



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערים

1. נאש תמרוקים (1992) בע"מ
 2. אלחנן שקד
 3. נחום שנקל
- ע"י ב"כ עוה"ד רני שורץ וטלי ירון-אלדר

נגד

המשיב

פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד עדי חן
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. המערערת עסקה בעבר בענף הקוסמטיקה והטואלטיקה. בבעלותה היה מותג ידוע: "נטורל פורמולה". המערערת עצמה לא ייצרה את מלאי המוצרים; לשם כך היא נכנסה להסדרים שונים ומשתנים עם תאגידים מקבוצת אגיס (לימים פריגו), לרבות חברת קרליין. כפי שיתואר בהמשך, שיתופי פעולה אלה הסתיימו באופן סופי בשנת 2009, עם מכירת כלל הפעילות. בעקבות סכסוך כספי שנתגלע בין המערערת ובין קבוצת אגיס, ניתן בשנת 2012 פסק בורר אשר קבע את זכאותה של המערערת לתשלומים מסוימים (ואיפוס חובות).

2. כתוצאה מפסיקת הבורר, המערערת הייתה זכאית לתשלום בסך 1.6 מיליון דולר, וחובה של המערערת כלפי קרליין, בהיקף של 35 מיליון ש"ח לפחות, חדל להיות בר גבייה.

ואכן, המערערת דיווחה על תוצאות אלה (לרבות מחילת החוב) כפריטי הכנסה בדו"ח המס לשנת 2012. אולם לצד הדיווח על הכנסה, דרשה המערערת את קיזוז חלקה היחסי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

של ההפסד שנצבר, כטענתה, במסגרת המיזם המשותף עם קבוצת אגיס בין השנים 2009-2003. לגישת המערערת היא הפסידה, כשותפה במיזם, 20 מיליון ש"ח בתקופה האמורה ויש בהפסד זה כדי להקטין את הכנסתה החייבת.

3. עמדת המערערת הנ"ל מבוססת על שלושה יסודות: (א) כי בין המערערת ותאגידי קבוצת אגיס הייתה קיימת שותפות; (ב) בתקופה הנדונה השותפות הפסידה כ- 80 מיליון ש"ח; (ג) חלקה של המערערת בהפסד הוא 25%, וזאת לנוכח הוראות ההסכם בינה ובין קבוצת אגיס משנת 2003.

4. המשיב, פקיד שומה גוש דן, סבור כי כלל לא היו קשרי שותפות בין המערערת לבין קבוצת אגיס אלא הסדר מסחרי אחר, ועל כן אף אם יימצא שהפעילות נחלה הפסדים, אלה אינם שייכים, ולו באופן חלקי, למערערת. מעבר לכך, המשיב גורס כי גובה ההפסד הכולל איננו יותר מ- 12 מיליון ש"ח (ולא 80 מיליון ש"ח, כטענת המערערת), וזאת לנוכח הממצאים והמסקנות הכלולים בפסק שניתן על ידי הבורר, כבוד השופט בדימוס בעז אוקון ("הבורר").

מסיבות אלה שלל המשיב את קיזוז ההפסד בחישוב ההכנסה לשנת המס 2012.

השגה שהגישה המערערת בעניין זה נדחתה על ידי המשיב.

5. בנוסף למחלוקת העיקרית הנ"ל, נדונה בהליכים דנן סוגיה נוספת הנוגעת למיסוים של בעלי המניות במערערת, האחים אלחנן שקד ונחום שנקל.

במרוצת השנים בעלי המניות משכו סכומי כסף מקופת המערערת וכספים אלה הוגדרו כ"הלוואה". הסכומים לא הושבו לידי החברה, ובשל כך, המשיב החליט לראות בהם דיבידנדים אשר נמשכו על ידי הבעלים בשנת המס 2015. על פי השומות, הדיבידנדים חייבים במס בשיעור של 30% בידי בעלי המניות. לעומת זאת, ה"ה שקד ושינקל טוענים כי מדובר בהלוואות אמתיות הנושאות ריבית, וכי בכוונתם להחזיר את הסכומים לידי המערערת כאשר יתאפשר הדבר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

ב. הקשרים בין נאש וקבוצת אגיס

6. המערערת נוסדה בשנת 1992 והיא נמצאת כאמור בבעלותם המלאה של ה"ה שקד ושנקל. תאגיד אחר, שהוקם על ידי השניים בשנת 1987, עסק קודם לכן במסחר באותם מוצרים (פרוטוקול הדיון, עמוד 36, שורה 24).

7. אשר לאגיס, נכון לשנת 2003 חברת אגיס תעשיות (1983) בע"מ (להלן – "אגיס") החזיקה, בין השאר, בשלוש חברות בנות אלו: קרליין (פרמאגיס) בע"מ ("קרליין"); נקה חימיקלים 1952 בע"מ ("נקה"); ואגיס הפצה ושיווק (1989) בע"מ ("אגיס שיווק"). יצויין כי קבוצת אגיס עסקה, כמו המערערת, בענף מוצרי הטיפוח והצריכה, אך גם בענף התרופות.

8. חוזה מחודש נובמבר 1992 בין המערערת ובין קרליין מזכיר "הסכמים [קודמים] בכתב לפיהם, בין היתר, מייצרת קרליין מוצרי קוסמטיקה וטואלטיקה שונים עבור [המערערת]..." (ההואיל השלישי לחוזה מיום 18.11.1992; "הסכם 1992"). והנה גם הסכם 1992 עוסק בנושא זה: ניתן לקרליין רשיון בלעדי לתקופה של 10 שנים לייצר ולהפיץ בישראל את מוצריה של המערערת (לרבות במותג נטורל פורמולה), כאשר תחומי השיווק והפרסום נותרו באחריות המערערת (סעיפים 5(א), 5(ה), 6(א) ו-9(א) להסכם 1992). גם נושא הגבייה מהלקוחות היה באחריות המערערת אולם התשלומים הנגבים היו שייכים לקרליין כיצרנית (סעיף 9(ד)). בתמורה לרשיון הבלעדי הנ"ל, קרליין התחייבה לשלם למערערת "תמלוגים"; גובה התמלוגים נקבע לפי מחיר מכירת המוצרים בהפחתת עלות ייצורם על ידי קרליין ועמלת הפצה שנתרה בידי קרליין. כמו כן, קרליין יכלה לנכות מתשלומי התמלוגים את חובותיה של המערערת כלפיה וחלק מהחובות האבודים שחבו לקוחות (סעיף 11 להסכם 1992).

9. במקביל לייצור מוצרי נטורל פורמולה, קרליין המשיכה לייצר ולמכור את המוצרים המקוריים שלה, ללא קשר למערערת ולהסכם 1992.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

10. כמפורט בהמשך, ההסדר שנעשה בשנת 1992 נמשך עד לשנת 2003, כאשר שני הסכמי ביניים נחתמו בין הצדדים בשנים 1996 ו-2000.

11. במהלך קיומו של הסדר הייצור משנת 1992 החוב של המערערת כלפי קרליין הלך ותפח. לפי הדו"חות הכספיים של המערערת עצמה, יתרת החוב הגיעה לכדי 23.5 מיליון ש"ח ליום 31.12.2002 (ראו מספרי ההשוואה בבאור 13(א) לדו"ח הכספי לשנת 2003).

בהקשר זה יש לציין שתי עובדות אלה: ראשית, ה"ה שקד ושנקל היו ערבים באופן אישי לחובות המערערת כלפי קרליין; שנית, המערערת שיעבדה, בין היתר, את המותג "נטורל פורמולה" (סימני המסחר וכיוצא באלה) לטובת קרליין כבטוחה לפרעון החוב הנ"ל.

12. בשנת 2003 הוחלף ההסדר המסחרי משנת 1992 בהסדר מקיף יותר אשר קיבל ביטוי בחוזה מיום 31.12.2003, שתוקפו למפרע מיום 1.2.2003 ("הסכם 2003"). הוראותיו של הסכם 2003 חשובות להבנת מחלוקת המיסוי בין המערערת ובין פקיד השומה, כי הרי לטענת המערערת מכוח הסכם זה נתכוננה **שותפות** והיא זכאית לחלק מההפסד שנוצר (לטענתה) במסגרת שותפות זו. לפיכך, יש מקום להתעכב על תוכנו ומשמעותו של ההסכם האמור.

13. עם זאת, יש להקדים ולציין שני אירועים עסקיים אשר התרחשו בהמשך: ראשית, בחודש מרץ 2005 קבוצת פריגו (Perrigo) האמריקאית רכשה את אגיס והפכה לבעלת השליטה, בעקיפין, בחברת קרליין, בה התנהלה הפעילות המשותפת¹. שנית, בחודש נובמבר 2009 הפעילות המשותפת כולה, לרבות הקניין הרוחני של המערערת, נמכרה לחברת אמיליה פיתוח (מ.ע.פ) בע"מ ("אמיליה"), וזאת תמורת 205 מיליון ש"ח (ואמיליה עצמה מיד מכרה את הפעילות לקבוצת סנו).

נפנה עתה להסכם 2003.

¹ למען הנוחות, נזכיר בהמשך את "קבוצת אגיס" גם בקשר לאירועים שהתרחשו לאחר המיזוג האמור בשנת 2005.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

ג. פרטי הסכם 2003

14. הסכם 2003 נועד "לאחד את כל פעילויותיהן [של קרליין, נקה ונאש] במסגרת מיזם משותף" (להלן: 'הפעילות המשותפת')... " (ההואיל החמישי במבוא להסכם).

בסעיף 3.1 הוסכם כי:

"... כל פעילויותיהן של חברות קרליין, נקה, אגיס הפצה (בתחום מוצרי הצריכה) ונאש תאוחדנה בתוקף החל מהיום הקובע ואילך, במסגרת מיזם משותף תחת הנהלת קרליין אשר ייקרא, כאמור לעיל, הפעילות המשותפת.

מובהר בזה כי פעילות אחרת ו/או בתחומים אחרים של קרליין ו/או נקה ו/או אגיס הפצה כמו הפצת תרופות עבור אגיס וצדדים שלישיים איננה כלולה בפעילות המשותפת."

דהיינו, בבסיס הסכם 2003 עמד הרעיון כי כל מוצרי הקוסמטיקה והטואלטיקה של הצדדים השונים, כולל אלה של המערערת, ייוצרו כמוצריה של קרליין ולחשבונה (אם כי "... שיווק ומכירת מוצרי הפעילות המשותפת תבוצע באמצעות אגיס הפצה ופעילויות ההפצה באמצעות חברת דנאגיס בע"מ..." – מתוך ההואיל החמישי הנ"ל).

לשם כך לא הוקם תאגיד חדש, אלא סוכם כי "הפעילות המשותפת" (כהגדרתה בהסכם 2003) תנוהל תחת קורת גג אחת – זו של קרליין (פרמאגיס) בע"מ, קרי קרליין.

15. על מנת להוציא לפועל את המיזם המשותף, הוסכם, בין היתר, כדלקמן:

- עובדי המערערת יפוטרו וחלק מהם ייקלט כעובדי חברת אגיס הפצה (סעיף 6 לסכם 2003);



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

- המערערת תמכור נכסים קבועים לידי קרליין (סעיף 3.2);
- המערערת תעניק לקרליין זכות שימוש בלעדית, באופן בלתי חוזר וללא הגבלת זמן **"בכל הידע, סימני המסחר ושמות המותג"** של המערערת (סעיף 3.3);
- שעבוד כל הקניין הרוחני של המערערת "לטובת קרליין, נקה ואגיס" יישאר על כנו (סעיף 13); עם זאת, הערבות האישית של ה"ה שקד ושנקל לחובות המערערת כלפי קרליין תוסר.
- תיאסר תחרות בתחום מוצרי הצריכה ומחוץ למסגרת המיזם המשותף על ידי מי מבין הצדדים לפעילות המשותפת (סעיף 12);
- למערערת יהיו 25% מכוח ההצבעה בדירקטוריון קרליין ומר שקד יהיה חבר בו. אולם הובהר כי **"הפעילות המשותפת תנוהל בהתאם למדיניות ולנהלים שיקבעו על ידי דירקטוריון קרליין"** וכי **"כל ההחלטות בדירקטוריון קרליין בנוגע לפעילות המשותפת יתקבלו ברוב דעות"** (מתוך סעיפים 5.1 ו-5.3);
- אשר לניהול השותף, **"נאש תעניק שירותי ניהול באמצעות ה"ה שנקל נחום ושקד אלחנן, ובמסגרתם, יכהנו אלחנן ונחום כמנכ"לים משותפים של קרליין ומנכ"לים משותפים של הפעילות המשותפת..."** (מתוך סעיף 5.6). בעניין זה נערך הסכם נפרד, למתן שירותי ניהול, הנלווה להסכם 2003 (**"הסכם הניהול"**). כמנכ"לים, ה"ה שקד ושנקל היו אמורים להיות אחראים על כלל פעילות קרליין, ולא רק על הפעילות של המיזם המשותף.
- המוצרים עצמם ייוצרו במפעלה של קרליין, באמצעות העובדים, הציוד והמכונות שלה (וראו עדותו של מר שקד, עמוד 34, שורה 24 ואילך).

