקימי השותפות, והוא הגורם ללקוחות **צומת ספרים** לשוב ולחזור לרכוש בשותפות. עובדה היא, הדגיש בא כוח המשיב, שעל פי התמונה **מע/3** על החנות של המערערת ברמות אשכול בירושלים, הופיע בשלט בשני צדדים "**צומת ספרים**", ובמרכז נותר הכיתוב הישן "**יריד ספרים**".

לדברי בא כוח המשיב, לא רק שהמערערת לא הוכיחה **קיומו ושוויו של מוניטין** בשנת 2002, קיומו של "**מוניטין**" מספר שנים לאחר מכן – בעת החתימה על "הסכם המוניטין" ו"הסכם הכנסת השותף" – הוא מופרך ומנוגד לכל היגיון, מאחר שבמועד זה המערערת כבר לא עסקה בממכר ספרים באופן קמעונאי תקופה ארוכה (מתחילת הסכם המייסדים) ובהתאם לקבוע בו, היא **חברת אחזקות** בלבד. אם כן, נשאלת השאלה, כיצד נשמר המוניטין בידיה משך כל אותה תקופה בו כלל לא הייתה פעילה? ברי, כי המוניטין של הרשת החדשה הוא מוניטין חדש של השותפות עצמה.

הדעת נותנת, הטעים בא-כוח המשיב, כי למערערת נגדע המוניטין עם הפסקת פעולתה כמפעילת חנויות ספרים וכל המוניטין נצבר אצל השותפות (הגוף המאוחד) מעת הקמתה, ולא אצל בעליה, וניתן לומר שהמוניטין של המערערת עם הפסקת השימוש בשמה המסחרי קטן משנה לשנה כשמנגד המוניטין של השותפות גדל עם חלוף הזמן. שבמקום בו עסק מפסיק את פעילות לגמרי ומעבירו לצד שלישי, השכרת מוניטין אינה פעולה בעלת היגיון כלכלי, שהרי מהרגע בו העסק מפסיק לפעול ורק משכיר את המוניטין, תוך זמן קצר השוכר ישמר את הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו, והמוניטין יעבור למפעיל דה-פקטו, ולכן השכרת המוניטין אינה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

התנהגות כלכלית הגיונית מקום בו המשכיר מפסיק לפעול. לכן, תמוה לשיטת בא-
כוח המשיב, המצב הנלמד מן ההסכמים, שבגדרו תחילה המוניטין מושכר ב-
100,000 ₪, והמחיר עולה ל-190,000 ₪ ללא הגבלת זמן, בכפוף להפעלת אופציה
הרכישה.

24. **הנטל להוכיח את קיום המוניטין ושוויו, מוטל על המערער.** לנוכח האמור, טען בא
כוח המשיב, כי המערער לא הצליח להציג ראיות אובייקטיביות בעלות משקל
לקיומו של מוניטין במועד הסכם המייסדים (2002), מועד השכרת המוניטין (2005)
ובמועד מכירתם (שלהי 2006). הוא הטעים, כי הפסיקה קבעה באופן עקבי כי הנטל
להוכיח קיומו של מוניטין ושוויו המוניטין מונח על שכמו של הטוען לקיומה של
עסקה לגביו, וכי יש להוכיח את הנטען בראיות אובייקטיביות כעולה מע"א 18/86
מפעלי זכוכית ישראלים פניציה בע"מ, פ"ד מה(3) 224, ובתחום המסים עמ"ה
1036/00 פרידלנד שמואל נ. פקיד שומה כפר סבא (מסים); עמ"ה (י-ס) 9018/05
נאנס נ. פקיד שומה (מסים). ברם, המערער לא העמידו ראיה כלשהי לעניין
המוניטין, זולת עדות המערער ושותפו (בעליה של צומת ספרים) שגם הוא בעל אותו
אינטרס. עודד מודן, הבעלים של השותף הנכנס (באג) ש"שילם את החשבון" (באג
לא קיבלה סכום כלשהו בגין מוניטין, ורווחי השותפות שגם היא הייתה הזכאית להם
שימשו לתשלום בעבור מוניטין לשותפות האחרות) לא התייצב למתן עדות ולהיחקר
על תצהירו, מה-גם שתצהירו מלכתחילה לא התייחס לקיומו של המוניטין, לשוויו,
ולקבלת ההחלטה על מימוש האופציה.

25. **ההתאמה בין הסכום ששולם לפי ה"הסכם להכנסת שותף" לבין התשלומים בגין
ה"מוניטין".** כאמור, על פי הוראות הסכם המוניטין, משתמוש האופציה על פי
הכרעת באג, יועברו 17.8 מיליון ₪ לשותפים. בא כוח המשיב הדגיש בהקשר למימוש
האופציה, כי למעשה לא היה כל היגיון באי הבאה למימוש האופציה, נוכח הפערים
הנמוכים בין מחיר השכירות של המוניטין לבין מחיר הרכישה, כאשר ללא המימוש
היה על השותפות להמשיך ולשכור את המוניטין עדי עד. עוד הטעים בא כוח המשיב,
כי קיימת התאמה בין הסכום שהושקע בשותפות על ידי באג לבין הסכומים שקיבלו
השותפים. כך, סכום ההשקעה של באג בשותפות עמד על 30 מיליון ₪, ובהסכם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

המוניטין הועבר עיקר הסכום, כדבריו, ב"עסקה סיבובית" למעוררת ולצומת ספרים השותפות בשותפות. זאת, באמצעות שכירת ה"מוניטין" בסכום של 9.12 מיליון ₪ (שכירות לשנתיים כולל חצי שנה רטרואקטיבית) ורכישת ה"מוניטין" בסכום של 17.8 מיליון ₪, קרי בסך הכל - 26.92 מיליון ₪. בנוסף לכך, בהסכם להכנסת שותף (ס' 7.1) ניתנה לשותפים בשותפות, המעוררת וצומת ספרים בלבד, זכות למשוך 100,000 ₪ כל חודש בשנת 2005 (לכל אחת) בגין המוניטין עד לתשלום של 19.5 מיליון ₪ שנעשה לאחר אישור הממונה על ההגבלים העסקיים, דהיינו לפחות עד חודש יולי 2005, ואם כך, סכום שהגיע לכל הפחות ל-1.2 מיליון ₪. במסגרת חקירתו הסכים המערער, כי מדובר בכ-1.8 מיליון ₪ (עמ' 16). הווה אומר, לדברי בא-כוח המשיב, מתוך סך של 30 מיליון ₪ שהושקעו בשותפות, הגיעו למעוררת ולצומת ספרים לפחות 28 מיליון ₪, דהיינו למעלה מ-93% מהסכום ששולם לשותפות (הרשת המאוחדת) לפי ההסכם להכנסת שותף.

בא-כוח המשיב הוסיף והדגיש, כי תשלום הסכום האמור הינו תוצאה הכרחית של מבנה הסכם המוניטין. הסכם זה מחייב תוצאה יחידה – תשלום עבור המוניטין בסך 26,920,000 ₪ בדיוק, דבר המחזק את ההבנה הפשוטה לפיה הסכם המוניטין היה כלי מתוכנן להעברת התמורה עבור הזכויות בשותפות לקודמים. הסעיף העוסק באופציה לרכישת המוניטין הוא, סעיף 9 להסכם המוניטין שבו סעיף קטן 2 מאפשר לרכוש את המוניטין רק לאחר 30.12.06 (קרי, לאחר שנתיים שכירות של המוניטין), מימוש האופציה מותנה בתשלום כל דמי השכירות עד ל-30.12.06. המבנה החוזי ההדוק הנ"ל מוביל לכך, שישולם עבור המוניטין סך כולל של 26,920,000 ₪ בדיוק.

26. מבנה האופציה כמשתלב עם המגמה להביא להפחתה במס. לטענת בא-כוח המשיב, מבנה האופציה מעורר תמיהות כלכליות. הראשונה, לא ברור מדוע היה מקום לשכור את המוניטין? על פי הסבר המצהירים מטעם המערערים, הדבר נעשה לטובת באג שרצתה לבדוק את כדאיות ההסכם. תשובה זו, לטענתו, מעוררת קושי משתי סיבות. ראשית, ההסכם כלל אינו מאפשר לבאג לסגת ממנו לאחר השנתיים, אלא רק במסגרת של הפרת הסכם הכנסת השותף. אם כך, מה הותר לבחינת באג? ואילו באג החליטה כי היא מעוניינת לסגת, כלום הדבר היה אפשרי בידיה בנקודה זו?.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

שנית, אם הדבר נעשה לטובת **באג** – מדוע הועמדה לה האפשרות לממש את האופציה רק לאחר שנתיים. לדברי בא כוח המשיב, הטעם האמתי לכך שלא ניתן היה לרכוש את המוניטין קודם לשנת 2006 הוא, שרק משנת 2006 היה ביד המערערת להיחשב לחברה משפחתית ולזכות בשיעורי מס מופחתים בגין מכירת מוניטין ובדיבנד פטור. בא-כוח המשיב הוסיף, שדיבנד פטור זה אפשר למערער "להיפטר" בלא כלום מהאיום של חבות מס בגין משיכת הכספים מהמערערת בשנת 2004 (נושא שיבחן להלן).

