

הנושא: העדר תשתית למכירת מוניטין של רואה חשבון

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו
מס' תיק: ע"מ 05-1228
בפני: כב' השופט מ. אלטוביה
המערער: אליהו רג'זאן, רו"ח
המשיב: פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ניתן ביום: 09.03.2010

העובדות:

1. המערער הוא רואה חשבון מאז 1955.
2. בשנת 1995 נחתם הסכם בין המערער לבין שותפות של רואי חשבון, ובינו לבין יחיד השותפות.
3. בהסכם הראשון בינו לבין השותפות והשותפים דובר במפורש על השתלבותו במסגרת השותפות, תוך העברת לקוחותיו לשותפות וקבלת שכרו בשיעור משכר הטירחה שייגבה.
4. בשנת 2000 נחתם הסכם נוסף בין המערער לבין השותפות שם נקבע, כי השותפות ואחד הלקוחות יעבירו למערער כל אחד 200,000 ש"ח. על סכום זה דיווח המערער כהכנסה הונית ממכירת מוניטין.
5. בשנת 2001 דרש המערער הוצאות משפטיות שהוציא בקשר לתביעה משפטית כנגד לקוח בנושא שאינו קשור לנ"ל.
6. בשנת 2005, לאחר שנדחה דיווחו ביחס למוניטין ונקבע, כי זו הכנסה פירותית, הגיש המערער השגה על השומה וכן בקשה לתיקון השומות לשנים 1995-1998 וביקש לקבוע, כי גם בהן ההכנסה מכוח ההסכם הראשון היא ממכירת מוניטין, וכי יש לסווג מחדש את הדיווח שביצע ביחס להסכם הראשון. את הנימוק העיקרי לאיחור תלה המערער בהלכת שרון, שבה נקבע לטענתו דין חדש בעניין המוניטין לבעלי מקצוע חופשי כרואה חשבון.
7. לטענת פקיד השומה, בשנים 1995-1998 מדובר בהכנסה פירותית כפי שדווח מלכתחילה, ובכל מקרה אין לקבל השגה על שומה עצמית המוגשת 4 שנים לאחר הדיווח.
8. על השומות לשנים 2000-2001, התקבולים בסך 400,000 ש"ח מקורם, לטענת פקיד השומה, בהכנסות פירותיות, ואין בהסכם השני כדי לשנות את אופיים לתקבולים הוניים ממוניטין. באשר להוצאות המשפטיות קבע פקיד השומה, שאין להתירן משום שלא מתקיים עקרון ההקבלה, וכל עוד אין הכנסה מהתביעה אין להכיר בהוצאה.

נפסק:

1. אין להתעלם מהשילוב שבין שני ההסכמים, בהם לא מוזכר כלל נושא המוניטין. על הנישום לשאת בתוצאות הנובעות מהצהרות בפני רשויות המס כהכנסות פירותיות ולא ממוניטין.
2. לדברים אלה משנה תוקף כאשר מדובר במערער שהוא רואה חשבון ותיק ומנוסה, הבקיא בדיני המס ומודע להשלכות הנובעות מדיווחיו וממצגיו לפקיד השומה, מקל וחומר כאשר ההסכמים נחתמו אל מול רואי חשבון שהגישו הצהרותיהם בהתאם.
3. הצהרת המערער על פירות ההסכם כהכנסה פירותית רגילה היא הודאתו בנכונות האמור בדו"ח, וכי אין המדובר בעסקת מכר מוניטין.
4. משעה שבחרו הצדדים לעצב את העיסקה כשותפות הביעו בכך את עמדתם, כי מהותה האמיתית של העסקה אינה עסקת מכר מוניטין, הן בעולם המעשה והן לצרכי מס. השותפות שדרשה את ההוצאה כפירותית, עמדה על כך כי אינה קונה את נכס המוניטין ההוני של המערער.
5. 'אני', טוען המערער במשמע, 'קרבת לתכנון המס של השותפות. למעשה מכרתי מוניטין'. נישום אינו יכול נישום לטעון להפעלת כלים אנטי תכנוניים במהופך שעה שיצר מצגים שהמשיב נסמך עליהם. זאת, הן בשל הסתמכות המשיב על המצגים שמציג הנישום והן בשל כך שספק אם צד לעיסקה למראית עין כלפי רשויות המס, פועל כך בתום לב.

6 פורסם: מיסים כד/2 (אפריל 2010) ה-24
נישום המניש דוח מתקן מפחית מהחשיבות שיש לייחס להצהרה שבדוח. הלכההמתירה תיקון בנקל של דוחות עלולה להוביל לזילות אותה הצהרה ראשונית. את האפשרות של תיקון דוח יש לייחד לאותם מקרים של טעות בתום לב, לטעות שאינה בבחינת טענות "בכדאיות העסקה", לשינוי במילייה הפיסקאלי, למשל בשל שינוי בעל תחולה רטרואקטיבית, ובאין מגבלה מפורשת בדין בקשר לכך.

7. אין לקבל כי הלכת שרון היא בבחינת "מהפך" שיכול לשמש את המערער כסיבה ראויה לשינוי גישתו בקשר עם מיסוי התקבולים הנובעים מהעסקה האמורה. הלכת שרון מכירה ביכולת למכור מוניטין אישיים אך מתנה את ההכרה בהיפרדות המוכר מן הממכר. לאור מבחן הנושא בסיכון הכלכלי במקרה הנדון, נמצא שהיפרדות זו לא נוצרה.

8. ביחס להוצאות המשפטיות, המערער לא הציג תשתית שתאפשר לביהמ"ש לקבוע את מהות התביעה וההוצאה תותר רק על פי עקרון ההקבלה.

הערעור נדחה והמערער חויב בהוצאות בסך 62,000 ש"ח.

עמ' 170

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 05-1228

בפני: כב' השופט מ. אלטוביה
המערער: אליהו רג'ואן, רו"ח
ע"י ב"כ עו"ד צ. קניגסבוך
נגד
המשיב: פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"י ב"כ עו"ד א. סמרה, פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

העובדות

המערער (להלן: "מר רג'ואן" או "המערער") הוא רואה חשבון בהשכלתו מאז שנת 1955 ומאז שנת 1962 היה בעליו של משרד לראיית חשבון (להלן: "המשרד"). ביום 15.8.1995 נחתם הסכם (נספח א' לנימוקי הערעור) (להלן: "ההסכם" או "ההסכם הראשון") בין מר רג'ואן לבין יונגרמן, גלבע, זילבר, רואי חשבון (להלן: "השותפות") וקובי זילבר ודוד גלבע (להלן: "השותפים").

במבוא להסכם נרשם כדלקמן:

"והואיל והשותפות, גלבע זילבר ורג'ואן מעוניינים לשתף פעולה עם משרד רג'ואן כְּ שרג'ואן ישתלב בעבודת השותפות לצורך ותוך כדי העברת לקוחות רג'ואן לטיפול במסגרת השותפות כמפורט בהסכם זה;

והואיל והשותפות והשותפים מעוניינים ומסוגלים לשתף פעולה עם רג'ואן ולקבל לטיפולם את לקוחות רג'ואן על פי התנאים המפורטים בחוזה זה;

והואיל ורג'ואן מעוניין להעניק לשותפות שירותי ראיית חשבון בהיקף ועל פי התנאים כמפורט להלן;

והואיל והשותפות מעוניינת לקבל מרג'ואן שירותי ראיית חשבון על פי התנאים כמפורט להלן" (ההדגשות אינן במקור - מ.א.).

בסעיף 4 להסכם נקבע כי מר רג'ואן יעביר לשותפות את הציוד במשרדו.

בסעיף 5 נקבע כי עובדי המשרד יפוטרו עד ליום ה-1.9.1995 (להלן: "המועד הקובע") ומר רג'זאן ישא בעלויות הפיטורין.
פורסם: מיסים כד/27 (אפריל 2010) ה-24

עמ' 171

בסעיף 6 נקבע כי מר רג'זאן יעביר את לקוחותיו לטיפול השותפות ויודיע ללקוחות על כך במשך תקופה שלא תעלה על שנתיים מהמועד הקובע. עוד נקבע כי החל מהמועד הקובע ימשיך מר רג'זאן לעבוד באופן ישיר ואישי מול הלקוחות ובסיוע עובדי השותפות.

בסעיף 7 נקבע כי החל מהמועד הקובע, הכנסות מלקוחות המשרד, מלבד אלו שהורגו, יהיו שייכות לשותפות. במידה ושכר הטרחה ייגבה ע"י מר רג'זאן, הוא יעבירן לשותפות.

בסעיף 8 נקבע כי מר רג'זאן ימסור לשותפות את רשימת לקוחותיו למועד הקובע, בתוספת פרטים לגבי הדו"ח השנתי האחרון שהוגש לרשויות המס ויתרת חובו של הלקוח. כמו כן יפרט מר רג'זאן את המקדמות שיקבל מלקוחותיו עד למועד הקובע בגין עבודות שטרם יושלמו במועד הקובע.