בפסק הבורר (סעיף 17), ההסדר האמור סוכם בזו הלשון:

"הסכם האיחוד [הסכם 2003 – ה"ק] קבע שהפעילות המשותפת תנוהל 'בתוך' התאגידים מקבוצת אגיס – ובעיקר קרליין. אגיס הייתה זו שהעמידה לרשות הפעילות את מערך הייצור באמצעות הרכוש הקבוע שלה...; היא זו שהעסיקה את עובדי הפעילות, גם את אלה שעבדו לפני כן בנאש...; היא שהעמידה את המימון הנחוץ לפעילות המשותפת והיא זו שניהלה בתאגידיה את הנהלת החשבונות."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

מר שקד הוסיף וציין בעדותו כי "היה ידוע לכולם שבפועל הגוף שיש לו את היכולת לממן הוא אגיס. לא נאש. נאש לא יכלה להביא כסף מהבית..." (עמוד 47, שורות 4-5).

16. הסכם 2003 והסכם הניהול הנ"ל כללו הסדרים כספיים שונים במגוון נושאים ולגבי שורה של התרחשויות אפשריות. לענייננו חשובים שלושה מהסדרים אלה:
(א) התמורה החודשית המגיעה לפי סעיף 6 להסכם הניהול;
(ב) האפשרות לקבל תשלום שנתי לפי סעיפים 7.1 ו-7.2 להסכם 2003;
(ג) חלוקת התמורה ממכירת הפעילות המשותפת בכללותה, לפי סעיפים 10.3 ו-10.4 להסכם 2003.

נרחיב מיד לגבי כל אחד מן ההסדרים הנ"ל.

17. על פי סעיף 2.1 להסכם הניהול, "החברה [המערערת] תספק לפעילות המשותפת שירותי ניהול כללי של הפעילות המשותפת באמצעות המנכ"ל" (המונח "מנכ"ל" מוגדר שם ככולל הן את מר שקד והן את מר שנקל).

בהתאם לכך, ועל פי האמור בסעיף 6.1 להסכם הניהול, התמורה בעד שירותי המנכ"ל תשולם על ידי הפעילות המשותפת לידי המערערת – ולא לידי היחידים שקד ושנקל. נקבעת שם תמורה חודשית (החל מחודש יולי 2003) על סך 160,000 ש"ח.

והנה משנת 2003 ואילך נאמר בבאור 1 לדו"חות הכספיים של המערערת כי "החל מחתימת ההסכם [הסכם 2003] נובעות מרבית הכנסות החברה מדמי ניהול לחברה המאוחדת", או בנוסח אחר "מדמי ניהול למיזם המאוחד" – כאשר הכוונה היא לסכומים החודשיים על פי הסכם הניהול². למען הבהירות, הסכומים החודשיים ששולמו למערערת בעד מתן שירותי מנכ"ל יכוננו להלן "תשלומי מנכ"ל", כדי להבדילם מהתשלום האפשרי לפי סעיף 7.1 להסכם 2003, שנקרא שם "דמי ניהול שנתיים".

² לצורך ההמחשה נציין כי בשנת 2005, מתוך סך כל הכנסות המערערת של 2,012,108 ש"ח, סכום של 1,920,000 ש"ח היה מ"דמי ניהול" חודשיים כאמור – ראו באור 15 לדו"ח הכספי לשנת 2005.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

18. כותרת סעיף 7 להסכם 2003 היא "דמי ניהול שנתיים במהלך העסקים הרגיל". סעיף 7.1 קובע לאמור:

"נאש תהייה זכאית לדמי ניהול שנתיים בנוסף לדמי הניהול כאמור בסעיף 5 לעיל [דהיינו- תשלומי המנכ"ל- ה"ק], כדלקמן:

7.1.1 עד 15.0 מיליון ש"ח רווח (כהגדרתו בסעיף 2) שנתי

נאש תקבל 25% מהרווח כדמי ניהול שנתיים.

7.1.2 בגין תוספת הרווח שבין רווח של 15.0 מיליון ש"ח

ועד 22.0 מיליון ש"ח רווח שנתי נאש תקבל 30%

מהרווח כדמי ניהול שנתיים.

7.1.3 בגין תוספת הרווח שבין רווח של 22 ועד 30 מיליון

ש"ח נאש תקבל 32.5% מהרווח כדמי ניהול

שנתיים.

7.1.4 בגין תוספת הרווח שבין הרווח שמעל 30.0 מיליון

ש"ח רווח שנתי, נאש תקבל 35% מהרווח כדמי

ניהול שנתיים.

דמי ניהול בשיעורים שמעל 25% ישולמו בגין תוספת הרווח

שמעל למדרגות הרווח הקודמות".

מונח המפתח "רווח" מוגדר בסעיף 2 להסכם 2003:

"רווח לפני מס על פי דוחות כספיים – כלכליים של הפעילות המשותפת הכוללת את קרליין נקה והחברות הבנות והכלולות שלהם גם יחד (אגיס הפצה ודנאגיס) והכול בתחום הפעילות המשותפת (באופן בשיטה ועל פי העקרונות כפי שהם נערכים באגיס טרם חתימת הסכם זה). מובהר בזאת כי רווח כאמור יחושב לאחר תשלום הוצאות מימון לאגיס בגין ההון המושקע (לרבות הון עצמי, קרנות ועודפים) בקרליין נקה והחברות הבנות והכלולות שלהן, כמקובל כיום באגיס, תשלום ריבית לאגיס בגין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

הלוואותיה לנקה ו/או לקרליין ו/או החברות הבנות והכלולות ולאחר תשלום דמי ניהול לנאש וכן מובהר כי הרווח יכול רווח/הפסד ממכירת פרטי רכוש שוטף או קבוע אולם בכל מקרה לא יכול כל רווח/הפסד מנדל"ן. מובהר כי הרווח אינו כולל את תוצאות פעילות אחרת אשר אינה כלולה בפעילות המשותפת כמו פעילות הפצת תרופות."

19. נקדים ונציין כי סעיף 7 נמנע מלקבוע כי המערערת זכאית ל- 25% (או יותר) מן הרווחים עצמם, אלא שהיא עשויה להיות זכאית ל"דמי ניהול שנתיים", בנוסף לדמי הניהול החודשיים המגיעים לה ממילא עבור שירותי המנכ"ל (והמכונים כאן "תשלומי מנכ"ל").

סכום דמי הניהול השנתיים אמנם נגזר מגובה הרווח אולם משהוסכם כי הפעילות המשותפת כולה תתנהל במסגרת התאגיד הקיים קרליין, לכאורה לפחות כל רווח יהיה שייך לקרליין ויפיע בדו"חותיה. המערערת כמוכן איננה מסכימה עם הסתכלות זו ולדעתה מהות ההסדר היא שותפות – ונשוב לדון בסוגיה מרכזית זו בהמשך.

20. אותו "רווח" שהוא כאמור המדד לזכאותה של המערערת לדמי ניהול שנתיים לפי סעיף 7 הנ"ל, יחושב כדלקמן:

השורה העליונה היא הרווח החשבונאי לפני מס של הפעילות המשותפת.

לשם חילוץ רווח זה מכלל תוצאותיה של חברת קרליין, אשר המשיכה לנהל פעילות עסקית נוספת ובלתי קשורה, הוכר הצורך להכין "דו"חות כספיים – כלכליים", בהם יבודד הרווח (או ההפסד) של המיזם המשותף.

הרווח החשבונאי האמור ישקף, כמקובל ובאופן מובנה, את ההכנסות ממכירות המוצרים לאחר שהופחתו מהן עלות המכירות. כלומר, הוצאותיה של קרליין עבור חומרים, עבודה ופחת (בין היתר) הקטינו את הרווח כהגדרתו שם. משמעות הדבר היא כי קרליין חבשה שני כובעים: כובע כקבלנית ייצור (כפי שהיה על פי הסכם 1992), המזכה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

אותה בהשבת עלות המכירות, וכובע שני המזכה אותה, מבחינה כלכלית, ב- 75% מן ה"רווח" המוגדר.

21. על מנת להגיע ל"רווח" כמוגדר בהסכם, היה צורך להתחשב בשלוש העמסות נוספות: ייחוס הוצאות מימון (תשואה) לאגיס על ההון העצמי המושקע במיזם; ייחוס הוצאות ריבית לאגיס על הלוואות שניתנו על ידיה; והפחתת תשלומי המנכ"ל למערערת, כקבוע בהסכם הניהול.

22. נראה כי הזכאות ל"25% מהרווח כ"דמי ניהול שנתיים" לא נקבעה באופן אקראי: בהקשר אחר בהסכם 2003 (סעיף 10.5) הוסכם כי שווי המוניטין שכל צד הביא למיזם המשותף בעת היווסדו היה כלהלן: קרליין – 60 מיליון ש"ח; נקה – 55 מיליון ש"ח; המערערת – 40 מיליון ש"ח. כלומר, חלקה של המערערת לפי הקצאה זו הוא אכן כ- 25% (155 : 40 = 0.258).

23. הזכאות של המערערת לדמי ניהול שנתיים, הנגזרים מרווחי הפעילות המשותפת, סוייגה בשני סייגים ממשיים:

(א) על פי 7.2 להסכם 2003, יקוזז מהרווח בכל אחת מחמש השנים הראשונות של המיזם המשותף סכום של 3.2 מיליון ש"ח – ובסך הכל 16 מיליון ש"ח – "אשר יהיה שייך לאגיס בלבד";

(ב) על פי סעיף 10.2 סיפא להסכם, הרווח כהגדרתו בסעיף 2 יופחת בסכום של 4 מיליון ש"ח בכל אחת משלוש השנים הראשונות – ובסך הכל 12 מיליון ש"ח – וזאת בשל העברת מפעלה של חברת נקה.

24. מה דינה של שנה בה סכום הרווח, כמוגדר בהסכם, הוא שלילי?

מצב זה מוסדר בסעיף 7.4 להסכם 2003: "מובהר כי יתרת הפסד שנתית תועבר לשנה הבאה וכן הלאה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

דהיינו, הפסד בשנה פלונית, אשר על פי החישוב נגרע מגובה הרווח בשנים העוקבות, מרחיק את הזכאות של המערערת לקבל דמי ניהול שנתיים בהתאם לסעיף 7.1 להסכם (הוראה דומה, סעיף 11(ה), הייתה כלולה בהסכם 1992, הסכם אשר לכל הדעות לא יצר שותפות).

25. האפשרות של מכירת הפעילות המשותפת, כולה או חלקה, עמד על הפרק כבר מתחילתו של המיזם המשותף. ואכן נאמר מראש, בסעיף 8 להסכם 2003, כי "הצדדים יעשו כמיטב יכולתם למכור את כל הפעילות המשותפת כמקשה אחת". לכן הסכם 2003 מכיל הוראות מפורטות בנושא חלוקת התמורה בתרחישי מכירה שונים. אנו נתמקד כאן בכללים שחלו בתרחיש שאכן התממש בפועל – מכירת כלל הפעילות המשותפת כמקשה אחת.

26. ההוראות הרלבנטיות למקרה כגון זה נמצאות בסעיפים 10.3 ו-10.4 להסכם 2003:

- 10.3" כל תמורת מכירה הכוללת בחובה רכוש שוטף ו/או קבוע ומוניטין גם יחד תיוחס תחילה לזכות החברה (קרליין ו/או נקה ו/או אגיס הפצה) אשר הרכוש הקבוע ו/או הרכוש השוטף שלה נמכר במכירה זו או דינו להימחק בעקבותיה וזאת על פי השווי המאזני (לאחר הפחתות) של רכוש זה. יתרת התמורה מעבר לכך תיחשב כתשלום עבור מוניטין (להלן: 'תשלום עבור מוניטין').
- 10.4 במקרה של מכירה כוללת של כלל הפעילות המשותפת, ובכפוף להוראות סעיף 8 לעיל, יתחלק התשלום עבור המוניטין 75% לקרליין-נקה ו- 25% לנאש."

משמע, אם המיזם המשותף בכללותו נמכר, אזי מתוך התמורה הכוללת יש קודם כל להעביר חלק ממנה לאותם צדדים למיזם שתרמו לו נכסים קבועים (למשל ציוד) או רכוש שוטף (כגון מלאי). הלכה למעשה רק קרליין, נקה ואגיס הפצה (ולא המערערת) היו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

מועמדות לקבל חלקים כאלה מתוך התמורה ובפועל כך אמנם קרה (וראו סעיפים 35 ו-37 להלן).

רק לאחר ביצוע התשלום הפרטני האמור עבור רכוש קבוע ורכוש שוטף לפי שווים המאזני, יתרת התמורה – המיוחסת על פי ההסכם ל"מוניטין" כפריט שיורי – תתחלק 75% לקבוצת אגיס ו-25% למערערת.

27. היות שמכירת המיזם בכללותו תהיה כרוכה, בין השאר, בהעברת המותגים של המערערת לידי הרוכש (כפי שאכן קרה), סעיף 10.9 מורה כי:

"נאש מתחייבת כי בכל מקרה של מכירת פעילות הכוללת פעילות של נאש תגרום נאש להעברת כל קנייני הרוחניים הרלוונטים לאותה פעילות לרבות הידע, סימני המסחר ושמות המותג לרוכש הפעילות כשהתמורה בגינם נחשבת ומהווה חלק מתמורת המכירה כאמור בסעיף 10.3 לעיל."