27. **העובדה שעיקר התמורה מהעסקה הכוללת, בכל הנוגע לחלקה של המערערת, הגיעה עוד בשנת 2005 למערערת.** בא-כוח המשיב הצביע גם על כך שהמערערת משכה מהשותפות כ-12 מיליון ₪ במהלך שנת 2005 ולכן יתרת החובה שלה בכרטסת השותפות הייתה אמורה להיות בסכום זה, נכון למועד 31.12.05. אולם, מלבד משיכה זו הייתה המערערת זכאית גם לדמי שכירות המוניטין לשנת 2005 בסך 2,280,000 ₪, ולכן יתרת החוב שלה באותה שנה כלפי השותפות עמד על סך כ-10 מיליון ₪. ממצא דומה נמצא גם אצל השותפה **צומת ספרים**. גם **באג** משכה באותה שנה כ-10 מיליון ₪, והגיעה לאותה יתרה, אולם, לטענת בא-כוח המשיב, בעניין זה הטעה רוה"ח את בית המשפט ויש בכך כדי להציג את המגמתיות שבעדותו. אמנם, למערערת, **צומת ספרים** ו**באג** הייתה בסוף השנה יתרת חובה של כ-10 מיליון ₪ כלפי השותפות. אולם, בעוד שהראשונות יפרעו חוב זה (לאחר מכן) באמצעות התמורה עבור המוניטין קרי, 2,280,000 ₪ - דמי שכירות עבור 2006 ו-8,890,000 ₪ - עבור מכירת המוניטין בתחילת 2007, הרי שהפירעון עבור **באג** צריך להיעשות מרווחיה מהשותפות או בהשבת הכסף לשותפות.

מכאן, עולה לעמדת המשיב, כי עיקר התמורה ממכירת הזכויות של המערערת בשותפות, הגיעה עוד בשנת 2005, לידי המערערת, ולא שימשה כלל לפעילות השקעה בשותפות.

על יסוד כלל נימוקיו, שלא כולם פורטו כאן, טען בא כוח המשיב, כי הסכם המייסדים לא עסק כלל בהשכרת מוניטין, ומכל מקום, המערערת לא הוכיחה כי במועד חתימת ההסכם היה לה **מוניטין** בר-מכירה לשותפות לאחר מכן (בהסכם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

המוניטין), או כי היה לשותפות אינטרס אמיתי לרכשו, וגם כי המוניטין של המערער היה זהה בשוויו למוניטין שהכניסה צומת ספרים. לכן, גם הטעם שניתן - תנועת הכספים על פי הסכם המוניטין, אינו סביר.

טענות המערערים לעניין הסכם הכנסת השותף, לרבות הסכם המוניטין

28. התמורה הכוללת בגין העסקה לשתי השותפות לא יכולה להיות 30 מיליון ₪. לשיטת המערערים, העובדה שחלקה של כל אחת מהשותפות היה שווה לפי הסכם המייסדים כנובע מדיני השותפויות, ולאחר הכנסת השותף, נעשה השותף החדש בעל חלק זהה לאחרים, מובילה בהכרח למסקנה כי עמדת המשיב שגויה. כתיאורו של רואה החשבון של המערער, יוסי רזניק, בעדותו –

"אוטומטית הם הכניסו 30 וקיבלו 10 מיליון בחזרה ...
זו הייתה השקעה לתוך השותפות של 20 מיליון נטו...
פה לא היה תזרים שכל צד משך 15 מיליון. כלכלית
העסק הוא 20 מיליון" (עמ' 40).

על פי גישה זו, אין כל היגיון בקביעת המשיב לפיה מדובר במכירת זכויות בשותפות בסכום כולל של 30,000,000 ₪ (כביכול כל צד מהצדדים המקוריים קיבל 15 מיליון ₪). קביעת המשיב כאמור נעשתה כאשר ההשקעה נעשתה לשותפות עצמה ולמול ההשקעה של 30 מיליון ₪, כל צד – לרבות השותף החדש – היה זכאי ל-10 מיליון ₪, כך שבפועל מדובר בתשלום נטו של 20 מיליון ₪ בלבד. לדברי המערערים, מטענת המשיב עלה כביכול, כאילו נמכרו 1/3 מהזכויות בשותפות תמורת 30 מיליון ₪, אשר מובילה למסקנה שגויה, כאילו שוויה של השותפות עמד על 90 מיליון ₪ (ללא הכספים במזומן שכביכול הועברו לבעלי המניות) – טענה המופרכת מיסודה. באי-כוח המערערים הטעימו, כי באג שילמה לשותפות (פנימה) 30,000,000 ₪ בתמורה ל-1/3 מהזכויות בשותפות, אך ממועד היותה שותפה בשיעור של כ-33% היא אף משכה מיידית סך 10,000,000 ₪, כך, שבפועל השקעתה עמדה על סך של 20 מיליון ₪ בלבד.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

29. **מדובר בהשקעה בשותפות, ולא במכירה.** באי-כוח המערערים הוסיפו, כי שגה המשיב משבחר להתעלם מהדין הכללי (דיני החוזים, דיני הקניין, דיני החברות וכיו"ב) והחליט לסווג מחדש את העסקה לצרכי מס, כעסקת מכירת זכות בשותפות. מדובר בהשקעה בתוך השותפות כנגד הקצאת זכויות, בדומה להשקעה בחברה כנגד הקצאת מניות. על פי הנטען, לחלופין ככל שיקבע שאכן מדובר במכר זכויות בשותפות, סכום התמורה (ככל שמדובר בתמורה) עומד על 20,000,000 ₪ בלבד.

30. **עובדת קיום המוניטין למערערת ולצומת ספרים, לא יכולה להיות במחלוקת.** לעניין התשלום בגין המוניטין, טענו המערערים, כי לא יכול להיות ספק שהמערערת וחברת צומת ספרים, שהן חברות ותיקות להפצת-ספרים, צברו מוניטין רב במהלך שנות פעילותן. תכלית הסכם המייסדים הייתה להביא לכך שהמוניטין שצברה כל אחת מהחברות (המערערת וצומת ספרים) בנפרד במהלך השנים, יישמר בבעלותן. על פי הנטען, ניתן לכך הסבר הולם – חוסר וודאות שרר בין המערערת לבין צומת ספרים בכל הנוגע ליחסי השותפות העתידיים ביניהם, ועל-כן כל אחת מהחברות חפצה שהמוניטין יישאר בבעלותה ככל שבעתיד יחסי השותפות יעלו על שרטון. על פי גרסת המערערים (תצהיר רו"ח דורון שגיב), עם הזמן התחוויר כי לחששות לא היה יסוד – מחזור מכירותיה של באג גדל בעקבות כניסתה לשותפות, בין היתר, כתוצאה מהגדלת שטחי התצוגה ושטחי המדף בחנויות המשותפות, ועל כן החליטה באג לממש את האופציה. בעקבות מימוש זכות ההכרעה של באג הודיעה השותפות על החלטתה לממש את האופציה, והמוניטין נרכש לאחר תקופת ההשכרה בסכום העומד על 17,780,000 ₪.

31. **העסקה הכוללת הייתה הגיונית ובעלת טעם מסחרי על כל רכיביה.** על יסוד האמור, טוענים המערערים כי הייתה תכלית כלכלית לעסקה על כלל פרטיה. כך, בשלב הראשון הצדדים היו מעוניינים לשמר את המוניטין שצברו במשך השנים בבעלותם, בשל חוסר הוודאות ששרר לגבי יחסיהם העתידיים, ולמקרה שפעילותם בגדר השותפות לא תצלח. משנכנס שותף שלישי לשותפות (באג), הייתה תכלית כלכלית לקביעת מנגנון להשכרת המוניטין בתמורה הולמת בכפוף למתן אופציה לרכישתו. עדכון סכום דמי השימוש במועד כניסת השותף היה הכרחי בנסיבות בהן השותף החדש לא היה צד להסכם המייסדים המקורי ולא הכניס מוניטין לשותפות,



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

ובשל כך, לא היה זכאי לתשלום בעבור השימוש במוניטין (להבדיל מהמערערת ומצומת ספרים). לכן, היה היגיון כלכלי בעדכון סכום דמי השימוש עם כניסת השותף החדש לסך של 190,000 ₪ לחודש. לדברי באי-כוח המערערים, המשיב נקט בסיכומיו "להטוטי לוליין מספריים"-לעניין סכומי התקבולים עבור המוניטין-במגמה להטעות את בית המשפט, והתעלם מהמהות הכלכלית של העסקה. עוד טענו המערערים, כי העסקה בין הצדדים בוצעה בדרך הנכונה ביותר מבחינה עסקית וכלכלית. לטענתם, כך נעשות עסקאות במסגרתן מבקש צד להצטרף לעסק בשלבים.

32. השימוש במונח "נכסים בלתי מוחשיים" מבטא את ה"מוניטין". לעניין הניסוח בהסכם המייסדים טענו באי-כוח המערערים, כי "כאשר הבעלות חובקת את כל הזכות הנמכרת לעיתים הזכות נכתבת באופן מרחיב, ובנסיבות העניין בהן לא היו למערערים נכסים בלתי מוחשיים מלבד אותו מוניטין, לא רק שהמוניטין נכלל בגדר המונח "נכסים בלתי מוחשיים", אלא שהמוניטין הוא הנכס הבלתי מוחשי" (סיכומי התגובה).

33. אבחון פרשת מילר. אשר להסתמכות בא-כוח המשיב על פרשת מילר טענו באי-כוח המערערים, כי השאלה שעמדה בבסיס עניין מילר הייתה – אם קיים מוניטין, שאלה השונה בתכלית מהשאלה נשוא הדיון כאן. שם עמדה השאלה – האם באופן עקרוני ניתן לייחס את המוניטין למערער, כאשר מוניטין אישיים אינם סחירים. כאן, מלכתחילה מדובר במוניטין עסקיים, ש"כל מי שעיניו בראשו לא יכול להכחיש את קיומו" (סיכומי התגובה), כאשר בנסיבות העניין מדובר בחברות ותיקות וידועות.

עד כאן הוצגו טענות הצדדים לעניין השומה הראשית באשר לסיווג מחדש של עסקת הכנסת השותף. להלן תוצג השומה החלופית לעסקה זו.

