



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוט בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

בפני כב' השופטת ס' נשיאה ש' וסרקרוג

1

עמ' 705/05 - 1. חיים קליאוט בע"מ, ח"פ 510454366
עמ' 783/05 - 2. יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל, תיק מס' 009811464:
מר דוד קליאוט, ת"ז 010895266 - 13/05/09
הגב' נורית קליאוט, ת"ז 009811480 - 13/05/09

המערים

- נ ג ד -

המשיב

פקיד שומה חיפה

בשם המערערות: עו"ד ירון טיקוצקי
בשם המשיב: עו"ד גב' רוגית ליפשיץ, ס' בכיר א' לפרקליט מחוז חיפה (אזרחי)

פסק - דין

2

3

4

ההליך:

1. בתיק עמ"ה 705/05 הוגש ערעור על ידי החברה "חיים קליאוט בע"מ" (להלן: החברה או המערערות) לשנות המס 1999, 2000, 2001 ו- 2002 (להלן: שנות המס שבערעור) על שומה בצו שהוצאה על ידי המשיב על פי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה) - (להלן: תיק החברה או המערערות).
2. בתיק עמ"ה 783/05 הוגש ערעור על ידי יורשי המנוח מר חיים קליאוט ז"ל (להלן: היורשים או המערערים) על שומה שהוצאה ליורשים בנוגע לאותן שנות מס 1999-2002 (להלן: תיק המנוח).

11

12

13

2. טענות מקדמיות:

במסגרת תיק החברה העלתה המערערות, בין היתר, טענה מקדמית בנוגע לשנת המס 1999, ולפיה ההחלטה בהשגה ניתנה בחלוף תקופת ההתיישנות, ולכן בנוגע לשנת מס זו יש לטענתה לאשר את הדו"ח שהוגש כשומה עצמית מחייבת, לרבות רישום המערערות כחברה משפחתית כבר בשנת המס 1999.
בתיק המנוח טענו היורשים, בין היתר, כטענה מקדמית, כי למעשה לא התקיים הדיון הנדרש בשלב א', כמתחייב על-פי הדין, ולכן מטעם זה יש לבטל את השומה על הסף.
לגוף הערעורים הועלו טענות נוספות שנפרטן בהמשך.

22

3. המחלוקת בין הצדדים צומצמה בנוגע לעסקת עין הגליל. בנוגע להסכם בין המערערות לבין חברת "עין הגליל בע"מ" לרכישת תחנת דלק, ומחילת חוב לחברת "עין הגליל בע"מ" -

1 מתוך 34



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

הודיע המשיב כי למעשה בנושא זה הערעור התקבל (מן הטעם האמור גם ויתרו המערערים על העדתו של מר גדעון גודלשטיין, מה עוד שאותה עדות, לטענת המשיב, לא נגעה לאותה עסקה (נעמ' 185 לפרוט').

לפיכך אני קובעת שבהתבסס על הסכמת הצדדים הערעור בנוגע לעסקת עין הגליל התקבל.

הרקע וטענות הצדדים:

4. המערערת עוסקת בהפעלת תחנות דלק ובשיווק דלקים ושמונים.
מר חיים קליאוט ז"ל (להלן: **המנוח** או **מר קליאוט ז"ל**), היה למייסד החברה שהוקמה ב- 1/2/1965.

המערערת הגישה דו"חות בהם הצהירה על הכנסותיה, לפי המפורט להלן:

2002	2001	2000	1999	
(1,933,279)	1,159,469	995,490	10,227	הכנסה חייבת (הפסד) מעסק
(968,796)	(1,643,890)	-	89,041	רווח הון (הפסד) ריאלי
-	-	131	5,353,480	רווח הון אינפלציוני

5. רווח הון אינפלציוני בשנת המס 1999:

ביום 25/03/99 נחתם הסכם בין סונול ישראל בע"מ (להלן: **סונול**) לבין החברה לפיו מכרה החברה לסונול 51% מזכויותיה בסוכנות הפצת דלקים שונים ומוצרי לוואי. המערערת דיווחה על המכירה כמכירת מוניטין שלא שולם עבורו והצהירה על רווח הון אינפלציוני ומימוש הנכס, כמפורט לעיל בסך של 5,353,480 ש"ח. המשיב לא קיבל את הדיווח האמור בדבר מכר מוניטין וקבע כי מדובר במכירת נכס הוני רגיל, החייבת בשיעורי מס רווחי הון כפי שאלה נקבעו בפקודה.

* **מועד רכישת הזכות:** במסגרת הדיונים טענה המערערת כי גם אם תתקבל עמדת המשיב לפיה מדובר ברווח הון ריאלי הרי גם אז זכאית היא לשיעורי מס מוגבלים על פי סעיף 91(ו) לפקודה, וזאת מאחר שמדובר בזכות שהייתה של מר קליאוט ז"ל, שייסד את המערערת בשנות החמישים והעביר את הזכות למערערת שהוקמה ב- 1/2/1965.
המשיב טען כי יום רכישת הזכות הוא יום הקמת החברה - 1/2/1965, ולכן לא אישר חיוב רווח הון ריאלי בשיעורים מוגבלים.

6. מהות הסכומים ששילמה החברה למנוח בשנות המס שבערעור - שכר עבודה או פנסיה:



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

המערערת דרשה כהוצאה שכר עבודה ששילמה למנוח. המשיב לא קיבל את ההצהרה האמורה וזאת מאחר שלטענתו לגבי אותה תקופה שהה המנוח במחלקה הסיעודית בבית האבות והיה מרותק למיטתו. במסגרת הדיונים אצל המשיב ביקשה החברה לראות בסכומים אלה פנסיה ששולמה למנוח. המשיב דחה גם טענה זו. לפיכך לא הכיר המשיב בהוצאות אלה ותיאמן, כפי שיפורט בהמשך.

1

2

המשיב הוציא שומה לפי מיטב השפיטה, לפי הפירוט הבא:

2002	2001	2000	1999	
(1,933,279)	1,159,469	995,490	10,227	הכנסה חייבת (הפסד) מעסק מוצהר
268,341	265,260	266,942	275,949	משיב - תיאום שכר עבודה
(1,664,938)	1,424,729	1,262,432	286,176	סה"כ הכנסה חייבת

בהתייחס לשנת המס 1999, הוסיף המשיב וביטל קיזוז מחילת חוב מרווח הון, והפך רווח אינפלציוני מוצהר לריאלי.

89,041	רווח הון (הפסד) ריאלי - מוצהר
2,030,000	ביטול קיזוז מחילת חוב מרווח הון
5,353,000	הפיכת רווח הון אינפלציוני לריאלי
7,472,041	סה"כ רווח הון ריאלי חייב

כמו כן, המערערת לא הוכרה כחברה משפחתית בשנת המס 1999.

7. המנוח נפטר ב- 4/8/2004.

לצד תיק החברה הוציא המשיב שומות ליורשי המנוח, במסגרת תיקו האישי. המנוח היה בעל מניות ודירקטור בחברה. במאי 2001 דיווח המנוח לרשם החברות על העברת המניות לבנו.

כמפורט לעיל ובמקביל לדרישת ההוצאות על ידי החברה בנוגע לשכר העבודה של המנוח, הצהיר המנוח בדוחותיו על הכנסה חייבת ממשכורת מן החברה. ביום 23/12/03 ביקש מייצג המנוח לתקן את הדו"חות ולדווח עליהן כהכנסות פטורות לפי סעיף 9(5) לפקודה, וזאת בהסתמך על אישור של הועדה הרפואית שניתן ביום 25/6/03, לפיו המנוח נכה בשיעור של 100%, החל מיום 12/5/1998.

המשיב כאמור דחה דיווחים אלה לאחר שמצא כי המנוח היה חולה סיעודי ועיוור והיה בבית אבות במחלקה סיעודית החל מ- 12/5/1998. על סמך נתונים אלה טען המשיב כי



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

המשיב לא יכול היה לבצע כל עבודה, ובוודאי שלא עבודה הכרוכה ביגיעה אישית. בקשת היורשים לראות את ההכנסות שנתקבלו בשנת המס שבערעור כהכנסות מקצבה, ובהתאמה למסותן כהכנסה מיגיעה אישית, נדחתה אף היא, ומכאן שנדחתה בקשת הפטור על הכנסות אלה, לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה. במקום זאת יישם המשיב את הפטור לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה שעניינו בהענקת פטור ממס לגבי הכנסה שאינה מיגיעה אישית.

על סמך הנתונים האמורים קבע המשיב את ההכנסות של המנוח, לפי מיטב השפיטה, על פי סעיף 152(ב) לפקודה, לפי הפירוט הבא:

2002	2001	2000	1999	
268,341	265,260	266,942	275,949	הכנסה חייבת מוצהרת בדו"חות המקוריים
56,400	55,560	55,560	54,720	פטור לפי 9(5)(ב) לפקודה
211,941	209,700	211,382	221,229	סה"כ הכנסה חייבת

פירוט עובדתי נדרש נוסף וכן טענות בעלי הדין יובאו בנוגע לכל אחת מהמחלוקות.

דיון ומסקנות

אי רישום המערערת כחברה משפחתית בשנת המס 1999:

8. ביום 11/2/2001 הגישה המערערת דו"ח על הכנסות לשנת המס 1999 והצהירה כי היא רשומה כחברה משפחתית לפי סעיף 64א' לפקודה. משמצא המשיב בסמוך לאחר הגשת הדו"ח כי החברה אינה רשומה כחברה משפחתית, ואף לא מצא בקשה כזו, כמתחייב לעמדתו כחודש לפני תחילת שנת המס 1999, לא אישר את הבקשה.

מבירור עם מייצגי המערערת מצא המשיב כי בידי האחרונים עותק מבקשה שהוגשה ביום 31/12/98 ואשר לטענת המשיב מעולם לא הגיעה לידי. בנסיבות אלה הסכים המשיב לרשום את המערערת כחברה משפחתית משנת המס 2000 בלבד ועמד על סירובו לרשום את המערערת כחברה משפחתית לשנת המס 1999.

במחלוקת האמורה, יש לקבל את עמדת המשיב.

9. ככלל יש חשיבות למועדים התחומים את מסגרת הזמנים לביצוע פעולות נדרשות. קל וחומר בתחום המס בו נדרשת דוקנות ככל שהדבר נוגע למועדים, כדי לצמצם את אי הוודאות מבחינת הנישום וליצור שיוויון בין הנישומים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

כך למשל משעלתה שאלת משך הזמן העומד לרשותו של פקיד השומה להחליט בהשגה, לפי סעי' 152(ג)(ב), בחר בית המשפט בפרשנות שיש בה משום הגבלה של הזמן העומד לפקיד השומה - גם אם יש בה במידה מסוימת לקצר את תקופת ההתיישנות, ובלבד שבמקביל יהיה המועד הקובע ידוע גם לנישום עצמו (ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים נ' סמי משה. ניתן ביום 22/4/07). גם עיצומים במשרדי המשיב לא היו נימוק מספק להארכת תקופת ההתיישנות - בהעדר הוראה מפורשת המורה אחרת - תוך קביעה כי נוהל אחיד, פשטני וברור יש בו גם לתרום לשמירה על עקרון השוויון (עמ"ה (חי) 526/04 עדן ש.א. חברה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה, ניתן ביום 6/8/07; ע"מ (חי) 821-08 פלאפל אוריין בע"מ נ' פ"ש חיפה, ניתן ביום 1/3/10).

עקרון הקפדה על מועדים לא נשמר רק לגבי פעולות רשות המס, אלא מופעל כעקרון פרשני לגבי כלל ההוראות הנוגעות לדיני המס, בין היתר, מן הטעם שפרשנות דווקנית המכתיבה עמידה בלוח זמנים, היא דרך כלל פרשנות על פי הפשט ומאפשרת החלה שוויונית. בפרשנות כזו יש משום איזון ראוי בין שיקולי יעילות, וודאות ויציבות (ע"א 9096/07 סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה עכו, ניתן ביום 11/2/10). באותה פרשה נדונה שאלת אופן חישוב תקופה של 14 שנים בהן ניתן ליהנות מהטבות מס, לפי חוק לעידוד השקעות הון, תשנ"ט-1959. בית המשפט שם חזר וקבע כי הפרשנות ככלל צריכה להיות על פי "פשטות הלשון"; וכי "החשיבות בהכרעה בין החלופות הפרשניות (אף שהמשיב לא הגיש ערעור לתמיכה בעמדתו) חורגת מן המחלוקת בין הצדדים בתיק הספציפי, ומעוגנת בצורך בקביעת פרשנות בהירה וצמודת לשון ככל הניתן - המאפשרת לנישומים לכלכל צעדיהם באופן מושכל. כך גם פרשנות תכליתית - שאינה מוגבלת אך לזיהוי התכלית של מתן הטבת מס מסוימת, אלא גם לתכלית כללית יותר, שעניינה הגברת הוודאות והאחידות בדיני המס".