28. המנגנון הנ"ל לחלוקת תמורה ממכירת המיזם, יחד עם החזקתה של קרליין בכוח להחליט על ביצוע עסקת מכירה (בתוקף סעיפים 5 ו-8 להסכם 2003), חשף את המערערת לסיכון כי תיערך מכירה במחיר שלא יותיר בידיה תמורה ממשית.

בשל כך, ההסכם העניק למערערת זכות סירוב מוגבלת ("וטו") כדלקמן:

"על אף האמור לעיל מוסכם כי למשך חמש (5) שנים מהיום הקובע תהא לנאש הזכות לסרב למכירה, ככל הנוגע לפעילויות נאש, וזאת אם עקב המכירה עתידה נאש לקבל תשלום עבור מוניטין ולאחר ניכוי חובות נאש לקרליין, בסכום הפחות מ- 5.0 מיליון דולר ארה"ב ברוטו (דהיינו לפני תשלום מיסים)."
(מתוך סעיף 8)

הוראה זו שימשה יסוד לאחת הקביעות החשובות של הבורר, כמתואר בהמשך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

29. מעבר להוראות והנוסחאות שפורטו לעיל, הסכם 2003 מורה גם על חובת קיזוז הסכומים שעשויים להגיע למערערת על פי ההסכם כנגד חובותיה לקרליין, אשר כמוסבר התחילו להצטבר זמן רב קודם לכן.

החובות נבעו בעיקר מקיום מלאי מוצרים בלתי נמכר ומחובות אבודים של לקוחות (רוכשי המוצרים) (וראו סעיף 7 לפסק הבורר).

והנה חובת הקיזוז כנגד תשלום על חשבון דמי ניהול שנתיים נקבעת בסעיף 7.3 להסכם; חובת הקיזוז כנגד כל תמורה המגיעה למערערת בעקבות מכירת הפעילות המשותפת נקבעת בסעיף 10.10 להסכם:

"אם עקב המכירה עתידה נאש לקבל תשלום כלשהו תשמש מלוא התמורה קודם כל להחזר חובות נאש לקרליין והיתרה תועבר לנאש".

להשלמת התמונה בנקודה זו יצויין כי לא היה הסדר קיזוז בקשר לתשלומי המנכ"ל החודשיים.

30. כך סיכם הבורר את היתרונות ההדדיים הנעוצים בהסכם 2003:

"... זכו שקד ושנקל ליתרונות לא-מבוטלים, כמו שכר מנהלים גבוה... ביטול הערבויות האישיות... וקביעת מגבלות רבות ליכולת של אגיס להיפרע מחוב נאש.

...

הסכם זה חיזק את האחיזה של אגיס בקניין הרוחני של נאש והגביר את סיכוייה להיפרע מהחוב על ידי מכירתו... הסמכות למכור קניין רוחני זה 'נקנתה' במחיר הוויתור על הערבויות האישיות וגם במחיר הוויתור על היכולת לנסות להיפרע מן החוב שלא מתוך הרווחים או תמורת הממכר."

(מתוך סעיפים 165 ו-186 לפסק הבורר)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

ד. המשך השתלשלות הדברים

31. משטר המיזם המשותף התקיים למעשה מיום 1.2.2003 ועד למכירת הפעילות המשותפת לאמיליה ביום 1.11.2009 או בסמוך לכך.

בהקשר זה נציין עובדות אלה:

(א) במהלך כל התקופה הנ"ל לא שולמו למערערת דמי ניהול שנתיים לפי סעיף 7 להסכם;

(ב) פרט לשנת 2003, אף לא נערכה התחשבות שוטפת ומוסכמת בין המערערת ובין קבוצת אגיס לשם קביעת הזכאות (או העדר הזכאות) לקבלת סכומים כלשהם לפי סעיף 7 הנ"ל;

(ג) תשלומי המנכ"ל כן שולמו למערערת מדי חודש בחודשו;

(ד) החוב של המערערת לקרליין לא צומצם אלא להיפך, ועל פי הדו"חות הכספיים של המערערת לסוף שנת 2009 היתרה עמדה על 34.8 מיליון ש"ח (באור 8, שם).

32. בעקבות המכירה לאמיליה בנובמבר 2009, קבוצת אגיס נקטה עמדה לפיה למערערת אין כל חלק בתמורה, אשר הסתכמה כאמור בסך 205 מיליון ש"ח.

כך התגלע סכסוך כספי בין הצדדים למיזם המשותף ולאחר הגשת תביעות הדדיות, העניין הובא בפני הבורר.

33. המערערת העלתה שורה של טענות בתמיכה לעמדתה כי כן מגיעים לה כספים בעקבות סיום המיזם המשותף. בין היתר היא גרסה כי:

(א) היא לא שותפה כנדרש בתהליך קבלת ההחלטה למכור את הפעילות המשותפת בעיתוי ובמחיר שנקבעו;

(ב) הוסתרה ממנה כוונתה של פריגו (הבעלים של אגיס החל משנת 2005) שלא להמשיך את ההתקשרות בהסכם הניהול לפיו ה"ה שקד ושנקל שימשו כמנכ"לים. ברקע לטיעון זה עמדו הוראות סעיף 5.6 להסכם 2003, על פיו "במקרה של הפסקת ו/או פקיעת הסכם הניהול יהיו נאש, אלחנן נחום, קרליין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

נקה ואגיס זכאים לדרוש לעגן את הפעילות המשותפת במסגרת חברה ובמקרה של דרישה כאמור, יפעלו הצדדים להתאגד בחברה חדשה או בקרליין בזמן סביר שלא יעלה על 12 חודשים ממועד הדרישה".

על פי הטענה, אילו המערערת הייתה מודעת מבעוד מועד לקיום עילה להפעלת הוראת סעיף 5.6 הנ"ל, הדבר עשוי היה להשפיע על כל משא ומתן עם רוכש פוטנציאלי, לטובתה של המערערת;

(ג) הודעתה של פריגו מיום 22.12.2009 על סיום הסכם הניהול בתחולה מחודש ינואר 2010 הפרה את חובת מתן הודעה מראש של 12 חודשים לפחות, כקבוע בסעיף 5.2 להסכם הניהול. לפיכך המערערת זכאית לתשלומי מנכ"ל חודשיים עד לתום תקופת שנים עשר החודשים;

(ד) הפעילות המשותפת, במהלך שבע שנות קיומה, הניבה רווחים בהיקף נטען של כ- 106 מיליון ש"ח. לדעת המערערת, אילו היו נערכים "דו"חות כספיים-כלכליים" במתכונת הנדרשת על פי הסכם 2003, קיום הרווח האמור היה מוכח. לפי עמדתה, דו"חות כאמור לא היו מביאים בחשבון עלות מכירות בהתאם לחיוב בפועל שקרליין חייבה את המיזם המשותף (ראו סעיף 20 לעיל) אלא "עלות מתוקננת", כלומר על פי תעריף, הנמוכה בהרבה.

(ה) על רקע קיום הרווחים המגיעים למערערת, כנגדם ניתן לקזז את חובותיה כלפי קרליין, המערערת זכאית לנתח מן התמורה בגין מכירת הפעילות המשותפת.

34. יוער כי במסגרת הבוררות קבוצת אגיס טענה, בין היתר, כי הפעילות המשותפת לא הצמיחה רווח אלא הפסדים בהיקף של כ- 79 מיליון ש"ח. כפועל יוצא מכך, על פי עמדת אגיס, המערערת לא הייתה זכאית לכל חלק בתמורת המכירה (בהתחשב בגובה חובה כלפי קרליין שמעולם לא נפרע).

35. פסק הבורר, החובק 155 עמודים, ניתן בחודש מרץ 2012 והוא כולל רקע עובדתי מפורט, בחינת מהות היחסים בין הצדדים למיזם המשותף וניתוח התוצאות הכספיות של המיזם. אגב עבודתו הבורר אף הסתייע במומחה לחשבונאות, רואה חשבון דני וקנין, שהגיש חוות דעת לבורר בחודש אוקטובר 2011.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

בין השאר, הבורר הגיע למסקנות אלה:

- (א) מעשיה ומחדליה של קבוצת אגיס הנוגעים להעדר היוועצות מספקת עם ה"ה שקד ושנקל ויידועם אשר למשא ומתן למכירת הפעילות, מצדיקים הארכת משך "רשת הבטחון" (על פי לשון הבורר) המעוגנת בסעיף 8 להסכם 2003 (ראו סעיף 28 לעיל). התקופה הנקובה בסעיף 8 הייתה אמנם 5 שנים מיום תחילת המיזם והמכירה נערכה כמעט שנתיים לאחר תום פרק הזמן הזה, אך לדעת הבורר התנהגות קבוצת אגיס הצדיקה את החלת ההסדר האמור, אף על פי כן. אולם במקום לפסוק לטובת המערערת את מלוא הסכום המופיע בסעיף 8 הנ"ל (5 מיליון דולר), הבורר פסק לטובתה 1.6 מיליון דולר (בתוספת מע"מ) בלבד, וזאת בהתחשב הן ב"אשם התורם" מצדה של המערערת שהייתה מודעת לכוונות המכירה, והן בחלוף הזמן מכינון המיזם המשותף.³
- (ב) הבורר הסכים עם המערערת שמגיעה לה תוספת תשלומי מנכ"ל עד לסוף תקופת ההודעה המוקדמת, דהיינו עד ליום 31.12.2010.
- (ג) הבורר דחה את עיקר טענת המערערת שהפעילות המשותפת הסתיימה ברווח וככלל הוא אימץ את ממצאיו של רו"ח וקנין, לפיהם נוצר הפסד מצטבר של "כ-12 מיליון ש"ח" (ראו דיון להלן בסעיף 69).
- (ד) מפני שחובות המערערת כלפי קרליין לא יכולים להתקזז כנגד רווחים שוטפים, הם אף מביאים לאיון חלקה היחסי של המערערת בתמורת המכירה לאמיליה, שבכל מקרה היה נמוך מגובה החובות (סעיף 175 לפסק הבורר).
- (ה) עם זאת, סבר הבורר כי יש ממש בטיעוני המערערת בנושאים אחדים הקשורים להתחשבות השוטפת (ושהשפעתם הכספית לא הייתה רבה מדי, להערכת הבורר) ובשל כך הוא הותיר בידי המערערת בחירה: להסתפק בתשלום החלקי על פי "רשת הבטחון" (כלומר, 1.6 מיליון דולר) או לבקש בחינה מקיפה ומחודשת של מכלול הדו"חות והתחשיבים בהתאם לקביעות הבורר (סעיפים 226 ו-232 לפסק הבורר).

³ להבנת, הפסקה השנייה בסעיף 8 להסכם 2003 לא העניקה תרופה כספית במקרה של הפרה אלא קבעה כי אם המערערת צפויה לקבל פחות מ-5 מיליון דולר ממכירה מוצעת (לאחר פרעון חובה כלפי קרליין), אזי תהיה בידיה זכות למנוע את המכירה ("לסרב למכירה"). בעיני הבורר, "זכות הווטו לא הייתה מוחלטת" וזאת "אם יובטח כי נאש תקבל מתוך תמורת המכירה חמישה מיליון דולר" (סעיף 93 לפסק).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

36. המערערת לא ביקשה לחזור אל המומחה, רו"ח וקנין, כדי לערוך התחשבנות מדויקת יותר ופסק הבורר הפך חלוט ומחייב.

37. בעקבות פסק הבורר, המערערת אכן קיבלה סכומים מקבוצת אגיס אשר דווחו למשיב בדו"ח לשנת המס 2012, ומנגד החוב כלפי קרליין נמחק וגם סכום זה דווח כהכנסה ממחילת חוב (משנפסק על ידי הבורר כי המערערת איננה זכאית לדמי ניהול שנתיים לפי סעיף 7 להסכם 2003 – בשל קיום הפסדים – ואף איננה זכאית לחלק מתמורת המכירה, פרט לסך של 1.6 מיליון דולר, אזי לא נותר בידי קרליין מקור ממנו היא יכלה להיפרע על החוב האמור).

ה. שאלת קיומה של שותפות

כללי

38. כאמור, בבסיס טיעוני המערערת מונחת עמדתה כי התקיימה בינה ובין התאגידים בקבוצת אגיס **שותפות**, ובשל עובדה זו היא רשאית לקזז חלק יחסי מן ההפסדים שנוצרו במיזם המשותף.

אין חולק כי על מנת שהמערערת תהיה רשאית לעשות כן, המקרה חייב להיכנס לגדרי סעיף 63 לפקודת מס הכנסה.

