



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1034/07 יורם באומן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

ע"מ 1061/08 גאון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 1314/07 בר מיכאל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 1035/07 ריבנאי גרשון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערערים

1. יורם באומן

2. שוני ריבנאי

3. מיכאל בר

4. משה גאון

ע"י ב"כ עוה"ד ד"ר אמנון רפאל

נגד

משיבים

1. פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

2. פקיד שומה גוש דן

3. פקיד שומה תל-אביב 3

ע"י ב"כ עוה"ד אריק ליס מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5 לפני ערעורים על שומות שקבעו המשיבים למערערים לשנת המס 2002. ביום 26.12.2006 הוציא

6 המשיב 1 צו למערערים 1 ו-2 לפי סעיף 147(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961

7 (להלן: "הפקודה"). ביום 26.11.2007 הוציא המשיב 2 צו למערער 3 לפי סעיף 152(ב) לפקודה. ביום

8 22.1.2008 הוציא המשיב 2 צו למערער 4 לפי סעיף 152(ב) לפקודה. כל הצווים היו זהים במהותם,

9 מלבד סכומי ההכנסה והמס שנקבעו לכל אחד מן המערערים על פי מאפייניו האישיים.

10

11 השומות נשוא ערעור זה עוסקות כולן בשאלת גובה רווח ההון שצמח למערערים במכירת מניות

12 חברת ניצן השמיים בע"מ שבבעלותה (להלן: "חברת ניצן") לידי חברת באומן-בר-ריבנאי בע"מ

13 (להלן: "חברת באומן"), גם היא בבעלות המערערים.

14

15 הרקע העובדתי

16 1. חברת ניצן, אשר עוסקת במתן שירותי פרסום ויעוץ, הוחזקה עד ליום 15.6.2002 על ידי

17 המערערים בחלקים שווים, כך שכל אחד מהם החזיק ב- 24.5% מהון מניות החברה, ויתרת 2%

18 מהון המניות הוחזק על ידי מר אורי מועלם בנאמנות עבור מר ליאור עמית. חברת באומן, אשר

19 עוסקת במתן שירותי פרסום, הוחזקה גם היא על ידי המערערים ועל ידי מר אורי מועלם, כפי שיעור

20 חלקם בחברת ניצן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1034/07 יורם באומן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

ע"מ 1061/08 גאון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 1314/07 בר מיכאל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 1035/07 ריבנאי גרשון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

- 1 2. ביום 15.6.2002 נמכרו כל מניות חברת ניצן לחברת באומן. תמורת המכירה נקבעה על סך של
2 37,879,596 ₪, בהתאם להערכת שווי שנעשתה לחברת ניצן על ידי רו"ח יוסי סימן טוב, על בסיס
3 שיטת השווי הנכסי (להלן: "הערכת השווי"). בהתאם, המערערים דיווחו על רווח הון אשר כולו
4 מהווה רווחים ראויים לחלוקה, כמשמעות המונח בסעיף 94 לפקודה, החייבים במס בשיעור 10%
5 בלבד.
6
- 7 3. ביום 16.9.2003 נחתמו "הסכם בעניין שומת מס הכנסה" (להלן: "הסכמי השומה") בין המשיב 1
8 לבין חברת באומן, חברת ניצן וחברת חילזון השמים בע"מ (להלן: "חברת חילזון"), גם היא חברה
9 הקשורה למערערים כאן. בהסכמי השומה הוסכם כי יוקדם מועד ההכרה בחלק מהכנסות חברת
10 באומן, כך שלהכנסתה המוצהרת לשנת המס 2002 יתווספו הכנסות שדווח על ידה בשנת המס 2003,
11 כי הכנסותיה של חברת ניצן לשנת המס 2002 יהיו הכנסותיה המוצהרות, כי הכנסותיה של חברת
12 חילזון לשנת המס 2002 יהיו הכנסותיה המוצהרות וכי לעת מכירת מניות חברת חילזון יושת מס
13 בשיעור 25% (ולא 10%) על יתרת הרווחים הראויים לחלוקה לסוף שנת 2002. סמוך לאחר חתימת
14 הסכמי השומה בין הצדדים, התקבלו הצהרותיהם של המערערים 1 ו-2 ושומתם שודרה כ"שומה
15 01", כלומר נתקבלה כמוצהר על ידי הנישומים.
16
- 17 4. ביום 26.12.2006 פתח הגורם שהוסמך על ידי המנהל את שומתם של המערערים 1 ו-2 לפי סעיף
18 147(א) לפקודה. ביום 26.11.2007 הוציא המשיב 2 צו למערער 3 לפי סעיף 152(ב) לפקודה. ביום
19 22.1.2008 הוציא המשיב 2 צו למערער 4 לפי סעיף 152(ב) לפקודה. בשומות אלו חלקו המשיבים על
20 רווח ההון והרווחים הראויים לחלוקה שחושבו על ידי המערערים. לגישת המשיבים, נפלה טעות
21 בהערכת השווי, כאשר עיקר ביקורת המשיבים ממוקדת כלפי השווי שנקבע לשטרי הון שבבעלות
22 החברה, שהינו שווי נמוך ב-8,316,913 ₪ משווים המאזני. לחילופין, קבעו המשיבים כי יש לבצע
23 הערכת שווי בהתאם לשיטת מכפיל הרווח הנקי, ולא בהתאם לשיטת השווי הנכסי. בנוסף, קבעו
24 המשיבים כי לא היה מקום להקדים את הכנסות חברת ניצן בסך 5,000,000 ₪ משנת המס 2002
25 לשנת המס 2001 באופן אשר מקטין את הרווחים הראויים לחלוקה בגין המכירה. לחילופין, קבעו
26 המשיבים כי כל עסקת מכירת מניות ניצן לחברת באומן היא עסקה מלאכותית, כמשמעות המונח
27 בסעיף 86 לפקודה.
28
- 29 החלטת המנהל לפתוח את שומת המערערים 1 ו-2 הובילה את חברת באומן להגיש תביעה כנגד
30 המשיב 1 (ת"א 1071-08, באומן בר ריבנאי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1, מיסים כד/4-ה-221
31 [אוגוסט 2010]), להלן: פסק דין באומן), בה נטען כי פתיחת השומה מהווה הפרה יסודית של הסכמי
32 השומה, מאחר שהסכמי השומה מהווים מכלול אחד של הסכמים אשר כלל גם הסכמות בעל פה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1034/07 יורם באומן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