פרשנות דווקנית איפוא יכולה לסייע לעמוד בתכלית הפקודה - גביית מס אמת ובמועד (ע"א 1325/02 ארגון דגן נ' פ"ש אילת, מיסים יח/1 (פברואר 2004) ה-9 (הגם ששם הייתה התייחסות עיקרית למועד מתן הודעה על הפסקת הסטאטוס של חברה משפחתית, העיקרון ישים גם לענייננו).

המסקנה העולה מן האמור, ותוך השלכה על כלל התחום המשפטי ועל דיני המס בפרט, כי ככל שמדובר במועדי ביצוע הקבועים בדבר חקיקה, יש לדבוק בלשון החוק באופן דווקני, וכל סטייה ממנה צריך שתיעשה תוך סמכות ומטעמים מיוחדים וחריגים, במיוחד שעה שמדובר בהוראה שמאפשרת תכנון מס הכולל הפחתת שיעור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

10. רישום כתברה משפחתית (סעיף 64א שהוסף לפקודה במסגרת תיקון מס' 32 (משנת 1978)) מאפשר למעשה לבני משפחה לאגד את עסקם כתברה בע"מ, ובהבדל מחבר בני אדם אחר מאפשר לאותה חברה גם ליהנות מיתרונות במישור המיסוי, תוך שמירה על יתרונות פסקאליים, ככל שאלה שמורים ליחיד.

ההוראה באה על רקע הרפורמה משנת 1975, שהביאה להעלאת שיעורי המס על הכנסות החברה לעומת המס שהוטל על הכנסות היחיד, מתוך מגמה לעודד נישומים להתנהל דווקא באמצעות חברות, אשר ככלל מחייבות על-פי חוק החברות רישום והליכי ביקורת פומביים, וצימצום תוך כך האפשרות להעלמת מס (פרופ' יוסף גרוס "מות החברה המשפחתית ותקומתה של החברה השקופה" רו"ח נ"ב/1 (מרץ 2003) עמ' 3).

ההסדר מאפשר תכנון מס, ובין היתר, באמצעות בחירת נישום מייצג. ועוד, ההסדר איפשר דינמיות רבה לנישום, כך שניתנה לו אפשרות להודיע, מדי שנה, אם בחר הוא לנהל עסקיו כתברה משפחתית, אף אם בשנה קודמת או בשנה שאחריה הוא אינו נחשב כך, באופן שפותח פתח רחב לתכנוני מס (ניסיון להתגבר על תכנוני מס אשר יש בהם כדי לגרום הפסד הכנסות ממסים נעשה בסעי' 1א64 לפקודה - חברה "שקופה" - כך שלאחר תיקון 132 לתוקף (1/1/03) נכללות החברות המשפחתיות באופן אוטומאטי בהגדרה של "חברה שקופה". התיקון אמור להיכנס לתוקף עם התקנת התקנות מכוח סעי' 1א64 (ראה גם מאמרו של רו"ח חסידים "חברה משפחתית דה-יורה, אנדרלמוסיה דה-פקטו מעבר לחברה שקופה", מיסים טז/4 (אוגוסט 2002) א-65)).

נקודת המוצא היא אפוא כי מדובר בהסדר המאפשר תכנון מס, אשר מביא ליתרונות במס העומדים ליחיד המייצג ומשום כך קיימות חשיבות להודעה הפורמלית על רצונו של נישום להחשב לחברה משפחתית – ומתן ההודעה במועד.

11. ומן הכלל אל הפרט, אין חולק כי המעוררת הגישה בקשה להירשם כתברה משפחתית משנת המס 1999 ואולם הבקשה הוגשה רק ביום 31/12/98. ראשית, יוער כי מקובלת עלי טענת המערערים - ואף המשיב מסכים לכך (סעיף 31 לסיכומיו) - כי העובדה שהבקשה הוגשה אצל פקיד שומה אחר שאינו פקיד שומה חדרה, אינה מונעת זכותה של חברה להירשם במעמד זה, ובלבד שהבקשה הוגשה במועד.

לגופו של עניין סעיף 64א(א) לפקודה קובע שהבקשה "תומצא לפקיד השומה לא יאחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית...".

על-פי לשון הסעיף, הבקשה צריכה הייתה להיות מוגשת לכל המאוחר עד ליום 30/11/1998. אין אני מקבלת טענת המערערת כי המלים "לא יאחר מחודש לפני תחילת השנה" כוונתם



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

גם "חלק מחודש". הלשון היא ברורה והכוונה היא - לא פחות מחודש לפני תחילת השנה הרלוונטית, בין היתר כדי לאפשר לרשות המס לבדוק תוכנה של הבקשה על מרכיביה. אמנם הסכים המשיב שאין לו שיקול דעת אם לרשום את החברה כחברה משפחתית (סעיף 60 לסיכומי המשיב) - ואין בדעתי לדון בסוגיה זו במסגרת תיק זה - עדיין קיימות סמכות ואף חובה של המשיב לבחון קיומם של התנאים הנדרשים לצורך רישום כזה.

משהבקשה לא הוגשה במועד, אין אלא לאשר עמדת המשיב כי המערערת לא יכלה להירשם כחברה משפחתית אלא לשנת המס 2000 ואילך, וזאת כל עוד לא חזרה בה המערערת מההודעה האמורה (ראה סעיף 64א(ב) לפקודה).

לענין טענה נוספת של המערערת כי נוהגת מדיניות אצל המשיב לקבל בקשות לרישום חברות משפחתיות גם במהלך חודש דצמבר וכי בפועל פנתה המערערת בנושא לנציבות מס הכנסה ובקשתה נדחתה - טענה זו של המערערת בדבר מדיניות שונה, לא הוכחה (ראה לענין זה, גם עדותו של עו"ד אלדד נח, מטעם המשיב, בעמ' 257 ש' 4 לפרוטוקול).

אשר על כן, אני דוחה את הערעור בעניין זה וקובעת כי המערערת אינה במעמד של חברה משפחתית בשנת המס 1999.

התיישנות בנוגע לשומה לשנת המס 1999:

12. המערערת העלתה טענת התיישנות בנפרד מטענתה בדבר רישומה כחברה משפחתית, והדגישה כי אם תתקבל טענת ההתיישנות יהיו לה השלכות לא רק בסוגיית היות החברה חברה משפחתית אלא גם בסוגיית המוניטין והתשלומים ששולמו למנוח.

13. אין חולק כי החברה הגישה דו"ח על הכנסותיה לש"מ 1999 ביום 8/2/2001, והדו"ח של המנוח הוגש באותו מועד. בדו"ח טענה המערערת כי היא חברה משפחתית. המשיב קלט את הדו"ח כשומה עצמית חברה רגילה, ושידר שומה למערערת כחברה רגילה ב- 14/3/2001 (בסעיף שומה 00). המערערת פנתה למשיב בבקשות לתקן את השומה שהוצאה. המשיב טען כי המערערת תזומן לדיון.

בין הצדדים היו חילופי מכתבים.

בין היתר, ביום 13/3/02 פנתה המערערת באמצעות משרד רו"ח חדש מטעמה, וביקשה שהמשיב יוציא לה שומות, תוך התייחסות לסיווגה כחברה משפחתית לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה, למקרה שהמשיב אינו מסכים לשומה העצמית, ויקבע לפי מיטב שפיטתו סכום הכנסתו של הנישום. לחלופין, ביקשה לראות במכתב האמור - השגה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

בתשובת המשיב מיום 10/4/02 הודיע המשיב כי הוא יזמין את המערערת לדיון בשלב א' לשומה לשנת המס 1999.

ואכן בין הצדדים התקיימו דיונים.

ביום 28/4/04 הוציא המשיב לחברה שומה לפי מיטב השפיטה תוך פירוט הנימוקים לקביעת השומה. בשומה צוין כי זו הוצאת שומה על-פי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה, וכן הודע לנישום בדבר זכותו להשיג על אותה שומה שהוצאה, בתוך 30 ימים.

ביום 24/05/2004 הגישה המערערת השגה על השומה שהוצאה לה לפי מיטב השפיטה לשנים 1999-2002, ובסעיף 1 של ההשגה, העלתה המערערת את טענתה בדבר התיישנות השומה שהוצאה לה לשנת המס 1999.

טענות בעלי הדין בנושא ההתיישנות:

14. לטענת המערערת, סעיף 145(א)(1) לפקודה מטיל על פקיד השומה החובה לחשב את המס על פי הדוח שהוגש, באחת משתי דרכים: האחת, לאשר את הדוח כשומה עצמית, פעולה המקבלת את קוד הסימון כ"00", לפי סעיף 145(א)(2)(א). בנוסף, מסמך סעיף 145(א)(3) לפקודה את פקיד השומה, ככל שנפלה בדו"ח טעות חשבונאית, לתקן את השומה בתוך 6 חודשים מיום קבלת הדוח, ובמקרה כזה ימשיכו לראות בדוח כשומה עצמית.

הדרך השנייה, להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, המקבלת קוד סימון "03", וזאת לאחר ניהול הליכי שלב א' כדין.

לעמדת המערערת, יישומם של עקרונות אלה במקרה דנן מובילים לתוצאה כי השומה שהוצאה ביום 14/3/01, אשר לא הכירה במערערת כחברה משפחתית בשנת המס 1999, למרות המוצהר בדוח ולמרות שהשומה שודרה בסעיף שומה "00", היא אינה אלא שומה לפי מיטב השפיטה.

לאחר שהובהר בהתכתבויות בין הצדדים כי לא ניתן היה להוציא שומה כזו לאור המחלוקת בדבר מעמדה של המערערת כחברה משפחתית, הרי שיש לראות שומה זו כשומה לפי מיטב השפיטה, ואת מכתב המערערת מיום 13/3/02 כהשגה - כפי שגם צוין באותו מכתב - ולפיכך היה על המשיב להוציא שומה בתוך שנה מאותו מועד.

משהוצאה איפוא השומה לאחר דיון בהשגה רק ביום 25/4/04, קרי לשיטתה לאחר תום תקופת ההתיישנות, הרי שיש לראות את הדוח שהוגש והכולל גם הצהרה בדבר היות המערערת חברה משפחתית לרבות הנושאים האחרים, כשומה עצמית, והיא השומה המחייבת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

15. לטענת המשיב, שידור שומה כשומה של חברה רגילה אינו מהווה כלל "עשיית שומה" ובוודאי שלא "שומה לפי מיטב השפיטה" שהרי לא הופעל על ידו כל שיקול דעת, אלא אך שידור השומה העצמית של החברה. לעמדתו, מאחר שמעמדה של המערערת כחברה משפחתית תלוי היה במועד מתן ההודעה בדבר בחירתה להירשם בסטאטוס זה, ומשההודעה לא הוגשה במועד הרלוונטי, הרי שבנסיבות העניין, לא היה אלא להוציא שומה המאשרת את הדוח העצמי כחברה רגילה. בקשת המערערת להירשם כחברה משפחתית היא בקשה חיצונית לדוח, ומשנושא זה בלבד לא התקבל, הרי רשאי המשיב לעמדתו להוציא את השומה בקוד "00". לעניין זכות הנישום במקרה כגון זה להגיש השגה גם בנושא אי רישום החברה כחברה משפחתית, טען המשיב (הגם לא במפורש), כי ככל שביקשה המערערת, למרות האמור, להגיש השגה, היה עליה לעשות כן בתוך 30 ימים ממועד הוצאת דוח זה.

עוד טוען המשיב, כי המערערת ביקשה להוציא לה דוח לפי מיטב השפיטה לאחר שהודע לה כי לא התקבלה בקשתה להירשם כחברה משפחתית בשנת המס 1999. המשיב נעתר לבקשה, תוך שחזר והבהיר כי הדיונים מתנהלים בשלב א' של הוצאת השומה. לאחר מכן, ובמועד, הוציא שומה לפי מיטב השפיטה, והמערערת הגישה השגה כדין לאחר אותה שומה, ולכן לעמדתו, יש לדחות את טענת ההתיישנות האמורה.

נראה כי יש לקבל בנושא ההתיישנות את עמדת המשיב.

דיון ומסקנות בטענת ההתיישנות:

16. עקרונית, יש לקבל את עמדת המערערת בנוגע לסיווג השומה שהיה על המשיב להוציא. משבחר המשיב שלא לרשום את המערערת כחברה משפחתית בשנת המס 1999, אין הוא יכול להוציא שומה תחת סעיף שומה "00", שהוא סיווג של שומה עצמית. שומה שהוצאה בסעיף שומה "00" צריך שתהיה תעתיק חד ערכי לשומה העצמית שהגיש הנישום. משבחר המשיב לשנות את השומה העצמית שהוגשה, הרי היא שומה לפי מיטב השפיטה, שאם לא כן, עלול הנישום להיפגע בהליך השומתי. במקרה דנן משלא קיבל המשיב את הודעת המערערת להיחשב כחברה משפחתית, היה עליו להוציא לה שומה לפי מיטב השפיטה, תחת סעיף שומה "03" (שומה לאחר שלב א').