39. חלק ד' לפקודת מס הכנסה עוסק בנושא "**חישוב ההכנסה במקרים מיוחדים**". עניינו של פרק שני לחלק ד' הוא "גופים שיתופיים" ויש בו הוראות שנוגעות לקיבוצים (סימן א'); מושבים ואגודות חקלאיות (סימן ב'); חברות מעטים (סימן ב1); וחברות משפחתיות (סימן ד'). סימן ג' לפרק שני דן ב"שותפויות וחברות בית". נושא השותפויות מוסדר בסעיף 63, המצוי בסימן ג' כאמור.

בחלקיו הנוגעים לענייננו, סעיף 63 קובע לאמור:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

"(א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בעסק פלוני או במשלח-

יד פלוני עוסקים שני בני-אדם או יותר יחד –

(1) יראו את החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת השותפות - והיא תתברר בהתאם להוראות פקודה זו - כהכנסתו של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי הוראות פקודה זו;

(2) ראש השותפים ... יערוך וימסור, לפי דרישת פקיד השומה, דו"ח על הכנסת השותפות בכל שנה, כפי שתתברר בהתאם להוראות פקודה זו, ויפרש בה שמס ומענם של השותפים האחרים שבפירמה ואת החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה...;

(3) על דו"ח כאמור יחולו הוראות פקודה זו בדבר אי-מסירת דו"ח או פרטים הנדרשים בהודעת פקיד השומה.

(ב) לא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שעסק פלוני או משלח-יד פלוני מתנהל על ידי שני בני-אדם או יותר יחד, יראו את ההשתכרות או הרווחים של אותו עסק או משלח-יד כאילו הגיעו לאחד הזכאים לקבל חלק מהם, אשר פקיד השומה יבחר בו, והשומה תיערך בהתאם לכך; נערכה השומה כאמור לא יראו את השותפות כחבר בני-אדם לענין סעיף 162..."

40. המונח "שותפות" איננו מוגדר בסעיף 63 לפקודה ואף לא בסעיף 1 לפקודה.

מהוראות סעיף 63 עולה כי על נישום שטוען שהוא שותף בשותפות רובץ נטל להראות כי בהתאם לנסיבות המקרה אכן נתכוננה שותפות (וראו הביטויים "הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה", "לא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה", "על החלטת פקיד השומה בהשתמשו בשיקול דעת שניתן לו בסעיף זה").

עוד ניתן ללמוד מנוסח סעיף 63 כי ניתן למצוא שותפות בעסק פלוני אף אם לא נרשמה שותפות אצל רשם השותפויות (והשוו, למשל, סעיף 103א לפקודה – שעוסק בנושא שינויי מבנה – שם מסוייגת ההוראה לשותפות רשומה בלבד).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

41. אקדים ואומר כי לא השתכנעתי מנסיונה של המערערת לטעון כי המיזם המשותף הנדון היה בבחינת "שותפות" לצורך החלת סעיף 63 לפקודת מס הכנסה.

להלן אנמק מסקנה זו.

42. סעיף 1(א) לפקודת השותפויות מגדיר "שותף" כ"כל מי שהתקשר עם זולתו בקשרי שותפות". לפי אותו סעיף, "קשרי שותפות" הם "הקשרים שבין בני אדם המנהלים יחד עסק לשם הפקת רווחים"⁴. זו כמובן הגדרה רחבה למדי, אולם מהוראות סעיף 2 לפקודת השותפויות אנו למדים כי לא כל שיתוף עסקי ייחשב שותפות. סעיף 2, שכותרתו "צורות שיתוף שאינן קשרי שותפות", מורה כדלקמן:

"לשם הכרעה אם קיימים קשרי שותפות ואם לאו, יש ליתן את הדעת

על כללים אלה:

(1) שיתוף מכל צורה או הגדר בנכס או בכל זכות בו – אין בכך בלבד כדי

ליצור קשרי שותפות בין בעלי הנכס או הזכות, ואפילו הם נוטלים חלק

ברווחים המגיעים מן השימוש בהם;

⁴ קיימת שאלה אם ה"שותפות" הנדונה בסעיף 63 לפקודה בהכרח זהה ל"שותפות" המתוארת בפרק א' לפקודת השותפויות – דהיינו, באיזו מידה יש לשאוב את תוכן המושג "שותפות" בפקודת מס הכנסה מן הדין הכללי. למשל בע"מ 12322-03-09 צ'רשניה נ' פקיד שומה עכו, ניתן ביום 8.7.2013, כבוד השופט סוקול (כתוארו אז) הטעים כי ".... בהחלט ייתכנו מצבים בהם יוכל פקיד השומה לקבוע כי יש לראות בפעילות עסקית כשותפות לצורך הטלת המס על פי סעיף 63 לפקודה אף אם על פי הדין הכללי ייקבע שלא כוונה שותפות" (מתוך סעיף 28 לפסק הדין). גם כבוד השופט אלטוביה הביע דעה כי: ".... לצורך ההכרעה בשאלה אם לצרכי מס מדובר בשותפות אין ליתן משקל מכריע לדין הכללי... ואפשר שמזם עסקי ימצא כשותפות לצרכי מס גם אם על פי הדין הכללי אין זה כך...." (מתוך סעיף 4 לפסק דינו בעמ"ה 1238/05 דלאל נ' פקיד שומה רחובות, ניתן ביום 28.7.2013) – וראו גם רפאל, מס הכנסה (כרך ב) בעמוד 659 ובעמוד 662, אם כי בעמוד 682 המחבר מסייג את דבריו וכותב "סביר להניח, כי בכל אותם מקרים שבהם קובעת פקודת השותפויות, כי לא נוצרו 'קשרי שותפות', אף לצורך מס הכנסה לא ייווצרו קשרים כאלה." במקרה דן אינני חייב לדון בסוגיה זו, שעה ששני הצדדים הפנו בטיעוניהם גם להוראות פקודת השותפויות. כשלעצמי, אני מתקשה לראות כיצד ניתן, בנסיבות מסחריות רגילות, להגיע למסקנה כי אין קשרי שותפות במשמעותם בסעיף 1 לפקודת השותפויות, אך כן למצוא "שותף" ו"שותפות" לעניין סעיף 63(א) לפקודת מס הכנסה. לגישתי כאשר מונח כגון "שותפות" כלל איננו מוגדר בפקודת מס הכנסה, מן הראוי לצקת בו תוכן הלקוח מן הדין הכללי – הדבר תורם לאחידות, יציבות וודאות בהבנת הדין וביישומו (וראו דברי כבוד השופט חיות, כתוארה אז, בע"מ 10846/06 בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות, ניתן ביום 23.12.2011, בסעיף 24 לחוות דעתה). מעבר לכך, אף אם היינו מנסים להמציא, יש מאין, מבחני עזר לצורך הפעלתן של ההוראות הלקוניות של סעיף 63 לפקודת מס הכנסה, מן הסתם היינו מגיעים לרשימה דומה של היבטים כפי שמופיעה ממילא בסעיף 2 לפקודת השותפות, המשקפים שכל ישר ומדיניות משפטית ראויה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

- (2) נטילת חלק בהכנסה ברוטו מנכס, היא בלבד אינה יוצרת קשרי שותפות, בין שנוטלי החלק יש להם בנכס זכות או טובת הנאה משותפות ובין שאין להם;
- (3) הנפרע חוב או סכום קצוב אחר, בין בשיעורין ובין בצורה אחרת, מתוך רווחיו הנצמחים של עסק, איננו נעשה בשל כך בלבד שותף בעסק או חב כשותף בו;
- (4) חוזה, שעל פיו עובדו או שלוחו של בעל עסק יקבל את גמולו בחלק מרווחיו של העסק, אין בו בלבד כדי לעשות את העובד או את השלוח שותף בעסק או חב כשותף בו;
- (5) בן זוגו או ילדו של שותף שנפטר או התלוי בנפטר, המקבל בדרך של אנונה חלק מרווחי העסק שהנפטר היה שותף בו, אינו נעשה משום כך בלבד לשותף בעסק או חב כשותף בו;
- (6) המלווה כסף למי שעושה עסק או עומד לעשות עסק, ועל פי החוזה שביניהם יקבל המלווה ריבית בשיעור משתנה לפי רווחי העסק, או יקבל חלק ברווחים – אין המלווה נעשה משום כך בלבד שותף בעסק או חב כשותף בו;
- (7) המקבל, בדרך של אנונה או בדרך אחרת, חלק ברווחי עסק כתמורה בעד מכירת המוניטין של העסק, אינו נעשה משום כך בלבד לשותף בעסק או חב כשותף בו;
- (8) חוץ מן האמור לעיל בסעיף זה, תהא קבלת חלק ברווחי עסק, או כל תשלום התלוי ברווחי עסק או המשתנה לפיהם, ראייה לכאורה שהמקבל הוא שותף בעסק, אלא שניתן לסתור ראייה זו בשים לב לכל נסיבות העסקה שבין הצדדים.

43. סעיף 4 לפקודת השותפויות קובע כי "שותפות שנתכוננה לשם ניהול עסק, חייבת ברישום לפי הוראות פקודה זו תוך חודש מן היום שנתכוננה...".

עם זאת, מבהיר סעיף 6 לפקודת השותפויות כי "...אי-רישומה של שותפות לא ישפיע בשיקול אם השותפות קיימת אם לאו".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

44. המיזם המשותף מושא דיוננו מעולם לא נרשם כשותפות, למרות שמטרתו הייתה עסקית והוא הוקם לתקופה של עשר שנים, לכל הפחות.

יתרה מזו, עיון בהסכם 2003 מגלה שבשום מקום בו לא נאמר כי תקום שותפות בין הצדדים.

כמוזכר לעיל, כן הוצהר כי "קרליין, נקה ונאש מעוניינות לאחד את פעילויותיהן במסגרת מיזם משותף", וכי מיזם משותף זה ייקרא "הפעילות המשותפת". הצדדים נמנעו מלכנות את המיזם המשותף "שותפות" - דבר שהיה טבעי ומתבקש לעשות אילו כוונתם באמת הייתה לכוון שותפות.

45. כאמור, לא הוקם גוף משפטי חדש כלשהו כדי לנהל בו את המיזם המשותף. אדרבה, מובהר בהסכם 2003 כי הפעילות המשותפת תבוצע באמצעות חברת קרליין ("... כל פעילויותיהן... תאוחדנה... במסגרת מיזם משותף תחת הנהלת קרליין...") – (סעיף 3.1). בין היתר, לשם כך נאש העבירה לידי קרליין את נכסיה הקבועים (סעיף 3.2), ולשם כך נאש העניקה לקרליין זכות שימוש בלעדי ובלתי מוגבלת בזמן במותגי נאש (לרבות נטורל פורמולה) (סעיף 3.3).

לא הוקם מנגנון ניהולי של שותפות, אלא ה"ה שקד ושנקל השתלבו בדירקטוריון של קרליין (סעיף 5.5) והם התמנו להיות מנכ"לים משותפים של קרליין (והשוו סעיף 6)34 לפקודת השותפויות לפיו "אין שותף זכאי לשכר בעד עבודתו בעסקי השותפות").

למותר לציין כי קרליין לא יכלה להיות, בעת ובעונה אחת, גם חברה בערבון מוגבל וגם שותפות (בלתי רשומה) (ובהקשר זה השוו את הסיפא להגדרת "קשרי שותפות" שבפקודת השותפויות: "... למעט את הקשרים שבין חברי תאגיד שהואגד לפי כל דין אחר").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

דיווחיה של המערערת

46. המערערת לא דיווחה לפקיד השומה על היותה שותפה בשותפות עד למועד הגשת הדו"ח לשנת המס 2012, ביום 12.6.2014, דהיינו **אחת עשרה שנים** לאחר שהוקמה השותפות לפי תפיסתה.

בכל הדיווחים שקדמו לכך לא הוזכרה **שותפות** והמערערת לא התיימרה ליישם את הוראות סעיף 63 לפקודת מס הכנסה כחלק מדיווחיה השנתיים. נזכיר בהקשר זה את סעיף 63(א)(1) לפקודת מס הכנסה, לפיו חלקו של כל שותף מהכנסת השותפות בשנת המס, ייראה כהכנסתו של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי הוראות פקודה זו".

יצויין כי הדיווח הנדרש משותף לפי סעיף 63(א)(1) איננו מותנה בחלוקת כספים או רווחים לידי השותף על ידי השותפות, אלא כאשר ההכנסה נוצרת בידי השותפות, ובאותה שנת מס קמה חובת הדיווח של השותף על חלקו היחסי בהכנסות השותפות.

47. עיון בדו"חות הכספים ובדו"חות ההתאמה לצורכי מס של המערערת על פני השנים למן הקמת המיזם המשותף עם קבוצת אגיס מגלה כי אין בהם כל סימן של קיום שותפות (עד לדו"ח 2012 כאמור).

הדו"חות הכספיים של המערערת לשנת 2003 – שנת ייסוד המיזם המשותף – נחתמו בחודש אוקטובר 2004. בבאור 1 לדו"חות אלה נכתב:

- א. החברה עוסקת בשיווק מוצרי קוסמטיקה וטואלטיקה.
- ב. בשנת 2003 חתמה החברה הסכם עם קבוצת 'אגיס' לאיחוד הפעילות העיסוקית/שיווקית של מוצריה בחברת אגיס הפצה ושיווק (1989) בע"מ.
- החל מחתימת ההסכם נובעות מרבית הכנסות החברה מדמי ניהול לחברה המאוחדת." (קו ההדגשה אינו במקור)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

ואכן בבאור 16 ("הכנסות") לא מדווח על חלק מהכנסות השותפות ועיקר הכנסה המופיע שם הוא "הכנסות מדמי ניהול" (הרי הם תשלומי המנכ"ל הנ"ל)⁵.