שומה לחלופין – עסקה מלאכותית

34. גם על פי השומה לחלופין קבע המשיב, כי ביום 3.7.05 נמכרו 1/3 מהזכויות בשותפות תמורת 30,000,000 ₪ וחלקה של המערערת בתמורה – 15,000,000 ₪, וכל התמורה היא רווח הון ראלי החייב במס לפי סעיף 91 (ב1) לפקודה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

לפי עמדת המשיב, עסקת הכנסת השותף יחד עם עסקת המוניטין הן עסקאות מלאכותיות או עסקאות שאחת ממטרותיהן העיקריות הינה הימנעות ממס או הפחתת מס לא נאותה לפי ס' 86 לפקודה, כאשר למעשה מאחוריהן מסתתרת עסקה אחרת: עסקת מכירת זכויות בשותפות. עמדה זו, מסתמכת על העובדות שפורטו לעיל, דהיינו על אותם נימוקים שפורטו לעניין השומה הראשית בעניין הסיווג מחדש. על יסוד עמדה זו, המשיב התעלם מהעסקה כפי שדווחה וקבע כי מדובר במכירת זכויות בשותפות על ידי המערערת וצומת ספרים, שבגדרה בעבור מכירת 1/3 מהזכויות בשותפות קיבלה המערערת 15,000,000 ₪ (כמו גם השותפה השנייה). כל התמורה מהמכירה היא, רווח הון ריאלי.

דיון והכרעה בנושא סיווג העסקה כמכירה

35. בחינת שני ההסכמים שנולדו באותו יום, ההסכם להכנסת שותף והסכם המוניטין, מובילה למסקנה, כי הם עוסקים באותו עניין – מערכת היחסים בין שלושת השותפים, השומרת על זכויותיהם ההדדיות בשותפות. אכן, באג אינה צד להסכם המוניטין, אלא חתמה עליו כמי שיודעת על קיומו בלבד. ברם, באג היא זו שלמעשה "משלמת את החשבון" כי כספי השותפות שנעשתה צד לה נשאבים לטובת שתי השותפות האחרות מכוח התשלומים עבור המוניטין. בנסיבות אלו, בהן הנושא של שני ההסכמים הוא אותו נושא, לא ברור מדוע לא מראש נחתם הסכם אחד. להערכתי ניתן להתרשם, כי נעשה ניסיון להפריד בין הסכמים כדי לטשטש את הקשר ביניהם.

36. הקושי לקבל את ההסכמים בפשטות כפי תוכנם לכאורה, מתעצם לנוכח העובדה שבוססה באופן משכנע על ידי המשיב לפיה, לא הוכח קיומו של מוניטין המצדיק תשלום נמשך כל כך משמעותי (דהיינו – אפילו ניתן להניח קיומו של מוניטין לא הוכח ערכו), ובוודאי לא הוכח כי ערכו כה גבוה כמתבטא בתשלום שהועבר. אין די בציון העובדה, כי הצדדים להסכם המייסדים היו חברות ותיקות וידועות שעסקו מזה שנים רבות בהפצת ספרים בישראל, ואין להסתפק בעובדה זו כדי לבסס את הטענה שהוראה בדבר תשלום דמי שימוש עבור המוניטין אינה צריכה להתמיה. לא אחזור על הנימוקים של בא-כוח המשיב שפורטו לעיל ושנתמכו בפסיקה, ואסתפק



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

כאן באמירה כי מצאתי אותם משכנעים וראויים. נימוקים הגיוניים אלו, מביאים למסקנה, כי אמנם נעשה שימוש בהסכם המוניטין כדי להעביר כספים לשותפות המייסדות, וביניהן המערערות, בעבור הזכויות בשותפות.

37. ויוטעם, **באג** אמנם אינה צד להסכם המוניטין, אבל אין ספק שסיפקה את התמורה לכניסתה גם באמצעות הסכם המוניטין שהיה מקובל עליה. היא זו ש"שילמה" את המחיר של הסכם זה, בהסכימה להעברת תשלומים נכבדים מתוך רווחי השותפות, לשותפות האחרות. בהסכם המוניטין הסכימו על כך השותפות האחרות בלעדית, אבל ברי כי היא הסכימה לתוכן הדברים. הסכם המוניטין נכרת בין שני צדדים, שהינם בעלי אותו אינטרס, ולפיו יקבלו סכומים מתוך כספי השותפות שגם **באג** כשותפה עתידית תהיה הבעלים שלהם. התוצאה היא, ש"באג" שילמה לא רק את הסכום שנקבע בהסכם להכנסת שותף (אשר את חלקו החזירה לעצמה), אלא למעשה גם את הסכומים הנוספים ששולמו על ידי השותפות לשותפות הוותיקות בעבור המוניטין. בא כוח המשיב הדגיש בצדק, כי האינטרס של **באג** כשותפה בשותפות היה, שכספי ה"השקעה" ישמשו כהון חוזר בשותפות ולא יועברו למערערות ולצומת ספרים, ובכל זאת קיבלה על עצמה, בצרפה חתימת ידיעה בלבד (לא כצד), לשותף פעולה בהעברת הסכומים הנוספים. בסופו של דבר, באמצעי מחוכם של הסכם המוניטין, נשאב למעשה סכום הדומה בגובהו לסכום ששילמה **באג** עם כניסתה כשותפה על ידי שתי השותפות הוותיקות, ובהן המערערות, כעולה מפירוט הסכומים שהובא לעיל בגדר טענות בא-כוח המשיב.

38. לאור האמור, קצרה הדרך שעשה המשיב לסיווג שנעשה בפסק-הדין בעמ"ה 131/95 **מילר יעקב נ. פקיד השומה כפר-סבא הנ"ל**. פסק-דין זה, אושר כאמור, בבית המשפט העליון בע"מ 7493/98 **שלמה שרון** שהוזכר לעיל. הדרך שנקטה שם הולמת גם את העניין דנן. האבחנה שהוצעה על ידי המערערים בסיכומי התגובה אינה מבטלת רלבנטיות זו, מאחר שהמשיב הראה באמצעות שורת נימוקים טובים, מדוע גם במקרה דנן אין ביד המערערות לשכנע כי את העברת הכספים המסיבית מסביר קיומו של המוניטין. ויודגש, אין ספק, כי לא הוכח באופן אובייקטיבי שוויו של המוניטין הנדרש, וערך זה צריך להסביר את גובה הסכום ששולם עבורו. ללא הסבר כזה, אין הסבר כלכלי הגיוני להעברת סכומי הכסף בגין המוניטין, ולכן היה מקום



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

לסיווג העסקה הכוללת מחדש. תוך כדי העברת הסכומים בעבור המוניטין ניתן גם המקום לבאג בשותפות, באופן שנעשתה בעלת הזכויות בה. הענקה זו, נעשתה על חשבון היקף הזכויות שהיה קודם לכן לשתי השותפות, לכן ההשוואה למכירה גם היא במקום.

39. יחד עם זאת, אני רואה קושי מסוים בדרכו של המשיב, הנובע מהתעלמותו, כך ניתן להתרשם, מהעובדה שבאג נעשתה בעלת זכויות בכספי השותפות מרגע כניסתה, ומממוש זכויותיה על ידי משיכה של 10,000,000 ₪ בסמוך לכניסתה. מטעמי באי-כוח המערערים כפי שפורטו לעיל, אני רואה לנכון לייחס לכל אחת מן השותפות הוותיקות מחצית מסך ה-30 מיליון ₪ ששילמה באג לפי הסכם הכנסת שותף. מקובלת עלי טענת המערערים לפיה, בסופו של חשבון שולם על-ידי באג בעבור רכישת הזכויות להיות שותפה – סך של 20 מיליון ₪ בלבד.

ואולם, אין זה מונע את הקביעה שהתשלום שקיבלו שתי השותפות ביחד גבוה מזה, ואסביר. אין מחלוקת, כי באמצעות "הסכם המוניטין" קיבלו שתי השותפות ביחד (ובהן המערערת) סך של כ-26,920,000 מיליון ₪, ובאמצעות ה"הסכם להכנסת שותף" (ס' 7.1) קיבלו סכום נוסף (עוד 100,000 ₪ לכל חודש), סכום שנקבע על פי הסבר המערערים, בשל המוניטין. בסך הכול קיבלו שתי השותפות ביחד סך 28,000,000 ₪ (סכום שלא נסתר). כמו-כן, אין מחלוקת שבאג שילמה כדי לרכוש את הזכויות קודם שנעשתה שותפה – 30,000,000 ₪. מכאן, שמכוח "הסכם המוניטין" וה"הסכם להכנסת שותף" הועברו למערערת ולשותפה המקורית הנוספת סכומים הקרובים לסכום ששילמה באג כדי לרכוש את זכותה בשותפות. אכן, בסופו של דבר, לאור משיכת הכספים של באג, מקור הכספים היה בחלקו רווחי השותפות, אבל הכספים הגיעו בעקבות העסקה הכוללת, ואין חשיבות לשאלה אם מדובר באותו מקור כספי. זווית הראיה הנכונה היא – הכספים שנתקבלו בפועל על ידי כל אחת מן השותפות. ניתן לסכם ולומר, שבגין קבלת הזכויות בשותפות על ידי באג – קיבלה כל אחת מהשותפות המייסדות סך של 14 מיליון ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

משאין הסבר לתשלום הגבוה עבור המוניטין (סכום זה אינו מוסבר על ידי המוניטין, משלא הוכח שוויו), מקובלת עלי קביעת המשיב כי היה בידו לסווג עסקה זו כמכירת הזכויות בשותפות (כפי שנהג בית המשפט בפרשת **מילר**). ברם, בשונה מדרכו של המשיב, אני סבורה שהמיסוי צריך להתייחס למחצית מהסכום הכולל ששולם בפועל בעבור ה"מוניטין", ובהקשר זה יש לתקן את השומה בגין הסיווג מחדש באופן שתתייחס ל-14 מיליון ₪, ולא ל-15 מיליון ₪.