ע"מ 1061/08 גאון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 1314/07 בר מיכאל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 1035/07 ריבנאי גרשון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 בנוגע לשומות הנישומים היחידים. טענת חברת באומן נדחתה שם על ידי, תוך שקבעתי כי לא
2 השתכנעתי כי שומות היחידים היוו חלק ממכלול ההסכמים שנחתמו בין המשיבים לבין החברות.
3 חברת באומן ערערה על פסק הדין לבית המשפט העליון, אך חזרה בה מערעורה לנוכח המלצות
4 המותב שם (ע"א 3598/10 באומן בר ריבנאי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1, ניתן ביום 14.4.2011
5 [פורסם בנבו]).

6

7

8

טענות המערערים

9 5. המערערים טוענים כי לא נתקיימו במקרה דנא התנאים המקנים למנהל את הסמכות לקבוע את
10 שומות המערערים 1 ו-2 בצו לפי סעיף 147(א) לפקודה, וכן הם הצביעו על שורה של פגמים שנפלו
11 לטענתם בהליך פתיחת השומות. המערערים חוזרים על הטענה שנדחתה בפסק דין באומן, כי
12 הסכמי השומה עם החברות כללו הסכמות גם בנוגע לשומות המערערים, ולכן הם טוענים כי קיים
13 נטל מוגבר להוכיח כי פתיחת השומה לפי סעיף 147(א) הייתה מוצדקת בנסיבות. המערערים טענו כי
14 נימוקי השומות אינם מגלים הצדקה לשימוש בסמכות לפי סעיף 147(א) לפקודה, כי לא התקיימה
15 הוראת סעיף 147(ג) לפקודה בדבר שימוע לפני המערערים טרם פתיחת השומות, וכי פתיחת השומות
16 מהווה פתיחה באופן סלקטיבי בלבד של תניות מסוימות בהסכם השומה שנחתם לכאורה מול
17 המערערים 1 ו-2. באשר למערערים 3 ו-4, נטען כי מייצגיהם הסתמכו על הסכמי השומה שנחתמו
18 לכאורה עם המערערים 1 ו-2, ולכן אין מקום לקבוע להם שומה שונה.

19

20 6. לגופו של עניין, טוענים המערערים כי הערכת השווי של שטרי ההון הייתה נכונה. הערכת השווי
21 התבססה על כך ששטרי ההון ייפרעו בתשלומים שנתיים שווים לאורך 14 שנה ולטענת המערערים
22 כך אכן היה. לעניין חישוב הרווחים הראויים לחלוקה, טענו המערערים כי אין לקבוע את יתרת
23 הרווחים הראויים לחלוקה דרך שומות המערערים, אלא כי הדבר צריך להיעשות דרך שומתה של
24 חברת ניצן. עוד נטען כי הקדמת הכנסות חברת ניצן נעשתה בכדי להציג את הכנסות ניצן על בסיס
25 מצטבר ולא על בסיס מזומן, כפי שחברת ניצן נדרשה על ידי המשיב 1. לעניין טענת המלאכותיות
26 טענו המערערים כי קיים טעם מסחרי ביסוד ההחלטה למכור את מניות ניצן לחברת באומן, והוא
27 ריכוז החזקות המערערים בחברה אחת לקראת מכירת המניות לצד שלישי.