גם בדו"ח ההתאמה לצורכי מס לשנת 2003 אין זכר לקיום שותפות ולא צויין שם כי במהלך אותה שנת מס המערערת נעשתה שותפה בשותפות.

48. תיאור עסקי המערערת בדו"חות הכספיים לשנת 2004 (באור 1) הוא כמעט זהה לתיאור משנת 2003. אולם במקום לומר כי מרבית הכנסות החברה נובעות מדמי ניהול "לחברה המאוחדת", נאמר עתה "מדמי ניהול למיזם המשותף". בנוסף, בדו"חות 2004 מופיע לראשונה ההסבר הבא לגבי התחייבויות המערערת (כלומר, החובות כלפי קרליין):

**"עפ"י הסכם בין החברה לבין אגיס, אמורה הייתה ההלוואה להיפרע מחלקה של החברה ברווחי המיזם המשותף (ראה באור 1ב').
להבטחת פרעון ההלוואה, שיעבדה החברה לטובת אגיס את המוניטין".**
(הערה לבאור 13(א) לדו"חות 2004)

מתכונת הדיווח הנ"ל, הן בדו"חות החשבונאיים והן בדו"ח ההתאמה למס, נמשכה ללא שינוי מהותי גם בשנים 2005, 2006 ו-2007.

49. שינוי במינוח מופיע בדו"חות הכספיים לשנת 2008, אשר נחתמו ביום 28.2.2010, דהיינו לאחר מכירת כלל הפעילות המשותפת ולאחר תחילת הסכסוך הכספי מול קבוצת אגיס.

והנה לראשונה עסקי המערערת מתוארים כך בבאור 1 לדו"ח 2008:

"א. החברה עוסקת בשיווק מוצרי קוסמטיקה וטואלטיקה.

⁵ שוב להמחשת הנקודה יצויין כי המכירות של הפעילות המשותפת בשנת 2003 היו לפחות כ- 254 מיליון ש"ח. 25% מסכום זה (לכאורה, חלקה של המערערת בהכנסות, אילו היה דיווח על שותפות לכל דבר ועניין) הם כ- 64 מיליון ש"ח. בפועל סך ההכנסות בדו"חות הכספיים של המערערת לשנת 2003 הוא כ- 3.1 מיליון ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

ב. בשנת 2003 חתמה החברה הסכם שותפות עם קבוצת 'אגיס' לפיה מוזגו כל עסקי נאש עם עסקי קבוצת 'אגיס' בתחום מוצרי הצריכה, וזאת החל מתאריך 1.2.2003. ביום 1.11.2009 מכרה קבוצת 'פריגו' (אגיס) את כל נכסי השותפות ופעילותה (ללא הסכמת נאש). כפועל יוצא מכך הגישה נאש ובעלי השליטה שלה ביום 17.11.2009 תובענה כספית כנגד קבוצת פריגו המתנהלת עתה בבוררות. קבוצת פריגו הגישה ביום 26.1.2010 תביעה כנגד נאש ובעלי מניותיה, המתנהלת גם היא במסגרת אותה בוררות.

כאן, בפעם הראשונה בדו"חות המערערת, מכונה המיזם המשותף "שותפות". ברי כי השינוי במינוח לא נבע מגילוי עובדה חדשה על אודות מהות מתכונת שיתוף הפעולה בין המערערת ובין קבוצת אגיס, כי הרי מתכונת זו הוסכמה ופורטה עוד בשנת 2003 (ואם בכלל, אופייה כ"שותפות" רק הלך ופחת עם הזמן למורת רוחם של המערערת ובעלי מניותיה).

בדו"ח הכספי לשנת 2008 גם ההערה הנ"ל בקשר לחובות המערערת כלפי קרליין שונתה ועתה נכתב כי ההלוואה "אמורה הייתה... להיפרע מחלקה של החברה ברווחי השותפות" (ולא "ברוחי המיזם המשותף") – באור 9. עוד הוסף שם כי "קיימת מחלוקת לגבי עצם קיום החוב, גובהו ו/או על סכומי הריבית בגינו" – עניין שנשוב אליו בסעיף 76 להלן.

עם זאת, דו"ח ההתאמה לצורכי מס לשנת 2008 נותר כפי שהיה בשנות המס הקודמות.

50. באור 1 לדו"חות הכספיים לשנת 2009 – השנה האחרונה של הפעילות המשותפת לפני מכירתה לידי אמיליה – דומה מאוד לזה של שנת 2008, וכך גם ההערה לגבי החובות לקרליין (באור 8).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

51. להשלמת התמונה, נביא גם את האמור בדו"חות לשנת 2012, היא השנה השנויה במחלוקת בערעור המס של המערערת. דו"חות אלה נחתמו בחודש יוני 2014. לבאור 1 לדו"חות הכספיים נוספו אמירות אלה:

"החברה הפסיקה פעילותה העסקית הנ"ל והחלה באיתור פעילויות ומיזמים עסקיים בתחומים שונים.

...

... במהלך שנת 2012 התקבל פסק הבורר ותוצאות פסיקתו קיבלו ביטוי בדו"חות הכספיים."

בבאור 15 ("מס הכנסה") נכתב:

"בדוח ההתאמה ולצרכי חישוב ההכנסה החייבת במס קיזזה החברה הפסדים שהתהוו משותפות עם אגיס תעשיות (1983) בע"מ בסך 20 מיליון ש"ח, מוניטין וסימנים מסחריים שהופחתו לצרכים חשבונאיים אך תואמו לצרכי מס בשנים קודמות בסך נומינלי של 5 מיליון ש"ח וכן הפסדי הון מועברים משנים קודמות וזאת בהתבסס על חוות דעת משפטית שהתקבלה לידי החברה."

מלל דומה נמצא בדו"ח ההתאמה לשנת המס 2012 ואכן שם נתבע ניכוי של "הפסד משותפות עפ"י חוות דעת משפטית" בסך 20 מיליון ש"ח – הוא סכום ההפסד השנוי במחלוקת בערעור דנן.

52. יוער כי לא הובאה כל ראיה לכך שהמשתתפים במיזם המשותף יישמו את ההוראות הנוגעות לרישום ודיווח של שותפות המצויות בסעיפים 56 ו-128 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 או בתקנה 4 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

53. נמצא כי במהלך כל קיומו של המיזם המשותף המערערת בדו"חותיה השונים נמנעה מלהתייחס להסדר המסחרי עם קבוצת אגיס כאל "שותפות" ובדו"חות המס לא נרשם דבר שמעיד על תחולתן של הוראות סעיף 63 לפקודה.

כמוסבר, רק בדו"חות לשנת 2008 שנערכו בחודש פברואר 2010 – בעיצומו של הסכסוך המשפטי מול קבוצת אגיס ואחרי שאגיס הספיקה להגיש תביעה שכנגד – חל שינוי מהותי בתוכן הדו"חות הכספיים והמיזם החל להיות מתואר כ"שותפות".

54. המערערת מנסה להסביר את הדבר בכך שדו"חות נפרדים לפעילות המשותפת לא הוכנו על ידי קרליין מדי שנה, כנדרש על פי הגדרת "רווח" בהסכם 2003, למצער משנת 2004 ואילך. לדברי מר שקד, הזנחת ההתחשבות השוטפת נבעה "כתוצאה מהאינטרסים של אגיס" (עמוד 53, שורה 7). אין מקום להידרש כאן לשאלה האם העדר הדו"חות הנחוצים היה באשמתה של קבוצת אגיס בלבד או שגם המערערת וה"ה שקד ושנקל תרמו לכך שנתונים מהימנים ומוסכמים לא נאספו ונערכו כדבעי באופן שוטף (דומה כי הבורר תלה את האחריות ל"התרופפות במשמעת הניהולית" בשני הצדדים – ראו בין היתר סעיפים 26 ו-30 לפסק). לטעמי, אף אם נמנע מהמערערת לקבוע במדויק ובזמן אמת מה היה חלקה בהכנסות השותפות (כטענתה), היה מקום – לכל הפחות – **לגלות לפקיד השומה את עצם קיומה של שותפות** ואת הצורך להפעיל לגביה את הוראות סעיף 63. בהזכירה "איחוד הפעילות" ו- "מיזם מאוחד" המערערת לא יצאה ידי חובה והגרסה לפיה כל העת הייתה קיימת שותפות **עליה חל סעיף 63** – נראית כבושה.

השימוש במילה "שותפים"

55. אמנם במספר מקומות בהסכם 2003 מופיע הביטוי "שותפים" (או "שותף"). כמובן, אזכור "שותפים" עשוי לתמוך בטענה שנתכוננה שותפות. אולם, לאחר עיון בכל אותם מקומות ובהקשרם החוזי, אני בדעה כי נעשה שם שימוש במטבע לשון ולא במונח משפטי מדויק ("שותף" כמשמעו בסעיף 1 לפקודת השותפויות). נראה כי הכוונה היא לאותם גורמים (קרליין, נקה, נאש) **שמשתתפים** בפעילות המשותפת (כלומר participants, אך לא partners).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

סעיף 11 להסכם 2003 דן בנושא "צירוף שותפים לפעילות המשותפת". המילה "שותפים" מופיעה בגוף הסעיף האמור שלוש פעמים. אלא שמהות הסעיף איננה תומכת במסקנה כי הוא עוסק כלל בענייני שותפויות. הרי סעיף 11.1 קובע כי: "צירוף שותפים לפעילות המשותפת יכול ויעשה בדרך של הנפקה פרטית או הנפקה ציבורית והכל בכפוף לקבלת החלטה של דירקטוריון קרליין".

כלומר, כלל לא מדובר על "כניסת שותף" לשותפות, במובן המשפטי וכפי שמוסדר למשל בסעיף 26 לפקודת השותפויות. כן מדובר בהנפקת מניות (פרטית או ציבורית), או בקרליין (אשר באמצעותה התקיים המיזם המשותף) או ב"חברה [חדשה] שתאגד את כל הפעילות המשותפת" (מתוך סעיף 11.3). באופן דומה יש להבין את סעיף 11.4 כמתכוון להחזקה במניות: "חלקם של השותפים בקרליין או בחברה שתאגד את כל נכסי הפעילות המשותפת יקבע לפי השוויים הנקובים בסעיף 10.5 לעיל". ואשר לשאר המקומות בהסכם 2003 בהם מוזכרים "שותפים" (בסעיפים 7.2, 9.1 ו-12) גם שם, על פי הקשר הדברים, הכוונה היא לאותם "משתתפים" במיזם המשותף, יהיה טיבו המשפטי אשר יהיה, ולא דווקא לשותף בשותפות.

פסק הבורר

56. הצדדים לערעור המס הקדישו תשומת לב רבה לפסק הבורר וכל צד הצליח למצוא בו תימוכין לעמדתו במחלוקת המיסוי.

הבורר אכן התייחס בהרחבה לסוגיית קיומה של שותפות. אולם לפני שנביא מובאות שונות מהתייחסות זו, מן הראוי לציין מספר נקודות:

(א) הבורר דן בסכסוך הכספי בין המערערת ובין קבוצת אגיס.

במסגרת זו, המערערת דרשה נתח מן התמורה שנתקבלה מאמיליה עבור מכירת הפעילות המשותפת וכן דרשה חלק מן הרווחים השוטפים אשר הופקו, לטענתה, במהלך שנות קיום המיזם המשותף. לפי עמדתה שם, גם לאחר פרעון חובותיה לקרליין, הגיע לה סכום נכבד. אגב כך, היא טענה כאמור כי המיזם המשותף הניב רווח מצטבר של למעלה מ-100 מיליון ש"ח (ראו סעיף 33 לעיל).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

ודוק: כימות סכומי הכסף המגיעים למערערת, אם בכלל, ייעשה בהתאם להוראות סעיף 7.1 להסכם 2003 (לגבי רווחים שוטפים) ובהתאם להוראות סעיפים 10.3 ו-10.4 (לגבי הפדיון ממכירה כוללת של הפעילות המשותפת). על מנת ליישם הוראות אלה **אין כל צורך** לאפיין קודם לכן את ההסדר בין המשתתפים במיזם "כשותפות" או כ"העדר שותפות".