40. לאחר שהגעתי למסקנה, כי המשיב פעל כדין בסיווג מחדש של העסקה הכוללת זולת לעניין סכום התמורה, אין צורך בדיון בשומה החלופית הטוענת לעסקה מלאכותית (ראו פרשת **שלמה שרון**). התוצאה היא, שהסיווג החדש שנעשה על ידי המשיב בשומה הוא כדין, אך יש לתקן את השומה על ידי הפחתת הסכום הנישום בגדר הסיווג מחדש ל-14 מיליון ₪.

פרק ג - משיכות המערער מהמערערות

עמדת המשיב בשומה

41. כאמור, על פי דיווחי המערערות למשיב, יתרת החובה של המערער כלפיה ליום 31.12.04 עמדה על סך של 1,538,168 ₪. ממסמכים של הבנק ושל המערערות עלה, כי ביום 9.12.04 נטל המערער מהבנק הלוואת Back To Back (להלן: "**הלוואת BTB**") שבמסגרתה נרשמו שתי תנועות נגדיות בספרי הבנק, ללא העברה אמתית של כספים. מצד אחד, הבנק **חייב** את חשבון המערער בגין הלוואה בסך 5,000,000 ₪ (להלן: "**ההלוואה**") ומצד שני, **זיכה** את חשבון המערערות (החברה) בגין פיקדון בסך של 5,000,000 ₪ (להלן: "**הפיקדון**"). ההלוואה במתכונתה זו, מוחזרה (הושבה לבנק וחודשה) מספר פעמים (עדות רו"ח **דיל**, עמ' 30 לפרי') עד לפירעונה מכספי הפיקדון. בהתחשב במהלך זה, המשיב קבע בשומות בצו, כי יתרת החובה האמתית של המערער כלפי המערערות ליום 31.12.04 עמדה על סך 6,538,168 ₪ בחובה, ולא כפי שמופיע במאזני המערערות, וזאת מחסיבות הבאות (על פי המפורט בנימוקי השומה):

א. לשיטת המשיב, המערער הסתיר את סכום המשיכה האמתית בהיקף של 6,538,168 ₪ וטשטש את עקבות המשיכה באמצעות פעולות רישומיות שנעשו בחשבונות בנק.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

- ב. הפעולות הרישומיות שתוארו (חלקן בבנק), לא נעשו לצורך פעילות העסקית של החברה, ולא נדרשו לשם כך. בשלב ההשגה, לא הוצג נימוק כלכלי או אחר לפעולה של יצירת ההלוואה והפיקדון. ההיגיון הכלכלי מוביל למסקנה הפוכה, מאחר שהבנק מרוויח בגין הפרשי הריביות בין ההלוואה לבין הפיקדון וגם גובה עמלה על הפעולה.
- ג. כתוצאה מאותן פעולות רישומיות שבוצעו על ידי המערערים, הופחתה יתרת החוב של המערער בגין כספי משיכותיו בספרי המערערת בסך 5,000,000 ₪, והוצג מצג שכביכול המערער פרע חלק מחובו למערערת בסך 5,000,000 ₪.
42. על פי תצהיר שמעון יוגב, מגמת הסתרת המשיכה של המערערים מצאה ביטוי גם בהיעדר גילוי נאות לפיקדון בדוחות הכספיים של החברה לשנת 2004. כך –
- א. בדוחות הכספיים של החברה לשנת 2004 לא ניתן ביטוי מפורש לקיומו של הפיקדון (סכום מהותי של 5 מיליון ₪). לעומת זאת, ניתן ביאור מפורש ביחס לפיקדון בסכום זניח של כ-100,000 ₪.
- ב. סכום הפיקדון בסך 5,000,000 ₪ נכלל בדוחות בסעיף "מזומנים ושווי מזומנים" בסך 5,015,726 ₪, באופן בו הפיקדון מהווה כמעט את רוב יתרת הסעיף ולמרות זאת, עובדה זו לא קיבלה כל גילוי נאות בדוחות הכספיים המבהירים שהמדובר בפיקדון שאינו ניתן למשיכה ומשכך, לא ניתן לראות בו "מזומן".
- ג. על פי כללי החשבונאות המקובלים, פיקדון לתקופה של שנה לא יכול להיכלל כרכוש שוטף וגם לא בסעיף "מזומנים ושווי מזומנים".
43. לשיטת המשיב, היה על המערערים לדווח בדוחותיהם לשנת המס 2004 על הסכום האמתי של הכספים אותם נטל המערער מהמערערת בסך של 6,538,168 ₪ כעל הכנסה בידו, עליה היה עליו לשלם מס כמתחייב. לכן, נקבע בשומות בצו כי הפעולות הרישומיות אותן ביצעו המערערים וששיקפו לקיחת הלוואה זמנית ע"ש המערער העברתה לפיקדון זמני ע"ש המערערת, נעשו לשם הפחתת יתרת החובה של המערער בספרי המערערת ליום 31.12.04 בסך 5,000,000 ₪. מטרת הסתרת הסכום האמתי



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

של כספי המשיכות שהועברו על ידי המערערת והתקבלו בידי המערער כאמור, הייתה, הימנעות מתשלום מס בשיעורי מס מלאים כחוק בשנת 2004.

כאמור, על פי עמדת המשיב, הנסיבות מלמדות, כי המערער ביקש להסתיר את שיעור המשיכה האמתית בסך 6,538,168 ₪, וטשטש את עקבותיה באמצעות פעולות רישומיות שנעשו בחשבונות בנק, בנטלו הלוואת BTB. מבנה שרשרת הפעולות הקשורות, מורכב ותמוה: – סכום הלוואה שקיבל המערער הועבר לחברה (המערערת) שהפקידה אותו באותו בנק; הפיקדון שימש שיעבוד לאבטחת החזרת ההלוואה, ולא היה ניתן למשיכה; בסוף כל שנה, הפיקדון נפרע על ידי החברה (המערערת); החברה העבירה כספים אלו למערער; והמערער החזיר באמצעות אותם כספים את ההלוואה לבנק; וזאת שלוש פעמים. דהיינו ההלוואה נלקחה שלוש פעמים, הועברה למערערת, הופקדה על ידה בפיקדון, נמשכה על ידה והוחזרה לבנק לפירעון הלוואתו של המערער, כפי שעלה מדברי רו"ח זיל. זאת, עד שיתרת החוב של המערער לחברה (המערערת) נפרעה באמצעות דיבידנד. כך, בספרי הבנק נרשמו שתי תנועות נגדיות ללא העברה אמתית של כספים, וללא יצירת יתרות זכות וחובה אמתית.

בא-כוח המשיב הטעים, כי למערערת לא הייתה יכולת לעשות שימוש בכסף שהועבר אליה. המערערת דיווחה בדו"ח לשנת 2006 על חלוקת דיבידנד למערער בסך של 7,000,000 ₪ ללא חיוב במס (לפי סעיף 64א(א)(1) לפקודה). בפועל הדיבידנד לא שולם למערער, אלא באמצעותו נמחקה בינואר 2006 משיכת המערער מהמערערת שאירעה כבר בשנת 2004.

44. על יסוד סמכותו לפי סעיף 86 לפקודה, ומשמצא שהפעולות נעשה ללא טעם כלכלי, התעלם המשיב מהפעולות הרישומיות בספרי המערער (יצירת הפיקדון והפחתת יתרת החובה של המערער) וקבע בשומה לשנת 2004, כי יתרת החובה האמתית ליום 31.12.04 היא 6,538,168 ₪, כאמור. המשיב קבע בצו, כי יתרת המשיכות, שנבעה בעיקר ממשיכות שבוצעו בשנת 2004, הינה הכנסה בידי המערער כשכר עבודה שהייתה חובה לנכות ממנו מס במקור על פי סעיף 164 לפקודה. לחלופין קבע המשיב, כי יתרת המשיכות הינה הכנסה בשנת 2004 מדמי ניהול, שהיה על המערערת לנכות ממנה מס במקור. בנוסף, בשומה בצו לשנת 2006 קבע המשיב כי



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

ההפרש בסך של 461,831 ₪ בין הדיבידנד שנוקף לזכות המערער בשנה זו בסכום של 7,000,000 ₪, לבין יתרת המשיכות בסכום של 6,538,168 ₪ הינו, דיבידנד אשר חולק ביום 1.1.06 למערער על ידי המערער. לחלופין, ולאור פירעון ההלוואה ב- 11.12.05 קבע המשיב כי יתרת חובה זו הינה למעשה משיכה של המערער ביום 11.12.05, ולכן היא הכנסה מדיבידנד אשר חולק בשנת 2005. כמו-כן, קבע המשיב בשומה לצו 2006, כי ההפרש בין הדיבידנד שנוקף לזכות המערער בשנת 2006 לבין יתרת המשיכות שצוינה הינו, דיבידנד שחולק בשנת 2006. המשיב הוסיף שומות חלופיות לשנת 2005 ולשנת 2006.

הבסיס העיוני לעמדת המשיב בעניין משיכות המערער מהחברה

45. מעמדת המשיב בסיכומיו, עולה כי לשיטתו היה על המערער לערוך הסכם הלוואה לבעל מניותיה לתקופה הקצובה אשר במהלכה סבור היה המערער שיוכל להשיב את החוב, וכן לקבוע מנגנון השבה ובטחונות מסודרים להשבת החוב, כדי שהמשיכה תחשב כהלוואה. המשיב מעלה מספר שאלות נוקבות: – מדוע המערער לא קיבל הלוואה מהבנק כנגד שיעבוד הנכס שרכש?; מדוע הכסף שהוא לוה שמש כשיעבוד?; כיצד ניתן לדבר על השבה של כסף לחברה (המערער) כשהיא מנועה מלהשתמש בכסף זה?.