28

29

דיון והכרעה

30 7. בראשית הדברים יובהר כי מרבית טענות המערערים בנוגע לפגמים שנפלו בדרך הפעלת הסמכות
31 לפי סעיף 147 הועלו כבר במסגרת בקשה מקדמית של המערערים לקבלת הערעורים על אתר,
32 שהוגשה ביום 7.1.2008. ביום 1.6.2008 החלטתי כי טענות המערערים בעניין זה נדחות, אך **תשמר**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1034/07 יורם באומן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

ע"מ 1061/08 גאון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 1314/07 בר מיכאל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 1035/07 ריבנאי גרשון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 למבקשים הזכות לתקוף את עצם פתיחת השומה". למרות ההחלטה שניתנה בעניין, החליטו
2 המערערים לחזור ולהאריך בסיכומיהם בטענות בדבר זכות השימוע שלטענתם נשללה מהם, ובדבר
3 היעדר פירוט הנימוקים לפתיחת השומה לפי סעיף 147 במסגרת נימוקי השומה. איני רואה מקום
4 להרחיב מילים מעבר לנאמר בהחלטתי מיום 1.6.2008, אשר דחתה כבר את טענות המערערים
5 לעניין זה.

6
7 8. המערערים עוד טענו כי הסכמי השומה כללו גם הסכמות בעל פה ביחס לשומות המערערים 1 ו-2,
8 וכי פתיחת שומות המערערים בצו לפי סעיף 147 מהווה פתיחה באופן סלקטיבי של תניות מסוימות
9 בהסכם שומה. בפסק דין באומן קבעתי כי לא הוכח שהסכמי השומה עם החברות היוו הסכם כולל,
10 אשר התייחס גם לנישומים היחידים:

11 "... בין הצדדים כאן לא נטען כי התקיימה כל חלופת מכתבים או תרשומות בעניין
12 שומות היחידים, בטרם כריתת ההסכמים עם שלוש מהחברות בקבוצת באומן בר.
13 גם במהלך כריתת ההסכמים לא הועלתה על הכתב כל הסכמה, מפורשת או
14 עמומה, בעניין שומות היחידים ולמותר לציין שהסכמה שכזו לא נחתמה מעולם על
15 ידי נציגו של הנתבע (על חשיבות תיעוד הדיונים בפני פקיד השומה והסכמות
16 הצדדים ראה גם בבש"א 6480/07 ד"ר יוסף שגב נ' פקיד שומה ת"א 3 (ניתן ביום
17 31.7.07)). כאמור, הנטל להוכחת ההסכמה שבין נישום ובין פקיד השומה קשה
18 הוא, על אחת כמה וכמה כשההסכמה הנטענת בין נישום ופקיד שומה אחד
19 מחייבת פקיד שומה אחר שכלל אינו צד לאותה הסכמה נטענת שבעל פה.

20
21 מבלי לחוות דעה על שהתרחש במקרה שלפני שכן טענותיה של התובעת לא הוכחו,
22 יש לשוב ולהדגיש כי נישום אינו יכול להיבנות מרמזי דברים, מהסכמות
23 שבשתיקה או מקריצת עין ואף לא מהסכמות שבעל פה, כל עוד לא הועלו על הכתב
24 ונחתמו בידי שני הצדדים. אדגיש בהקשר זה כי לבד מרו"ח מועלם שטיפל
25 בענייניה, לא טרחה התובעת לזמן מי מטעמה או מי מהיחידים לאשש את גרסתה
26 בדבר ההסכם הכולל שחלקו בכתב וחלקו בעל-פה. בנסיבות אלו לא עלה בידי
27 התובעת לשכנע כי ההסכם שנכרת עימה ולצידו שני הסכמים נוספים המתייחסים
28 לשתי חברות נוספות בקבוצת באומן בר מהווים "מכלול אחד שלם" של הסדר
29 הכולל גם חברות נוספות בקבוצת באומן בר וכן את היחידים בעלי השליטה
30 בקבוצה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1034/07 יורם באומן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

ע"מ 1061/08 גאון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 1314/07 בר מיכאל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 1035/07 ריבנאי גרשון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 למעלה מזו, בתובענה זו מתבקשת הצהרה בדבר בטלותו של ההסכם. לאור טענת
2 התובעת כי המדובר ב"הסכם כולל" היה עליה לצרף לתביעתה גם את ניצן, חילזון,
3 היחידים, וכן חברות נוספות בקבוצה אשר לטענת רו"ח מועלם היו שותפות
4 להסכם זה ושמותיהן לא פורטו בכתב התביעה או בעדותו. התובעת לא עשתה כן
5 וכפי שהעידה רו"ח באום, חב' חילזון כלל לא פנתה לנתבע בקשר עם שומתה לשנת
6 2002 לאחר שנחתם ההסכם בעניינה."

7
8 9. כאמור, בפסק דין באומן נקבע כי לא הוכח כי הסכמי השומה לא היוו חלק מהסכם כולל. משכך,
9 הדרך הייתה פתוחה לכאורה בפני המערערים כאן, אשר לא היו בעלי הדין בפסק דין באומן, להציג
10 ראיות או עדויות נוספות אשר יתמכו בתיאוריית "ההסכם הכולל". גם 'בסיבוב שני' זה לא צלחו
11 המערערים להוכיח טענתם. בערעור דנא לא הוצגה כל ראיה נוספת אשר עשויה הייתה לתמוך
12 בתיאוריית "ההסכם הכולל" של המערערים. לאור זאת, פתיחת שומות המערערים בצו לפי סעיף
13 147 אינה מהווה פתיחה של תניות במסגרת הסכם שומה.