(ב) בהמשך לנקודה הקודמת, יש לזכור כי במסגרת הבוררות המערערת העלתה טענות קשות בנוגע להתנהגות קבוצת אגיס כלפיה, לרבות בנושא ההתחשבנות הכספית השוטפת, בנושא הסכם הניהול וביטולו, ובנושא אופן קבלת ההחלטה למכור את הפעילות. שקילת טענות אלו על ידי הבורר חייבה הגדרת **טיב היחסים** ששררו בין הצדדים על מנת לקבוע איזו חובות אמון ותום לב הם חבו אחד כלפי השני. אפיון טיב היחסים הצריך התייחסות, בין היתר, לשאלת קיומה של שותפות, כי הרי על פי סעיף 29 לפקודת השותפויות, **"חובתם של שותפים היא לנהל את עסקי השותפות לתועלת המשותפת, להיות ישרים ונאמנים איש עם רעהו ולמסור לכל שותף או לבא-כוחו חשבונות נכונים ומידע שלם בכל ענין הנוגע לשותפות"**. אולם אותו נסיון להגדיר את רמת הנאמנות הנדרשת בין הצדדים גם הובילה את הבורר לבחון את קיומו של "חוזה יחס" ביניהם (וראו, בין היתר, סעיף 77 לפסק הבורר).

ואכן מסקנותיו של הבורר לגבי חובה מוגברת של תום לב וגילוי נאות הביאו אותו לפסוק כפי שפסק (וראו, בין היתר, סעיפים 148 ו-231 לפסק הבורר).

למותר לציין כי היבט זה של רמת האמון הנדרשת איננו רלבנטי לשאלה המיסוית ולתחולתו או אי תחולתו של סעיף 63 לפקודת מס הכנסה על נסיבות המקרה.

(ג) מפני שהבורר ניגש לעניין מן הזווית האמורה של **מידת** האמון והנאמנות הנדרשת מן המשתתפים במיזם המשותף הוא לא היה חייב להגיע למסקנה חד-משמעית וברורה לגבי קיום שותפות (וראו את דבריו המסויגים המובאים בסעיפים 57 ו-58 להלן).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

ברי כי עמימות כזו איננה אפשרית בקשר להחלתו של סעיף 63 לפקודת מס הכנסה: או שההסדר הקבוע בסעיף 63 חל כי יש בפנינו שותפות על כל המשתמע מכך לעניין ייחוס ההכנסות לשותפים, או שהוא לא חל כי אין בפנינו שותפות ואופן המיסוי המתאים צריך להימצא במקום אחר. אין "שותפות למחצה" עליה ניתן להחיל מקצת הוראות סעיף 63, ומקצתן לא.⁶

במובן חשוב זה המשימה שעומדת בפני ערכאה זו שונה מזו שעמדה בפני כבוד הבורר.

57. בשאלת קיומה של שותפות, הבורר, הרחיב והטעים:

"... בתור שם כללי שיבטא את ההסדר בחרו הצדדים בביטוי ניטרלי כמו 'מיזם משותף' ובתיבה פושרת מהסוג של 'פעילות משותפת'. השימוש בביטויים אלה עלה אחר כך 'ביוקר'. עם פרוץ המשבר ניסה צד אחד לטעון אותם במטענים חורגים, בעוד שהצד האחר ביקש לצמצם אותם עד למינימום. פער זה מקורו בטכניקה שבה השתמשו הצדדים; מיזוג 'התוך' של גופים משפטיים מוגדרים לתוך הפעילות המשותפת, תוך שמירת 'החוץ' הפורמלי של אותם גופים, בקליפות ישנות. טכניקה כזו יש בה כדי לתרום לבלבול בעת משבר משפטי. המציאות המשפטית סובלת יצורי ביניים, כויים משפטיים, שחיים על טווח שבין שיתוף פעולה אקראי לבין שותפות מלאה. לפיכך, הניסיון לתייג את הסכם האיחוד לא יקדם את הדיון. ... כאשר הצדדים לא נצמדו למודל סטטוטורי ידוע, אלא התמקמו במקום כלשהו על הציר שבין מודלים שונים, הרי שהניסיון למצוא את המכנה המשותף עם המודל הסטטוטורי המתאים – לא יועיל.

⁶ יוער כי "הגישה המעורבת" המתוארת והמאומצת בהלכת שדות הידועה נוגעת לסוגיה אחרת – ההחלה החלקית על שותפות של הוראות הפקודה העוסקות בחבר בני אדם – אך זאת רק לאחר שנקבע כי אכן מתקיימת שותפות וכי חל סעיף 63 לפקודה (ע"א 2026/92 פקיד שומה פתח תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ ואח', ניתן ביום 20.5.2001).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

...

לכן, כאשר הצדדים קבעו משטר שאינו חופף לגמרי מודל סטנדרטי, דחיקת החוזה שבין הצדדים לתבנית מוכנה מראש אינה יותר מאשר 'עוד נסיון למיין בקטגוריות נוקשות דברים שאינם ניתנים מטבעם למיון מדויק, ועל כן תועלתה מועטה'...

...

... דחיקת יחסי הצדדים למסגרת של שותפות היא בעייתית. היחסים בין הצדדים לא ענו על דרישות המאפיינות שותפות, ובהן שותפות ברכוש... או שותפות בחשיפה לסיכונים בהפסד... במקרה הזה, קבעו הצדדים הסדרים ספציפיים השונים מאלה המופיעים בפקודה [פקודת השותפויות – ה"ק]. במצב זה, תיוג היחסים כיחסי 'שותפות' הוא אך ורק 'תווית – שעל – קנקן, מסגרת משפטית – מושגית פורמאלית'... על מנת ליצוק תוכן לקנקנם לא יהיה מנוס מלפנות להסכם האיחוד, ולא ניתן יהיה להסתפק בתווית 'שותפות'. השוואת הוראותיה של פקודת השותפויות להוראות המיוחדות של הסכם האיחוד, כדי לבדוק את שונותן או את זהותן, תצריך מאמץ רב ומיותר. בחינה כזו תגלה שניסיון להלביש את מודל השותפות על הסכם האיחוד כמוהו כניסיון לפרוש שטיח שהוא גדול ממידות החדר. בכל פעם שנצליח להתאים את השטיח בפינה אחת, נגלה שמשו 'קופץ החוצה' בפינה אחרת. לכן, יש ממש בעמדת פריגו שלפיה הסכם האיחוד יצר 'פעילות משותפת', הנשלטת על ידי הוראות הסכם האיחוד, וככזו לא ניתן להחיל עליה את הוראותיה של פקודת השותפויות... אבל גם אמירה זו של פריגו היא כללית מדי. העובדה, שההסכם לא הקים שותפות במובן הרגיל של מונח זה, אין משמעה שהסכם האיחוד לא יצר דפוס מסוים הראוי לטיפול משפטי מיוחד. הצדדים הסכימו שתוקם פעילות ושהם יהיו שותפים לרווחיה. ניהולה של השותפות היה צריך שייעשה על ידי גוף קיים, שאליו ייצקו הצדדים את יכולת הניהול... נכון שהצדדים לא טרחו להפעיל גוף זה... [והם] התנהלו באופן אמורפי אבל שיתוף פעולה אמורפי אינו אומר שאין שיתוף כלל.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

סיכומה של נקודה זו: 'המיון הוא משרתו של המשפט ולא אדונו. כאשר פעולת מיון טהורה מובילה למסקנה לא רצויה, אין מניעה לזנוח את המיון ולהפעיל במקומו כללים אחרים שאינם פרי של פעולת המיון'...

במקרה הזה, המיון הסכמטי אינו מקדם מטרה כלשהי. הצדדים הקימו סוג מוגבל של שותפות. סוג זה נשלט כולו על ידי הוראות הסכם האיחוד, ההסכם מיזג את הפעילויות של החברות השונות שהיו צד להסכם. הצדדים כינו איחוד זה בשמות שונים, כמו 'פעילות משותפת', 'פעילות ממוזגת', 'מיזם משותף' ואף 'שותפות'. ביטויים אלה הם כלים טכניים. הניסיון להכניס משמעות בהוראות ההסכם באמצעות תגיות כאלה הוא מיותר."

(מתוך סעיפים 75, 76 ו-78 לפסק הבורר)

58. אשר להוראות הסכם 2003 הדנות בנושא חלוקת תמורה ממכירת הפעילות בכללותה, העיר הבורר:

"השימוש במונח 'החברה המוכרת' תומך, אם כן, במסקנה שהצדדים לא ראו בפעילות המאוחדת משום שותפות מלאה... ודחו את הרעיון שהתמורה תתקבל מהמכירה תחולק בין הצדדים על פי חלקם בפעילות באופן עיוור, בלי קשר לשיוכו המאזני של הרכוש לאחד מהם"

(מתוך סעיף 156 לפסק הבורר)

ולסיכום הבורר כתב:

"בין הצדדים השתכלל הסכם לאיחוד פעילותם העסקית בתחום מוצרי הצריכה, והסכם ניהול שבו נמסרו כוחות הניהול היומיומיים לידי נאש. הסכמים אלה יצרו מודל מיוחד של שיתוף שאינו בבחינת שותפות מלאה. מודל זה חייב את הצדדים לנהוג זה כלפי זה בסולידריות ובאמון."

(מתוך סעיף 231)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

59. כפי שנאמר לעיל, הפלוגתא שעמדה בפני הבורר להכרעתו – הזכאות של המערערת לקבל סכומים כלשהם על פי מנגנוני הסכם 2003 – אפשרה לו שלא למצות את הדיון בסוגיית קיום שותפות והוא מצא מקורות משפטיים נוספים לחובות האמון, תום הלב והסולידאריות הדרושים (לרבות במושג חוזה היחס).

לעומת זאת, סוגיית המיסוי הנדונה כאן איננה מאפשרת עמימות כזו: בהעדר שותפות, הפסדיה של קרליין (ככל שהיו כאלה) הם שלה בלבד, ואילו בהינתן שותפות, זכאית המערערת לכאורה לקזז חלק יחסי מהם.

סימונים נוספים

60. יצויין כי בחודש ינואר 2004, בעקבות חתימת הסכם 2003, פנתה אגיס תעשיות לממונה על הגבלים עסקיים ב"הודעת מיזוג – אגיס-נאש". במכתב האמור מתואר הרקע להסדר החדש שהונהג בין המערערת ובין קבוצת אגיס. בין היתר נכתב:

"מזה למעלה מעשור החל משנת 1992, בסמוך לאחר תחילת פעילותה של נאש בענף, קבוצת אגיס מייצרת, מפיצה ומסדרת במדפים את מוצרי חברת נאש. ייצור המוצרים נעשה על ידי חברת קרליין, הפצתם על ידי אגיס... והסדרנות על ידי אגיס הפצה. פעילות השיווק והמכירה של מותגי נטורל פורמולה מבוצעת על ידי חברת נאש.

...

בעקבות צעדי ייעול שנעשו בקבוצת אגיס במהלך שנת 2002, החליטו אגיס ונאש, בתחילת שנת 2003, לבחון את אפשרות מיזוג פעילות השיווק והמכירות של מוצרי נטורל פורמולה בתוך קבוצת אגיס. בשל שיקולים עסקיים שונים שאינם מתחום ההגבלים העסקיים, לא התאפשרה הקמת חברה משותפת או הקצאת מניות בחברות הקיימות.

מבנה המיזוג שגובש לבסוף הוא מבנה לפיו פעילויותיהן של קרליין, נקה, אגיס הפצה (בתחום מוצרי הצריכה) ונאש תאוחדנה במסגרת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

מיזם משותף אחד אשר ינוהל על ידי הנהלת קרליין. בדירקטוריון קרליין יהיה לנאש 25% מכוח ההצבעה ואילו לאגיס יהיה 75% מכוח ההצבעה. בנוסף, בעלי חברת נאש – מר שקד ומר שנקל – ימונו כמנכ"לים משותפים של חברת קרליין ושל הפעילות המשותפת. נאש מצידה התחייבה להעביר את זכויותיה בנכסי נאש, כהגדרתם בהסכם המיזוג, לבעלות קרליין. כלל הפעילויות שבוצעו בנאש ייעשו לאחר המיזוג במיזם המשותף כאשר עובדי נאש יועסקו על ידי אגיס הפצה.

...

הנה כי כן, מן המקובץ עולה, כי השפעתו של המיזוג בחיי המעשה מתמצית בהעברת פעילות השיווק והמכירות של מוצרי נטורל פורמולה מחברת נאש לקבוצת אגיס כאשר בטרם המיזוג עסקה קבוצת אגיס בייצור והפצה (לרבות פעילות הסדרנות ברשתות השיווק) של אותם מוצרי נטורל פורמולה אשר עתה היא אף תעסוק בשיווקם ובמכירתם. (מתוך סעיפים א(6), ב' ו- ג' למכתב מיום 19.1.2004)

והנה לא מוזכרת בהודעה רשמית זו הקמתה של שותפות חדשה.

61. לימים, ולאחר פרוץ הסכסוך בין הצדדים למיזם המשותף, קבוצת אגיס דחתה את נסיונה של המערערת לסווג את ההסדר שהיה ביניהם כשותפות. במכתב מאת עורכי הדין של קבוצת אגיס מיום 22.9.2009 – כלומר תוך כדי תהליך המכירה לאמיליה – נאמר בין היתר:

"ראשית יצויין כי ההסכם בין הצדדים מיום 31.3.2003 ... אינו הסכם 'שותפות' והיחסים בין הצדדים לו אינם יחסי 'שותפות'... כל טענה בדבר קיום יחסי שותפות בין הצדדים או תחולת פקודת השותפויות אינה נכונה ונדחית בזאת."