סעיף 9.1 מסדיר את התשלומים בין מר רג'זאן לבין השותפות לאחר המועד הקובע. בארבע השנים החל מהמועד הקובע (ההדגשה אינה במקור), יקבל מר רג'זאן:

1. 37.5% משכר הטרחה שייגבה בפועל מלקוחות המשרד בגין הכנת 4 דו"חות שנתיים לרשויות המס או לכל רשות אחרת.
2. 37.5% משכר הטרחה שייגבה בגין עבודות חריגות שיעשו עבור לקוחות המשרד.
3. 21% משכר הטרחה שייגבה בפועל מלקוחות המשרד עבור הכנת טיוטות תשקיף (לרבות עריכת הטיטות והדו"חות הכספיים המצורפים אליהן) תוך 7 שנים שתחילתן במועד הקובע.
4. 10.5% משכר הטרחה שייגבה בפועל מהלקוחות שיצטרפו לאחר המועד הקובע על פי הפנייה של רג'זאן ולאחר הסכמה בכתב של השותפות (להלן: "הלקוחות החדשים") עבור תשקיפים שיפורסמו תוך 7 שנים שתחילתן במועד תחילת הטיפול בלקוח.
5. 18.75% עבור הכנת 4 דו"חות כספיים שנתיים לכל אחד מהלקוחות החדשים וכן בגין תשלומי שכר טרחה שישולמו בגין עבודות חריגות שנעשו במשך 4 שנים החל ממועד הטיפול בלקוח.

הצדדים קבעו גם מנגנון התאמה באשר לשיעורים משכר הטרחה שתהיה חייבת השותפות למר רג'זאן במקרה וההכנסות מלקוחות המשרד לא יגיעו לרף מסוים, וכן מנגנון הפוך למקרה שההכנסות יעברו את הרף. כן סוכם בין הצדדים אופן התחשבות במקרה שחלק מלקוחות המשרד לא ימנו את השותפות כרואי החשבון שלהם.

סעיף 9.3 קובע כי מר רג'זאן יהיה זכאי לבדוק את כרססת לקוחות המשרד ולקוחות השותפות. כמו כן קובע הסעיף כי השותפים ורג'זאן יכינו תוך 90 יום מיום הרבעון הרביעי של כל שנה פירוט של סטאטוס הלקוחות המועברים והלקוחות החדשים, פירוט של כל התשלומים שנתקבלו מהם, תכניות עבודה לשנה העוקבת ואומדן התקבולים הצפויים בשנה העוקבת.

עמ' 172

סעיף 9.4 קובע כי התשלומים המפורטים בסעיף 9.1 יישארו בתוקפם גם במקרה של פטירתו של מר רג'זאן לפני התקופה האמורה וישולמו לרעייתו ואם חס וחלילה לא תהיה בחיים, לילדיו.

עוד קובע סעיף 9.4 כי במקרה של המחאה, הסבה, העברה ו/או שיעבוד של זכויות השותפות והשותפים לקבלת שכר טרחה מלקוחות המשרד - לא יהיה בכך כדי לפגוע בהתחייבותם לשלם למר רג'זאן את חלקו בשכר הטרחה שנקבע בסעיף 9.1. כן קובע הסעיף פיצוי לרג'זאן במקרה שייגרם לו נזק כתוצאה מההסבה.

סעיפים 9.5-9.6 ו-9.8-9.9 קובעים כי **מר רג'ואן יעניק שירותי ראיית חשבון לשותפות בהיקף של 22.5 שעות שבועיות כקבלן עצמאי וזאת לתקופה שסופה שלוש שנים מהמועד הקובע.** בגין השירותים ישולם למר רג'ואן שכר טרחה של 64 ש"ח לשעה.

סעיף 9.10 קובע כי השותפות והשותפים לא יוכלו לבטל את ההתקשרות לקבלת שירותי ראיית חשבון עם מר רג'ואן וישלמו לו את הסכומים בגין שירותי ראיית החשבון למעט אם לא העניקם מסיבה התלויה במר רג'ואן בלבד.

סעיף 9.13 קובע כי **מר רג'ואן מתחייב לדווח על כל הכנסותיו על פי חוזה זה לרשויות מס הכנסה כהכנסה רגילה.**

סעיף 10 קובע כי **מר רג'ואן לא יתחרה בשותפות במהלך תקופת ביצוע התשלומים ולמשך תקופה של 3 שנים לאחר מכן.**

ביום 27.12.2000 נחתם הסכם נוסף (להלן: "**ההסכם השני**") בין מר רג'ואן לבין השותפות (נספח ג' לנימוקי הערעור) בו נקבע כי זו תעביר לו סכום של 200,000 ש"ח וכי חברת ירוקום תעביר למר רג'ואן סכום זהה.

על סכום של 400,000 ש"ח דיווח המערער בתאריך 13.4.2003 בדו"ח לשנת 2001 כרווח ממכירת מוניטין. המשיב הוציא שומות ביום 29.11.04 כשהוא מסווג את התקבולים האמורים כהכנסת פירות "רגילה" ומקדים את מועד קבלת סכום של 200,000 ש"ח משנת 2001 לשנת 2000.

ביום **4.1.2005** הגיש מר רג'ואן לפקיד שומה תל אביב 1 בקשה להשגת על השומות לשנים 1999-2001 וכן בקשה לתיקון שומות לשנים 1995-1998 (נספח ו' לנימוקי הערעור).

המחלוקת

בבקשה לתיקון השומות לשנים 1995-1998 מבקש המערער כי הכנסותיו שהגיעו מן השותפות מכוח ההסכם הראשון (שאינן תשלומים לפי שעות או תשלומים מלקוחות שלא טופלו במסגרת השותפות) יסווגו מחדש כמכירת מוניטין. בדו"ח לשנת 2000 שהגיש המערער למס הכנסה ביום 4.4.00 (מש/1), מצרף המערער מאזן בו מופיעה טבלה "פירוט ההכנסות משכר טרחה" לשנים 1999-2000.

עמ' 173

בטבלה, מסווג רג'ואן את כל ההכנסה מהשותפות **כשכר טרחה**. כמו כן מופיעות הכנסות מעוד מספר לקוחות, ביניהם מחברת ירוקום.

לשנים 2000 ו-2001 מבקש המערער כי פקיד השומה יכיר בסכומים של 200,000 ש"ח בכל שנה ככאלו שהתקבלו עבור מכירת מוניטין.

כמו כן, בשומה לשנת 2001 לא הכיר המשיב כהוצאה סכום של 80,300 ש"ח שהוצא עבור הוצאות משפטיות.

המשיב טוען כי המערער בדו"חותיו שלו דיווח על התקבולים הנובעים מהעסקה עם השותפות כעל תקבולים פירותיים לשנים 1995-2000 כולל שנת 2000.

באשר לשנים 1995-1998, טוען המשיב, חלף המועד המאפשר לפתוח את שומותיו של המערער.

באשר לשנת המס 1999, המערער הגיש השגה על שומתו העצמית, כ-4 שנים לאחר הגשת הדו"ח השנתי. בשל האיחור הרב בהגשת ההשגה, אין לקבל את ערעורו של המערער על השומה שקבע לו המשיב.

לשנים 2000 ו-2001 התקבולים ע"ס 200,000 ש"ח כל אחד, מקורם בהכנסות פירותיות שהפיק המערער מכוח ההסכם משנת 1995. אין בהסכם השני כדי לשנות אופים של התקבולים כפי שהצהיר עליהם בעבר המערער, קרי כתקבולים שבפירות.

פורסם: מיסים כד/2 (אפריל 2010) ה-24

באשר לתיאומי הוצאות משפטיות אשר נדרשו לשנת 2001, טוען המשיב לעקרון ההקבלה שבסעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה"). בשנות המס שבערער לא הצמיחה ההוצאה הכנסה שדווחה. על כן, המערער, המנהל את ספריו ומדווח בדו"חותיו על בסיס מזומן, רשאי לתבוע הוצאה זו בניכוי בשנת המס בה ידווחו התקבולים מהתביעה שבגינה נתבקשו ההוצאות המשפטיות. המשיב אינו חולק על זכותו בעתיד של המערער לתבוע ההוצאה, במועד שבו זו תצמיח הכנסה.

השנים נשוא הערער

בין המערער לבין המשיב ניטשה מחלוקת לגבי הסוגיה האם ביכולת המערער לערער על השומות שהוצאו לשנים 1995-1998 עפ"י הדו"חות שהגיש מכוח סעיף 131 לפקודת מס הכנסה ומאחר וחלפו ארבע השנים בהן ניתן היה לפתוח את השומות עפ"י סעיף 145(א)(2) לפקודה. למצער, חלף גם המועד לפתיחת השומות לפי סעיף 147 לפקודה, ככל שניתן היה לעשות שימוש בסעיף זה, לו היה פונה המערער בבקשה לנציב המס בבקשה לפתיחת השומות. מה גם וכאמור, שמדובר בשנים בהן התקבלו דו"חות המערער והשומות נקבעו על פי המוצאה.