14
15 10. המערערים טוענים כי לא התקיימה בעניינם עילה המצדיקה פתיחת השומה: בחלוף השנים
16 השתנה הגישה בפסיקה לגבי אופי הסמכות הנתונה למנהל לפי סעיף 147. בעבר פורשה סמכות זו
17 באופן רחב יחסית, ונקבע כי המגבלה המהותית היחידה הקבועה בסעיף 147 היא מגבלת
18 ההתיישנות, ולפיכך המנהל רשאי להפעיל סמכותו גם במקרים "שבהם ידע פקיד השומה את כל
19 העובדות, אך טעה מבחינה משפטית או סתם לא מילא את חובתו" (ע"א 264/64, יהושע בן ציון
20 ואליהו מירון, עורכי דין, נ' פקיד השומה, תל אביב 4, פ"ד יט(1) 246, 248). גישה זו, שגובשה לפני
21 כיוכל שנים, אינה נהוגה עוד בשיטתנו, אלא היא הוחלפה בגישה המקנה משקל נכבד לאינטרס
22 ההסתמכות של הנישום. לאור זאת נקבע כי את "סמכות הנציב לפתוח שומה על פי סעיף 147 יש
23 לפרש בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות" (ע"א 976/06, דן מרום נ' נציבות מס
24 הכנסה, מיסים כב/6 ה-77 [דצמבר 2008], להלן: הלכת מרום).

25
26 11. ברם, הלכת מרום אינה קובעת כי פתיחת השומה לפי 147 תיעשה אך ורק במקרים של גילוי
27 עובדות חדשות, אלא כי פתיחת השומה תיעשה לאור איזון בין אינטרס ההסתמכות של הנישום לבין
28 השיקולים והאינטרסים הציבוריים עליה אמונה הרשות:

29 "את האיזון יש לבצע על רקע כלל הנסיבות, ובהן אינטרס ההסתמכות של הנישום
30 על סופיות השומה, הנזק שנגרם לנישום או שעלול להיגרם לו כתוצאה מפתיחת
31 השומה, מהותו של האינטרס הציבורי שאנו מבקשים לקדם, וכמובן נסיבות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1034/07 יורם באומן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

ע"מ 1061/08 גאון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 1314/07 בר מיכאל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 1035/07 ריבנאי גרשון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 פתיחת השומה המבוקשת. במהותו איזון זה הינו אותו איזון שנקבע בעבר על ידי
2 בית המשפט בנוגע לשינוי החלטה מינהלית".

3
4 12. ככלל, קיימים מספר שיקולים שעל בית המשפט לשקול בבואו לאזן בין אינטרס ההסתמכות של
5 הנישום לבין האינטרס הציבורי בפתיחת השומה. ראשית, יש לייחס משקל למידת ההסתמכות של
6 הנישום על השומה שהוצאה לו. כך, בית המשפט ייטה פחות לאשר פתיחת שומה בהסכם אשר
7 מייצג פשרה בין הנישום לבין פקיד השומה (ראו: ע"א 7726/10, מדינת ישראל נ' איתמר מחלב,
8 מיסים כו/6 ה-65 [דצמבר 2012], להלן: פרשת מחלב). מנגד, יש להתחשב בהיקף הנזק שנגרם
9 לקופה הציבורית, דהיינו ככל שסכום המס נשוא הטעות רב יותר כך ייטה בית המשפט למנוע פגיעה
10 בציבור כולו בשל טעותו של פקיד השומה (ראו: עמ"ה 167/97, יגאל ארגוב נ' פקיד שומה ת"א 3,
11 מיסים יד/6 ה-130 [דצמבר 2000]; עמ"ה 609/02, אלה ר. הנדסת בניין והשקעות בע"מ נ' פקיד
12 שומה ירושלים, מיסים יח/2 ה-177 [אפריל 2004]). עוד יש לשקול את אופי המחדל שהוביל לטעות
13 בשומה. כך למשל, בית המשפט לא אישר פתיחת שומה לפי סעיף 147 כאשר הסיבה היחידה לטעות
14 בשומה היא כי פקיד השומה לא הפעיל סמכותו במסגרת סד הזמנים הקבוע בפקודה (הלכת מרום).
15 בהקשר זה גם אין חולק כי במקרים בהם השגיאה שנפלה בשומה נובעת מגילוי עובדות שהוסתרו על
16 ידי הנישום יש יותר נכונות להתיר פתיחת השומה. לבסוף, יש לבחון גם את מידת הפגיעה באפשרות
17 לגבות מס אמת ובאכיפה שוויונית ואחידה של חוקי המס (ראו: בש"א 9769/06, דהב מערכות
18 פיננסיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3, ניתן ביום 30.10.2007 [פורסם במיסים און-ליין];
19 בפרשת מחלב בית המשפט העליון התיר לפתוח שומה בהסכם לאור העובדה שההסכם מבטא
20 סטייה מהלכה פסוקה של בית המשפט העליון ופוגע באופן משמעותי באינטרס האכיפה האחידה של
21 חוקי המס). יצוין כי אין מדובר ברשימה סגורה של שיקולים או מקרים בהם ניתן להפעיל את
22 הסמכות לפי סעיף 147, וכאמור כל מקרה ייבחן לפי נסיבותיו.