ואולם, אין בכך כדי לשנות את התוצאה במקרה דנן, במיוחד כאשר לא הוגשה השגה במועד מייד ובסמוך לאחר שהודע למערערת על אי רישומה כחברה משפחתית בשנת המס 1999, וככל שסברה שהשומה שהוצאה ביום 14/3/01 היא לפי מיטב השפיטה, היה עליה ממילא להגיש השגה בתוך 30 ימים מאותו מועד.

9 מתוך 34



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

ועוד, השומה שהוצאה בסופו של דבר על ידי המשיב לפי מיטב השפיטה ביום 28/4/04, הוצאה במסגרת התקופה שבה היה המשיב מוסמך להוציאה, וזאת לאחר דיונים שהתקיימו במסגרת שלב א', ולאחר שהמערערת ביקשה לעשות כן. אפרט מסקנתי.

17. ביום 20/3/01 לאחר בדיקת מכתב שנתקבל ב- 14/3/01 מאת המערערת - מועד בו שודרה השומה - הודיע פקיד השומה למערערת, באמצעות רו"ח ברנשטיין, שהיו מייצגי המערערת באותה עת, כי אושרה הבקשה לרישום בחברה משפחתית משנת 2000 וכי לא יוכל לאשר הבקשה לגבי שנת 1999, וזאת מאחר שהבקשה לא הוגשה לפחות חודש לפני תחילת שנת המס.

ביום 23/5/01 שלח מייצג המערערת מכתב לפקיד השומה בו ציין כי בשומה ששודרה לפי סעיף שומה "00" נפלו טעויות, וזאת בין היתר בשל העובדה שהשומה הוצאה לא בחברה משפחתית, והוא ביקש כי תוצא לו שומה לפי סעיף 145(א)(3) לפקודה, לפיו שמורה הסמכות למשיב, בין היתר, לתקן טעויות חשבוניות שנפלו בדו"ח, ולהמשיך ולראות את הדו"ח, כשומה עצמית.

ביום 2/7/2001 ענה המשיב כי לעמדתו אין הודעה מראש על מעמד המערערת בחברה משפחתית, ולכן לא ניתן לשדר את השומה כדו"ח עצמי בשומה "00" ולא ניתן לערוך החישוב כמבוקש בשומה "00".

מכאן עולה המסקנה כי כבר במכתב התשובה מיום 2/7/01 הודיע המשיב, כי השומה שהוצאה בשלב א' - כשומה של חברה רגילה שומה שהוצאה ב- 14/3/2001 הגם שסומנה כשומה המאשרת דו"ח - לא קיבלה את טענת המערערת כי מדובר בחברה משפחתית. בנסיבות אלה, וככל שעמדת המערערת הייתה כי מדובר בשומה לפי מיטב השפיטה, עמדה לה הזכות להגיש השגה בתוך חודש מאותו מועד.

משלא עשתה כן המערערת, וכדי שתעמוד לה הזכות להגיש השגה ובמועד, ובמיוחד לאחר שהובהר לה הן בחילופי המכתבים והן בהתדיינות שהייתה לאחר מכן בין הצדדים, כי הדיונים מתנהלים במסגרת שלב א' של בדיקת הדוח, הסכים המשיב לזמן את המערערת לדיוני שלב א' של השומה, תוך הבהרה שאין הוא רואה במכתב מיום 13/3/02 השגה, במיוחד כאשר לא הודיע מפורשות על מתן ארכה להגשת ההשגה.

אין לקבל הטענה כי המשיב נכון היה לראות במכתב מיום 13/3/02 כהשגה, והדברים אף אינם עולים מחילופי הדברים שהיו וזמן הדיונים שנערכו. בשל המחלוקת בין הצדדים, יובא תוכנו של המכתב:

10 מתוך 34



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

"מאשר קבלת מכתבכם מיום 18/3/02 [הכוונה למכתב מיום 13/3/02 - ש' ו']
ומודיעכם כי תוצא בהקדם הזמנה לשנות המס עד וכולל 1999 לדיון בדוחות לשנות
המס הנ"ל".

עיון חוזר במכתבה של המערערת מיום 13/3/02 מעלה כי גם הבקשה להוציא שומה לפי
מיטב השפיטה, כללה הפנייה לסעי' 145(א)(2)(ב), המצוי בפרק ראשון של חלק ט' שכותרתו
"השומה". ורשאי היה פקיד השומה לעשות כן בתוך 3 שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו
הדוח (ראה סעי' 145(א)(2)).

בתשובת המשיב מיום 10/4/02 הודיע המשיב כי הוא יזמין את המערערת לדיון בשלב א'
לשומות לשנת המס 1999, והגם שעשה כן בשלב מאוחר יותר, לא חרג מתקופת ההתיישנות
שנקבעה לעניין זה.

לאחר הדיון בשלב א' הוצאה השומה על נימוקיה - שומה לפי מיטב השפיטה - ובכותרת
השומה נרשם "קבעתי את הכנסות החברה לשנת המס 1999 על-פי סעיף 145(א)(2)(ב)
לפקודה..." (ההדגשות אינן במקור - ש' ו').

במסגרת השומה שהוצאה נדונה גם סוגיית אי רישום החברה כחברה משפחתית, כמו גם
סוגיות נוספות השנויות במחלוקת. על שומה זו הגישה המערערת השגה ביום 24/5/04,
הדיון בהשגה התקיים ב-15/7/04 ולאחר מכן הוצאה שומה בצו, עליו הוגש הערעור דנן.

אמנם באותה ישיבה חזרה המערערת על הטענות בדבר התיישנות, תוך התייחסות לכך
ששינוי השומה משומה עצמית לשומה לפי מיטב השפיטה, לא הייתה כדין. ואולם, כבר
באותו דיון ציין המשיב שהיה על המערערת לערער בנוגע לשאלת החברה המשפחתית
בסמוך להוצאת ההחלטה.

18. המסקנה מן הפירוט העובדתי שהובא לעיל היא כי השומה לפי מיטב השפיטה הוצאה לפי
בקשת המערערת, בין היתר, כדי לאפשר לה להשיג על השומה. לפיכך, נראה כי גם אם
עמדה לזכותה טענת ההתיישנות - ואין הנתונים העובדתיים מבססים טענה זו - הרי
שבנסיבות כגון אלה על בסיס תורת ההשתק, יש לקבוע, כי המערערת מנועה הייתה מלעלות
הטענה (ראה על דרך ההשוואה עמ"ה (י-ס) 847/04 טוטנאור נ' פקיד שומה ירושלים 1.
ניתן ביום 16/1/06, שם דחה בית המשפט בקשה לקבלת הערעור על הסף, וזאת בהתבסס על
תורת ההשתק, מאחר שמייצגי המערער ידעו על העיכוב במשלוח הצו, לא הביעו כל
תרעומות ואילו נציג פקיד השומה - מי שהיה מפקח בכיר בפקיד השומה, יכול היה להבין
מהתנהגותם כי אין התנגדות לעיכוב המשלוח. ועוד על פי הצהרת המפקח שם, ידע שם
הנישום על השומה בתקופת ההתיישנות).

11 מתוך 34



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

גם בענייננו, ידעה המערערת על החלטת המשיב בדבר אי הכרה בה כחברה משפחתית בשנת המס 1999, ולמרות האמור לא פעלה להשיג על אותה החלטה, בסמוך לאותו מועד.

בנסיבות אלה, אני מורה על דחיית טענת ההתיישנות שהועלתה על ידי המערערת בנוגע לשנת המס 1999.

מוניטין:

רקע עובדתי:

19. כרקע למחלוקת אם העסקה שבין המערערת לסונול כללה גם מכר מוניטין, יש להביא את הפירוט שלהלן:

ביום 25/3/99 חתמה המערערת על הסכם עם חברת סונול ישראל בע"מ (להלן: **סונול**), למכירת 51% מזכויותיה בפעילות הסוכנות לאספקת דלק שבבעלותה, ציוד ומיכליות וכן השכירה זכויות הובלה (להלן: **הסכם המכירה**).

הסכם זה על-פי האמור בו הוא הסכם מקדים להקמת שותפות מוגבלת עם סונול. אעיר כבר בשלב זה, כי משנוצרה השותפות האמורה, על אף הסכם המכירה, נותרה **המערערת גורם פעיל בפעילות הסוכנות**, שנעשתה בפועל על ידי השותפות.

התמורה המוסכמת - בהסכם ישנה התייחסות נפרדת לפריטים השונים: מכירת 51% מזכויות המערערת בפעילות הסוכנות בתמורה ל- 5,658,000 ₪; מכירת הציוד בתמורה לסך של 2,626,000 ש"ח, רכישת מכליות וגגרים - 1,551,000 ש"ח, השכרת זכויות השכרה ל- 10 שנים - 35,000 ש"ח (ראה סעיף 46.4 לסיכומי המערערים).

לצורכי מס פיצלה המערערת את העסקה: לגבי מכירת הציוד דיווחה על רווח הון ממימוש ציוד קבוע ואילו את יתרת התמורה בסכום של 5,353,000 ש"ח, יחסה המערערת כהכנסה ממוניטין, שהמס בגינו, קודם לתיקון 132, כסכום אינפלציוני עמד על שיעור בפועל של כ- 10% (ראה סעיף 90 לסיכומי המשיב).

במקביל **להסכם המכירה** חתמו המערערת וסונול ביום 28/3/99 על הסכם להקמת שותפות, בה היו למערערת 49% ולסונול 49% ו- 2% נוספים בידי השותף הכללי - סונוקל, המוחזק באופן שווה על ידי החברה וקליאוט (להלן: **הסכם השותפות**).

על-פי הסכם השותפות העבירה סונול בהשאלה לשותפות את הציוד ששימש בעבר את הסוכנות ואשר אותו רכשה סונול במסגרת הסכם המכירה מהמערערת. כמו כן התחייבו הצדדים לבצע את פעילות אספקת הדלקים באמצעות השותפות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

השותפות התחייבה למשך כול תקופת ההסכם לרכוש את כול התצרוכת של מוצרי הדלק ומוצרי הלוואי מסונול, ואילו האחרונה התחייבה שלא להפלות את הסוכנות לרעה מבחינת תנאי הסחר.

יוער כי ספק אם לצורך השגת המטרה האמורה, היה אכן צורך לחתום על הסכם המכירה.

עוד נעיר, כי למעשה השותפות פעלה כסוכנות של סונול והסוכנות שהייתה בבעלות המערערות הפסיקה פעילותה.

נקדים ונעיר בהקשר זה שהעברת מוניטין משמעה שהמוכר מושך ידיו מעיסוקו באופן מוחלט ומוותר על קשריו עם לקוחותיו. במקרה דנן, המערערות כנישום נותרה בעלת הסיכון הכלכלי בנוגע ללקוחות של הסוכנות. נתון זה יש בו להצדיק **שלילת מוניטין** בעסקה, על אף שעקרונית לא נשלל מוניטין כנכס הכולל תכונות אישיות של בעל העסק (ע"א 7493/98 **שלמה שרון נ' פ"ש יחידה ארצית לשומה**) [אשר נדון במאוחד עם ערעורים נוספים - הראשון 5321/98], פ"ד נח(2) 241, 248, 249-א(ד) (להלן: **פס"ד שרון**).

נחזור להמשך הפירוט העובדתי ולטענות בעלי הדין:

20. ביום 29/8/2002 חתמו המערערות וסונול על הסכם נוסף, לפיו נפסקה הפעילות המשותפת. בתמורה לסך של 3,838,000 ₪ יצאה סונול מן השותפות, והשותפות שוחררה מההתחייבות לרכוש את כול צרכי הדלק על מוצרי הנלווים רק מסונול (להלן: **הסכם פירוק השותפות**).

טענות בעלי הדין בנושא מוניטין:

21. לטענת המערערות הטעם לביצוע הסכם המכירה מצד סונול נעוץ בקיומו של מוניטין למערערות. במשך כול שנות פעילותה, הייתה החברה מזוהה עם סונול ואף הציגה עצמה כסוכן שלה. החברה נהגה לרכוש דלקים רק מסונול, בהתאם לתנאים שסוכמו בין הצדדים, על אף העדר הסכם בכתב בנושא זה. זאת ועוד, הגם שהמערערות הציגה עצמה כסוכן של סונול לא היה בכך כדי למנוע תחרות בין השתיים, וסונול ניסתה לפנות ישירות ללקוחות של המערערות ולהציע להם דלקים באופן ישיר. המערערות הדגישה עוד, כי המשיב לא סתר טענה זו, ואמירתו כי ידאג להעיד עדים מסונול לצורך כך, נותרה כאמירה בלבד. בנסיבות אלה, אי זימונם ואי הצגת עדותם, יש לייחסם לחובתו.