בא-כוח המשיב הסביר, כי טענת המלאכותיות שהעלה במובן של סעיף 86 לפקודה עוסקת באספקט אחד של משיכות הבעלים, שהינו הסתרת אותן משיכות ב"אמצעי מלאכותי או בדוי", כלשון הסעיף (זאת, באמצעות ההלוואה שנלקחה מהבנק). כך, התוצאה של קבלת הטענה תביא למסקנה, כי בסוף שנת 2004 משיכת הבעלים עומדת על סכום של כ-6.5 מיליון ₪, ולא רק על כ-1.5 מיליון ₪. למסקנה הכוללת האמורה, מגיע בא-כוח המשיב, תוך הצגת שיקולים שיפורטו להלן.

46. השיקולים להתעלמות מההלוואה שנלקחה מהבנק הם לשיטת המשיב, כדלקמן: –

א. המערער לא הציג סכום הלוואה מפורש וכתוב הכולל את תנאי הלוואה (מועדי פירעון), אשר על פי הפסיקה מביאה לסיווג העסקה כמשיכה ולא כהלוואה, ראו ע"מ 145/08 שריג אלקטריק נ. פקיד שומה ירושלים והפסיקה שהובאה בו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

- ב. בכרססת של המערערת משיכות הבעלים אינן מכוונות בשם הלוואה. גם בדוחות החברה לא מוזכרת הלוואה למערער, אלא יתרת חובה.
- ג. ההלוואה שנטל המערער מהבנק, לא הביאה להשבת הכספים למערערת. אכן הכסף הופקד בפקדון בבנק, אבל הוא לא ניתן למשיכה כי הוא שועבד להבטחת פירעון ההלוואה לבנק, ובאופן זה יתרת המשיכות של המערער שבה וגדלה ל-5.8 מיליון ₪ (עדות רו"ח ד"ל). החוב לחברה נפרע באמצעות דיבידנד שחולק בינואר 2006.
- ד. הנימוק היחיד שהובא להלוואת BTB נמצא בדברי רואה החשבון ד"ל – "לשאלת בית המשפט מדוע הדרך הזו כדאית, אני משיב – ת. זו דרך כדי לא להיות חייבים כסף לחברה. הרבה בנקים לא אוהבים שבעל המניות מושך כסף" (עמ' 29 לפר').
- נימוק זה מלמד, כי לא היה כאן אירוע אמיתי של הקטנת יתרת המשיכות של בעלי המניות, אלא "אחיזת עיניים" אפילו כלפי הבנקים. ומכאן, שהלוואת ה-BTB נועדה אך להסתיר את יתרת המשיכות של המערער ולא לסגור אותה.
- ה. בא כוח המשיב סבור, כי אין יסוד להישענות המערער על פסק-הדין בעניין פרשת עמי חזן (ראו להלן) והצביע על השוני בינה לבין המקרה דנן.
- שיקולים אלה יבחנו להלן.
47. מנגד, נשענו המערערים על פסק-הדין בע"א 9412/03, 10398/03 עמי חזן נ. פקיד שומה נתניה (פ"ד, נט' 538, ניתן ביום 2.4.05) (להלן: "פרשת עמי חזן") שבו, בהתקיים מבנה משיכה דומה (בצד המשיכה הייתה הלוואה מהבנק שכספיה הופקדו בבנק) דחה בית המשפט העליון טענה של עסקה מלאכותית. למול הסתמכות זו, הדגיש בא כוח המשיב, כי עלה מפסק הדין בפרשת עמי חזן שהיה שם תיעוד מסודר של מערכת היחסים בין הבנק, החברה והנישום (כעולה מהעובדה שנחתם כתב קיזוז על ידי החברה). כמו-כן, שם במועדים הרלבנטיים כלל לא התברר מי פורע את ההלוואה לבנק, חזן, או החברה, ובעניין דנן, ידוע מי פרע את ההלוואות לבנק וכיצד הן התחדשו. עם תום תקופת הלוואה המערערת מושכת את הפיקדון, מעבירה אותו



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

בפקודת יומן לידי המערער שפורע באמצעותו את החלואה. ואולם, הכסף עובר בפועל ישירות מהמערער לבנק וחוזר חלילה.

48. בא כוח המשיב, הפנה לחקירתו של רו"ח דיל בבית המשפט שבה אישר כי לא רק שהמערער פרע את החלואה לבנק באמצעות כספים שקיבל מהחברה (המערער), אלא, גם שהכספים עברו ישירות מהמערער לבנק. זאת, כאשר בשלב האחרון, ביום 31.12.05 (לאחר שהחוב לבנק נפרע באמצעות כספי הפיקדון) המערער נותר ביתרת חובה של כ-5.8 מיליון ₪ כלפי המערער, שנפרעה באמצעות חלוקת הדיבידנד. בעניין זה, הפנה בא כוח המשיב גם לסעיף 28 בתצהיר העד מטעמו (יוגב שמעון) וציין כי על העובדות האמורות בו (העובדות שפורטו לעיל לעניין פירעון החלואה לבנק), העד כלל לא נחקר. בא כוח המשיב הדגיש, כי בעניין דגן לא היה הסכם החלואה, לא הייתה קציבת מועדים לפירעון החלואה, בכרסות (נספחים ג' ו-ח לתצהיר יוגב שמעון) משיכות הבעלים לא כוונו "החלואה", ואף לא מוזכרת החלואה למערער בדוחות המערער, אלא רק יתרת חובה. החלואה (כלפי החברה- המערער) לא נפרעה באמצעות כספים אותם הביא המערער ממקום אחר, אלא באמצעות מחיקת הכנסה שלו מהחברה (הדיבידנד).

טענות המערערים בנושא יתרות החובה (של המערער)

49. בנושא יתרות החובה, טענו באי-כוח המערער, כי המשיב ביקש להתעלם מפעולת הלוואות BTB מהטעם, שהדבר יוצר תוצאת מס לפיה המערער נטל הלוואה מהחברה (המערער) ולא מהבנק. לשיטתם, כדי להחמיר את תוצאת המס, ביקש המשיב לראות במשיכה לא דיבידנד (שיעור מס של 25%) או הכנסה (שיעור מס של כ-50%), אלא הוציא שומת ניכויים מגולמת ושרירותית כך ששיעור המס הינו 100%. באי-כוח המערערים הוסיפו, כי בית המשפט העליון כבר אישר שהלוואות BTB היא פעולה לגיטימית במסחר, כאשר עסק בסוגיית סיווג כספים שמשכו הנישומים מהחברה שבבעלותם. כאמור, המערערים נשענים על פסק-הדין בעניין עמי חזן, ובא-כוח המשיב טען מנגד, כי האמור בפסק-הדין האמור אינו תומך בעמדתם. השלכת פסק-דין זה תידון להלן.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

המערערים הפנו גם לדבריו של דוד מרציאנו, העד הנוסף מטעם המשיב, אשר לדבריהם אישר בעדותו, כי אין מדובר בפעילות מלאכותית –

ש. בעל מניות לוקח הלוואה מהחברה שלו ולימים מחזירה לחברה, דבר זה אינו מלאכותי, נכון.

ת. לא.

ש. בעל מניות לוקח הלוואה מבנק, וכביטחון חברה שלו נותנת בטוחה לבנק וכמובן לימים מחזיר את ההלוואה, תסכים איתי שזה לא מלאכותי.

ת. לפי מה שאתה אומר, זה בסדר.

ש. בעל מניות לוקח הלוואה מבנק והחברה מבטיחה את ההלוואה בנכסיה הכספיים שלה, זה עדיין לא מלאכותי נכון.

ת. נראה לי, שלא.

50. על יסוד האמור, נטען מטעם המערערים, כי יש לדחות את טענת המשיב לפיה, תפקיד ההלוואה היה הקטנה מלאכותית של יתרת החובה של בעל המניות בלבד. על פי הנטען, המשיב לא עמד בנטל ההוכחה המוטל עליו לעניין קיומה של עסקה מלאכותית. המציאות לימדה, כך נטען, כי ההלוואה שנלקחה על ידי המערער מהבנק הוחזרה תוך שנתיים, ולכן לא היה נכון לסווג את המשיכה כהכנסה. באי-כוח המערערים הפנו גם לפסק-הדין של בית המשפט העליון בע"א 6557/01; ע"א 8849/01; ע"א 9391/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ ואח' נ. פקיד השומה למפעלים גדולים ואח' (מסים) (דצמבר 2006) (להלן: פסק דין "פז גז") לפיו, סכומי הפיקדונות שניתנים לחברות הגז על ידי לקוחותיה יהפכו להיות הכנסה בידי חברות הגז, רק לאור הנסיבות המיוחדות בהן הפיקדונות לא מוחזרים בסופו של יום לצרכנים (בעוד שבמקרה דנן, ההלוואה הוחזרה תוך תקופה קצרה).

דיון והכרעה בשאלת משיכת הכספים מהחברה

51. בחינת השתלשלות העניינים הנוגעת למשיכת המערער שביסוד השומה מלמדת, שיתרת משיכת החוב הוקטנה אף כי בפועל הסכום לא הושב למערער. עם נטילת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

ההלוואה, הכסף "הוחזר" לבנק (על ידי רישום מתאים) כדי לשמש בטוחה להלוואה המערער, ולא היה ביד החברה להשתמש בו, מאחר שהיה משועבד. יתר על-כן, הובהר, כי בתקופה זו החברה לקחה הלוואה מבנק אחר (עדות רו"ח דיל, עמ' 28). מהטעמים האמורים, מקובלת עלי טענת המשיב לפיה היתרה למעשה לא הוקטנה (גם אם כך נרשם בספרים). כטענת בא-כוח המשיב, משמעותית גם העובדה, שלא נכרת הסכם הלוואה המגדיר את סכום המשיכה כהלוואה, ולא הוגדרו, כמקובל לגבי הלוואות, מועדי החשבה והריבית. בפועל, "ההשבה" נעשתה על ידי שימוש בדיבידנד שחולק.