במהלך דיון מקדמי ניתנה החלטה בה נקבע כי "שנות המס שבערער הן השנים שבהודעת הערער המקורית" (עמ' 5 לפרוטוקול). כך, בהמשך למצג שהוצג על יד בא כוח המשיב כי אין שנות המס האמורות כלולות בהודעת הערער.

עמ' 174

המערער ראה בהחלטה זו משום קביעה כי ניתן לדון בשומות שהוצאו לשנים 1995-1999, משום שבהודעת הערער מנה גם את השנים הללו ואף אגרת הבית המשפט שולמה בהתאם. אין פרשנות זו להחלטה האמורה, נכונה. אמנם טוב יותר היה, למנות באותה החלטה במפורש את שנות המס שבערער במקום להפנות להודעת הערער, אשר באותו מועד סברתי כי נתבקש תיקונה ומכאן הלשון "הודעת הערער המקורית" שננקטה, עם זאת הקורא את ההחלטה עד תומה מוצא כי עוד נאמר בה כי "כל טענה שיש למערער בקשר לשנות מס קודמות, עליו לפעול תחילה מול המשיב ויפנה לביהמ"ש ככל שימצא לנכון לאחר עמדת תגובת המשיב" (עמ' 6 לפרוטוקול מיום 29.3.06). ברי כי אין הכוונה לשנות מס קודמות שלא עלו כלל לדיון בפני. "שנות מס קודמות" הן שנות המס 1995-1999 שהן השנים שהמערער ביקש לשנות באיחור רב את דיווחיו לגביהן, והגיש בקשות במסגרת תיק זה בנוגע לכך כשאלו נדונות במהלך הדיון המקדמי.

מההחלטה במשולב עם הדברים שנאמרו במהלך הדיון באותו מועד, עולה בברור כי הכוונה היא כי הערער כולל את השנים שבהן הוצא צו בעקבות השגה. אחרת לא הייתי נדרש לביטוי "שנות מס קודמות". המערער היה נוכח באולם בעצמו בעת שהציג ב"כ המשיב את עמדתו (עמ' 4 ש' 25) ולא חלק על קביעת ב"כ המשיב בקשר עם שנות המס הכלולות בהודעת הערער (הגם שטעה ב"כ המשיב). בבסיס החלטתי האמורה עמדה תפיסתי כי הדרך "לפתוח" שומות 'סגורות' כבמקרה זה, שומות שהן אישור הדו"חות שהגיש המערער, מתחילה בפניה ובמועד, לפי סעיף 147 לפקודה. רק בעקבות הפעלת שיקול דעת נוסף מכוח סעיף זה מצד המשיב, יש מקום להעמיד שיקול הדעת לבחינת בית המשפט וראו סעיפים קטנים (ג) (ד) לאותו סעיף.

יוער כבר עתה, כי התוצאה אליה הגעתי בקשר עם טענות המערער לגופן, כפי שיפורט להלן, הייתה חלה ממילא על אותן שנות מס, באשר המחלוקת זהה וחולשת על כל השנים האמורות. אופיין של הכנסות שהתקבלו בידי המערער בכל השנים שהוא טען להן זהה, והן נובעות מאותה התקשרות חוזית עם השותפות והשותפים. על גבולות יכולתו של נישום לתקן דו"חותיו, נושא שמעלה המערער, אעמוד בהמשך.

טענות הצדדים

המערער טען כי התקבול הראשון על סך 200,000 ש"ח אשר התקבל מידי ר"ח קובי זילבר והתקבול השני על סך 200,000 ש"ח אשר התקבל מידי חברת יורוקום, התקבלו מכוח ההסכם השני עליו חתם בשנת 2000 עם השותפים ואשר מהווה תמורה נוספת בעבור מכירת המוניטין, מכירה אשר בוצעה בשנת 1995.

כל תקבוליו, במהלך השנים מאז כריתת ההסכם, אשר דווחו על ידו כהכנסה פירותית רגילה, הם למעשה הכנסה ממכירת מוניטין, כך המערער. מחלוקת זו שבין הצדדים היא ליבת הערער.

המשיב לא נכון היה להקבל את סיווג התקבולים בשנות המס שבערער, כמוניטין. המשיב נסמך, בין השאר, על כך פורסם: מיסים כד/2 (אפריל 2010) ה-24. כי גם בהסכם הראשון וגם בהסכם השני (נספח ג' לנימוקי הערער) נמנעו הצדדים מלהשתמש במילה "מוניטין".

עמ' 175

המשיב מבהיר כי לא בכדי בחרו הצדדים לעצב את העסקה באופן שעוצבה שלא יתפרש ממנה במפורש או במשמע כי מדובר במכר מוניטין. כך בשל ניגוד האינטרסים המיסויים ששררו בין הצדדים קודם לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה, לו היה פקיד השומה קובע כי נשוא העסקה הוא מכר מוניטין, לו היו התשלומים מסווגים כתשלומים בגין מכירה ורכישה של מוניטין, היה אמנם המערער זכאי לשיעור מס מופחת בשל אופן חישוב הרכיב האינפלציוני שבנכס המוניטין, אולם השותפות הרוכשת לא היתה יכולה לנכות התשלומים כהוצאה שוטפת בהיותם תשלומים שבהון בקשר עם רכישת נכס שלא היה בר פחת. לאחר תיקון 132 האמור, משהותר ניכוי פחת בשל רכישת נכס מוניטין, כהה ניגוד אינטרסים זה. רוצה לומר, קיומו של ניגוד אינטרסים קודם לתיקון 132 והיותו המערער והשותפות צדדים בלתי קשורים, הוביל לעיצוב אמיתי של העסקה אף לצרכי מס.

על כך משיב המערער כי עפ"י הלכת שרון (ע"א 7493/98 שלמה שרון נ' פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה מיסים יח/1 (פברואר 2004) ה-57) יש לבחון את מהות ההסכם הראשון ולא את צורתו על מנת לרדת אל שורש העסקה שבוצעה. לשם כך מצביע המערער על הסעיפים השונים בהסכם הראשון המורים על העברת הלקוחות ממנו לשותפות, על כך שהוא היה אמור לנתק בסופו של דבר את הקשר עם לקוחותיו, על כך שלקוחותיו יוצגו באופן בלעדי על ידי הרוכשת. זאת למעט ארבע חברות שהשותפות סירבה לקבלן מפאת חוסר כדאיות. כמו כן מצביע המערער על תניית אי התחרות בסעיף 10 להסכם הראשון הקובע כי הוא לא יתחרה בשותפות בין במישרין ובין בעקיפין לתקופה של 36 חודשים מגמר ההתחייבויות של השותפות כלפיו, דהיינו שבע שנים מיום חתימת ההסכם. כמו כן מצביע המערער על כך שבעת החתימה על ההסכם היה בן 75 ועל כן גם במישור הפרקטי התחייבותו לאי תחרות מקבלת משנה תוקף, כיוון שמפאת גילו, גם לו רצה, לא יכול היה להתחרות בשותפות.

המשיב טוען כי בנוסף להיעדר המילה "מוניטין" משני ההסכמים הרי שההסכם הראשון קובע כי מר רג'זאן ידווח על הכנסתו כעל הכנסה פירותית, קרי הכנסה מעסק או משלח יד. כך עשה המערער בדוחות לשנים 1995-1999 ודיווח על הכנסותיו מהשותפות כעל הכנסות פירותיות. אין המערער יכול עתה לגשת ולבקש כי יקבע כי אשר דיווח בעבר, היה דיווח לא נכון. המשיב טוען כי דיווחיו בשנים 1995-1999 הם דיווחי אמת וכך אף אישר את הדו"חות שהגיש המערער בשומות שהפכו סופיות. טוען המשיב כי המערער מבקש כיום להתנער מדיווחיו שלו ומן המצגים שהציג למס הכנסה. להצהרת הנישום יש מעמד מחייב ואין המערער יכול להתעלם מהצהרותיו הקודמות ולחזור בו מהן אך משום שהחליט כי כך יזכה להטבת מס.

הדיווח הראשוני של המערער נכון מכמה טעמים, כך המשיב, וביניהם, תקופת החפיפה או העברת הפעילות היא ארוכה ונמשכה יותר משלוש שנים. במהלך השנים שלאחר חתימת ההסכם עבד המערער במשרדי השותפות והחזיק בייפוי הכוח של הלקוחות עד ל"רגע האחרון". יש בזאת להצביע על כך שלא מכר מוניטין. ההתחשבות הכספית כעולה מההסכם אינה משקפת תשלום בגין מוניטין אלא הסדרת פעילות משותפות לתקופת ההסכם.

כן מוסיף המשיב כי טענתו של המערער בנוגע למכירת מוניטין היא טענה שבעל פה העומדת בסתירה למסמך בכתב והמערער לא הביא ראיות להוכחתה.