23
24 13. מן הכלל אל הפרט. לאחר בחינת מכלול השיקולים שפורטו לעיל, השתכנעתי כי הסמכות לפתוח
25 את שומות המערערים 1 ו-2 לפי סעיף 147 הופעלה כדין במקרה דכאן. ראשית, הפגיעה באינטרס
26 ההסתמכות במקרה זה היא קלה יחסית לאור העובדה ששומות המערערים 1 ו-2 לא נקבעו בהסכם
27 עם פקיד השומה אלא נתקבלו כמוצהר. מנגד, סכום המס נשוא טעות המשיב 1 הינו גבוה יחסית
28 והנזק הצפוי לקופה הציבורית הינו רב. כמו כן, עסקינן במקרה זה במספר נישומים אשר נישומים
29 בפני פקידי שומה שונים. הסמכות לפי סעיף 147 נועדה בין היתר לשם קידום אחידות באופן החלת
30 דיני המס בין פקידי השומה השונים, וכך אכן נעשה במקרה דנא. גם אופי המחדל במקרה זה
31 מתאים להפעלת הסמכות לפי סעיף 147. המחדל של המשיב 1 במקרה זה אינו בכך שישב בחיבוק
32 ידיים באופן רשלני והניח לשומות להתיישן, אלא בכך שהפעיל שיקול דעת מוטעה בניתוח העובדות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1034/07 יורם באומן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

ע"מ 1061/08 גאון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 1314/07 בר מיכאל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 1035/07 ריבנאי גרשון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 שהובאו בפניו. לבסוף, יצוין כי המשיבים טוענים כי בחלוף השנים התברר כי המצג העובדתי שהוצג
2 למשיב 1 בעת אישור השומות הסתבר כשגוי. הערכת שווי חברת ניצן התבססה על ההנחה כי שטרי
3 ההון יפרעו ב-14 תשלומים שנתיים שווים, ובשנים העוקבות התחוויר לכאורה למשיבים כי שטרי
4 ההון לא נפרעו באופן זה. לאור זאת, קיימת סטייה לכאורה מהמצג העובדתי שהוצג בפניי המשיב 1
5 בעת אישור השומות. די בכל אילו להצדיק את פתיחת השומות.

6
7 14. לגופן של השומות, הצדדים לערעור חלוקים בשתי סוגיות – הערכת שווי חברת ניצן והקדמת
8 הכנסות חברת ניצן משנת 2002 לשנת 2001 באופן אשר הקטין את הרווחים הראויים לחלוקה.
9 באשר לשווי חברת ניצן, המערערים הציגו כאמור הערכת שווי שנעשתה לחברת ניצן בשיטת השווי
10 הנכסי בדיוני השומה. הערכת שווי זו הוצגה שנית כחוות דעת מומחה במסגרת הליך זה. בשיטת
11 השווי הנכסי שווי החברה נקבע על פי שווי נכסיה בניכוי שווי התחייבויותיה לפי הדוחות הכספיים.
12 הצדדים חלוקים בנוגע לשווי שנקבע בהערכת השווי לשטרי הון שהונפקו לחברת ניצן מחברה
13 קשורה. במאזן חברת ניצן הוצגו שטרי ההון בסך 28,075,198 ₪, בעוד בהערכת השווי נקבע שווים
14 בסך 19,758,285 ₪ בלבד. הפער האמור הוסבר בהערכת השווי כדלקמן:

15 **”שטרי ההון יוערכו לפי הערך הנוכחי ליום 31 בדצמבר 2001 בהתאם לתחזית**
16 **מועד פרעונם תוך שימוש בשיעור ריבית של 6% לשנה... לפי המידע שנמסר**
17 **מהנהלת החברה שטרי ההון יפרעו ב- 14 תשלומים שנתיים שווים, בתחילת כל**
18 **שנה, כל תשלום בסך 2,005,371 ש”ח.”**

19
20 15. המשיבים חולקים על הערכת השווי הן בפן העובדתי והן בפן המשפטי. בפן העובדתי המשיבים
21 טוענים כי שטרי ההון לא נפרעו ב-14 תשלומים שנתיים שווים וכי לא הייתה מלכתחילה כוונה כזו.
22 בפן המשפטי המשיבים טוענים כי לאור נוסח שטרי ההון והעובדה שהם ניתנים לפירעון בכל עת על
23 פי בקשת המחזיק, הוא חברת ניצן, הרי ששווי הנכון הוא למצער השווי המאזני שלהם.