בנסיבות שתוארו עולה, כי לא ניתן ליחס להלוואת ה-BTB "פתרון" שהביא באופן אמיתי להקטנת יתרות המשיכה מהמערערות. אכן, המערערים השתמשו בו כדי להציג יתרת חובה הרבה יותר נמוכה, אבל למעשה מראש "פתרון" זה לא נועד, אלא להסתרת גובה המשיכה, מאחר שהחוב לחברה לא הושב ב-2004, וזאת עד לפירעון באמצעות הדיבידנד ב-2006. בנסיבות אלו, לא מצאתי פגם בעמדת המשיב לפיה בכוחו להתעלם מהשלכת ההלוואה שנלקחה מהבנק, בשל המלאכותיות שלה. די בכך שלא הוצג כל נימוק מסחרי אשר יצדיק אותה. הלוואה זו, כאמור, לא הביאה כלל לפירעון המשיכה מהחברה, אלא רק הסתירה את קיומה.

52. אפרט כאן את הדברים שנאמרו על ידי בית המשפט המחוזי ובית המשפט העליון בפרשת חזן, במגמה לבדוק האם היא תומכת בעמדת המערער. בפרשה זו, המערער משך כספים מהחברה ולקח במקביל הלוואה מבנק אשר נועדה להשבת ההלוואה לחברה. כספי ההלוואה, הופקדו על ידי המערער שם בפקדונות לטווח ארוך על שם החברה. החברה יפתה את כוחו של המערער לחתום בשמה על כתב קיזוז מיוחד שעל פיו שיעבדה לבנק את הפיקדונות. החברה גם חתמה על כתב ערבות לבנק. בית המשפט קבע, כי מדובר בהלוואה כלפי החברה, וכי ההלוואה שנטל המערער מהבנק אינה עסקה מלאכותית.

אביא כאן את הקטעים הרלבנטיים מתוך דבריו של כבוד הנשיא א' ברק (כתוארו אז) במלואם, כדי להקל על הבנתם—



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

"על פי התשתית העובדתית שנפרשה בפני בית המשפט קמא נראה כי המשיכה על פי מאפייניה ותנאיה עומדת בהגדרה של הלוואה מבחינה כלכלית ומשפטית, שכן, כפי שנקבע על ידי בית המשפט קמא, הלוואה זו עוגנה בהסכם מפורש ובו התחייבות חזון עמי להחזיר את הכספים לחברת חזון. כמו-כן הסכומים נרשמו כהלוואה בספרי חברת חזון. בנוסף, חזון עמי שילם ריבית על הלוואה זו, וריבית זו אף מוסתה כהכנסת ריבית בידי חברת חזון. מעבר לכך, העובדה כי חזון אריה החזיר את המשיכות שהוא משך מחברת חזון, והעובדה כי בשומת חברת חזון קיבל פקיד השומה כי אכן מדובר בהלוואה הן ראיות נסיבתיות כמחזקות את המסקנה כי אכן מדובר בהלוואה

...

באשר למסלול הנורמה האנטי תכנונית הרי שעלינו לבחון אם הלוואה זו מחברת חזון יש בה מלאכותיות. טענה כזו לא ממש נטענה בפנינו, ואכן אין בסיס אמיתי לראות בהלוואה זו עסקה מלאכותית ככל שאכן מדובר בהלוואה אמיתית שניתנה והתחייבות בצידה להחזירה, שאחרת יש מקום להתערב בה בעילה של 'עסקה בדויה'. אולם נטען בפנינו כי ההלוואה מבנק לאומי שבה פרע חזון עמי את המשיכות מחברת חזון היא הלוואה של חברת חזון בסופו של דבר, ומכל מקום היא עסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה, ללא קשר למידת הרלבנטיות של טענה זו והשלכותיה לעניין סיווג המשיכות מחברת חזון כהלוואה או דיבידנד, הרי שאין בידי לקבלה לגופה. אמנם חברת חזון ערבה להלוואה זו ואף חתמה על כתב קיזוז מיוחד בגינה, ויש בכך סיכון כלכלי שהיא נושאת בו. אולם אין בכך כדי להפוך את חברת חזון למקבלת ההלוואה, מי שתפרע אותה בסופו של דבר. במועד הרלבנטי עוד לא ברור אם זו אכן ההתרחשות העתידית. במידה וצפי זה יתממש פתוחות בפני פקיד השומה טענות שונות להגשמת מיסוי צודק ואמיתי בסופו של דבר על חזון עמי בגין משיכות הכספים שנפרעו על ידי חברת חזון עצמה, ולא על ידיו. ובאשר למלאכותיות ההלוואה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

מבנק לאומי הרי שטענה זו נטענה בשלב מאוחר בלבד וגם לגופה,
אינני מוצא לא בסיס מספיק ונחה דעתי כי יש לדחותה.

...

אחזור ואדגיש בנושא זה של משיכת הכספים כי במידה ויתבררו
עובדות נוספות או יתרחשו עובדות רלבנטיות חדשות, כמו פירעון
הלוואה חזון מבנק לאומי על ידי חברת חזון עצמה, הרי שבפני פקיד
השומה פתוחות דרכים שונות להתמודד עם המצב לשם הגשמת
תוצאה צודק ומיסוי 'אמת'. (סעיפים 47-49 לחוות הדעת).

האם פסק-הדין שניתן בעניין פרשת עמי חזון תומך בעמדת המערערים כטענתם?
להבנתי, אין הדבר כך. זאת, בעיקר מן הטעם שבית המשפט הבהיר שם, כי היו
ראיות מוצקות לקיומה של הלוואה מסודרת של המערער מהחברה (בהבדל ממשיכה
סתם) ובכלל זה – הסכם הלוואה מוגדר בתנאים ורישום ההלוואה בספרי החברה,
בעוד שבעניין דגן – לא מצויות ראיות להלוואה, בהבדל ממשיכה. יש גם לציין, כי
הדברים לעניין העסקה המלאכותית נאמרו בפרשת חזון בדרך אגב, ולמעשה גם לא
הועלתה שם הטענה באופן בו הועלתה לפניי (ודוק, בדברי כבוד הנשיא ברק שהובאו
לעיל).

53. עוד יצוין בהקשר זה, כי נטען בסיכומי המערערים, כי היה ברור מראש שמדובר
במשיכה לזמן קצר, עד שהמערער ימכור את ביתו, ולא נהוג לערוך הסכמי הלוואה
כאשר מדובר בהלוואה מסוג כזה. אין בידי להסכים עם טענת ה"נוהג" הנטען, שלא
הוכח, וגם לא השתכנעתי כי אכן המערער העריך שיוכל להשיב את הסכום באמצעות
מכירת ביתו (על פי הראיות, הבית נמכר בסכום של 1.5 מיליון ש"ח, כעולה מתצהיר
מרציאנו, ולא הובהר מה היו אז המקורות הצפויים האחרים ששימשו יסוד להערכה
כי הסכום יושב לחברה במהרה).

אכן בסופו של דבר גם במקרה דגן, הושב החוב, זאת באמצעות הדיבידנד ש"ספג"
אותו. ואולם, אין די בכך כדי להביא להגדרת המשיכה כהלוואה מלכתחילה. ראו
עמ"ה (ירושלים) 414/10 יהושע שריג ואח' נ. פקיד השומה. בנסיבות אלו, לא
קיימת במקרה דגן עילה להתערב בקביעת פקיד השומה מלכתחילה, כי מדובר
במשיכה, המונחת ביסוד השומה שנערכה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

פרק ד - אי-התרת ניכויים

54. ההסברים שניתנו בתצהיר המשיב לעמדת המשיב הם כדלקמן:

- א. לעניין דמי הניהול לחברות קשורות (ס' 52 לתצהיר שהן – זב"מ אחזקות בע"מ, אש הדס אחזקות בע"מ) – "לא התקבלו הסכמים המפרטים את מהות ההתקשרות למתן שרותי הניהול למרות שנדרש הדבר במהלך דיוני השומה. זאת ועוד, דמי הניהול הועברו לחברות קשורות ללא כל תכלית כלכלית, ואף ללא כל פרופורציה למחזור עסקיה של המערערת. בשומות בצו לשנים 2005 ו-2006 המשיב לא התיר בניכוי את הוצאות דמי הניהול משום שלא הוכח כי שימשו ביצור הכנסת המערערת כנדרש על פי סעיף 17 רישא לפקודה".
- ב. לעניין הוצאות הפחת וניכוי נוסף בשל פחת שנדרשו ללא נטרול 1/3 בגין מרכיב הקרקע (ס' 53) – "סעיפים 17(8) ו-21(א) לפקודה קובעים כי לא יותרו הוצאות פחת בגין מרכיב הקרקע".
- ג. לעניין דרישת המערער ניכוי פחת וניכוי נוסף בשל פחת בגין רכבים פרטיים (ס' 54) – "סעיף 3(ד) לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) התשמ"ה-1985 קובע כי לא יותרו הוצאות מעין אלו בגין רכבים פרטיים".
- ד. דרישת המערערת בשנת 2006 – ניכוי הוצאות בגין תשלום עמלות מסחר בני"ע מההכנסה הרגילה המועברת אל המערער על-פי סעיף 64 לפקודה והמחויבות בשיעור מס שולי של 49% (ס' 55) – "סעיף 18(ג) לפקודה קובע כי כאשר ישנה הכנסה החייבת בשיעור מס מיוחד יש לנכות הוצאות שיצרו את ההכנסה באופן ספציפי. לפיכך, בשומה בצו לא הותרו בניכוי ההוצאות שנוכו מההכנסה הרגילה החייבת בשיעור מס שולי והותרו בניכוי רק מול הכנסות סחר בני"ע".
- ה. השקעת המערערת בשנים 2005 ו-2006 – השקעה במניותיה של חברה העוסקת בנדל"ן "חברת כלנית" (ס' 56) – "השקעה בחברה זו טרם הניבה הכנסות. כתוצאה מהשקעה זו נגרמו למערערת הוצאות מימון אשר אינן מותרות בניכוי על-פי סעיפים 17 רישא ו-17(1) לפקודה מאחר שאינן משמשות ביצור הכנסה...