עמ' 176

זאת ועוד, לטענת המשיב, הרי שהמערער לא הביא ולו בדל ראיה כדי להוכיח מהי התמורה ששולמה לו בגין המוניטין. דהיינו לו נניח כי אכן נמכר מוניטין, הרי שלא הצביע המערער על ערכו בנפרד מערכם של תיקי הלקוחות ובכך לא עמד בנטל ההוכחה המוטל עליו.

דיון והכרעה

מצגי המערער

אין להתעלם מהשילוב שבין לשון ההסכם הראשון כמו גם ההסכם השני, בהם לא מוזכר כלל נושא המוניטין של המערער, לבין האופן בו בחר המערער לדווח על הכנסותיו הנבעות מההסכמים, במכלול השיקולים המובילים לבחינת העסקה העולה מהם.

על הנישום לשאת בתוצאות הנבעות מהצהרתו בפני רשויות המס:
פורסם: מיסים כד/2 (אפריל 2010) ה-24

"מקום בו נישום בוחר לדווח לרשויות המס ועוד במשך מספר שנים, כי אין הוא מפיק הכנסה מחקלאות על אף שהוא מצהיר כי הוא בעלים של מטע כבמקרה זה, יש בכך משום הודיה כי לא היו לו הכנסות מחקלאות. מבחני הפסיקה באשר לזיהוי "הכנסה מיגיעה אישית" ישימים הם שעה שהנישום מצהיר בכל השנים כי הוא מפיק הכנסה זו. שעה שהוא אינו מצהיר כך ולמעשה במחדלו זה מצהיר בשלילה כאילו לא היתה לו כלל הכנסה מחקלאות הרי אין מקום כלל לבחון יישום מבחני הפסיקה" (עמ"ה 1171/01 שטרנליכט מרדכי נ' פקיד שומה נתניה מיסים יט/1 (פברואר 2005) ה-17 מיסים, עמ' 136).

דומני כי דברים אלה מקבלים משנה תוקף כאשר מדובר במערער שהוא רואה חשבון ותיק ומנוסה, המדווח על הכנסתו והבקיא ברזי דיני המס, על כן מודע הוא להשלכות השונות העשויות להיות למצגיו אל מול פקיד השומה.

אם סבר המערער כי מכר מוניטין על אף נוסח ההסכם, היה עליו לטעון זאת במהלך כל השנים במסגרת דיווחיו. אין בידי לקבל את טענת המערער כי היה ער לכך כי המשיב חולק על ראית עסקאות מעין אילו כמכירות מוניטין ולכן לא טען זאת. נישום המאמין בעמדתו המשפטית כלכלית-פיסיקאלית, יציג אותה בפני הרשויות לבחינה ואף יכול ויערער על קביעות הפוכות לשלו בדרך של העמדת עמדת המשיב לבחינה בפני בית המשפט. קל וחומר נישום הוא איש מקצוע, רואה חשבון, הפעיל שנים בשוק הפרטי, כשההתמודדות עם עמדות מנוגדות מול רשות המס, היא לחם חוקו.

הצהרת המערער על פירות ההסכם כהכנסה רגילה היא הודאתו בנכונות האמור בדו"ח. היא הודאתו כי אין המדובר בעסקת מכר מוניטין. יש כי מדובר בתקבולים בסכומים ניכרים אשר הסיווג שלהם כתמורה ממכירת מוניטין היה מזכה את המערער, בשל לשון הפקודה, בתשלום מס בשיעור קטן בהרבה מזה ששילם בפועל בשנים 1995-1999. אין לומר כי מדובר בזוטי דברים או בשאלה זניחה או כזו שיכולה להשמט בטעות מן הזכרון. מדובר בהפרש כספי ניכר אשר ודאי וודאי היה המערער ער לו ובכל זאת בחר לדווח כפי שדיווח.

עמ' 177

זאת ועוד, ההסכמים עליהם חתם מול השותפות נחתמו אל מול רואי חשבון, אשר אף הם בקיאים במקצועם. הצדדים היו מודעים היטב להשלכות המיסיות של דרך ניסוח החוזה ולקביעה כי מר רג'ואן ידווח על הכנסותיו כעל הכנסות פירותיות. משבחר לעשות כן, הרי שעליו לעמוד מאחורי מצגיו. בין אם נאלץ לקבל את עמדת הרוכשת מטעמיה בקשר עם התרת התשלומים בניכוי שוטף ובין אם לאו, בין אם ניסוח זה בא בכלל חשבון בהתחשבות שבין המערער לשותפות ובין אם לא, הרי שהמצג בדו"חות ביחד עם המצג בהסכמים יש לאילו משקל מכריע בסיווג העסקה כעסקה פירותית. משעה שבחרו הצדדים לעצב את העסקה כשותפות כזו או אחרת ברווחים הנובעים מהלקוחות המועברים לשותפות בצד הבאה בחשבון של השרותים שהשותפות והמערער מספקים זה לזה כשהם מטפלים בתיקי לקוחות המערער המועברים לשותפות, הביעו בכך הצדדים כי מהותה האמיתית של העסקה אינה עסקת מכר מוניטין, הן בעולם המעשה והן לצרכי מס. מבנה העסקה וניסוחה משקפים, בפרט בהתקיים ניגוד עניינים פיסקאלי שבין הצדדים, את מהותה האמיתית לכל דבר ועניין.

במצב של העדר ניגוד עניינים פיסקאלי יכול היה להתעורר חשד כי הצדדים עיצבו את העסקה לשם השגת מטרה פיסקאלית כזו או אחרת. או במילים אחרות, השותפות המונעת מרצונה לנכות התשלומים למערער כהוצאה שוטפת, עמדה על כך כי אינה קונה את נכס המוניטין ההוני של המערער, אלא הופכת שותפה של המערער בתיקי הלקוחות שלו מתוך כוונה כי במהלך התקופה שנקבעה בהסכם הראשון, לקוחות אילו ישארו כאילו בשותפות, גם לאחר שיפרוש המערער לגמלאות ויחדל מלהעניק שרותיו. המערער הסכים ל"תכתוב", דהיינו בחר להיכנס לא לעסקה של מכר המוניטין שלו אלא לעסקה אחרת כפי שעוצבה. הסכמה חוזית זו והמצגים הנבעים ממנה פועלת גם לצרכי מס.

הנישום כמפעיל כלים אנטי תכנוניים

טוען המערער כי כפי שרשות המס יכולה להפעיל כלים אנטי תכנוניים ולאחר את מהותה האמיתית של העסקה שעה שנישום בוחר לעצב עסקה במסלול דל מס המצדיק שימוש בכלים האנטי תכנוניים, כך היא צריכה להתעלם כבמקרה זה, מנוסח ההסכם ולתהות אחר המהות האמיתית, גם כאשר מהות אמיתית זו מובילה למסלול מיסוי מיטיב על אף שהנישום בחר להכנס בעסקה שתוצאותיה עתירות מס. טענה זו אינה נדרשת להכרעה בערעור זה ושעתה תבוא במקרה המתאים.

כך משום שהמערער עצמו הוא שבחר לדווח כל השנים על הכנסותיו כהכנסות פירותיות. בכך פעל בהתאם לפורסם מיסים כד/2 (אפריל 2010) ה-24 להתחייבותו בחוזה אולם גם בכך הביע את דעתו, לרבות דעתו המקצועית כאמור, כי אכן מדובר בתקבולים פירותיים ומקובלת עלי עמדת המשיב כי כבול המערער למצגיו אילו.

שינוי בעמדתו של המערער מוביל למסקנה כי למעשה מצהיר המערער כי ההסכם שנכרת בינו לבין השותפות הוא הסכם למראית עין ולמצער עיסקה מלאכותית. אומר המערער למעשה, כי תוכו של ההסכם הוא מכר מוניטין בעוד ברו עסקה מסוג אחר. אומר המערער למעשה, 'השותפות' כופפה את ידי' ונאלצתי להכנס לעסקה במבנה זה משום שכך הפחיתה השותפות את נטל המס המוטל עליה, 'אני', טוען המערער במשמע, 'קרוב לתכנון המס של השותפות. למעשה מכרתי מוניטין'.

עמ' 178

מתעוררת השאלה אם יכול נישום לטעון להפעלת כלים אנטי תכנוניים במהופך שעה שיצר מצגים שהמשיב נסמך עליהם. יש מקום לדעה כי אין נישום הפועל כפי שפעל המערער יכול לטעון כך. זאת, הן בשל הסתמכות המשיב על המצגים שמציג הנישום והן בשל כך שספק אם צד לעיסקה למראית עין כלפי רשויות המס, פועל כך בתום לב. מכל מקום דברים אילו אינם צריכים הכרעה בשל הלכה פסוקה כי דו"חות המערער, הם הודאה והצהרה בדבר נכונות האמור בהם והוא כבול במצגים אילו. דיון זה ממחיש ונותן רובד נוסף לרציונאל העומד בבסיס הלכה זו. כך בקשר עם שנות העבר. יש והצהרות העבר ישליכו על שנות מס מאוחרות בפרט כאשר מדובר בתקבולים הנובעים מאותה מסכת משפטית עובדתית, אותו הסכם, כבמקרה זה. ושוב, ההסכמים שבבסיס התקבולים שקיבל המערער, אינם מזכירים כלל את נושא המוניטין של המערער.