(מתוך סעיף 1 למכתב בחתימת עו"ד דן הכהן)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

62. דבר מה נוסף: בסעיף 7.1 להסכם 2003, בו מוסדר כאמור התשלום המבוסס על גובה הרווחים, נאמר כי "הסך הנ"ל ישולם על דרך של תשלום דמי ניהול בתוספת מע"מ כנגד חשבונית מס כחוק". הוספת המע"מ, כאילו מדובר ב"עסקה" כמשמעותה בחוק מס ערך מוסף, איננה עולה בקנה אחד עם הסתכלות על המיזם כשותפות שרווחיה מתחלקים בין שותפיה (והשוו סעיף 52 לעיל).

המסקנה המתבקשת

63. כל הצדדים למיזם המשותף היו תאגידיים ותיקים, בעלי עסקים ענפים, המיוצגים על ידי עורכי דין, ואם אומד דעתם בשנת 2003 היה לכוון שותפות, עליה יחולו הוראות פקודת השותפויות וכן סעיף 63 לפקודת מס הכנסה, אזי לא הייתה מניעה לעשות זאת ולפעול באופן שלא היה משאיר מקום לספק. לא כך נעשה.

חלף ייסוד שותפות, הוסכם על כולם לנהל את מצרף הפעילויות בתחום מוצרי הצריכה **אצל חברת קרליין**. נמצא כי לקרליין עצמה היה אינטרס מיוחד למזג את כלל הפעילות לתוך המסגרת התאגידית הקיימת שלה – וזאת על מנת להגביר את הסיכוי (לפי הסברה שלה) להיפרע מהחובות הגדולים של המערערת כלפיה.

השמת הפעילות **בתוך** קרליין חייבה את עריכתם של ההסדרים המיוחדים המעוגנים בהסכם 2003 (וראו סעיפים 15 ו-27 לעיל).

64. מכיוון שלא הוקמה שותפות, היה צורך – כך נדמה – לדאוג לתגמול המערערת ובעליה באופנים שונים. דרך אחת הייתה תשלום חודשי ממשי עבור שירותי מנכ"ליות – אותם תשלומי מנכ"ל המוסדרים בסעיף 5.6 להסכם 2003 ובהסכם הניהול הנלווה.

הדרך השנייה הייתה קביעת הזכאות ל"דמי ניהול שנתיים במהלך העסקים הרגילי" בהתאם לסעיף 7 להסכם. כפי שכבר נאמר, לטעמי אין בפנינו **חלוקת רווחים** כפי שנעשית בין שותפים, אלא מנגנון לקביעת גובה התשלום השנתי למערערת **המבוסס** על היקף הרווחים שתפיק קרליין מ"אירוח" המיזם המשותף, ובכפוף לכל ההתאמות וההפחתות המנויות בסעיף 7 ובהגדרת "רווח" שבסעיף 1. אותה דרך של גזירת דמי הניהול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

השנתיים איננה מוכיחה לדעתי את קיומה של שותפות, וודאי לא הייתה כוונה להחיל על הצדדים למיזם את הוראות סעיפים 20 ו-34 לפקודת השותפויות ("השותפים חבים יחד ולחוד"; "זכויותיהם וחובותיהם של השותפים").

65. אמנם, כפי שפורט לעיל, סעיף 2(8) לפקודת השותפויות קובע כי:

"חוץ מן האמור לעיל בסעיף זה, תהא קבלת חלק ברווחי עסק, או כל תשלום התלוי ברווחי עסק או המשתנה לפיהם, ראייה לכאורה שהמקבל הוא שותף בעסק, אלא שניתן לסתור ראייה זו בשים לב לכל נסיבות העסקה שבין הצדדים."

לדעתי "כל נסיבות העסקה" במקרה דנן אינן תומכות במסקנה כי הוקמה שותפות (או שהייתה כוונה להקים שותפות).

עוד יש לזכור כי אבן יסוד בהסכם 2003 הייתה הענקת זכות שימוש בלעדית ובלתי מוגבלת במותגי נאש למיזם המשותף (סעיף 3.3) – וכך היה למעשה כבר מימי הסכם 1992 (סעיף 5(א) שם). סעיף 2(7) לפקודת השותפויות מורה כי "המקבל, בדרך של אנונה או בדרך אחרת, חלק ברווחי עסק כתמורה בעד מכירת המוניטין של העסק, אינו נעשה משום כך בלבד לשותף בעסק או חב כשותף בו" (בהסכם 1992 התמורה המגיעה למערערת אף כונתה "תמלוגים").

66. בהינתן עמימות המצב המשפטי, דבר שהיה בכוחם של המשתתפים במיזם להימנע ממנו לו רצו, לאור הוראות הסכם 2003 ולאור המצגים של המערערת עצמה על פני שנות קיום המיזם המשותף, עמדתו של המשיב שלא השתכנע כי נתכוננה שותפות כתנאי ליישום סעיף 63 היא סבירה בהחלט ומקובלת עלי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

הערה לסיום חלק זה

בשולי הדברים האלה, אעיר כי בעיניי קיים ספק אם צודק המשיב, בהתאם לדין המצוי, כי שותף שלא "מימן" הפסד (גרעון) בעסק של שותפות איננו זכאי ליהנות מחלק יחסי מהפסד לצורכי מס שנוצר באותה שותפות:

"מכל מקום... המערערת כלל לא נשאה בפועל בהפסדי המיזם המשותף, היא לא נדרשה להביא כספים לצורך מימון הפעילות, ואף לא לשם מימון הפסדי המיזם המשותף. ככלל, על מנת שיתור למערערת לקזז הפסד, עליה להראות שאכן נוצר לה הפסד שכזה. מקום בו המערערת כלל לא נשאה בהפסד בפועל, ממילא שלא רשאית היא לקזז את ההפסד כנגד הכנסותיה, וגם משום כך יש לדחות את טענותיה בעניין."

(מתוך סעיף 57 לסיכומי המשיב)

בהקשר זה סעיף 34 לפקודת השותפויות מורה:

"זכויות השותפים בנכסי השותפות וזכויותיהם וחובותיהם כלפי השותפות ייקבעו, בכפוף להסכם מפורש או משתמע שבין השותפים, לפי הוראות אלה:

(1) שותף זכאי לחלק בהון העסק וברווחיו, וחיב להשתתף בכיסוי הפסדי הון או הפסדים אחרים של השותפות, בשיעור יחסי לסכום ההון שהסכים לחתום עליו;"

כלומר, כברירת המחדל, היקף הזכאות של שותף לחלק מרווחי השותפות יתאם את מידת חיובו לכיסוי הפסדי השותפות.

אולם, כאמור בסעיף 34 רישא, השותפים רשאים להגיע לכל הסדר מוסכם אחר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

טולו לדוגמה מקרה של שף מוכשר, שחפץ לפתוח מסעדת יוקרה. לא היו בידי השף אמצעים כספיים לממן את הקמת המסעדה או את תפעולה השוטף. משקיע (שאין לו כשרון קולינארי) הסכים לממן את המיזם מכיסו (הן בשלב ההקמה והן בהמשך, ככל שיווצרו גרעונות שוטפים). השניים הקימו שותפות, והוסכם ביניהם – לנוכח היתרונות שכל צד הביא למיזם – כי רווחי המסעדה יחולקו ביניהם שווה בשווה וזאת מהשקל הראשון של הרווח. והנה למרות האוכל המשובח שהוגש בה, המסעדה נחלה הפסדים שוטפים, שמומנו על ידי המשקיע, שהזרים הון חוזר לפי הצורך. נרשם הפסד גם לצורכי מס. האם במקרה זה השף איננו זכאי לדווח על מחצית ההפסד, כפי שהוא היה נדרש לדווח על מחצית הרווח, אילו התוצאות היו אחרות?

תימוכין לטענה זו של המשיב ניתן למצוא בספרו של רפאל, **מס הכנסה** (כרך ב'), בעמוד 683:

"שאלה אחרת מתעוררת כאשר, בתוקף הסכם השותפות, שותף אחד נוטל על עצמו לכסות את הפסדי השותפות אף מעל ומעבר לחלק בהכנסות שלו היה זכאי אילו היו לשותפות הכנסות. לכאורה, מורה הפקודה בסעיף 63(א)(1), כי יש להתעלם מחלוקה כזו, הואיל ויש להטיל את המס בגין הכנסות השותפות על השותפים בהתאם לחלקם בהכנסות השותפות. ואולם, לנו נראה, כי כיוון שהפקודה לא הסדירה כלל וכלל את נושא קיזוז הפסדי השותפות, הרי אין להיתפס לפרשנות מצירה של סעיף 63(א)(1) לפקודה. לכן, לדעתנו, כאשר שותף מתחייב לשאת בהפסדים מעבר לחלקו בהכנסות השותפות, יש להכיר לאותו שותף הפסד בסכום שבו התחייב לשאת. גישה זו עולה בקנה אחד עם עקרון היסוד של הפקודה – הטלת מס אמת על בסיס כלכלי אמיתי."

אולם מנגד ניתן לסבור כי לפי הדין הקיים, יש לאמץ פרשנות לפיה "החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת השותפות", כאמור בסעיף 63(א)(1), הוא הקובע גם לעניין ייחוס הפסד עסקי מפעילות השותפות כך שהזכאות לחלק יחסי מהפסדי השותפות איננה תלויה במידת ההשתתפות במימון הפעילות. השותף המממן ממילא עשוי להיות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

זכאי, אם השקעתו תרד לטמיון, להפסד הון בר קיזוז בשל הונו האבוד (וראו סעיף 6.5.4 לחב"ק – ההוראות המקצועיות של רשות המסים).⁷

לפיכך, לדעתי, במקרה דנן העדר הזכאות של המערערת ליטול חלק מהפסדי המיזם המשותף נעוץ בהעדר שותפות בין הצדדים, כמנומק לעיל, ולא בהסדר המימון שהוסכם בינה ובין קבוצת אגיס (לפיו אגיס לבדה אחראית לממן את הפעילות).

ו. גובה ההפסד

67. משהגעתי למסקנה כי המערערת לא הרימה את נטל השכנוע בדבר כינונה של שותפות, אין למעשה צורך להכריע בשאלת גובה ההפסד שנוצר, אם בכלל, במסגרת המיזם המשותף.

ובכל זאת, אני מוצא לנכון להידרש לנושא, ולו כדי להראות כי קבלת עמדתה העקרונית של המערערת ממילא לא הייתה מביאה לחסכון במס בהיקף הנטען על ידה.

68. לשיטת המערערת, הפסדי המיזם המשותף הגיעו לכדי כ- 79.5 מיליון ש"ח ולפיכך חלקה בהם (25%) הוא כ- 20 מיליון ש"ח.

ובכן, בפני הבורר גרסה קבוצת אגיס כי יישומן של הוראות הסכם 2003 (ובפרט הגדרת המונח "רווח", וכן סעיפים 7.2 ו-10.2) באופן מצטבר על פני תקופת הפעילות המשותפת מביא ליתרת הפסד כולל של 79.45 מיליון ש"ח (נספח ז' לתצהירי המערערים; או על פי תחשיב אחר – 75.0 מיליון ש"ח – נספח ב' לחוות הדעת של רו"ח וקנין). מצג זה עמד בבסיס עמדתה של קבוצת אגיס כי למערערת לא מגיע דבר מפדיון המכירה לאמיליה (בשים לב גם לגובה החוב של המערערת כלפי קרליין).

⁷ יתרה מכך, גישתו של המלומד רפאל עלולה להביא לשיבוש, על פי הדין הקיים, כאשר מביטים על תוצאות עסקי השותפות על פני ציר זמן של יותר משנת מס אחת: אם למשל ייווצר הפסד לצורכי מס בשנה הראשונה והוא ייוחס לשותף המממן בלבד (שלא בהתאם למפתח חלוקת הרווחים), ואילו בשנה השנייה יצמח רווח באותו היקף, אזי בהסתכלות רב שנתית אין באמת הפסד, אולם השותף השני יידרש לשלם מס על חלקו בשנה השנייה ואילו השותף המממן לא (והמממן אף יישאר עם יתרת הפסד להעברה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

מנגד סברה המערערת כי המיזם המשותף הניב רווח נאה המסתכם בכמעט 106 מיליון ש"ח (נספח ב' לחוות הדעת של רו"ח וקנין).

הפער הגדול בין התוצאות אליהן הגיעו הצדדים למיזם המשותף נבע במידה רבה מאופן חיוב המיזם על ידי קרליין עבור ייצור המוצרים (עלות המכר). המערערת דגלה בשימוש בתחשיב שיביא לרישום עלות מכר נמוכה יותר, כך שהרווח הגולמי יגדל. כמו כן העלתה המערערת טענות לגבי היקף הוצאות ההנהלה והכלליות בהן זוכתה קבוצת אגיס ולגבי אופן חישוב הוצאות המימון המגיעות לאגיס.

69. דא עקא, שיטת חישוב זו של המערערת לא התקבלה. כאמור, במהלך ניהול הבוררות הבורר נעזר במומחה, רו"ח וקנין, ובחוות דעתו מאוקטובר 2011, רו"ח וקנין לא קיבל את עמדת המערערת בנושא הרווח הגולמי שנותר אחרי התשלום לקרליין עבור פעילות הייצור (ראו עמודים 8-9 לחוות הדעת).