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

- א. במהלך הדיונים השומתיים פניתי אני וכן מפקחת נוספת למייצגיה של המערערת וביקשנו לקבל ראיות התומכות בטענת המערערת ולפיהן ההלוואות לא נלקחו לצורך ההשקעה בחברת כלנית. בקשותינו אלו לא נענו.
- ב. מהדוחות של המערערת לשנת 2005 ו-2006 עולה כי יחד עם הגידול בהשקעה בחברת כלנית ישנו גידול בהיקף ההלוואות שלקחה המערערת. בהיעדר הבהרות ונתונים מטעם המערערת ונתונים מטעם המערערת להוכחת טענתה בדבר אופי יחוס ההלוואות להשקעה קבעתי כי הוצאות המימון אינן מותרות בניכוי.
- ו. **ניכוי הוצאות בגין נסיעות לחו"ל למערער ולאשתו (ס' 57)** – מאחר שלא הוכחה נחיצות הנסיעות לצורך יצור הכנסת המערערת ולנוכח העובדה כי בני הזוג שומר נסעו יחדיו לחו"ל, עובדה המצביעה על אופי פרטי לנסיעות, ומאחר שלא הומצאו מסמכים מאמתים על אף שנדרשו. לא הותרו בשומה בצו בניכוי הוצאות אלה לפי סעיפים 31 ו-32(2) לפקודה.
- עוד נאמר בתצהיר לעניין הוצאות הנסיעה לחו"ל (בשנת 2005 – 9,383 ₪ ובשנת 2006 – 57,712 ₪) –
- ב. הוצאות אלו נדרשו אצל המערערת ולא בשותפות. כזכור, המערערת משמשת רק כחברת אחזקות, כך בהתאם להסכם המייסדים.
- ג. בהליך השומתי נתבקשו מאת המערערת פירוט ההוצאות והוכחת נחיצותם לצורך יצור ההכנסה. כל שנתקבל מאת המערערת, ורק במחלק הדיונים בשלב ההשגה, הוא העתק של 4 עמודים שכותרת כל אחד מהם 'דו"ח נסיעה לחו"ל'.
- ד. המסמכים אינם כוללים את מטרת הנסיעה (למעט נסיעה אחת) וכן לא צורפו כל אסמכתאות אחרות להוכחה כגון חשבוניות או הסברים לנחיצות נסיעת שני בני הזוג.
- ז. **הוצאות הריבית והעמלות שנדרשו על ידי המערערת בסכום כולל של 221,887 ₪ על פי התצהיר (ס' 58)** – הוצאות אלו הן "בגין הלוואה שלא נטלה על ידו אלא על ידי מר שומר עצמו... לפיכך אין להתיר הוצאות אלה בניכוי אצל החברה. מנגד הכנסות המימון שנרשמו בספרי המערערת בסך של 200,856 ₪ בגין הפיקדון שלמעשה אינו שייך למערערת, אינן מהוות הכנסה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

בידיה ויש לבטלן. על כן בשומה דן הוקטנו הוצאות המימון בסכום נטו של 21,031 ₪".

ח. **חיוב כרטיס חו"ץ בעלים בריבית על ידי המערערת (ס' 59)** – "בחישוב שבוצע על בסיס חודשי נמצא כי יש לחייב יתרה זו בריבית בסך של 56,210 ₪. על כן נקבע גם סכום זה כדיבדנד אצל המערער וזאת בשומה לחלופין. משכך אם תתקבל השומה החלופית... הרי שיש להוסיף בשומת החברה בצו להכנסות המערערת סך של 16,271 ₪".

ט. **תאומים בשותפות** – "מאחר שרווחי השותפות חולקו בין המערערת, צומת ובאג בשיעורים שווים כאילו באג צורפה לשותפות ב 1.1.05, על אף שבאג צורפה כשותפה רק מיום 3.7.05, ביצע המשיב חישוב מחדש לחלוקת ההכנסה לשנת 2005, בהתאם למועד ההצטרפות הנכון".

י. **אי התרת ניכוי הוצאות משפטיות בשנת 2004 (ס' 61)** – "הוצאות אלה יצאו בגין ייעוץ משפטי שניתן בעת מיזוג המערערת וצומת בשנת 2003. בשומה בצו לא הותרו בניכוי הוצאות אלה מאחר שהינן בעלות אופי הוני ואינן משמשות ביצור הכנסה לפי הוראות 17 רישא ו-32(4) לפקודה".

יא. **אי התרת ניכוי הוצאות בגין תשלום קנסות בשנים 2004, 2005, ו-2006 (ס' 62)** – "הוצאות בגין תשלום קנסות אינן משמשות ביצור הכנסה ולפיכך אינן מותרות בניכוי לפי סעיף 17 רישא לפקודה".

דיון והכרעה לעניין הניכויים

55. לעניין דמי הניהול לחברות קשורות – הוסבר אי-הניכוי (בשנים 2005 ו-2006), באי-המצאת מסמכים הולמים, בצד סיבות נוספות. כידוע בהליך השומתי, על הנישום להציג את המסמכים הדרושים להוכחת טענותיו, ודי באי-תמיכת דרישותיו במסמכים נדרשים כדי להביא לדחייתן.

בתצהירו, סעיף 43, טען המערער כי דמי ניהול בסך 600,000 ₪ היוו דמי תיווך בעסקה. ברם, בא כוח המשיב הדגיש, כי מהות העסקה לא הובהרה למשיב ולא הוצג ההסכם הרלבנטי לאותה עסקה. בנוסף עלה מחקירת עד המשיב, כי לחברת זב"ס



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

שהיא בבעלות **אהוד זמורה**, מהשותפים, היו הפסדים בשנת המס האמורה וההכנסה בגין דמי התיווך לא מוסתה. לא הוכח, אפוא, כי מדובר בהוצאה ליצור הכנסת המערער.

בשנת **2006** שולמו דמי ניהול בסכום **1.8** מיליון ₪ לחברת **אש הדס אחזקות**. בא כוח המשיב הדגיש בהקשר זה, כי בתצהירו ס' 43 כתב המערער, כי מדובר בתשלום דמי ניהול לשותף הכללי בשותפות, חברת **צומת יריד**. אם כך, טען בא-כוח המשיב, לא ברור מדוע את דמי הניהול קיבלה חברת **אש הדס אחזקות** שהיא בבעלות מלאה של המערער. לא מצאתי מקום להתערב בטעמי המשיב בהקשר זה.

56. גם לעניין ניכוי ההוצאות בגין נסיעה לחו"ל נשענת קביעת המשיב על אי-המצאת מסמכים מאמתים, המלמדים שאין מדובר בנסיעות בעלות אופי פרטי. מסמכים אלה, היה על המערער להגיש במהלך ההליך השומתי. על המערער נטל השכנוע להראות שהמציא מסמכים מתאימים, המלמדים גם על אופי הנסיעות. לנוכח הכחשת המשיב, לא היה בידו להסתפק בטענה כי מסמכים נלקחו ממשרדו של רואה החשבון שלו. לגרסת המשיב, כל שנתקבל מהמערער בהליך השומתי היה העתק של **ארבעה** עמודים שכותרת כל אחד מהם – "**דו"ח נסיעה לחו"ל**" שהוצגו בנספח יג לתצהירו המשיב. מנספח זה, עולה כי **שלוש** מתוך **ארבע** הנסיעות הן לרומניה. בסעיף 46 לתצהירו ציין המערער, כי מטרת הנסיעות הייתה תערוכות ספרים מקצועיות. ברם, בחקירתו אמר, כי הנסיעה לרומניה הייתה לצורך רכישת נכס. מכל מקום, המסמכים אינם מלמדים על מטרת הנסיעות (למעט נסיעה אחת) וכן, לא צורפו כל אסמכתאות אחרות כגון: חשבוניות או הסברים לנחיצות נסיעת **שני** בני הזוג. יש לציין, כי הסבר לנחיצות זו גם לא ניתן בתצהירו של המערער. גם לעניין הנסיעה לשבוע הספר **בוושינגטון**, בא שינוי גרסה. משעומת עם מסמך המלמד, כי מועדי שבוע הספר אינם חופפים במלואם עם תאריכי הנסיעה טען המערער, כי היה בפגישות עבודה **בניו-יורק** קודם לכן, ורק לאחר מכן הגיע ל**וושינגטון**. מסקנתי היא, שגם בבית המשפט לא הוצגה גרסה משכנעת לעניין אופי הנסיעות ונחיצות הנסיעה הזוגית.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

יש לציין, כי בהקשר לטענת אי-המצאת המסמכים בהליך השומה נטען על ידי המערער, כי המסמכים הרלבנטיים לנסיעות לחו"ל נלקחו ממשרדו של רואה החשבון **דיל** (במסגרת חקירות שניהל המשיב) ביום **11.10.10**. ברם, כפי שציין בא כוח המשיב, הערעורים הוגשו לבית המשפט בחודש יולי **2010**, דהיינו קודם ללקיחת המסמכים (זמן רב לאחר שהסתיימו כל ההליכים השומתיים). יתר על-כן, הובהר בחקירת רואה החשבון **דיל**, כי לא נעשתה על ידו פניה לפקיד שומה חקירות בבקשה לקבל את החומר (עמ' 31). גם בנושא זה, לא הרים המערער את הנטל המוטל עליו.