אולם, המערער ביקש מהמשיב לתקן את הדו"חות אותם הגיש בעבר. האם בקשה זו מכרסמת באותן הצהרות?

תיקון דו"חות

ככלל, הגשמת היכולת לתקן דו"ח שמגיש נישום תפחית מהחשיבות שיש ליחס להצהרה שבדו"ח. הלכה או פרקטיקה המתירה תיקון בנקל של דו"חות עלולה להוביל לזילות אותה הצהרה ראשונית. נישום צריך שיתכבד ויגבש בינו לבינו ובין יועציו, את המצגים שהוא מציג בדיווחיו למשיב (דו"חות שנתיים, הצהרות הון, דיווחים בקשר עם מכירות הוניות, דיווחי ניכוי במקור וכיוצא באילו). זאת מתוך ידיעה כי מוטלת עליו החובה להציג מצגי אמת, בתום לב ומתוך חובת גילוי נאותה וראויה ומתוך שיתוף הפעולה המתבקש בין האזרח לרשות, כמו שהופקד בידיה להוציא לפועל, בלשון המחשה, את האמנה החברתית המצויה, בין השאר, בבסיס הרעיוני של הטלת מס.

כך, לא רק באשר להיקף ההכנסות וההוצאות אלא אף באשר לסיווג של אלו, למשל בין הון לפירות, בין מלאי לרכוש קבוע, בין רכוש אישי ורכוש המשמש בעסק, ועוד. כך עליו לשקול מבעוד מועד מה התבנית המשפטית, עיסקית או אחרת, לה הוא טוען כעולה מפעילותו מצמיחת הרווח, התשואה. עליו לאסוף את מירב המידע בקשר עם אותו דיווח על מנת להימנע מהשגת מידע שהיה ניתן להשיגו במועד הדיווח, רק לאחריו.

את האפשרות של תיקון דו"ח יש לייחד לאותם מקרים של טעות בתום לב, של גילוי מידע שלא ניתן היה לדעת על קיומו קודם להגשת הדו"ח, לטעות שאינה בבחינת טענת "כדאיות העסקה", לשינוי במילייה הפיסקאלי למשל בשל שינוי בעל תכולה רטרואקטיבית לשנת המס, עובדתי או משפטי וכדומה ובאין מגבלה מפורשת בדיון בקשר לכך לרבות מגבלת סד זמנים לתיקון כאמור (ראו למשל סעיף 147 או סעיפים 159-160 א-160 וסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963).

דיווחי הנישום כמוהם כהודאה והצהרה שהוא נותן ובאותה מידה של רצינות וזהירות עליו לנקוט במילויים. האמנה החברתית שהיא כאמור, מצויה, בן השאר, בבסיס הטלת מס במדינה דמוקרטית ליברלית, כמו גם עקרונות של יציבות ושוויון בפני החוק, חובת שיתוף הפעולה המתבקש שבין הנישום לרשות, כל אילו מחייבים כי תיקון דו"ח יעשה שלא כעניין שבשגרה, אלא במשורה, בזהירות ראויה ומתוך ראייה לא רק של מבקש התיקון, פורץ הגבולות שמציב הדין, אלא גם של אותם נישומים השומרים גבולות אילו ומכבדים אותם בעמידה במועדים הקבועים, במילוי מלא, כן וסופי של דו"חותיהם וכדומה.

עמ' 179

כנגד העוול הלכאורי הנגרם ליחיד בשל שלילת יכולת התיקון, יבחן העוול שעלול להיגרם לכלל ציבור הנישומים מעצם הפיכת ההצהרה שבדו"ח, למעשה, להצהרה 'בלתי מחייבת'. במשטר של קלות וגמישות תיקון, ניתן יהיה

לחזור מן ההצהרה לשנתה, לבטלה ובמילים אחרות "לתקנה". יכולת 'תיקון' זו אם לא תתאפשר רק במקרים חריגים, חותרת תחת עקרונות של שלטון חוק ושוויון בפני החוק.

משאמרנו כך, יש לזכור כי בקשת תיקון הדוחות מטעם המערער הוגשה 10 שנים לאחר שנת המס הראשונה אשר לגביה מתבקש תיקון הדו"ח. הוצה לומר, לא רק שקיים חסם דיוני וחסם סופיות השומות והיות השנים שנים "סגורות" אלא יש גם חסם מהותי. אין נסיבות אילו שתוארו לעיל, מצדיקות "תיקון" דו"ח.

בחזרה למצגי המערער

כך באשר לשנים אשר המערער דכאן דיווח על התקבולים שצמחו בידו מכוח העסקה עם השותפות כתקבולים שבפירות שאינן מכירת מוניטין. שנים אשר ממילא לא ניתן "לתקן" משום שהן שנים סגורות. ומה באשר לשנות המס ששינה טעמו ובעת הגשת הדוח סיווג התקבולים כנובעים ממכר מוניטין, הגם שצמחו אף לגישתו, מאותה עסקה? לכאורה מכוחה של ההלכה כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה, יש מקום לבחון טענותיו מחדש.

לא ניתן להתעלם מהעובדה כי אותה מסכת חוזית ועובדתית היא שהצמיחה את התקבולים בכל שנות המס. בקשר עם שנות המס שבפני בערעור זה, יכולה להתעורר השאלה עד כמה כבול, אם בכלל, המערער בעמדה שנקט בשנות מס קודמות בקשר עם הכנסותיו אשר הוא טוען שהן ממכירת מוניטין. כך בפרט לאור שינוי נסיבות, כטענת המערער, עם הינתן פסק הדין בעניין שרון.

עמדתי לאחרונה בדבר בתחולה הראויה של עקרון אוטונומית שנת המס (בש"א 21904/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ, מיסים כג/4 (אוגוסט 2009) ה-26, עמ' 202). הנושא תלוי ועומד בפני בית המשפט העליון בבקשת רשות ערעור שהגישה שם הנישומה. כיוון שהדברים לובנו בעניין החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ, לא ארחיב בכך כאן.

המערער מפנה להלכת שרון כגורם אשר מהווה לדידו שינוי נסיבות, שינוי המילייה המשפטי. עד להלכת שרון סבר לדבריו כי פקיד השומה לא מתיר לרואה חשבון לטעון כי מכר מוניטין. בעקבות פסק הדין, הכיר בית המשפט העליון באפשרות למכור מוניטין עסקיים ואישיים גם של בעלי מקצוע חופשי (ראה למשל טענת המערער בפני המשיב במהלך הדיונים - מש/3). משכך, שינה עמדתו וביקש לראות בתקבולים, תמורה בגין מכירת נכס מוניטין.

עיון בפסק דין שרון כמו גם בפסיקה המוזכרת בו מלמד, כי מחלוקת זו בקשר עם אופיה של מכירת פעילות של בעל מקצוע חופשי מצויה במחלוקת שנים רבות.

ענף 180

עוד קודם לפס"ד שרון היו תקדימים בהם מכירת רשימת לקוחות אופיינה כמכר מוניטין (עניין שפירי למשל, עמ"ה 4/92 שפירי נ' פקיד שומה צפת, מיסים 3/ז עמ' ה-137, פסקה 5 לפס"ד שרון). הלכת שרון מכירה ביכולת להעביר ולמכור מוניטין הגלומים בתכונותיו האישיות של בעל העסק (פסקה 5 לפסה"ד) ומתווה בן השאר תוך סיכום ההלכות שנקבעו עדיה, את דרכי ההוכחה של העברת מוניטין (פסקאות 7-9 לפסה"ד) ואת דרך חישוב ערך המוניטין (פסקאות 10-16 לפסה"ד). אין בידי לקבל כי רק בעקבות הלכת שרון, הפנים המערער כי העסקה שביצע היא של מכר מוניטין, כך במשור הסובייקטיבי שהרי המערער הוא שקרוב אצל העסקה ועסקו ויודע מה מכר ומה משקפת העסקה עם השותפות, וכך במשור האובייקטיבי משעה שסוגיות בקשר עם המוניטין, הוכחתו, כימותו וכיוצא באילו, היו קיימות הרבה קודם להלכת שרון, ותמשכנה להעסיק את בתי המשפט גם לאחריה.