24
25 16. ליאור עמית, מנהל הכספים של קבוצת החברות באומן-ריבנאי, העיד כי שטר ההון נפרע לאורך
26 14 שנים, וכי **”נכון להיום 11 שנים לאחר יצירתו של שטר ההון אנו רואים שהוא מתנהג בדיוק כפי**
27 **שחשבנו שהוא יתנהג”** (דיון מיום 29.1.2012, עמוד 7). עם זאת, העד לא הציג כל מסמך שמראה כי
28 אכן מידי שנה נפרע סכום של 2,005,371 ₪ בגין שטרי ההון. כמו כן, העד טען כי החישוב של מועדי
29 פירעון שטרי ההון נקבע בהתאם להסכם שכירות בין חברת באומן לבין החברה שהנפיקה את
30 השטר, אך ציין כי למיטב זכרונו אין התייחסות בהסכם השכירות הנ”ל לשטר ההון. העד גם לא
31 סיפק כל הסבר לכך שלא קיים כל הסכם כתוב בנוגע למועדי פירעון שטרי ההון, מלבד העובדה
32 שמדובר ב”**צדדים קשורים**” (דיון מיום 29.1.2012, עמוד 8). בדומה, גם חזי מועלם, רואה החשבון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1034/07 יורם באומן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

ע"מ 1061/08 גאון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 1314/07 בר מיכאל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 1035/07 ריבנאי גרשון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

- 1 של המערערים, ידע רק להעיד כי שטרי ההון ייפרעו תוך "משהו כמו 20 שנה" (דיון מיום 6.7.2009, עמדו 8), אך לא הציג כל מסמך בנוגע לאופן פירעון השטר בפועל. מנגד, רו"ח ענבל שני, רכזת מטעם
2 המשיב 1, העידה כי על פי דוחותיה הכספיים של חברת ניצן פירעון שטרי ההון לא נעשה בתשלומים
3 שנתיים שווים, וכי למעשה "יש שנים שזה נעשה בפירעון עם סטיה של 60 אחוז (מהפירעון הצפוי
4 לפי הערכת השווי, מ.א.)" (דיון מיום 29.1.2012, עמוד 11).
5
6
7 17. הנטל להוכיח כי שטרי ההון אכן נפרעו ב-14 תשלומים שנתיים שווים, כפי שנטען בהערכת
8 השווי, מוטל לפתחם של המערערים. בנקל יכלו המערערים להציג נתונים ממערכת הנהלת
9 החשבונות של החברות אשר יסתרו את טענת המשיבים. עם זאת, המערערים לא הציגו בפני בית
10 המשפט כל מסמך או נתון אשר יעיד על כך שאכן שטרי ההון נפרעו באופן הנטען. משלא עשו כן,
11 הדבר עומד לחובתם. לאור האמור, אני מקבל את עמדת המשיבים כי בפועל שטרי ההון לא נפרעו
12 באופן שבו נטען שייפרעו במסגרת הערכת השווי, קרי ב-14 תשלומים שנתיים שווים.
13
14 18. המשיבים מוסיפים וטוענים כי לאור תנאי שטרי ההון, בכל מקרה שווי שטרי ההון הינו למצער
15 שווים המאזני, ואין מקום להוון אותם אף לו שטרי ההון נפרעו בתשלומים ולא בתשלום יחיד.
16 במבוא לחוות הדעת נכתב כי "מטרת העבודה הינה להציג את החברה ולקבוע מחיר הוגן וסביר כפי
17 שהיה נקבע בין קונה מרצון למוכר מרצון ללא התייחסות לשיקולים זרים". לטענת המשיבים,
18 במקרה דנא המחיר שיסכים לשלם קונה מרצון עבור שטרי ההון הינו שווים המאזני.
19
20 19. בסעיף 1(ב) לשטרי ההון (מש/1) נקבע כי "החברה (מנפיקת שטר ההון, מ.א.) מתחייבת לשלם
21 לפי זרישה את סכום הקרן... החל מיום 2.6.2002 בכל עת עפ"י זרישה". יצוין כי שטרי ההון
22 הונפקו ביום 20.5.2002, בתוקף למפרע החל מיום 1.6.2001, כלומר כבר בחלוף מספר ימים מיום
23 הנפקת שטר ההון עמדה לרשות חברת ניצן הזכות לדרוש את הפירעון המיידי של הסכום הנקוב
24 בשטרי ההון. ההחלטה להעמיד את שטרי ההון לפירעון במספר תשלומים לאורך שנים היא החלטה
25 שנבעה מהיחסים המיוחדים שבין חברת ניצן לבין החברה הקשורה שהנפיקה את שטר ההון. ברי כי
26 שוויו "כפי שהיה נקבע בין קונה מרצון למוכר מרצון ללא התייחסות לשיקולים זרים" של שטר הון
27 הניתן לפירעון לאלתר הינו שוויו הנקוב של אותו שטר ההון. לאור האמור, אני מקבל את עמדת
28 המשיבים כי שווי שטרי ההון הינו שווים המאזני, דהיינו 28,075,198 ₪.
29
30 20. הסוגיה השנייה שבמחלוקת בין הצדדים היא הקדמת הכנסות חברת ניצן לשנת 2001. על פי
31 סעיף 94(ב) לפקודה, רווחים ראויים לחלוקה הינם "רווחים כאמור שנצטברו בחברה מתום שנת
32 המס שקדמה לשנת רכישת המניה עד תום שנת המס שקדמה לשנת המכירה שלה...". הקדמת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1034/07 יורם באומן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