לטענת המערערות קיים מוניטין לחברה בכלל ולסוכנות בפרט. מכירת הזכויות בסוכנות, היא למעשה, מכירת מוניטין, ששוויו כמוצאח וכמדווח על ידה. המוניטין נצבר מזה שנים עוד כאשר המנוח החל בפעילות בשוק הדלקים, בשנת 1942, ולאחר מכן עם הקמת החברה ב-1965. המנוח הרחיב פעילותו וצבר מאגר לקוחות, תוך שמאפייניה היו איכות, שירות



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

ואמינות, שלא לה משנה חשיבות כאשר מדובר במוצר שאינו ייחודי, והתחרות בין הסוכנויות להפצת הדלקים היא בתחום השירות ללקוח, וכול אלה באו לידי ביטוי הן באופן התנהלות השותפות והן בלוגו של החשבונות, כאשר השותפות זוהתה עם קבוצת קליאוט. המערערות טוענות עוד, כי בהסתמך על פס"ד שרון ועל פס"ד סאלם (נע"א 3471/98 סלים סאלם נ' חלבי ענת, פ"ד נד(2) 681) אין לשלול אפשרות כי המפיץ צובר מונוטין גם כאשר המוצר המשווק אינו בעל מאפיינים ייחודיים.

22. המשיב דחה את הטענה בדבר קיום מונוטין ו/או מכירתו. עוד טוען המשיב כי גם על-פי הסכם המכירה, אין איזכור לתמורה כלשהי עבור מונוטין, ומדובר למעשה ברווח הון שנצמח ממכירת זכות. לפיכך לא קיבל המשיב את דוח המערערות לעניין זה והוציא לה שומה לשנת המס 1999, שם סווגה ההכנסה הנטענת ממונוטין כמכירת נכס הונוי החייב במס הון "רגיל".

דיון ומסקנות בנושא מונוטין:

23. "מונוטין" שהוא נכס כמשמעו בסעי' 88 לפקודה, הקנה לנישום במכירתו, נכון לשנות המס שבערער, הקלה במס. עקב השינוי שחל בפקודה בשנת 1975 בעקבות הרפורמה במס הישיר בתיקון 22 לפקודה, חל תיקון שקבע "נוסחה מיטיבה" לחילוף הסכום האינפלציוני שברווח ההון. כתוצאה מהשינוי הופלו לטובה המונוטין מנכסים גשמיים וערטילאיים אחרים באופן שלגבי הנכסים האחרים, אם לא שולם מאומה ברכישתם הם לא זכו להכרה בסכום האינפלציוני, מאחר שלא נמצא להם מחיר מקורי, וזאת בשונה ממונוטין לגביו הייתה קיימת נוסחה לפיה נקבע הסכום האינפלציוני, הגם שלא היה לו מחיר מקורי. בנסיבות אלה העדיף הנישום למכור מונוטין על פני מכירת נכס הונוי ערטילאי אחר, ולכן עלתה השאלה אם אכן היה מונוטין בעסקה; ואם כן, מה שוויו (מאמרו של עו"ד דב נייגר "היבטים פיסקאליים של מכירת מונוטין" **מיסים** ד/4 (אוגוסט 1990) עמ' א-1). יוער כי לאחר תיקון 132 בוטלה ההטבה במכירת מונוטין שלא שולם בעדו.

לעניין הגדרת 'מונוטין', אין בחוק הישראלי הגדרה ממצה למונח. על פי הפסיקה "המונוטין מבטא, אפוא, את מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו - מיקומו, שמו הטוב, דימויו, איכות השירותים שהוא מציע ואיכות המוצרים שהוא מספק. העסק בעל המונוטין משמר את הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו..." (פס"ד שרון, שם 2249-ד).

24. אחת השאלות המתעוררת בתיק זה בהקשר זה היא, עד כמה במכירת העסק נמכר גם מונוטין שאינו גלום בעסק עצמו אלא בתכונותיו האישיות של בעל העסק, במיוחד שעה



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

- 1 שמדובר בעסק שמוצרו אינם ייחודיים ועסקים שונים מספקים אותו מוצר או שירות, ויש
- 2 קושי לפיכך להצביע על קשר מיוחד בין הלקוח לעסק ספציפי (ראה עמ"ה 194/92 **תחנת**
- 3 **שירות רמת גן בע"מ נ' פ"ש גוש דן**, מיסים 6/ה-7).

בית המשפט הבהיר שניתן למכור לא רק "מוניטין עסקי" אלא גם "מוניטין אישי", וראה בתכונות האישיות של בעל העסק כגורם אפשרי הכרוך בעסק ואשר יכול להשתית קיומו של מוניטין. ואולם יודגש כי עצם היחס האישי לא ניתן להעברה לאחר המחליט לרכוש את העסק, אלא רק פירוטיו של היחס האמור (**פס"ד שלמה שרון**, בעמ' 250).

משמעות מכירת מוניטין בהקשר זה היא אפוא שהמוכר מאפשר לרוכש ליהנות מן הלקוחות הרגילים ששחרו עם המוכר; ומי שרוכש את העסק עם המוניטין רוכש לעצמו את הזכות להציג עצמו בפני הלקוחות, ולמעשה רוכש את ההזדמנות לזכות בנאמנותם, ולעיתים אף את הזכות להציג עצמו כ"יורשו" וממשיכו של בעל העסק המוכר. גם הלקוחות מבחינתם יכולים לראות בהעברה כזו, שהמוכר סומך את ידו על הרוכש שימשיך לנהל את העסק כראוי ובאופן שהלקוחות לא ייפגעו.

חוג הלקוחות הוא אפוא נכס המוניטין הניתן להעברה (**פס"ד שלמה שרון**, בעמ' 251-249). ואולם כדי שניתן יהיה למכור חוג לקוחות, יש ראשית להוכיח, בין היתר, קיומו של חוג קבוע כזה. זאת בהשוואה לעסקים דומים באותו אזור ומכאן גם הקושי לדבר על מוניטין בעסק יחיד מסוגו באותו אזור, וכאשר עיקר המוניטין הנטען נובע מתכונותיו האישיות של בעל העסק.

כלומר, בבסיס המונח מצויה סבירות כי הלקוחות ישובו מסיבה זו או אחרת למקום העסק, זאת בשל כוח המשיכה שלו: השירות המוצע או איכות המוצר או מחירי המוצר, יעילות העסק, מיקומו, דימויו וכו' (וויסמן **דיני קניין** (חלק כללי) 360 (1993)); כשלעיתים שביעות רצונם של הלקוחות, ובעקבות זאת נטייתם לשוב לבית העסק, היא פועל יוצא של היחס האישי שמעניק להם בעל העסק (**פס"ד שרון**, שם 249-ה, 250-א-ב).

מכאן שעקרונית בעסקה הנדונה, אין לשלול אפשרות של מכירת מוניטין. ואולם, יש לדרוש ראיות ספציפיות הן לקיומו של מוניטין והן למכירתו.

- 4 לעניין **מכירת נכס** - סע' 88 לפקודה מגדיר "מכירה" - לרבות חליפין, ויתור, הסבה,
- 5 העברה, הענקת, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך
- 6 כלשהי מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

- 1 הסעיף איפוא רואה במכירה, מעבר למכירה "רגילה", כל מה שמביא ליציאת נכס מרשותו של אדם. רק במקרה כזה נכנסת המכירה לגדרי רווח הון חייב במס.
- 2
25. בחינה של ההסדר הנורמטיבי הרלוונטי ויישומו בענייננו, מורה כי בכל מקרה לא כלל הסכם המכירה, שעניינו מכר זכויות למכירת מוצרי דלק לרבות מוצרים נלווים, מוניטין כלל, ובתמורה הנטענת בפרט, ובכל מקרה לא בוצע מכר שהיה בו כדי להביא לידי ניתוק של המוכר מן העיסוק באופן מוחלט, אשר היה בו כדי להצהיר על כוונה לניתוק הקשרים עם הלקוחות. נהפוך הוא, המעורבות הפעילה של המערערת, נמשכה. אפרט מסקנתי.
26. אין חולק כי **בהסכם המכירה** – על-פי לשונו, אין כל אזכור לנושא המוניטין, זאת בייחוד שעה שהתמורה המוסכמת פורטה בנפרד כמתייחסת לרכיבי המכר השונים. אמנם, ניתן לייחס את אופן ניסוח חוזה המכירה לניגוד העניינים המיסויי בין המוכר (המערערת) לרוכש (סוגל), משום שקודם לתיקון 132 סיווג עסקה כמוניטין הפחית באופן משמעותי את שיעור המס שחייב בו המוכר, לעומת אינטרס סוגל כרוכש לייחס חלק גדול ככול שניתן מן התמורה לנכסים בני פחת, שמוניטין אינו נמנה עליהם (לאחר כניסתו לתוקף של תיקון 132, ההבחנה בסעיף 88 לפקודה בין נכס המוניטין לנכסים אחרים, אינה קיימת עוד - **פס"ד שרון**, שם, סעיף 8 פסקה שנייה);
- ועוד, אין ספק שכינוי שנותנים צדדים לחוזה או מונחים בהם משתמשים צדדים לחוזה, אין בהם להכריע את מהותו של ההסכם, שהרי "הלבוש" שבו עושים צדדים לחוזה שימוש, אינו מצביע בהכרח על טיב תוכנו ומהותו, וכי יש לבחון התנהלות הצדדים לחוזה, כדי לתרום לפרשנותו של החוזה לצורך יישום כוונת הצדדים ואומד דעתם הלכה למעשה (ראה לצורך השוואה ע"א 6159/05 **פקיד שומה ת"א נ' יחזקאל לפיד**, ניתן ביום 31/12/08).
- ואולם, העדרו של מונח אשר בא ליתן ביטוי לנכס קיים על פי טענות הצדדים, יש בו כדי להעלות תמיהה. גם בחינת מהותו הכלכלית של **הסכם המכירה** מורה כי לא היה מכר של מוניטין.
- בדיקת הראיות שהוצגו בתיק מעלה כאמור, כי גם אם ניתן לקבל עקרונית קיומו של מוניטין בעסק הנדון, הרי שלא הוכחה מכירתו של מוניטין במסגרת העסקה.
27. ראשית, כאמור יש להוכיח קיומו של מוניטין. במקרה כזה על המערערת היה להוכיח לא רק כי הייתה לה רשימת לקוחות קבועים, אלא שאלה בחרו לעשות שימוש בסוכנות של המערערת, תוך השוואה לעסקים אחרים דומים אשר היו באותו אזור, וכי אצל המערערת



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

1 נצבר רווח עודף לעומת הרווחים של העסקים האחרים, באותו אזור (מה שמקבל למעשה
2 ביטוי בסופו של דבר ב"שיטה השיורית", לצורך הערכת שווי המוניטין, (פס"ד שרון, 257ד,
3 259ב-ד).

4
5 במקרה דנן, לא הוכח כי מדובר בייחוד של מוצר נמכר וגם לא נטען כך. המכר הוא של
6 סוכנות לסחר לשיווק למכירה ולהפצת דלקים ומוצרים נלווים ללקוחות הרוכשים
7 תזקיקים לצרכיהם שלא בתחנות הדלק. יתירה מזאת, לא הוכח קיומה של תחרות באותו
8 ענף.

9
10 המערערת טענה כי פעילותו ההיסטורית של המנוח מאז 1942, עובר למועד הקמת סונול, יש
11 בה לכשעצמה כדי לבסס קיומו של מוניטין.

12 לעניין זה יש לקבוע כי אין באמור להוכיח כי אכן היה מוניטין למנוח.
13 הגם שהמערערת טענה ליחס אישי ולשם טוב של המערערת, אין להתעלם מן העובדה
14 שבעסק של המנוח עבדו עובדים זמניים ולפיכך ככל שנוצר קשר בין הלקוחות לעובדי
15 המערערת, הרי שהיה זה קשר ארעי ואין לראות בו "מוניטין".

16 ואולם גם אם אניח שהיה מוניטין למנוח באופן התנהלותו ואחריותו במסגרת פעילותה של
17 המערערת, לא הוכח כי אכן זה הועבר או נמכר לחברה. בנושא האחרון, יש לקבל טענת
18 המשיב, כי המשך פעילות המנוח יש בה כדי לבסס תשתית ראייתית לשלילת קיומו של
19 מוניטין.

20 28. ההנחה מאחורי החיוב במס בעת מכר מוניטין היא כי אכן קיימת העברה של המוניטין. גם
21 אם מוסכם בין המוכר לרוכש על העברת תיק הלקוחות של העסק, על מנת שתתחייב
22 המסקנה כי מדובר בהעברת מוניטין נדרש כי יימצאו סממנים נוספים שיש בהם כדי
23 להצביע על העברה כזו (פס"ד שלמה שרון, עמ' 251).

24 במקרה דנן, על המערערת איפוא להוכיח כי במסגרת הסכם המכירה, השם הטוב שהוא
25 הכוח למשיכת לקוחות, יצא מרשותה במסגרת העסקה, תוך ניתוק וויתור של המערערת על
26 הקשרים עם אותם לקוחות.