אין בידי לקבל כי הלכת שרון היא בבחינת "מהפך" שיכול לשמש את המערער כסיבה ראויה לשינוי גישתו בקשר עם מיסוי התקבולים הנובעים מהעסקה האמורה. כך, הן בקשר עם שנות המס 1995-1999 והן בקשר עם שנות המס שבערעור. בשנות המס שבערעור, אין המערער חולק, כי התקבולים שקיבל בסכום כולל של 400,000 ש"ח נובעים מההסכם הראשון הגם שגובשו בהסכם השני. המערער מעל דוכן העדים אומר במפורש כי ההסכם השני מפנה להסכם הראשון (עמ' 15 לפרטיכל מיום 1.4.08 ש' 26 ועד עמ' 16 ש' 9). למצגיו בהסכם הראשון והשני ביחד עם המצגים בדו"חות לשנים 1995 ועד לשנים שבערעור, יש השלכה על שנות המס שבערעור. בעניין זה אעיר לסיום כי גם תיקון 132 לפקודה אין בו משום "קולב" לתלות עליו את סיבת שינוי עמדתו של המערער. עמדת המערער היא כי לא טען למוניטין משום שיתר על יצירת מחלוקת מול פקיד השומה לגופה של זיהויו של נכס המוניטין בעסקה זו שנכנס אליה, לכן שינוי בשיעור ההטבה אינו בבחינת עילה לשינוי במצגים או בטענות הנישום.

פורסם: מיסים כד/2 (אפריל 2010) ה-24

בהמשך להנחיות בית המשפט העליון בעניין שרון באשר לדרכי ההוכחה של מכר מוניטין, יאמר כי העסקה שבה בא המערער עם השותפות והשותפים נושאת בעיקר מאפיינים שיש בהם לתמוך בהיותה עסקה שאינה של מכר מוניטין כפי שפורט וכעולה למקרא עיקרי ההבנות שבהסכם שצוינו בתחילת פסק הדין. אלא שיש בה גם סממנים, כטענת המערער, העולים בקנה אחד עם מכר מוניטין. שניים מכריעים את הכף לדידי אף אם יאמר כי העסקה יכולה לתמוך הן בעמדת המשיב והן בעמדת המערער, מה שלא כך. האחד כבר מנינו, אופן הצגת העסקה בהסכם עצמו ולרשויות המס. השני, מרכיב "הנושא בסיכון הכלכלי".

המשיב טוען כי כל שעשה המערער הוא למכור את תיק לקוחותיו לשותפות, דבר שאינו מגיע כדי מכירת מוניטין. על היחס בין מכירת תיק לקוחות לבין מכירת מוניטין ביאר פס"ד שרון:

"המסקנה אליה באנו, כי חוג הלקוחות הוא נכס מוניטין הניתן להעברה ולמכירה, אינה מביאה בהכרח למסקנה הנוספת, כאילו עוברים המוניטין, מניה וביה, מקום בו הוסכם כי חוג הלקוחות עובר מאדם למשנהו... על מנת שתתקיים העברה של מוניטין, נדרש כי ימצאו סממנים נוספים שיש בהם כדי להצביע על העברה כזו, או, למצער, על סיכויים סבירים לכך" (פס"ד שרון).

עמ' 181

על הסממנים הנוספים מברר פס"ד שרון:

"בין הסממנים הנוספים להעברת מוניטין, ניתן למנות את העברת מרשם הלקוחות ממוכר העסק לקונה. סממן חשוב לא פחות, שיש בו כדי להצביע על העברת מוניטין, הוא קיומה של תנית אי-תחרות המגבילה את מוכר העסק מלנסות ולזכות בלקוחותיו בחזרה... תניה כזו חשובה במיוחד מקום בו שבים הלקוחות לעסק, פעם אחר פעם, בשל תכונותיו האישיות של בעליו, ולא דווקא בשל מיקומו של העסק או בשל טיבו של המוצר שנמכר... עצם קיומה של תניה שיש בה כדי למנוע מן המוכר להתחרות עם הרוכש, אינו מהווה הוכחה מוחלטת ומספקת לקיומה של עסקת מכר מוניטין (ראו: ע"א 834/96 אלי הולצמן נ' פקיד השומה תל-אביב 4 (לא פורסם)). נדרשת בחינה של המקרה על מכלול נסיבותיו, וגזירת מסקנה הנסמכת על משקלם המצטבר של הסממנים כולם... סממן נוסף עליו נטו, עד לאחרונה, להסתמך הטוענים למכר מוניטין, התבסס על ההנחה שבהתקיים אינטרסים מסוימים מנוגדים בין מוכר המוניטין לבין רוכשם, הרי שאם העיד על עצמו הקונה כי רכש את המוניטין של המוכר, היה מקום להאמין לו ולראות את העסקה כעסקה כנה ואמיתית... מצב הדברים המובהק - בו נמכרים מוניטין של עסק, בהנחה שקיימים מוניטין כאלה, הוא כאשר נמכר העסק כ"עסק חי", לאמור - כאשר מועברת פעילותו של העסק. העברת הפעילות אין משמעה בהכרח העברת כלל הרכוש הפיסי של העסק; העברה שכזו משמעה העברתם של אותם יסודות המבטיחים את המשך פעילותו של העסק. במקרה שכזה, כוונת הצדדים היא, שהמוכר ימשוך ידיו, באופן מוחלט, מעיסוקו, ובכך מוותר הוא גם על קשריו עם לקוחותיו."

מחד מכר המערער את תיק לקוחותיו לשותפות ולשותפים, הציג בפניהם את לקוחותיו ואיפשר את העברת הטיפול אליהם. אין חולק כי העביר את פעילותו לתוך השותפות כעסק חי. כמו כן כלל ההסכם בין המערער לבין השותפות והשותפים תנית אי תחרות הן למשך תקופת החפיפה והן למשך שלוש שנים בתום שבע השנים בהן הגיעו לו תשלומים מהשותפות. מאידך המשיך המערער לעבוד כעצמאי עבור השותפות במשך שלוש שנים, אשתו עבדה בניהול משרד ובגביית כספים ללא תשלום שישה ימים בשבוע (עמ' 11, 17 לפרוטוקול) ויפויי הכוח של הלקוחות נותרו בידיו עד לימים האחרונים האפשריים על פי ההסכם (עמ' 21 לפרוטוקול). כמו כן, המשיך המערער לעבוד כרואה חשבון עבור לקוחות שהשותפות לא רצתה בהם (עמ' 13 לפרוטוקול).

לא נעשתה פעולה של העברת פעילות תוך תקופת חפיפה והיעלמות הדרגתית 'phase out' כגון פעולה הדרגתית של העברת יפויי הכח לאורך שלוש השנים.

המערער תיאר את דרך ההתנהלות בתקופת החפיפה בדרך הבאה:

"בשטח אני הופעתי 3 פעמים בשבוע, אשתי הופיעה ללא שכר בשטח של ניהול המשרד בשביל לגבות מהלקוחות. אני קיבלתי את הלקוחות שלי במשרד שבקומה התחתונה וטיפולתי בעניינים שלהם. בעבודה המעשית שהיינו צריכים לעשות את הביקורת, אז השותפות הקציאה לי את העובדים לביצוע הביקורת. כל ההכנסה שנגבתה מאותם לקוחות, עברה מדי יום ביומו לשותפות. בשנים '96 אני חתמתי על דו"ח

הביקורת וכך גם השנים 97-98, לאותם לקוחות שהיו שלי קודם. בתקופת המעבר אני חתמתי על אותם פורסם: מיסים כד/2 (אפריל 2010) ה-24
דו"חות שהיו דו"חות של רג'ואן. אחרי תקופת המעבר לא חתמתי על שום דו"ח" (עמ' 17 לפרוטוקול).

עמ' 182

לשאלתו של המשיב כיצד מתיישב הדבר עם דיווחו לפקיד השומה בשנת 96' על הפסקת התעסקות, עונה מר רג'ואן:

"הפסקת התעסקות היא עניין של הפסקת קריירה. אתה מפסיק קריירה תעסוקתית. זה לא שאתה צריך ללכת להוציא תעודת פטירה. באותה קריירה שעבדת, אתה מפסיק להתעסק" (שם).

ודוק, מבקש המערער במקרה זה להגדיר כמוניטין את עבודתו בשותפות אשר הן על פי ההסכם והן בפועל נמשכה במשך שלוש שנים. לטענתו נדרשו שלוש השנים האלה על מנת להעביר את לקוחותיו אל השותפות. לשאלת ביהמ"ש ענה מר רג'ואן:

"בזמן תקופת החפיפה, המשכתי לקבל את הלקוחות כמו שהייתי עושה בעבר. לאט לאט התחלתי לשדך את השותפות בצורה הדרגתית, בצורה מתוככמת והגיונית. זה נמשך 3 שנים. אצל חלק זה נמשך פחות זמן" (עמ' 20 לפרוטוקול).