ע"מ 1061/08 גאון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 1314/07 בר מיכאל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 1035/07 ריבנאי גרשון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

- 1 הכנסות בסך 5,000,000 ₪ משנת המס 2002, היא שנת מכירת מניות חברת ניצן, לשנת המס 2001,
2 היא שנת המס שקדמה לשנת המכירה, הגדילה לפיכך את הרווחים הראויים לחלוקה.
3
4 21. בשנות המס 2001 ו-2002 דיווחה חברת ניצן בדיווחיה למע"מ על הכנסות בסך 18 מיליון ש"ח ו-
5 13 מיליון ש"ח, בהתאמה. הכנסות אלו דווחו בגין תשלום מטעם חברת באומן לחברת ניצן בגין
6 שירותי ניהול שסיפקה לכאורה חברת ניצן לחברת באומן (כך לפי עדותו של רו"ח חזי מועלם מטעם
7 המערערים ביום 6.7.2009, בעמוד 13). בעבור שנת המס 2002 הנפיקה חברת ניצן שתי חשבוניות מס
8 בסך 10,000,000 ו-3,000,000 ₪ (מש/1 ו-מש/2). על גבי החשבוניות נרשם כי התשלום הינו בגין
9 "עלויות 5/2002" ו"עלויות 4/2002". לאחר הקדמת ההכנסות, עמדו הכנסות חברת ניצן בשנת 2001
10 על סך של 23 מיליון ש"ח ובשנת 2002 על סך של 8 מיליון ש"ח.
11
12 22. לטענת המערערים הקדמת ההכנסות על ידי חברת ניצן נעשתה בכדי להעמיד את ההכנסות
13 בשנת המס 2001 על "הסכום הנכון" (סעיף 81 לסיכומי המערערים), וזאת מאחר שחלק מהכנסות
14 חברת ניצן משתלמות בפועל רק בשנה העוקבת. לפי המערערים גובה דמי הניהול שגובה חברת ניצן
15 מחברת באומן נקבע לפי גובה ההכנסות בכל שנה בחברת באומן בגין עמלות היתר, שהינן התשלום
16 שמשלמת חברת פרסום בגין רכישת שטחי פרסום במדיות שונות עבור לקוחותיה. הואיל וגובה
17 עמלות היתר של חברות באומן לשנת 2001 נודע רק בשנת 2002, נוצר הצורך להקדים את ההכנסות.
18 לפי המערערים, בעשותה כך דיווחה חברת ניצן על בסיס מצטבר ולא על בסיס מזומן, כפי שנדרשה
19 על ידי המשיב 1. יצוין כי על פי נייר עבודה של רשות המיסים בקשר להכנסות חברת באומן (צורף
20 כנספח ה' לתצהירו של רו"ח חזי מועלם שצורף לבקשה המקדמית מטעם המערערים), נראה כי גם
21 לעמדת רשות המיסים חברת באומן נדרשה להקדים הכנסות בגין עמלות יתר שדווחו על בסיס
22 מזומן משנת 2002 לשנת 2001, כך שהכנסותיה בשנת 2001 יעמדו על סך של כ-23 מיליון ש"ח.
23
24 23. כאמור, על גבי החשבוניות שהוציאה חברת ניצן לשנת 2002 נכתב כי ההכנסה הינה בגין
25 "עלויות" לחודשים אפריל ומאי של אותה השנה. נקודת המוצא היא אם כך כי השירותים שהקנו
26 את הזכאות להכנסה אכן ניתנו על ידי החברה בשנת 2002. הנטל להוכיח כי ההכנסה האמורה בגובה
27 5,000,000 ₪ צמחה לחברת ניצן דווקא בשנת 2001 מוטל לפתחם של המערערים. איני סבור כי
28 המערערים הצליחו לעמוד בנטל זה.
29
30 24. רו"ח חזי מועלם העיד לגבי דמי הניהול של חברת ניצן, אך התקשה להסביר באיזה אופן נקבעים
31 דמי הניהול שמשולמים לחברת ניצן מחברת באומן:
32 "ש. בגין מה ניתנו (החשבוניות, מ.א.)?"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1034/07 יורם באומן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

ע"מ 1061/08 גאון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 1314/07 בר מיכאל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 1035/07 ריבנאי גרשון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