27
28 בפס"ד שלמה שרון (שם, בעמ' 254) קובע הש' ריבלין כי כדי לזהות העברת מוניטין, מצב
29 הדברים המובהק בו נמכר מוניטין של עסק – בהנחה שקיים מוניטין כזה – הוא כאשר
30 נמכר העסק כ"עסק חיי", קרי, כאשר מועברת כל פעילותו של העסק, כשהכוונה היא
31 להעברת אותם יסודות המבטיחים את המשך פעילותו של העסק. ואולם, הודגש שם כי
32 במקרה כזה כוונת הצדדים היא שהמוכר ימשיך ידיו מעיסוקו באופן מוחלט, ובכך הוא
33 מוותר גם על קשריו עם לקוחותיו. כלומר, מדובר בהעברה מלאה של העסק, תוך שהבעלים



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

1 הקודם – המוכר – מושך ידו מהעסק. כך לדוגמא נקבע מבחן עזר לקיומה של העברת
2 מוניטין לפיו קיימות תנאיות אי תחרות המגבילה את המוכר לנסות ולזכות בלקוחותיו חזרה
3 וזאת בצד מכירת העסק כ"עסק חי" והעברת מרשם הלקוחות במסגרת המכירה מהמוכר
4 לקונה (פס"ד שלמה שרון, בעמ' 252).
5
6 בפסק דין גוטמן (עמ"ה (מחוזי-ת"א) 1013/01 גוטמן נ' פקיד שומה ת"א-יפו 3. מסים כג/2
7 (אפריל 2009) ה-19) שם מדובר היה במכירת מכלול הזכויות בתחנות לשיווק דלק ושירותים
8 נלווים לחברת פז, נדרש בית המשפט לשאלה אם יש בעסקת מכירת זכויות ההפצה בתחנת
9 דלק משום עסקה למכירת מוניטין. בית המשפט (כב' הש' אלטוביה) היה נכון להכיר
10 בעסקת המכירה ככוללת גם העברת מוניטין, בהתקיים הסממנים שנקבעו בפס"ד שלמה
11 שרון (שם, בעמ' ה-170) והדגיש כי בנסיבות אותו מקרה, בהבחנה מהנסיבות בפרשת תחנת
12 שרות רמת גן (עמ"ה 194/92 תחנת שירותי רמת גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, מסים 6/6
13 (דצמבר 1996) ה-7), אין מדובר רק בהתחייבות לאי תחרות תוך המשך פעילות התחנה, אלא
14 במכירת הזכויות כולן והותרתן בידי של הרוכש באופן תמידי, תוך שהמוכר חדל מלהפעיל
15 התחנה (שם, בעמ' 167). כלומר גם במקרה זה בחן בית המשפט, בין היתר את השאלה אם
16 אכן משמעה של העברת פעילות העסק היא כי מרגע מכירת העסק ועמו המוניטין שנצבר,
17 המוכר אינו קשור עוד בעסק.
18
19 ניתן איפוא לומר כי לאור הלכת שלמה שרון חייב להיות ניתוק של המוכר מהחלק הנמכר
20 כתנאי הכרחי לצורך הכרה במכר מוניטין (פס"ד שלמה שרון, בעמ' 254 וכן ההכרעה
21 בעניינו של מילר במסגרת פס"ד שלמה שרון בעמ' 269); כשאחד מסימניו הוא **תנאי של אי**
22 **תחרות** בין הרוכש למוכר, לפיו מתחייב המוכר למעשה שלא להמשיך ולהשתמש במוניטין
23 שנמכרו (יחזקאל פלומין **תכנון מס בעסק** 185-186 (2007). (להלן: **פלומין/תכנון מס בעסק**)).
24 – הוא תנאי הכרחי אך לא בלעדי.

29. לגבי עסקת המכר בעניינו, אחד ממאפייניה הוא כי אין למעשה **ניתוק** בין בעל המוניטין
האישי לבין בעל המוניטין העסקי, וכי **בעל המוניטין** ממשיך לקחת חלק בשותפות שנוצרה
ולהמשיך לנהל את העסק. במקרה כגון זה לא ניתן לדבר על העברת מוניטין.

בהתאם לראיות שהובאו חתמה המערערת עם חברת סוגול על מכירת 51% מזכויותיה
בפעילות הסוכנות במסגרת הסכם המכירה, תוך שבמקביל חתמו המערערת וסוגול על
הסכם השותפות, לפיו העבירה סוגול את הציוד שרכשה במסגרת הסכם המכירה לטובת
פעילות השותפות. ואולם, כפי שהובא לעיל על אף הסכם המכירה, נותרה למעשה המערערת
גורם פעיל בפעילות הסוכנות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

יוצא אפוא שמכר המוניטין הנטען, נעשה כביכול מהמערערת כבעלת המוניטין לשותפות, שעה שהמערערת עצמה שותפה בשותפות. בנסיבות אלה לא ברור ראשית מהותו של הפיצול הכלכלי בין מכירת זכויות המערערת והיותה לשותפה לבין מכירת המוניטין של המערערת לשותפות. שנית, בוודאי שאין מדובר במכירת מוניטין במובן העברת תיק הלקוחות, קרי, של ניתוק המוכר מהמוניטין שהועבר, שהרי למעשה בהמשך פעילותה של המערערת בניהול השותפות, אשר באה במקום הסוכנות שנוחלה קודם על ידי המערערת - ככל שהיה לה מוניטין שהביאה איתה לעסקה, נותר נכס זה בידה.

שונה הדבר מהמסכת העובדתית בפס"ד גוטמן לעיל ובפס"ד פינטו (ע"א 4975/09 **פינטו נ' פקיד שומה עפולה**, ניתן ביום 10/4/11. להלן: **פס"ד פינטו**) – בשני המקרים הוכרה אמנם העברת מוניטין, ואולם בשניהם מדובר בנסיבות בהן היה מעורב נתון בעל משקל של ניתוק המוכר מהמוניטין הנמכר, מאחר שהוכח שם בפני בית המשפט כי בהסכם המכירה היו שני סעיפים שבאו להבטיח כי המוניטין יועבר מהמוכר ויישאר בידי הרוכש: תניית אי תחרות ותניית ייעוץ (**פס"ד פינטו**, בסע' 3) – כלומר, העברה מלאה של העסק לרבות מוניטין וניתוק המוכר מהעסק שנמכר. לא כך בענייננו, שעה שהמערערת נותרת פעילה בתפעול הסוכנות ולמעשה ממשיכה את הקשר עם ציבור לקוחותיה, תוך שימור המוניטין שבידיה, ככל שקיים.

במקרה כגון זה, ניתן היה לדבר לכל היותר על מכירה חלקית של מוניטין, אשר לא הוכרה בפסיקה (ראה לדוגמא ע"מ 1046/05 **לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) נ' פקיד שומה ת"א-יפו 4**, מסים כד/3 (יוני-2010) עמ' ה-178) שם היו המערערים בעלים של סוכנות לביטוח חיים שייסדו סוכנות חדשה בשיתוף עם כלל החזקות (מקבוצת כלל חברה לביטוח). בית המשפט לא קיבל את טענת המערערים כי מכרו את המוניטין לסוכנות החדשה שהייתה בשותפות עם כלל, מאחר שבפני הלקוחות לא הוצג כל שינוי בנוגע לסוכנות החדשה והמערערים לא נדרשו להעביר את תיק הלקוחות אל הקונה. על-פי קביעת בית המשפט (כב' השו' אלטוביה) באותו מקרה פניה של הסוכנות החדשה נותרו פניהם של המערערים, שפעלו משך שנים באותו תחום. בהתבסס על **פס"ד שלמה שרון** קבע שם בית המשפט כי מקום בו אין מכר מלא של המוניטין, קרי מקום בו בעל המוניטין האישי והעסקי ממשיך לשמש באותו עסק, לא יוכר מכר מוניטין (**שם**, בעמ' 183).

- 1
- 2 בענייננו, ניתן היה אולי לראות את העסקה לכל היותר כניסיון מצד המערערת להעמיד
- 3 לרשות השותפות את אפשרות השימוש במוניטין שנצבר אילו הוכח, תמורת תשלום דמי
- 4 שימוש (**פלומין/תכנון מס בעסק**, בעמ' 108), ואולם גם אז אין מקום לדבר על מכירה.
- 5



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

30. במקרה זה אין מניעה לראות בעסקת המכר כהכנסת סוגל כשותף נוסף (ראה גם סעיף 175 בסיכומי המשיב). למעשה מכרה המערערת 51% מזכויותיה בסוכנות לסוגל, כאשר אותה פעילות ממשיכה להתקיים, וכאשר נוצר הסכם השותפות, נשמרת אופציה למערערת להתנתק לחלוטין מהסוכנות בעתיד, בדרך של מכירת זכויותיה לסוגל. לפיכך, נראה כי לא ניתן לקבל טענה של מוניטין בעסקה במקום שבו נמכר רק חלק מן המוניטין, ולמנועה ככל שהיה מוניטין למערערת נותר זה עמה.

יודגש עוד, שכבר בשנת 2002 לטענת המערערת הפכה סוגל ל"נכס מכביד" על השותפות, העלול להביא להפסדים. ספק אם בתקופה כל-כך קצרה (השותפות נוסדה רק 3 שנים קודם לכן) ייעלם לחלוטין "מוניטין" שנצבר לעסק, עד כדי כך ששותף שהוא חברה כמו סוגל הפכה ל"נכס מכביד" על השותפות.

מכול הטעמים המפורטים לעיל, המסקנה היא, כי לא הוכח קיומו של מוניטין ו/או מכירתו, ומשום כך לא ניתן להכיר במוניטין כאחד מהמרכיבים בגינם שולמה התמורה.
אע"פ עוד, שאילו סברתי שהוכח קיומו של מוניטין בעסקה, היה שיעורי מזערי ביותר.

שיעורי המס במכירת זכויות - 51% מזכויות המערערת בסוכנות:

31. משקבעתי, כי לא הוכח מוניטין בהסכם המכירה, עדיין עולה השאלה, אם זכאית המערערת לחישוב שיעורי מס היסטוריים, לאור הטענה של המערערת, לפיה בוצעה העברת זכויות למערערת מהמנוח במתנה, עוד קודם לשנת 1965 - מועד הקמת החברה, ולכן לגרסתה יש לראות את יום הרכישה של הנכס שנמכר, כמועד הראשוני בו נוצרה הזכות של המנוח - היחיד, ולקבוע כי זה המועד הקובע. במקרה כגון זה זכאית המערערת למס מופחת בהתאם לסעיף 91(נ) לפקודה, שלשונו:

"לגבי נכס שנרכש עד שנת המס 1948 לא יעלה המס על 12% מריווח ההון, ולגבי נכס שנרכש בשנת המס 1949 עד 1960 לא יעלה המס על 12% מריווח ההון ועוד 1% לכל שנה משנת 1949 ועד לשנת הרכישה".

ההוראה האמורה קובעת אפוא תקרת מס לרווחי הון ממכירת נכסים שנרכשו עד שנת 1948.

אין חולק כי המערערת-החברה הוקמה בשנת 1965, ואולם לטענת המערערת החל המנוח בעסק עוד בשנת 1942, ועם הקמת החברה העביר לה המנוח את כל זכויותיו בסוכנות, וזאת ללא כול תמורה.

זאת ועוד, עד ל- 1 באפריל 1968 חל פטור בנוגע למתן מתנה לכול אדם גם אם אינו קרוב משפחה, ולכן יש לראות את העברת הסוכנות מהמנוח לחברה כפטורה ממס.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

בנסיבות אלה, סבורה המערערת כי מאחר שעסקת המתנה נעשתה קודם לשנת 1968, וזאת לאור הטענה ש"הנכס" הנטען הועבר למערערת בעת הקמתה בשנת 1965 במתנה, יש לראותה כמי שנכנסת בנעליו, באופן המאפשר, עקיבה אחורנית לתחילת פעילותו של המנוח, קרי; 1942, ולכן שיעורי המס המחייבים הם 12%.

המשיב מתנגד לעמדה זו, ובכל מקרה טוען כי המערערת לא הוכיחה קיומה של תשתית ראייתית המבססת טענות אלה וכמו כן לא הוכחו הרכיבים הנדרשים לצורך עריכת חישוב כאמור, גם אילו קיבל עמדתה.

32. הטענה המשפטית יכולה להעלות במקום בו קיימת תשתית ראייתית וזו חייבת הוכחה. על-פי כלל הראיות שהוצגו בנושא זה - ואין הן אלא עדות בעל-פה מבלי שעל-פני הדברים מציגים הם נתונים עובדתיים נדרשים. המסקנה העולה היא שלא ניתן לקבוע ממצא על סמך הראיות שהוצגו, שיחיה בו לאמץ את גרסת המערערת. אפילו אקבל הטענה כי פעילות המנוח בסוכנות החלה עוד בשנות ה-40, אין כול ראייה בדבר העברתה - בין במתנה ובין במכר - לידי המערערת, עם הקמתה. אשר על כן אני דוחה את טענת המערערת לזכאותה לשלם מס הוני מופחת בגין מכירת הזכויות בסוכנות לסונול.