בעניין שרון חודדו הדברים באופן הבא:

"אכן, לעתים, שביעות רצונם של הלקוחות, ובעקבות זאת נטייתם לשוב לבית העסק, היא פועל יוצא של היחס האישי (personal interaction) שמעניק להם בעל העסק. מצב דברים שכזה מצוי, לרוב, אצל בעלי משלח-יד מסויימים המקיימים יחסי אמון מיוחדים עם לקוחותיהם, כגון עורכי-דין, רואי חשבון ורופאים. ברי, כי עצם היחס האישי אינו ניתן להעברה לאחר המחליט לרכוש את העסק. לא כן פרותיו של היחס הזה. היחס האישי שמעניק בעל העסק קשור לתכונותיו האישיות, וממילא הן אינן ניתנות להעברה. הן ילכו עם בעל העסק באשר ילך ויעמדו לו בעתיד."

והנה במקרה המונח לפניי, נשאר המערער לעבוד אצל השותפות במשך שלוש שנים ועימו נשאר איתו כישוריו, ניסיונו, השכלתו, יתרונותיו היחסיים על פני רואי חשבון אחרים וכן היחס האישי שהעניק ללקוחותיו במשך שנים. ההפרדה בין המוניטין האישיים והמוניטין העיסקי, ובכללו הצפי העתידי המשוער של זרם התקבולים, אינה ניתנת לביצוע. משכך בחרו הצדדים לעסקה לקבוע מנגנון התחשבות, כפי שתואר בפרק העובדות, אשר הוא מאפיין שותפות בהכנסות ולא תשלום בגין ממכר נכס.

הלכת שרון מכירה ביכולת למכור מוניטין אישיים בד בבד עם מכירת המוניטין העסקיים אולם מתנה ההכרה בהיפרדות המוכר מן הממכר. האם התקיימה פה הפרדות זו? האם קיומה של תקופת חפיפה כזו או אחרת שוללת את אופיה של העסקה כמכר מוניטין? המשך עבודה משותפת לפי הלכת שרון, לא תהווה מכירת מוניטין אלא לכל היותר הכנסת שותף לרווחי העסק אולם מה דינה של תקופת חפיפה ובמקרה זה תקופה ארוכה בת מספר שנים לא מבוטל?

נציגת מס הכנסה, גב' סוניה קביינסקי בעדותה סברה כי מדובר בפרק זמן ארוך מן הרגיל להעברת לקוחות (עמ' 58 לפרוטוקול). המערער לא הציג כל תשתית ראייתית התומכת בצורך בתקופת חפיפה כה ארוכה בין אם באמצעות הבהרות לגבי מורכבותם של כל התיקים או חלקם אשר מצריכים תקופת חפיפה ארוכה, למשל באמצעות הבאת מומחה אשר ידאג להבהיר מהי התקופה המקובלת בענף ראיית החשבון להעברת לקוחות.

עמ' 183

כמו כן, אין להתעלם מכך כי המערער ישב במשרד המצוי באותו בניין שבו ישבו משרדי השותפות, תיקי הלקוחות הורדו אליו והוא המשיך לטפל בהם במשך שלוש שנים. כמו כן לא הציג המערער תשתית ראייתית המייצרת זיקה בין התקבולים שקיבל מהשותפות אותם הוא מבקש לסווג כהכנסה ממכירת מוניטין לבין ערך תיקי הלקוחות אשר מאפשר ליצור הלימה בין הגדרתו לבין סיווגה על ידי פקיד השומה.

מבחן הנושא בסיכון הכלכלי, דומה שיש בו לסייע במצבים מעין אילו באיתור מהותה האמיתית של העסק. נקדים ונאמר כי מבחן זה אינו עומד בפני עצמו, כשהמציאות העסקית יכולה להצמיח וריאציות מסוגים שונים של מכירת עסק חי לרבות קביעת שווי הממכר בהתאם לתשואה ורווחים בפועל שהוא עתיד להניב לרוכש בשנים שלאחר העיסקה, אולם יש בו כדי לשמש אמת מידה נוספת ומסייעת בצד מבחני הפסיקה.

מוכר מוניטין ברגיל, אם עד למועד מכירת נכס המוניטין הוא הנושא בסיכון "תיפעולו" של הנכס, קרי הוא זה הנושא בסיכון ובסיכוי לצפי בדבר שיבת הלקוחות לעסקו בשנים העתידות לבוא, הרי שבבואו למכור את נכס המוניטין מבקש הוא לגבש את אותו צפי של סיכון סיכוי, ולכמת אותו כדי מחיר נכס המוניטין. לאחר מכירת המוניטין ברגיל עובר הסיכון הכלכלי, אותו צפי עתידי של שיבת הלקוחות לעסק, אותו סיכון סיכוי, לידי של רוכש נכס המוניטין. בהתאם לכך נקבע מחיר המוניטין. הרוכש נכון לשלם את מחירו כשהוא צופה שהתשואה שזה יניב בערכים מהווים למועד הרכישה תהיה גבוהה יותר, בציפיה שהוא ידע לעשות שימוש כזה בנכס אשר עוד יגדיל את הצפי מן הלקוחות מעבר לזה שצפה המוכר. עם זאת מאותו רגע שלאחר המכירה, הסיכון הכלכלי עובר לידי.

כפי שנאמר, מגוון העסקאות האפשריות הוא רב ויכולים בהחלט להיווצר מצבי ביניים למשל בו הסיכון בסופו של יום מועבר לידי הקונה אולם קיימת תקופת ביניים של חלוקת סיכונים וכיוצא בזה. אולם המודל המוצע לשם המחשה, נסמך על הקצה הברור של הספקטרום בו המוכר נפרד מנכס המוניטין לחלוטין, מקבל תמורה מוגדרת בגינו ומאותו רגע התנובה מנכס זה, על הסיכון והסיכוי, היא בידי הרוכש.

מודל "נקי" זה מעורר תהייה לגבי נחיצות הסתלקותו של המוכר מן העסק. מה לגבי מי שמעביר את הסיכון הכלכלי לידי הרוכש ונותר בעסק כשכיר? פס"ד **שרון** דן במצב בו שכיר בעסק צובר מוניטין ולימים מתרגם זאת לפתיחת עסק עצמאי. מה לגבי עצמאי המחליט להוריד מעל כתפיו את הסיכון הכלכלי ומשכיר את כישוריו, אישיותו, מקצוענותו בתמורה לשכר קבוע בלתי מותנה בתוצאות הכלכליות של העסק? האם אזי יאמר כי אותה עזיבה של המוכר את העסק והפסקת עיסוקו בעסק כוונתה, הפסקת עיסוקו כבעלים? דומני שהתשובה לכך היא בחיוב. ככל שהעסקה בעלת סממנים של נשיאה משותפת בסיכון הכלכלי, יקשה לומר כי מדובר במכירת מוניטין. ככל שאין עזיבה של בעל המוניטין האישי את העסק, יקשה לומר כי מדובר במכירת מוניטין אישי.

עמ' 184

ככל שהתמורה בגין הנכס הנמכר אינה נקבעת מראש כשהיא מגלמת בחובה את העברת הסיכון מידי המוכר לידי הקונה, יקשה לראות בנכס הנמכר כנכס מוניטין משום שבמהותו נכס זה הוא אותו כוח משיכה של העסק ושל האיש בעל המוניטין האישי היוצרים צפי לשיבת הלקוחות ואף גידול של מצבת הלקוחות שמקורו באותו שם טוב.

אין לקבוע מסמרות, כאמור המציאות העסקית מגוונת מאשר ניתן לצפות, אולם מבחן העברת הסיכון הכלכלי יכול לסייע בצד דרכי המבחנים האחרים.

דרכי בחינה אילו, בבואינו לבחון את העסקה אליה נכנס המערער, מובילים כאמור למסקנה כי מרבית אמות המידה שנקבעו לזיהוי עסקת מכר מוניטין בעניין **שרון** אינם מתקיימים כאן, אלא שאם נותר ספק בעניין זה, לאור התקיימות חלק מן הרכיבים, בא מבחן הסיכון הכלכלי ומסייע בהכרעה. מנגנוני ההתחשבות הקבועים בהסכם הראשון מטילים את הכף לראות בו הסכם שבו המערער לא מקבל לידי סכום חד (ובכלל זה תשלום פרוש) אלא כמי שחולק עם השותפות בסיכון הכלכלי - כמו גם נהנה מפירות הסיכוי הכלכלי הגלום בעסקו תוך שהוא מתחלק בכך עם השותפות. כל אילו בצד לשון ההסכם כאמור ומצגיו כלפי המשיב, מטילים את הכף באופן ברור לחובתו.

הקושי בהערכת המוניטין

בשנים 1995-1999 דיווח המערער על סכומים בסך של 1,384,371 ש"ח כעל הכנסה פירותית, בהתאם להסכם הראשון עם השותפות. בשנות המס שבערעור מבקש המערער להכיר במלא הסכומים שהתקבלו בנוסף (400,000 ש"ח נוספים), כתמורה בגין מכר מוניטין תוך שהוא טוען כי מלא הסכום כולו, גם זה שדווח כהכנסה פירותית, למעשה הוא תמורה בגין המוניטין. על פי הלכת שרון:

"נוסחת החישוב בה בחרנו, אינה מייצגת את בחינת עצם קיומם של המוניטין ואת הצורך בהוכחת מכירתם - הכל בהתאם לסממנים שפורטו לעיל. נקודת המוצא לשומת המוניטין היא בחינת קיומם של מוניטין, בחינה זו היא תנאי ליישום הנוסחה אשר תחשב את ערכם" (פיסקה 15 סיפא לפסק הדין).