- 1 ת. עמלות ודמי ניהול שניצן השמיים גבתה מבאומן בר.
2 ש. האם יש הסכם בין ניצן-השמיים לבין באומן-בר בגין הסכומים המגיעים לניצן
3 השמיים?
4 ת. לא.
5 ש. האם יש מסמך כלשהו המפרט את דרך החישוב או כל נושא אחר הקשור
6 להתחשבות בין ניצן-השמיים לבאומן בר?
7 ת. לא."
8 (פרוטוקול הדיון מיום 6.7.2009, עמוד 11)
9 ובהמשך:
10 "ש. מתי התברר לכם שהסכום של 18 מיליון שגוי לשיטתכם?
11 ת. בדרך-כלל גובה עמלות היתר נקבע בחודשים הראשונים של השנה שאחרי, אני
12 מניח שאז החברה מצאה את המספר והגיעה לזה.
13 ש. מתי התברר, מאיפה הסכומים?
14 ת. אני לא יכול לדעת בדיוק, כי אני מקבל את החומר לביקורת כשהתמונה כבר
15 נתונה."
16 (פרוטוקול הדיון מיום 6.7.2009, עמוד 12)
17 ובהמשך:
18 "ש. על-פי החשבוניות ועל-פי מה שאמרת לנו, הזרמת הכספים מבאומן בר לניצן-
19 השמיים היא תמורת שירותים שניצן השמיים מספקת. מהם השירותים האלה?
20 ת. ניצן-השמיים נותנת שירותים של ניהול באמצעות בעלי המניות לבאומן בר.
21 ש. לניצן-השמיים אין שכירים?
22 ת. אין.
23 ש. איך נקבעים הסכומים שמועברים?
24 ת. בהתאם להחלטת ההנהלה. זה היה הסדר שהיה ידוע ומקובל גם על פ"ש כל
25 השנים.
26 ש. האם ידוע לך מה היו הפרמטרים שעל פיהם החליטה ההנהלה להעביר
27 סכומים לניצן-השמיים?
28 ת. לא בכל שנה ספציפית אבל לגבי 2002 הסברתי איך זה בוצע. לפי גובה עמלות
29 היתר.
30 ש. יש החלטת הנהלה בעניין?
31 ת. לא.
32 ש. נכחת בישיבת ההנהלה?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1034/07 יורם באומן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

ע"מ 1061/08 גאון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 1314/07 בר מיכאל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 1035/07 ריבנאי גרשון נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 ת. לא.

2 ש. ראית פרוטוקול שלה?

3 ת. לא."

4 (פרוטוקול הדיון מיום 6.7.2009, עמודים 13 – 14).

5
6 25. כאמור, העד לא ידע להסביר האם קיים אופן חישוב רגיל המשמש מידי שנה לקביעת דמי
7 הניהול להם זכאית חברת ניצן, אך טען כי בשנים 2001 – 2002 גובה דמי הניהול נקבע לכאורה לפי
8 عملות היתר. עם זאת, לא הוצגו כל מסמכים שתומכים בכך או שמציגים חישוב של דמי הניהול
9 בהתבסס על عملות היתר. חזי מועלם העיד כי הנהלת חברת ניצן קבעה את גובה ההכנסה שיש
10 להקדים לשנת 2001, אך לא ידע להעיד כיצד התקבלה ההחלטה או כיצד נקבעה ההכנסה
11 שהוקדמה. אציין כי גם העד ליאור עמית, מנהל הכספים של קבוצת החברות, ידע רק להעיד כי לא
12 קיים לידיעתו הסכם בנוגע לדמי הניהול לה זכאית חברת ניצן (פרוטוקול מיום 29.1.2012, עמוד 8).
13 לאור האמור, המערערים לא הצליחו להוכיח כי היה מקום להקדים את דמי הניהול בחברת ניצן
14 משנת 2002 לשנת 2001.

15
16 26. המערערים טענו גם כי אין מקום להתערב בקביעת הרווחים הראויים לחלוקה בחברת ניצן
17 במסגרת שומת המערערים, אלא במסגרת שומת החברה. אף טענה זו הועלתה בבקשה המקדמית
18 של המערערים ונדחתה כבר. ברם, המשיבים הודיעו כי ככל שייקבע כי חברת ניצן שגתה בכך
19 שהקדימה הכנסותיה, שומתה תתוקן בהתאם להוראות בית המשפט (סעיף 36 לתשובת המשיב 1
20 לבקשה המקדמית וסעיף 17 לסיכומי התשובה של המשיבים). לפיכך אני קובע כי שומות ניצן לשנים
21 2001 ו-2002 יתוקנו באופן שהכנסה בגובה 5,000,000 ₪ תועבר משנת המס 2001 לשנת המס 2002.

22 אחרית דבר

23 הערעורים נדחים, בכפוף לאמור בסעיף 26 בדבר תיקון שומות חברת ניצן לשנים 2001 – 2002.
24 המערערים יישאו בהוצאות המשיבים ובכללן שכ"ט עו"ד בסכום כולל של 50,000 ₪
25 ניתן היום, י"ז תמוז תשע"ג, 25 יוני 2013, בהעדר הצדדים.
26
27

28

29 מגן אלטוביה, שופט