פתיחת שומה לפי סעיף 147 לפקודה - שנת המס 2002:

33. אחד ממרכיבי השומה שהוצאה בהתייחס לשנת המס 2002, קבע כי אין להכיר בניכוי שביצעה המערערת בדו"ח המס השנתי לשנת 2002, בעקבות רכישת זכויות סונול בשותפות שהייתה לסוכנות להפצת מוצרי הדלק. כאמור, שילמה החברה-המערערת לסונול סכום של 3,838,000 ש"ח. ניכוי הסכום הנ"ל כהוצאה, התבסס על טענת המערערת לפיה מדובר בהסרת "נטל מכביד" (להלן: **הוצאה בגין נכס מכביד**). המשיב עמד על הדרישה האמורה, רק לאחר שנקט בהליך של פתיחת שומה לפי סעיף 147 לפקודה. לכן בטרם נדון בשאלה אם אין להכיר בהוצאה בגין נכס מכביד, יש לבחון תחילה סמכות המשיב לעשות שימוש בסמכות של פתיחת שומה.

34. על-פי הראיות שהוצגו, וכמפורט בסיכומי המערערת, בשומה המקורית שהוציא המשיב למערערת לשנות המס 1999-2002, הן בשלב א והן בשלב ב', לא התייחס המשיב **להוצאה בגין נכס מכביד**.

רק בחודש ינואר 2007 - כשלוש שנים לאחר שהוגש הדו"ח לשנת המס 2002, ולאחר שהוגש ערעור על השומה - החליט המשיב לעשות שימוש בסעיף 147 לפקודה. טענת המשיב הייתה כי הנושא התברר לו במסגרת דו"ח שותפות "קליאוט אנרגיה, שמספרה 550018121" (סעי' ב' לנימוקי השומה), וכי דו"ח ההתאמה של השותפות לא צורף לדוחות הכספיים שהגיש



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

המערערת. משהובא דו"ח השותפות לידיעתו של המשיב, סבר שאין להתיר ניכוי **ההוצאה בגין נכס מכביד**, וזאת מאחר שמדובר בתמורה עבור רכישת זכויות סוגל בשותפות - תשלום במישור ההוני שאינו ניתן לניכוי. לעמדת המערערת לא היה מקום לעשות שימוש בסמכות האמורה, מקום בו היו בפני המשיב כלל הנתונים הנדרשים והוא התרשל בבדיקתם.

35. אין חולק כי שימוש בסעיף 147 לפקודה אינו יכול להיעשות על דרך השגרה, ופתיחת שומה ככלל אינה מאפיינת מינהל תקין או מדיניות ציבורית ראויה (קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה, עמ' ט-19.4). בע"מ 5324/05 **שחאדה נ' פ"ש עכו מייסם** כג/5 (אוקטובר 2009) ה-3, ה-75 (להלן: **פס"ד שחאדה**) הזכיר בית המשפט את האיוון הנדרש בנוגע לשינוי החלטה מינהלית והוזכר, בין היתר ע"א 975/97 **(המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ פ"ד נד(2) 433, 451 (2000))**. שימוש בסמכות כאמור על ידי הנציב צריך להיעשות רק **בנסיבות מיוחדות וחריגות** (ע"א 876/06 **דן מרום נ' פ"ש באר שבע מייסם** כב/6 (דצמבר 2008) ה-3, ה-77, שם סעי' 39). יחד עם זאת עומדת למשיב הסמכות לתקון שומה, לאור התכלית שהיא, גביית מס אמת, כתוצאה משומת אמת (**פס"ד שחאדה**, שם סעי' 17).

מכאן, שמרגע שהשומה הפכה לסופית, לנישום קיים אינטרס להסתמך על אותה שומה ופתיחתה על ידי הנציב תיעשה רק כחריג וכאשר אינטרסים ציבוריים מצדיקים פגיעה בהסתמכות זו.

36. לעמדת המערערת, במקרה דנן התרשל המשיב באופן בדיקת הדוח שהוגש לרבות הנספחים לו. סעיף 147 לא נועד לאפשר לפקיד השומה "תיקוני" שומה עקב אי בדיקת הדוחות בדקדקנות, וככל שמדובר היה ברשלנות של פקיד השומה - וזו עמדתה של המערערת - לא היה מקום להורות על פתיחת שומות. ועוד, ניסיון להצדיק את פתיחת השומה בנימוקים שלא הועלו קודם להליך הערעור, אינו יכולים להישמע. לגוף המחלוקת טוענת המערערת כי דו"ח ההתאמה של החברה ושל השותפות הומצא למשיב (עמ' 173 ש' 25-26). מעבר לאמור, טוענת המערערת כי הנתון של **הוצאה בגין נכס מכביד**, הובא לידיעת המשיב בדו"ח הכספי של המערערת-החברה (ביאור מס' 16) וכן בדו"ח ההתאמה.

טוענת המשיב היא, כי המערערת הגישה דיווח חסר: חלק מדוחותיה כלל לא הוגשו, ואופן הרישום כפי שנעשה בדוחות הכספיים של החברה לא איפשר למשיב להבין את מהות ניכוי ההוצאה, וכי מדובר בהוצאה בגין נכס מכביד, במיוחד כאשר מדובר בטענה חריגה, שזכרה לא בא בפסיקת בתי המשפט בשנים האחרונות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

37. המחלוקת האמורה מחייבת בין היתר בדיקה עובדתית בנוגע לדיווח שנעשה על ידי המערער, לרבות אופן הדיווח.

על-פי עדותו של עו"ד אלדד נח, מוסמך מטעם נציב מס הכנסה לפתיחת שומות לפי סעיף 147 לפקודה, פנה אליו במהלך חודש אוגוסט מר עדנאן מחאגנה, המשמש רכו חוליה אצל פקיד שומה חדרה (להלן: **מר מחאגנה**), וביקש לשקול פתיחת שומה לשנת המס 2002, בגין תביעה להוצאה בגין נכס מכביד, כאשר מדובר בהוצאה הונית - רכישת זכויות בשותפות - שאינה עומדת בתנאי סעיף 17 לפקודה (הוצאה שיצאה בייצור ההכנסה), וכי לא קיימות תקנות פחת אשר מאפשרות להכיר בפחת לנכס מסוג זה. מר מחאגנה הוסיף עוד והודה שבמהלך הוצאת השומות ובמהלך הדיונים, לא התרכזו פקיד השומה בנושא האמור, זאת בשל העובדה שעובר לאותו מועד לא הגישה המערער דו"ח ההתאמה של השותפות יחד עם הגשת הדו"ח השנתי המקורי של החברה. בדו"ח המקורי ביקשה המערער לנכות הוצאה של 1,279,000 ש"ח ואילו בדו"ח ההתאמה מופיע הסכום במלואו של 3,838,000 ש"ח.

על-פי אותה עדות נערך שימוע למערער ביום 28/8/06 קודם לפתיחת השומה. תרשומת השימוע לא הוצגה. לטענת המשיב נערכה תרשומת אך זו אבדה.

38. אין חולק כי היה שימוע, שבמהלכו עלתה השאלה אם בכלל ניתן לדרוש הוצאה בגין "נכס מכביד" באותה שנה. לטענת המשיב, השאלה האמורה רלוונטית, מאחר שביקש לאתר את נקודת האיזון הראויה בין הפרת עקרון וודאות השומה לצד הנזק שיכול שיגרם לאוצר המדינה.

ההחלטה לפתוח את השומה, התבססה על טענת מר מחאגנה כי לא קיבל לידי את דוח ההתאמה של השותפות יחד עם דוח החברה, ועל דחיית טענת המערער כי דוח ההתאמה הוגש יחד עם הדוח לשנת 2002. לגוף המחלוקת הבהיר עו"ד אלדד עמדתו, כי מדובר בהוצאה הונית, שאינה ניתנת לניכוי כהוצאה פירותית, ואף דחה הטענה בדבר היות התשלום הוצאה בגין נכס מכביד.

39. למרות הערות בית המשפט במהלך הדיונים ועל אף שיש לחזור ולהדגיש כי הליך פתיחת שומה, לפי סעיף 147 צריך וראוי כי ילווה בתרשומת קפדנית של כול אחד מן המהלכים, גם אם בסופו של דבר יוחלט על אי פתיחת שומה, הרי שאין באלה כדי לבטל את החלטת המשיב בנושא זה, וזאת לאור הממצאים האלה:

המערער לא הצליח לסתור את עדויות המשיב (סעיף 2 לנימוקי השומה), לפיהן דוח ההתאמה של השותפות "קליאוט אנרגיה" **שמספרה 550018121** לא הוגש למשיב יחד עם דוח החברה לשנת 2002, ודוח כזה לא צורף לדוחות הכספיים הראשוניים שהגישה המערער;

הנספחים אליהם הפנה רו"ח אברדם בתצהירו ט/1-3/טז מדברים על נובמבר 2003.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

יתר על כן, העובדה שהמאזן של השותפות צורף לדוח הכספי של המערערת, וכי בביאור 16 צוינה התייחסות ל"נטל מכביד", אין בו די, במיוחד כאשר שם צוין כאמור ליד הכותרת "שחרור מנטל מכביד" סכום של 1,279,000 ש"ח בלבד (נספח יח' לעז' 7 - תצהירו של אברדם).

בעדותו של רו"ח אברדם, רו"ח של המערערת (החל מע' 136 - בטעות צוין עמ' 191 ש' 13-30, בסיכומי המערערת בסעי' 102) הודה האחרון כי הדוח לא צורף. גם במכתב נספח ג' שצורף לסיכומי המערערים אין דוח ההתאמה של השותפות נזכר. העובדה שדוח כזה צורף במועד מאוחר מבלי לציין קיומו של מסמך כזה, אין בה כדי לקבוע ממצא פוזיטיבי, שיש בו לסתור את עדות המשיב.

רק בעת הגשת דוח לשנת המס 2003, ועיון בביאור המופיע באותו דוח, ניתן היה להבין כי מדובר בהוצאה בגין נכס מכביד. זכות המערערת לשימוע נשמרה, ועל אף העדר תרשומות מאותו שימוע, נשמרה הזכות לפחות בנוגע לעצם השאלה מה טיב ההוצאה שנדרשה כהוצאה בגין נכס מכביד.

לאור הקביעה האמורה אין אני נדרשת לשאלת הרחבת חזית ולסמכותו של המשיב, במקרה כגון זה לעשות שימוש בסעיף 147 לפקודה במקרה שדוח ההתאמה היה מוגש, והמשיב לא עמד על ההוצאה הנדרשת (ראה לעניין זה סעיף 101.1 לסיכומי המערערים וההפנייה לעדותו של עו"ד נוח, בעמ' 277).

בנוגע לטענה החלופית של המערערת כי המשיב יכול היה לעמוד על מהות דרישת ההוצאה האמורה מן המסמכים שהוצגו, הרי שיש לזכור שבעוד שהנישום מגיש דוח אחד, וכאשר לו כול המידע הנדרש כדי להציג תמונת מצב אמיתית תואמת לעובדות בפועל, המשיב נדרש לבדוק מספר רב של דוחות, ולדלות מידע מן המסמכים שהוצגו לו על ידי הנישום. על אף הניסיון שיש בידי עובדי המשיב, נקודת הפתיחה אינה שווה. ולכן ראוי להדגיש, כי הגשת דוחות מעצם תכליתה צריכה להיעשות בשקיפות, בבהירות ובדיוקנות, וככול שמדובר בדרישה חריגה או דרישה שאינה חד-משמעית, ראוי כי תצוין בנפרד ובהדגשה. הגשת דוחות בכלל, ומטעם חברה כאשר אלה מלווים בדוחות כספיים, אינם "משחק מחבואים" בין הנישום לרשות. הנישום מחויב בהגשת דוח המשקף נכונה את הכנסותיו החייבות במס, ואלה נגזרות מהוצאות פירותיות אמיתיות, שאכן הוצאו באותה שנה לצורך ייצור הכנסה.

לטענת המשיב - ויש בסיס לטענה זו - כאשר מדובר בתביעה להוצאה חריגה, בכלל, וכאשר מדובר בדוח המוגש על ידי רו"ח, רשאי המשיב להניח, כי ככול שתהא דרישה חריגה, תצוין זו במפורש.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

מן הטעמים המפורטים לעיל, יש לאשר את החלטת המשיב לפתוח את השומה לשנת המס 2002.

עסקת הרכש בשנת 2002 - שחרור מנטל מכביד?

40. כאמור, מדובר בעסקה שנחתמה ביום 29/8/2002 בין המערערת לבין סונול, בקשר לשותפות קליאוט אנרגיה, לפיו תיפסק הפעילות המשותפת, וחלקה של סונול יוחזר למערערת בתמורה לסך של 3,838,000 ש"ח. בעקבות זאת, יצאה סונול מן השותפות, והשותפות שוחררה מן ההתחייבות לרכוש את כול צרכי הדלק על מוצרי הנלווים רק מסונול.

בסעיף התמורה הוסכם בין הצדדים:

"בתמורה לשחרור קליאוט מן ההתחייבות לרכישה בלעדית מסונול, להעברת זכויות סונול בסוכנות ובתמורה להעברת חלקה של סונול בסונוקל, תשלם קליאוט לסונול את הסך של 3,838,000 ש"ח, וזאת בתוך 10 ימים מיום חתימת הסכם זה".