57. לעניין הוצאות הפחת למיניהן (לרבות בגין כלי רכב פרטיים) – נשען המשיב ישירות על הוראות החוק הרלבנטיות, ולא מצאתי פגם בפירוש שנקט. גם ההסברים שנתנו על ידי המשיב (ראו בתצהיר) לעניין עמלות המסחר בניירות ערך, ההשקעה במניות חברת **כלנית** והוצאות הריבית שנדרשו על ידי המערער, הנשענים על ההוראה החוקית הרלבנטית – הם מספקים על פניהם ולא נסתרו. בסיכומי התגובה של המערערים נטען, כי המשיב "**מעולם לא הוכיח כי יש לייחס את הוצאות המימון שנדרשו דווקא להשקעה בכלנית**". ברם, לכך ניתן הסבר בתצהיר (ראו לעיל), ובאי-כוח המערערים מתעלמים מן העובדה שעל פי ההלכה נטל השכנוע מוטל בערעור המס על המערער.

58. אשר לחלוקת רווחי השותפות – מקובל עלי שלא היה מקום לחלק את רווחי השותפות בשיעורים שווים כאילו **באג** צורפה לשותפות ב-**1.1.05** אף-על-פי שזו צורפה כשותפה רק מיום **3.7.05**, ולכן אין פגם בחישוב מחדש של ההכנסה בהתאם למועד נכון.

59. לעניין ההוצאות המשפטיות – טען המערער, כי הלכה פסוקה היא, שהוצאות שהוצאו לשם שמירה על נכסי הון קיימים הינן, הוצאות הניתנות לניכוי על פי החוק בניגוד להוצאות שהוצאו לשם רכישה או שיפור של נכס הון. אין מחלוקת, כי הוצאות אלו הוצאו בגין ייעוץ משפטי שניתן במסגרת ה"הסכם להכנסת שותף".

באי-כוח המערערים הפנו לע"א 35/67 **חיים שתדלן נ. פקיד שומה תל-אביב 4** (30.4.67) (מסים), שבו נאמר –



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

"בבירור הבעיה אם הוצאה מסוימת ניתנת לניכוי אם לא, הבחינו בתי המשפט בין הוצאות שתכליתן 'ליצור' אקטיב של הון - יש מאין- או 'ל'שפר' ובין הוצאות שכל תכליתן אינה אלא לשמור על הקיים. (ויתקון, דיני מסים, מהדורה שלישית, ע' 126). הוצאות מן הסוג הראשון אינן ניתנות לניכוי, בעוד שהוצאות מן הסוג השני ניתנות לניכוי".

בא-כוח המשיב טען מנגד, כי הוצאות אלו בעלות אופי הוני ואינן משמשות בייצור הכנסה, והפנה לע"א 380/75 פרדס אגורה קואופרטיבית של פרדסנים בע"מ נ. פקיד השומה למפעלים גדולים, (12.4.76), פ"ד ל(2), 612, שבו נאמר –

"נמצא שאין מקום להתיר את ההוצאות האמורות כהוצאות שבפירות הן מכיוון שהן שייכות למסגרת ההונית של העסק, והן מכיוון שלא היו כרוכות במהלכו הרגיל והשוטף של העסק". (עמ' 616).

אני סבורה, כי הייעוץ המשפטי אינו עומד במבחן שהמערערים טוענים לו, מאחר שאני מתקשה לקבל את טענת באי-כוח המערערת לפיה, יש לקבוע כי הייעוץ המשפט שניתן לצורך ההסכם להכנסות שותף – נועד לשמירה על הקיים. המיזוג היה בגדר התפתחות לעבר מרחב פעילות חדש, ולכן נראה כי ניתן להשוותו לייעוץ שניתן לצורך שיפור נכס ההון. לאור האמור, גם בהקשר זה, דין הערעור להידחות.

פרק ה- טענות נוספות של המערערים

הטענה שאין להתחשב בתצהיר המשיב

60. לשיטת המערערים, יש לפסול את תצהיר המשיב, מפי **יוגב שמעון**, מפקח בפקיד שומה ירושלים 1. על פי הנטען, תצהיר זה לא כלל עובדות שהן בידיעתו האישית, אלא מדובר בהעתקת נימוקי השומה גרידא (**שיוגב שמעון** לא ערך) וככל שהיה מדובר בעובדות שנמסרו למצהיר, היה עליו לציין זאת במפורש בתצהירו. המערערים הדגישו, כי העובדה שהמשיב לא העיד את מי שערך את השומות והפעיל



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

את שיקול הדעת בעת עריכת הצווים צריכה לעמוד לו לרושץ, וכבר מטעם זה אין להתחשב בתצהירו של **יוגב שמעון**.

באי כוח המערערים הטעים, כי **יוגב שמעון** לא ידע להשיב לשאלותיו לעניין השיקולים שאומצו במהלך הוצאת הצווים לרבות השיקולים עובר להעלאת טענת המלאכותיות, שכן לא נטל במהלך האמור כל חלק, ורוב הדברים בתצהירו מבוססים על לימוד מתרשומות שנערכו על ידי מפקחים אחרים בשלבים אחרים של התיק. כך, במסגרת חקירתו הנגדית חזר **יוגב שמעון** על כך שלא נטל חלק בשלב עריכת הצווים, וכי לא פנה למפקחים אשר טיפלו בשלב האמור לקבלת מידע באשר לדיונים שנערכו בתיק, ולא היה בידו לאשר כי הופעל שיקול דעת בעריכת הצווים. עוד טענו המערערים, כי תמוה מדוע לא בחר המשיב, לדוגמא, להעיד את **נטלי תורג'מן** שניהלה את הדיונים בשלב ההשגה מטעם המשיב מול המערערים.

לשיטתי, אין מקום לפסילת התצהיר, גם אם המצהיר לא היה מעורב באופן אישי בשלבים חשובים של ההליך השומתי. התיאור העובדתי הבסיסי שנמסר על-ידו, לא היה שונה מזה שהועלה על ידי המערער. מכל מקום, הניתוח המשפטי שנעשה לעיל התבסס למעשה על הגרסה העובדתית של המערער. חשיבות התצהיר היא בהבהרת הבסיס העיוני לעמדת המשיב, וזה נמצא על ידי ראוי והולם את הגישה המשפטית הנכונה.

קנס הגירעון

61. בא-כוח המשיב טען, בצדק, כי לא נטענה טענה לעניין **קנס הגירעון** בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, וגם לא בתצהירי המערערים, וטענות המערערים לעניין זה בסיכומים הם בגדר שינוי חזית. די היה בכך, כדי לדחות את הטענה בעניין ביטול קנס הגירעון.

62. ואולם, מעבר לצורך אתיחס לטענת המערערים, כי ס' 191(ב) לפקודה קובע את מבחן היעדר ההתרשלות בעריכת הדו"ח כמבחן להצדקת הקנס, וכאן עסקינן ב"מחלוקת משפטית אזרחית לגיטימית אשר ראויה כי תתברר בבית המשפט", ואין מדובר בהתרשלות כלל. בא-כוח המשיב טען מנגד, כי שני הנושאים המרכזיים



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

בערעור זה עוסקים בטענות של סיווג מחדש ועסקה מלאכותית, טענות שמעצם טבען מעידות על מגמה ישירה להפחית את תשלום המס.

63. בע"א 1134/11 שביט מבנים חברה לבניין השקעות ופיתוח בע"מ ואח' נ. פקיד שומה באר-שבע (מסים) (להלן: "שביט") נאמר מפי כבוד השופט צ' זילברטל –

"השאלה מהי 'התרשלות' לצורך סעיף 191 טרם נתלבנה באופן מקיף בבית משפט זה. בפרשת ליכטנשטיין (ע"א 285/70 פקיד השומה תל אביב 4 נ. ליכטנשטיין, פ"ד כ"ה(1) 155 (1971)) ציין בית המשפט כי כאשר שוכנע בית המשפט שהנישום פעל בכנות ובתום לב, כי אז אין לייחס לו רשלנות. מפסיקת בתי המשפט המחוזיים עולה, כי כאשר הנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים משמעותי כי אז יוטל הקנס

...

כן יוטל הקנס כאשר מאופן הדיווח הכולל של הנישום עולה תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראיה. זאת גם אם התקבלו בחלקן טענות הנישום בערעורו בבית המשפט

...

אף במקרה -כבמקרה דנא- בו לא נפסלו הספרים, אין באי פסילת הספרים כדי לקבוע מיניה וביה שהנישום לא התרשל, עם זאת בהחלט יש רגליים לסברה שבמקרה כזה יש לבחון את שאלת ההתרשלות במשנה זהירות. במקרה דנא שוכנעתי כי התנהלות המערערים עולה כדי 'רשלנות'. משקלם המצטבר של הפגמים שנמצאו בדיווחי המערערים מטה את הכף לחובתם". (סי' 31,32 לחוות דעתו).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 5598-07-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 12044-12-10 אש אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5736-07-10 אש- אורי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 5664-07-10 שומר נ' פקיד שומה ירושלים

ברוח הדברים שנאמרו בפרשת **שביט** הנ"ל על ידי כבוד השופט **צ' זילברטל**, נכון לשיטתי לומר כי בעמדות המערערים בשני הנושאים המרכזיים היה משום נטילת סיכון והימור, שהטענות המקוריות "יצליחו" למלט אותם מחבות מס משמעותית. אין מדובר בעמדות זהירות, אלא בעמדות שנטלו סיכון, ולשיטתי גם בכך יש משום התרשלות. אכן, יש מקום להעריך שבכך נשענו על בעלי מקצוע שהמליצו על המסלולים שננקטו, אבל גם את ההתרשלות הזו יש ליחס למערערים עצמם. המרחק המשמעותי בין טענות המערערים לבין קביעת פסק-דין זה, אינו מצדיק ביטול הקנס.

תוצאה

64. לאור האמור, אני דוחה את הערעורים (למעט לעניין התיקון שיש לעשות בשומה הנוגעת לסיווג מחדש). המערערים ישלמו למשיב הוצאות הערעור בסך של **20,000** ₪.

המזכירות תשלח העתקים מפסק-הדין לבאי-כוח הצדדים.

ניתן היום, י"ג באלול תשע"ג, 19 באוגוסט 2013 בהיעדר הצדדים.

מרים מזרחי, שופטת