משקבע כי המערער לא נשא בנטל לשכנע כי יש להתערב בשקול דעת המשיב שעה שלא הכיר בכספים שקיבל כתרומה בגין מוניטין, אין מקום לבחון את הערכת שווי המוניטין. מה גם שהמערער לא הציג כל תשתית בעניין זה.

הסכום שהתקבל מחברת יורוקום

בתוך הסכום שמבקש המערער להכיר בו כמכר מוניטין מצוי סכום בסך 200,000 ש"ח שהתקבל מאת חברת יורוקום. מבקש המשיב לראות בסכום זה כסכום הנובע מווייתור על עילת תביעה בהסתמך על עדותו של המערער כי התכוון לתבוע את השותפות על סכום של מיליון ש"ח לאחר שהפסיקה, לטענתו, למלא אחר תנאי ההסכם שכללו בין היתר את חובתה להעביר לו דו"חות וכן תנייה הקובעת תמורה למר רג'ואן באם תיעשה הנפקה במשך שבע שנים מיום חתימת ההסכם (עמ' 24 לפרוטוקול). עילת התביעה היא לתקבולים נוספים מכוח ההסכם הראשון. לכן אין המדובר אלא בתקבולים שבפירות שאינם בשל מכר מוניטין.

עמ' 185

מר רג'ואן העיד כי השותפות התפרקה וכי מר זילבר הפך שותף במשרד סומך חייקין וכי הטיפול ביורוקום עבר עמו למקום עבודתו החדש. מר רג'ואן לאחר שתיאר את אופן ההתחשבות השוטף עם השותפות (עמ' 24 לפרטיכל) במהלך השנים בהן המשיך לעבוד במסגרת החדשה אמר:

"בשנת 99 כבר הייתי בחוץ והם התפרקו. דוד גלבוה הלך להיות שותף עם כהן וקובי זילבר הלך להיות שותף אצל סומך חייקין... קובי זילבר לקח את כל הקבוצה של יורוקום... ניתקו את הקשר אתי ואמרו לי שזה מה שיש לי 100,000-150,000 ש"ח זה מה שנשאר מתוך העסקים. בלי פירוט תרצה תרצה - לא תרצה, תגיש משפט. העניין הגיע עד כדי כך שרציתי להגיע איתם לתביעה על סכום של מיליון ש"ח... בתוך כל זה היה כלול ההכנסה מהנפקה שהיתה בצנרת. זה בעיקר היה לגבי יורוקום... אלוביץ, יושב הראש של יורוקום, התבקש ע"י זילבר שהוא השותף של סומך חייקין ורואה החשבון החדש של יורוקום, לפסוק בינינו. לאחר שהוא ראה עובדות שכבר יודע אותן, אז פסק לא מיליון... אלא פסק 400,000 ש"ח... אלוביץ הגיע למסקנה שיותר מ-200,000 ש"ח לא ניתן להוציא מדוד גלבוה ולכן הסכים לשמש בתור צינור כספי על 200,000 ש"ח נוספים שיועברו מיורוקום ויקוזזו מתשלום של יורוקום לזינגר (צ"ל זילבר)" (עמ' 25 לפרוטוקול). "כתוב בהסכם שאם יורוקום לא ישלם את זה, אז השותפות תשלם את זה" (שם).

בדיון שקיים המערער במשרדי המשיב ביום 23.5.05 (מש/3) מבהיר המערער את התשלום מיורוקום כעולה מתרשומת שערך המשיב באותו דיון ושהמערער חתום על כל דף מדפיה:

"נוצר מצב בו כל הלקוחות עברו ליונגרמן תוך 3 שנים. שותפות יונגרמן פורקה והחזרה הופר. נקבעה תמורה של 400,000 ש"ח תמורת הפרת החוזה עקב החיוב החוזי שנקבע בהסכם. ה-400K ש"ח שולמו 50% ע"י שותפות יונגרמן ו-50% ע"י יורוקום. נשאל מה הקשר של יורוקום ומדוע שילמו את הסכום עבור השותפות. לדבריו מנכ"ל יורוקום היה "שושבין, של ההסכם ופירוק השותפות יכול לחשוף את יורוקום וכל חברות הבנות שלה למציאות קשה עקב חילופי רו"ח. יורוקום יכלה לקזז את הסכום ששילמה מתשלומים לרו"ח החדש שהיה שייך למשרד יונגרמן, יורוקום לדבריו היתה חשופה לחשיפת סודות שלה עקב התנגשות אינטרסים של יונגרמן עם רג'ואן. לדבריו, אם יורוקום לא היו משלמים על השותפות היה לשלם."

לא יכולה להיות מחלוקת כי יורוקום לא רכשה מהמערער מוניטין ומכל מקום לא נטען ולא הוכח כי יורוקום לכך התכוונה או כי היא מחזיקה ברישיון לראיית חשבון (ראה עמ"ה 1198/01 דורון ראובני אחזקות 3991 בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4, מיסים יט/1 (פברואר 2005) ה-18, עמ' 142). המערער לא הבהיר עד תום מה פשר ביצוע התשלום באמצעות יורוקום. אף אם יונח כי זו שימשה "צינור" עבור השותפות, על חשבון איזו התחשבות עתידית שאינה לגמרי נהירה, הרי שכבר מצאנו כי המערער לא נשא בנטל לשכנע כי יש להתערב בקביעת המשיב השולל את סיווג התקבול שלא ממכירת מוניטין. משכך בנקודה זו אין מקום להרחיב יותר הגם שדבריו של המערער בקשר להתחשבות הכספית בינו לבין השותפות מחזקים את המסקנה כי מדובר בהתחשבות בדבר חלקו בהכנסות שוטפות.

עמ' 186

בשנת 2001, דיווח המערער על הוצאה בסך של 80,300 ש"ח בגין הוצאות משפטיות בגין הגשת תביעה נגד פורסם: מיסים כד/2 (אפריל 2010) ה-24 לקוחו לשעבר, "אורביט" בע"מ (להלן: "אורביט"). פקיד השומה קבע כי הוצאה זו תוכר לכשיינתן פסק דין (נספח ה' לנימוקי הערעור) בהסתמך על סעיף 17 לפקודת מס הכנסה.

טוען המשיב כי המערער לא עמד בנטל ההוכחה להראות כי אכן מדובר בהוצאה מותרת בניכוי וכי אורביט פסקה מלהיות לקוחה של המערער כבר בשנת 1992. עפ"י עדותה של גב' קנייבסקי, מטעם המשיב, תביעתו של המערער נסובה סביב קבלת מניות בחברת אורביט שהן נכס הון וכי תביעה זו אינה קשורה לפעילותו השוטפת של המערער ואינה קשורה לשכר הטרחה השוטף לו זכאי המערער. כיוון שמדובר בהוצאה להשגת נכס הון ולא ליצירת הכנסה שוטפת, הרי שמדובר בהוצאה שאיננה מותרת בניכוי בשלב זה (עמ' 43 לפרוטוקול).

אין מנוס מלפסוק כי מר רג'ואן לא מציג תשתית או טענה שתאפשר לביהמ"ש לקבוע מה מקורה של ההתחייבות שמכוחה תבע. עמדת המשיב אינה מצדיקה התערבות בית המשפט, בפרט לאור הצהרת המשיב כי ההוצאה תוכר במועד שתצמיח הכנסה. יוער כי אם המדובר בזכויות למניות מכוח יחסי נותן שרות-לקוח, מה שלא הוסבר ולא הוכח על ידי המערער, אזי הדיון מצוי במשור הפירותי של ההכנסה ולא ההוני. לא ברור אם הענקת זכויות זו דווחה בעבר כהטבה חייבת במס. שמא היתה התחייבות ליתן הטבה ולימים הגיש המערער תביעה לקבלת זכויות בניירות ערך. אין בפני תשתית בעניין זה אולם מקובלת עלי עמדת המשיב בנקודה זו מכוח עקרון ההקבלה שבסעיף 17 לפקודה, בפרט כאשר הצהיר בפני כי יאפשר ניכוי ההוצאה כאשר תדווח הכנסה שהוצאה זו הצמיחה.

סוף דבר

דינו של הערעור להדחות.

המערער ישא בהוצאות המשיב בסך 2,000 ש"ח. כן ישא המערער בשכר טרחת עורך דין המשיב בסך 60,000 (שישים אלף) ש"ח.

ניתן היום, כ"ג באדר תש"ע (9 במרץ 2010), בהעדר הצדדים.

(-) שופט