לגרסת המערערת, מחויבות של השותפות לרכוש דלקים, שמנים ומוצרים נלווים מסונול, מצד אחד, והתחייבות של סונול לתת לשותפות תנאים שאינם עולים על תנאים מושווים לאחרים, יצרה בסיס נכון להמשך הפצת מוצרי הדלק. ואולם, משהתברר כי המערערת יכולה לרכוש מוצרי דלק במחירים נמוכים מאלה של סונול, ביקשה המערערת לשחרר את החברה מבלעדיות האספקה על ידי סונול.

כאמור, שילמה החברה סכום של 3,838,000 ש"ח לסונול, ובמסגרת הדו"ח השנתי בשנת המס 2002, תבעה המערערת, באמצעות השותפות, ניכוי הסכום הנ"ל, כהוצאה, בגין הסרת "נטל מכביד" (להלן: הוצאה בגין נכס מכביד).

לטענתה, שולמה התמורה בגין שלושה מרכיבים:

שחרור מהתחייבות לרכישת דלקים, העברת זכויות סונול בסוכנות, והעברת חלקה של סונול בסונוקל.

למרות האמור, טענה המערערת ששויים של שני המרכיבים האחרונים (העברת זכויות סונול בסוכנות והעברת חלקה של סונול בסונוקל) שאף לאפס, ויש לייחס את מלוא הסכום לרכיב השחרור מהתחייבות לרכישת דלקים.

בעדותו של רו"ח אברדם (סע' 48 לתצהיר ע/7), ציין רוה"ח כי החסכון שנבע למערערת מרכישת דלקים במחיר מופחת, בשנה שלאחר התרת הכבילה עם סונול, עלה על ההוצאה ששילמה המערערת לסונול בגין התרת הכבילה, ואלמלא שולם הסכום האמור, לא הייתה רשאית המערערת לרכוש את מוצריה במחיר מופחת, מה שלא היה מאפשר את החיסכון האמור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

מר מחאג'נה עמד על טענתו כי מדובר בתשלום עבור נכס שיוצר יתרון מתמיד (עמ' 393, ש' 18-7), וככזה, אין זו הוצאה פירותית שנוצרה לצורך הכנסה.

41. בעניין זה יש לומר, כי המערערת לא הוכיחה כי סוגול הפרה ההסכם עמה וכי קיים היה קשר סיבתי בין התנהלות סוגול, למצבה הכלכלי הקשה כנטען, של השותפות. יתר על כן, גם אילו נתקבלה עמדת המערערת, שהעסקה עם סוגול לא הייתה כדאית מבחינה כלכלית, אין בה כדי לשעצמה להוכיח כי היותה שותף בשותפות היוותה "נטל מכביד" (ע"א 184/77 שגיב נ' כונסי נכסים של צוות ר.ל. בע"מ, פ"ד לב(1) 265) וכי מדובר בהוצאה פירותית.

למעשה, העסקה שביצעה המערערת ב-2002, היא עסקה שכרוכה בה הוצאה הונית, ומבחינה מהותית אין זו אלא רכישה "חוזרת" - הגם שלא בדרך ישירה - של הסכם המכירה שביצעה ב-1999 עם סוגול, לצורך הקמת השותפות. אין זהות מבחינת הצדדים להסכם, ככל שמדובר במישור המשפטי, אך אין בכך לשנות את מהות העסקה. המערערת למעשה רכשה את חלקה של סוגול בשותפות, ועל-פי התמורה ששילמה השותפות הייתה נכס בעל ערך שוק משמעותי, במיוחד שערכם הכלכלי של שני המרכיבים הנוספים כערך "אפס", לא הוכחו.

יש עוד להדגיש, כי המונח "נכס מכביד" (סעיף 360 לפקודת החברות) הוא מושג השאול מדיני החברות לפיו הוקנתה למפרק סמכות חשובה לוותר על נכס מכביד (סעיף 361 לפקודת החברות).

נכס מכביד - מוגדר בסעיף 360 וכולל: מקרקעין עמוסים מכבידים, מניות, חוזים ללא רווח, כול נכס אחר שלא ניתן למכרו, בכלל או על נקלה, מפני שהוא מחייב את המחזיק בו לבצע פעולה מכבידה או לשלם סכום כסף.

ההוראה האמורה באה לשרת מספר מטרות: לשחרר את המפרק מהתחייבות של החברה שאין הוא מסוגל לבצעה. כך למשל אם התחייבה החברה לבצע עבודה של בנייה, שאין למפרק יכולת כלכלית לבצעה, יש לאפשר לו להשתחרר ממנה; ולדאוג לנושים ולעיתים גם לבעלי המניות בחברה כאשר העלות של קיום התחייבויות של החברה עולה על היתרון העשוי לצמוח לקופת הפירוק - קרי התחייבות שהיא בגדר 'נכס מכביד' המביא לפגיעה בכלל הנושים של החברה.

הסדר זה אינו ישים בענייננו גם לא על דרך ההשוואה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

לא כל הפרה של צד לחוזה יכול להוביל לתוצאה לפיה השתחררות מאותו חוזה, היא למעשה הסרת "נכס מכביד", במיוחד כאשר ההפרה הנטענת הייתה מטעמה של סונול ומי שכביכול היה אמור להיות מחויב בפיצוי הוא סונול לטובת המערערות. כך למשל לא הייתה מניעה כי המערערות תנקוט בהליך מתאים כדי להעמיד את סונול על הפרת ההתחייבות למכור דלקים במחירים תחרותיים, ויש להניח כי האחרונה הייתה מנסה "לתקן" את ההפרה, ומצייתת לצו תואם שיכול היה להינתן על ידי בית המשפט, ואולי אף זוכה בפיצויים.

ומכל מקום, בחירתו של צד לחוזה לרכוש את זכויותיו חזרה מן המפר, אינה הוצאה פירותית. התמורה ששולמה אינה פיצוי בגין אי מילוי התחייבותיה של המערערות.

נדגיש עוד, שגם המערערות עצמה לא יכלה להבהיר על מה מבוססת התמורה ששולמה, במסגרתו של אותו חוזה, כאשר כביכול אילו נתקבלה טענתה של המערערות, הייתה אף זכאית לפיצוי בגין אותה הפרה.

בנסיבות אלה, ישנה סבירות גבוהה יותר לגרסת המשיב לפיה יש לראות את מערכת ההסכמים שבין הצדדים, האחת בשנת 1999, במסגרתה ביקשה המערערות למכור חלק מהסוכנות לסונול, והאחרת ב-2002, שם ביקשה המערערות לרכוש מסונול את חלקה בשותפות, כשני הסכמים למכירת נכסים הוניים. ככול שמבקשת המערערות לשמור על הפרדה ברורה בין האישיות המשפטיות שפעלו כצד להסכמים השונים, הרי שזו נדרשת גם בנוגע לזכות מוציא ההוצאה.

ואולם מעבר לאמור, ובהסתמך גם על גרסת המערערות עצמה, מי שהוציא את ההוצאה הנטענת בגין הנכס המכביד, אינו המערערות אלא השותפות, ומי שהתחייב לבצע רכישות מסונול אף הוא השותפות.

בנושא זה טען איפוא מר מחאג'ינה, כי ההוצאה ככל שנטענה יכולה הייתה להיות של השותפות ולא של המערערות, שאכן היא זו שהתחייבה לרכוש את הדלקים, וממילא הטענה בדבר השתחררות מ"נכס מכביד" יכולה הייתה להישמע, אם בכלל, מפי השותפות, שאינה צד לערעור.

גם מטעם זה, לא יכלה לטעון להוצאה שהוצאה על ידי המערערות.

מכל מקום לאור האמור לעיל, לא מדובר בהוצאה פירותית, וממילא אין היא מותרת בניכוי.

אשר על כן אני דוחה את טענת המערערות בדבר זכאותה לניכוי ההוצאה בגין שחרור מנכס מכביד.

27 מתוך 34



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

עמ"ה 783/05 – תיק המנוח :

42. בתיק עמ"ה 783/05 הוגש ערעור על ידי יורשי המנוח מר חיים קליאוט ז"ל (להלן: היורשים או המערערים) בנוגע לאותן שנות מס (1999-2002).

הערעור מתייחס לתשלומים ששולמו למר קליאוט ז"ל (להלן: המנוח) על ידי החברה (עמ"ה 705/05).

לטענת המערערים שילמה החברה למנוח עד לחודש אוגוסט 2000 משכורת חודשית. החברה מודה כי בשנת 1998 הדרדר מצבו הבריאותי של המנוח והוא אושפז במוסד סיעודי, והגיע אף למצב של עיוורון מוחלט, ואולם חרף מצבו הבריאותי האמור המשיך להגיע לתחנות הדלק בלוויית נהג צמוד והנהלת החברה המשיכה להיוועץ בו, כאשר אין מחלוקת כי פעילותו של המנוח בחברה הייתה לאורך עשרות שנים. בנסיבות אלה, היה מקום שהחברה תמשיך לשלם למנוח שכר גם לאחר אשפוזו.

לגרסת המערערת, בשל מצבו האמור החליטה החברה יחד עם המנוח, על פרישתו הפורמאלית בספטמבר 2000, ומאז החלה בתשלומי פנסיה, כפי שהדבר בא לידי ביטוי בתלושי השכר שהוציאה לו החברה.

עוד טוענת המערערת כי בהדרכתו של רוה"ח הוכהו"ר נקטה בהליך של הכרה במנוח כנכה בשיעור של 100% בגין עיוורונו, בשנת 2003. המוסד לביטוח הלאומי אישר את התביעה והכיר במנוח כנכה 100% החל מיום 12/5/98.

עם המצאת ההחלטה האמורה, הגיש המנוח בקשה לפטור ממס הכנסה וקבלת החזרים בגין הסכומים שנוכו ממשכורתו ומן הקצבה שקיבל.

יצוין עוד, כי בשנת 2003 שילמה המערערת למנוח פיצויי פיטורין.

המנוח נפטר ב- 4 באוגוסט 2004.

43. בשומה שהוציא המשיב לחברה (עמ"ה 705/05) לא הכיר המשיב בהוצאות שכר עבודה וקצבה ששילמה החברה למנוח בשנות המס 1999-2002, מן הטעם שבשל מצבו הפיזי - אישפוזו במחלקה סיעודית בבית האבות והיותו מרותק למיטתו - נמנע מן המנוח לבצע עבודה שבגינה כביכול המשיכה החברה לשלם לו את שכרו. עוד טען המשיב, כי הטענה בדבר תשלומי פנסיה הועלתה בשלב מאוחר בלבד, העדר הוכחה ממשית בדבר היות



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

התשלום קצבה, בדוחות המס וטופס 106 של המנוח דווח על הכנסה ממשכורת ולא הכנסה מקצבה, והחברה עצמה ביצעה את התשלום, כמעביד לעובד ולא באמצעות קרן לקצבה. עוד טען המשיב, כי המנוח לא היה זכאי לפטור ממס, עובר לאותו מועד, הנחה הניתנת בגין יגיעה אישית – עבודה פיזית במקרה דנן, שעה שעקב מצבו של המנוח לא יכול היה באותה עת לבצע עבודה כזו.

במסגרת הדיון בתיק הסכים המשיב לקבל את הטענה בדבר התיישנות בנוגע לשנות המס 1999-2000 לפי סעי' 120 לפקודה (שומת הכנסתו של נפטר) ולכן השומה שהוצאה מתייחסת אך ורק לשנות המס 2001-2002.

אי קיום דיון מקדמי:

44. לטענת המערערים לא קויים דיון עם המנוח בשלב א' שלאחר הגשת הדו"ח, ויש בפגם האמור כדי לבטל את השומות שהוצאו. לעמדת המשיב, הסכים נציגו של המנוח שלא לקיים דיון שלב א', וזאת מאחר שליבון המחלוקות נעשה במסגרת הדיונים בתיק החברה. בנושא זה יש מקום להפנות גם לתרשומת שערך מר מחאגינה גם על עצם שיחת הטלפון.

יש לקבל במקרה דנן את הטענה כי דיון בשומה בשלב א' בעניינו של המנוח נדון במסגרת דיוני המערערת ולכן, לא נפגעה לכאורה זכות הטיעון. יתר על כן, הזכות להביא מלוא עמדתו מומשה במסגרת הליכי הערעור, ואין מקום בשלב זה להורות על החזרת התיק לדיון בשלב א'.

הזכאות להנחה:

45. התכלית העומדת מאחורי ההטבה של פטור לפי סעי' 59 לפקודה היא ניסיון לעודד נכים ובעלי מוגבלות להשתלב במעגל העבודה ובכך גם לסייע בשיקומם (עמ"ה 1194/00 חזן אשר נ' פ"ש פתח-תקוה, מ"ס 5/19-ה).

כדי שאדם יהיה זכאי לפטור עליו להוכיח קיומה של הכנסה מיגיעה אישית, וזו הוגדרה כ"פעילות אינדיבידואלית של ממש שהביאה לצמיחת ההכנסה" (עמ"ה 1171/01 מרדכי שטרנליכט נ' פקיד שומה נתניה, מ"ס 1/17-ה (פברואר 2005), ה-17, ה-138).

קשה לקבל כי שעה שמדובר באדם הנזקק לשירות סיעודי ומרותק למיטתו, ימשיך במקביל לעבוד, ולא זו בלבד שימשיך לקבל שכר רגיל בעד העבודה, אלא אף תגדל הכנסתו.

לכן, יש לקבוע כבר בשלב זה, שאין לקבל הטענה כי בשנת 2003 היה מקום להגדיל את שכרו של המנוח מ-250,000 ש"ח ל-500,000 ש"ח, מאחר שהיקף עבודתו, אם בכלל, לא



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

גדל באותה עת. צרכיו האישיים של עובד, ויהא יקר למעביד ככול שיהא, אינם מהווים תשתית להגדלת שכרו. ועוד, הגדלת השכר במקרה כזה, אינה נובעת מיגיעתו האישית. לפיכך אני מקבלת את עמדת המשיב וקובעת כי על שכר העבודה שקיבל המנוח בשנים 2000 ו-2001 יש להחיל את הפטור לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה (פטור ממס גם על הכנסה שלא מיגיעה אישית) ולדחות את הערעור בנוגע לתביעתם של המערערים להחלת הפטור לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה.

ניכוי הוצאות לחברה כמעביד של המנוח:

46. המשיב מתנגד לניכוי הוצאות על ידי החברה תחת רכיב "שכר" או "פנסיה" או "קצבה אחרת". יחד עם זאת הודיע המשיב כי יהא נכון לראות בתשלומים שבוצעו למנוח בשנות המס הרלוונטיות 1998-2002, כהכנסה מדיבידנד, בכפוף לכך שיוכח כי עובר למועד הרלוונטי אכן היה המנוח בעל מניות בחברה.

47. אין חולק כי המערערת כחברה פרטית רשאית להחליט על סוגי התשלומים שהיא נותנת לאדם זה או אחר, לרבות למי שהיה חלק מן החברה, למשך שנים, ויש להניח כי תרם לה רבות. ואולם שאלה נפרדת היא אם תשלומים אלה הם אכן בגדר הוצאה בייצור הכנסה המזכים את המערערת בניכויים, לפי סעי' 17 של הפקודה.

בשל תרומתו המשמעותית של המנוח במהלך השנים, כפי שעולה מכלל הראיות שהציגה המערערת והמערערים, ניתן לקבל הטענה כי לתקופה מסוימת לאחר סיום העסקתו - וזו הסתיימה פורמאלית באוגוסט 2000 - ומאחר שפרישתו הייתה בהסכם, כי מדובר במענק פרישה.

אשר על כן, על דרך ההשוואה להסדרים הקיימים במגזר הציבורי אני קובעת כי מדובר בתשלום בגין 9 חודשי הסתגלות ויש לראות סכומים אלה ששולמו למשך התקופה של 9 חודשים בנסיבותיו המיוחדות של המנוח במקרה דנן (ספטמבר 2000 עד 31/5/2001), כמענק עקב פרישה, לפי סעי' 9(7)(א), ובלבד שלא הוכר מענק אחר עקב פרישה, כאשר לעניין זה יש לראות את המשכורת הקובעת, המשכורת האחרונה ששולמה למנוח בחודש אוגוסט 2000, ותקרת הפטור כקבוע בפקודה.

משכורת אוגוסט שנת 2000, תהא בסיס לחישוב כזה, בכפוף למפורט לעיל, למרות שהמנוח למעשה לא עבד מ-1998, וזאת בשל העובדה שטענת ההתיישנות נתקבלה לשנים 1999-2000.

מאחר שטענת ההתיישנות נתקבלה לכלל שנת המס 2000, הרי שיש להתיר למערערת ניכוי בגין החודשים ינואר עד מאי 2001, כולל.

30 מתוך 34



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

48. שאלה נוספת היא אם יש להכיר בסכומים נוספים ששולמו למנוח כקצבת פנסיה החל מספטמבר 2000. בטרם נדון בנתונים העובדתיים הרלוונטיים לעניין, נציין רק שמאחר שמדובר בתשלומים שבוצעו על ידי המעוררת כמעביד, ללא כל חבות מצד המנוח כעובד, ומאחר שמדובר בתשלומים שבוצעו ישירות על ידי המעוררת ולא באמצעות צד ג' אחר, הרי שמשטוענים המעוררים כי מדובר בפנסיה, יש להשוותה להסדר של פנסיה תקציבית.

עקרונית, אכן הבטחת פנסיה של עובדים מחייבת התייחסות לשני גורמים: השתתפות המעביד בעלות מימונה של הזכות, ובבחינת קרן שבאמצעותה תובטח קרן הפנסיה של העובדים, שהמעביד מוכן להשתתף במימונה.

הסדר של פנסיה תקציבית מאופיין בכך שהמעביד נושא במלוא העלות של הסדרי הפנסיה, והעובד משוחרר מאחריות זו, ומאפיין נוסף הוא שהמעביד משמש גם תחליף לקרן שבאמצעותה אפשר להבטיח תשלומי הפנסיה של העובדים. כתוצאה מן האמור, הפנסיה משולמת מתשלום התקצוב השוטף של המפעל, דבר שיש בו כדי להכביד באופן משמעותי על תקציב זה (רות בן ישראל, בטחון סוציאלי (תשס"ז-2006) (האוניברסיטה הפתוחה) כרך ג' עמ' 1131 ואילך, להלן: בן ישראל/בטחון סוציאלי).

ככל שמדובר בפנסיה תקציבית, הרי שיש להצביע על הסכם של אימוץ הסדר כזה, שהוא לכשעצמו מאפיין את המגזר הציבורי ולא המגזר הפרטי, וכן לאור העובדה כי כבר בתחילת 1999 היה מעבר מהסדרי פנסיה תקציבית לצוברת גם בשירות הציבורי, וזה הלך והתרחב גם בנוגע לעובדי הרשויות המקומיות (בן ישראל/בטחון סוציאלי, שם עמ' 1179). בנסיבות אלה די בעובדה שלא היה כל הסכם בין המעוררת כמעביד לבין המנוח כעובד, בין הסכם ישיר ובין בדרך של אימוץ הסכם אחר קיים, כדי לדחות את הטענה.

נוסיף לכך את הנתונים כי בדוחות שהגישה המעוררת לא צוין כי מתבצעים תשלומים במסגרת פנסיה.

ראשית, משבחר מעביד פרטי להעניק לעובדו פנסיה תקציבית, סביר להניח כי ידאג לבצע הפקדה לחשבון נפרד כדי להבטיח את זכויותיו של אותו עובד, שהרי מעביד פרטי שונה הוא מרשות ציבורית, לעניין הבטחת אותה פנסיה שאכן תגיע בסופו של דבר לעובד. שנית, אפילו אם נניח כי המעוררת העלתה את הטענה בדבר סיווג התשלומים כפנסיה, עוד בשלב ההשגה, אין בה כדי לשנות את העובדות הנדרשות, כדי ליצור תשתית ראייתית נדרשת לצורך קביעה כאמור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

ועוד, אינני מקבלת את הטענה, כי הסימון כסעיף קצבתי לא התאפשר בשל התוכנה. לא מן הנמנע כי התיקון ייעשה בכתב, או כי תצורף הערה לעניין זה, במסגרת הגשת הדוחות הנדרשים, כמו למשל תחת סעיף ההתחייבויות במאזן.

יתר על כן, אין בדיווח על מועד הפסקת עבודתו של המנוח לכשעצמו, שנעשה לטענת המערערות למשיב, כדי לשנות את סיווג המשך התשלומים שבוצעו למנוח, ולהפכם מסיווג של שכר עבודה לסיווג של פנסיה;

המערערות דיווחה בטופס 106 כי הכנסותיו הן בגדר משכורת, אחר כך גם דווח בדוחות האישיים של המנוח בנוגע לשנות המס שבערעור, והטענה כי הדבר נוגע, כאמור, ל"אילוץ טכני", אין לקבלו ואני מורה על דחייתו.

דיווח מקביל בכמה מסמכים כי מדובר בתשלום של "משכורת" משקלו עולה על עדות בעל-פה, הסותרת רישום כזה.

נציין עוד, כי טענה בדבר תשלומי הפנסיה החל מספטמבר 2000 אינה עולה בקנה אחד עם העובדה שבשנת 2003 שילמה החברה פיצויי פיטורין למנוח, ואף לא הוצגה כל ראיה על הסכמתו של המנוח לדחות את מועד קבלת פיצויי הפיטורין.

אעיר עוד, שטענות אלה שעלו על ידי המשיב, והנסמכות על עובדות שהובאו גם מטעם המערערים עצמם, אינן בגדר שינוי חזית, אלא טענות הנוגעות להסקת מסקנות ו/או טענות משפטיות שניתן להעלותן לאור התשתית הראייתית הקיימת.

אשר על כן, דין הטענה בנוגע לסיווג התשלומים כפנסיה, נדחית אף היא.

התנהלות המשיב כבסיס להטלת הוצאות:

49. המערערים סבורים כי מתן הודעת המשיב כי הוא חוזר בו מטענותיו ביחס לחוב המערערות ל"חב' עין הגליל", ומוכן לקבל את דיווח המערערות בדבר מחילת חוב של המערערות ל"חב' עין הגליל" בסך של 2,030,000 ש"ח, לאחר שהשומה הוצאה, על אף שהחברה טענה כך כבר בשלב השומתי, ואף הציגה נתונים ראייתיים לעניין זה, אינה תואמת התנהלות תקינה של רשות מינהלית.

הוא הדין בנוגע לטענת ההתיישנות שהועלתה על ידי המערערות והמתייחסת לשומה שהוציא המשיב למנוח לשנות המס 1999-2002, במסגרתה טען המשיב כי אין להכיר למנוח בפטור לפי סעי' 59(5) לפקודה, ביחס לכל שנות המס שבערעור מבלי להבחין את שנות המס 1999-2000. גם במקרה זה, העלתה המערערות באמצעות ר"ח אברדם מטעמה, כבר בשלב ההשגה את טענתה בדבר התיישנות של נישום שנפטר, לתקופה מוגבלת של 3 שנים בלבד,



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

ולכן ברור היה כי בנוגע לשנים 1999 ו-2000 חלה ההתיישנות, והיה מקום לקבל את הערעור על הסף.

רק בפתח הדיון בערעור בישיבה ביום 13/5/09 חזר בו המשיב מטענותיו בנוגע לעסקת עין הגליל, וכן ניתנה הסכמה לעניין טענת ההתיישנות. המערערים ביקשו ליתן לזה ביטוי לפחות בנושא חיוב המשיב ב"הוצאות לדוגמא בגין התנהלות מעין זו". לא מצאתי התייחסות לנושא בסיכומי המשיב. ככל שיידרש, יינתן לכך ביטוי מסוים בשיעור ההוצאות שייפסקו.

התוצאה:

50. אשר על כן, אני מורה כמפורט להלן:
 - (1) בהתבסס על הסכמת הצדדים הערעור בנוגע לעסקת עין הגליל התקבל.
 - (2) בהתבסס על הסכמת המשיב מתקבלת טענת ההתיישנות **בתיק המנוח** בנוגע לשנות המס 1999-2000 לפי סעי' 120 לפקודה (שומת הכנסתו של נפטר) ולכן השומה שהוצאה מתייחסת אך ורק לשנות המס 2001-2002.
 - (3) מאחר שטענת ההתיישנות נתקבלה לכלל שנת המס 2000, הרי שיש להתיר למערערת ניכוי בגין החודשים ינואר עד מאי 2001, כולל.
 - (4) בנוגע לסכום מענק הפרישה, יש לראות הסכומים ששולמו למשך התקופה של 9 חודשים בנסיבותיו המיוחדות של המנוח במקרה דנן (ספטמבר 2000 עד 31/5/2001), כמענק עקב פרישה, לפי סעי' 9(א7)(א), ובלבד שלא הוכר מענק עקב פרישה אחר, כאשר לעניין זה יש לראות את המשכורת הקובעת, המשכורת האחרונה ששולמה למנוח בחודש אוגוסט 2000, וכל זאת עד לתקרת הפטור כקבוע בפקודה.
 - (5) הנושאים האחרים שבערעורים בכלל התיקים, נדחים.
 - (6) לאור התוצאה אליה הגעתי, ובהתחשב בטענות המערערת לעניין המועד בו נתקבלו טענותיה בנושא עין הגליל ובנושא ההתיישנות, אני מחייבת את המערערים ביחד ולחוד לשלם למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 20,000 ש"ח, בתוך 30 ימים מהיום.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 יולי 2011

ע"מ 705/05 חיים קליאוטה בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 783/05 יורשי המנוח קליאוט חיים ז"ל נ' פקיד שומה חדרה

המזכירות תמציא עותק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, י"א תמוז תשע"א, 13 יולי 2011, בהעדר הצדדים.

שולמית וסרקרוג, סגנית נשיא