רו"ח וקנין הגיע למסקנה זו:

"התוצאה המצטברת לכל תקופת הפעילות מראה הפסד מצטבר של כ- 12 מיליון ש"ח. המסקנה מניתוח זה היא כי עם שלילת טענתה של נאש כי יש לערוך הדוחות הכספיים על בסיס עלויות תקניות ולא על בסיס עלויות בפועל (באשר לסעיף התרומה), נאש אינה זכאית לדמי ניהול על פי סעיף 7 להסכם, גם לו כל טענותיה האחרות של נאש באשר להוצאות הנהלה וכלליות ומימון היו מתקבלות על דעתי (ואין בהנחה זו כדי להביע דעתי בסוגיה)."

מסקנה זו, לפיה ההפסד המצטבר הוא כ- 12 מיליון ש"ח, אומצה ככלל על ידי הבורר: ראו סעיף 226 לפסק הבורר. בהמשך הפסק כותב הבורר:

"הדו"חות שהוכנו לשנים 2003 ו- 2004 הצביעו על הפסדים. לא נערכו דו"חות נוספים מעבר לכך, אבל נתונים מזמן אמת מצביעים על היתכנות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

גבוהה להפסדים. טענת נאש, שלפיה יש לחשב את התוצאות הכספיות של הפעילות על בסיס נתונים מתוקננים, שאינם משקפים את העלויות הריאליות, היא המצאה מן הזמן האחרון. היא נטולת בסיס ראייתי וחסרה עקביות פנימית.

...

בדרך עריכת הדו"חות על ידי פריגו נפלו פגמים לא-מהותיים הטעונים תיקון. נאש רשאית לדרוש את עריכתם מחדש של אותם דו"חות תוך הסרת הפגמים, למרות שספק אם יש לכך משמעות מעשית.

...

במצב זה, ניצבת בפני נאש הבחירה אם להסתפק בהארכתה של רשת הביטחון בשינויים המחויבים... במקרה כזה, אין צורך להידרש ליישום החישובי הכרוך בהכרעה שנעשתה ביתר השאלות שהתעוררו בין הצדדים, ותשלום הסכום המובטח יחד עם שכר המנהלים [השלמת תשלומי המנכ"ל – ה"ק] יסלק את מלוא תביעותיה של נאש. נאש רשאית להודיע כי אין היא מסתפקת בכך וכי ברצונה שהמומחה יבדוק את הנתונים על בסיס הוראות פסק זה".
(מתוך סעיפים 231 ו-226 לפסק הבורר).

70. נמצא כי המערערת החליטה להסתפק בקבלת הסכום של 1.6 מיליון דולר (על חשבון "רשת הבטחון") ובהשלמת תשלומי המנכ"ל.

היא בחרה שלא לבקש עריכה מחדש של דו"חות הכספיים וביצוע ההתאמות עליהן הצביע הבורר. על ידי כך נותר אומדן המומחה – שהיה מקובל על הבורר – בעינו. דהיינו היקף ההפסד הצבור נאמד בכ- 12 מיליון ש"ח לכל התקופה.

71. לדעתי, מאחר שאין לפניי כל ממצא בדוק אחר; מאחר שהמערערת חלקה (בהצלחה בלתי מבוטלת) על טענת אגיס כי היקף ההפסד הגיע לכדי 79 מיליון ש"ח; ומשהמערערת אף טענה בבוררות לקיום רווח גדול ולא להפסד, אזי אין מקום במסגרת ערעור המס דן "להחיות" את הסכום של 79 מיליון ש"ח, אלא יש להיצמד לממצא שהיה מקובל על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

הבורר, בפסק בוררות שהפך לחלוט. על כן, גובה ההפסד הכולל יעמוד על 12 מיליון ש"ח לצורך הליכים אלה, כך שחלקה של המערערת – אילו היא הייתה מצליחה לשכנע את בית המשפט כי נתכוננה שותפות – ממילא לא היה עולה על 3 מיליון ש"ח (25% מ- 12 מיליון ש"ח).

72. אולם, כאמור, לא שוכנעתי כי התקיימה שותפות, ועל כן אין המערערת זכאית לקזז חלק מן ההפסד האמור.

73. המשיב אף העלה טענה כנגד זכותה של המערערת לדווח על הפסד עסקי מצטבר ולקזוז – לראשונה – בדו"ח המס לשנת 2012, כאשר מקור ההפסד המועבר הוא בשנות מס קודמות וסגורות, בהן המערערת נמנעה מלדווח על צבירת הפסדים וכאשר הדו"חות לאותן שנים קודמות לא תוקנו. לפי עמדת המערערת, ההפסד האמור (20 מיליון ש"ח לטענתה) התגבש לראשונה בשנת 2012 עצמה, עם תום הבוררות (סעיפים 34 עד 37 לסיכומי המערערים). לנוכח מסקנתי הנ"ל לפיה המערערת כלל איננה זכאית לקיזוז ההפסד, אינני נדרש לסוגיה נוספות זו.

ז. הטיעון בדבר דיווחיה של קבוצת אגיס על הפסדי הפעילות

המשותפת

74. לאורך ההליך דן שב ועלה סימן שאלה לגבי קיזוז הפסדים מהמיזם המשותף על ידי קבוצת אגיס, וחברת קרליין בפרט. המערערת לא הביאה ראיות בנושא זה, וזאת ככל הנראה לאור הסכסוך בינה ובין אגיס. לנושא זה שני היבטים שונים: אחד, מהו גובה ההפסד הכולל שדווח, אם בכלל, על ידי אגיס – שמא היא דבקה בסברה (שנדחתה על ידי הבורר) כי ההפסדים הגיעו לכדי 79 מיליון ש"ח ומצג זה התקבל על ידי פקיד השומה שלה; והשני, האם אגיס הגבילה את היקף קיזוז ההפסד אצלה ל- 75% מהסכום הכולל, מתוך הכרה בכך שהמערערת זכאית לקזז את חלקה (25%) בהפסד – וזאת חרף העמדה שנקטה אגיס בזמן הסכסוך והבוררות, לפיה לא התקיימה שותפות.

המערערת כותבת בסיכומיה (סעיף 33) כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

"... כאשר טען המשיב כי גובה ההפסד איננו כמדווח בדיווחיה של המערערת, הוא כלל לא בדק בספריה של פריגו, מה גובה ההפסד הנדרש על ידה בדוחותיה כתוצאה מפסק הבוררות אשר עסק בתוצאות המיזם המשותף כאמור. בדיקה זו מחייבת המציאות שעה שהמשיב מבקש למנוע מהמערערת את ההפסד האמור. כשלוננו של המשיב להצדיק את שומות הותירה תהום פעורה תחת עמדתו."

במענה לכך השיב המשיב:

"... מהסכם האיחוד, מהדיווח המידי שהגישה אגיס לבורסה... ומפסק הבורר ... עולה כי תוצאות המיזם המשותף נרשמו ודווחו במסגרת דוחותיה הכספיים של אגיס (ולמיים פריגו). ... אגיס הייתה חברה רווחית באותן השנים ... ועל כן יש להניח שההפסד של המיזם המשותף, קוזז במלואו במסגרת דוחותיה הכספיים של אגיס. גם משום כך אין לאפשר למערערת לקזז את ההפסד הנטען במסגרת דוחותיה הכספיים."

למותר לציין כי טענת המערערת לפיה הנטל לבדיקת אופן דיווחה של אגיס על תוצאות המיזם המשותף בספריה מוטל על המשיב... מתעלמת מהכלל הבסיסי לפיו נטל ההוכחה הוא על הנישום, ובפרט מכך שעליה מוטל הנטל להוכיח כי אכן היה מדובר בשותפות. מצופה היה מן המערערת, בנסיבות בהן המידע והנותנים בעניין היו בשליטת שקד ושנקל בזמן אמת, להביא מידע ונותנים אלו בפני בית המשפט הנכבד. (מתוך סעיף 60 לסיכומי המשיב; יש להעיר כי דברי המשיב לפיהם "עולה כי... הם בגדר השערה שלא הוכחה באופן פוזיטיבית למרות שהמידע הנדרש נמצא בידי רשות המסים)

75. אמת נכון הדבר כי עדיף היה אילו התמונה הכוללת הייתה מונחת לפניי – לרבות ההתייחסות המיסוית של אגיס להפסד והטיפול השומתי בנושא אצלה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

אולם נראה כי בסופו של דבר חסר זה איננו מעלה או מוריד **לענייננו**. הרי הגענו למסקנה לגבי **גובה** ההפסד שיש להיצמד לממצא הכלול בפסק הבורר; ככל שקבוצת אגיס הצליחה, למרות זאת, לקזז הפסד גבוה יותר, אזי תיקון מצב דברים זה **אצלה** ממילא לא ייטיב עם המערערת דן. ומשהגענו למסקנה כאן כי לא נתכוננה שותפות, אזי אף אם קבוצת אגיס הסתפקה בקיזוז של 75% מן ההפסד בלבד ו"הותירה" למערערת 25% ממנו, הרי תפיסה זו **מוטעית** בעיניי ואם כך באמת נעשה (ולא קיימת כל אינדיקציה לכך) אזי התרופה צריכה להינתן, אם בכלל, בחשבון המס של אגיס, ושוב הדבר ממילא לא ייטיב עם המערערת.

ח. הטיעון בדבר גורלם של החובות כלפי קרליין

76. בסיכומיה המערערת ניסתה לטעון כי חובותיה כלפי קרליין הפסיקו להתקיים בעקבות חתימת הסכם 2003:

"כך הוכיחה המערערת, כי לחילופין, חוב המערערת לקרליין אשר נצבר לאורך שנות פעילותן המשותפת בוטל עת חתמו על הסכם השותפות בשנת 2003, ומשבוטל חוב זה בעת העברתו לשותפות אין להכיר בו ככזה שנמחל בדוחותיה של המערערת."
(מתוך סעיף 42 לסיכומי המערערת)

דומה כי המערערת מנסה לומר היום – בניגוד לדיווחיה אז – כי כלל לא היה מקום להכיר בהכנסה ממחילת חוב במסגרת דו"ח המס לשנת 2012 (וראו סעיף 2 לעיל).

טענה זו מופרכת על פניה.

מצויות בהסכם 2003 הוראות רבות המעידות על המשך קיומם של החובות כלפי קרליין, לרבות כללים לקיזוז החובות כנגד תשלום עתידי של "דמי ניהול שנתיים" או תשלום עתידי של תמורה בגין מכירת נכסים או פעילות (וראו בין היתר סעיפים 2, 3.2, 7.3, 8, 9.3, 10.10, 14.1 ו-18.4 להסכם).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

יתרה מזו, פסק הבורר מזכיר במקומות רבים את חובות המערערת כלפי קרליין כחיובים שרירים קיימים ואף נמצא בו פרק שלם שכותרתו "חוב נאש, שיעוריו ודרכי פירעונו".

נראה כי המערערת גם לא ניסתה לטעון בפני הבורר כי חובות אלה נעלמו עם כריתת הסכם 2003.

מוטב היה שלא להעלות טיעון זה בכלל.

ט. דינן של משיכות הבעלים

77. המשיב ראה בסכומים שנמשכו מהמערערת על ידי ה"ה שקד ושנקל כדיבידנד שהופק על ידם בשנת 2015:

"החל משנת 2012 נרשמה בכרטיס האישי של שנקל במאזן [המערערת] יתרת חובה בסך של 3,502,022 ש"ח נכון ליום 31.12.14... יתרת החובה לא הוחזרה במשך מספר שנים – ועד היום – ועל כן יש לראותה כהכנסה מדיבידנד בידי שנקל בשנת המס 2015 החייבת במס לפי סעיף 2(4) לפקודה."
(מתוך סעיפים 50 ו- 51 לתצהירה של גב' בגון-דמינוביץ, מטעם המשיב)

טענה דומה הועלתה כנגד מר שקד, כאשר יתרת החובה שלו ליום 31.12.2014 הייתה 3,279,410 ש"ח (סעיף 59 לתצהיר העדה מטעם המשיב).

כמו כן, סכום משיכה נוסף של "בעלי המניות", בסך 645,809 ש"ח, שלא שוייך במאזן המערערת כחובו של מר שקד או כחובו של מר שנקל, יוחס כדיבידנד לשניהם על ידי המשיב (סעיפים 52 ו- 61 לתצהיר האמור) ("היתרה הבלתי מזוהה").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

המשיב מדגיש כי "פעילות המערערת הופסקה ומאז שנת 2015 לא הוגשו דוחות ולכן יש לדחות את טענת [בעלי המניות] ... כי בדעת[ם] להשיב את ההלוואה" (סעיפים 57 ו-67 לתצהיר המשיב).

78. במענה לכך, הצהיר מר שקד:

"לאחר שניתן פסק הבורר, העניקה החברה הלוואה לבעלי המניות של החברה...

בדו"ח הכספי של החברה לשנת 2015 מצוין כי הלוואה שלקחו בעלי המניות מהחברה נושאת ריבית בהתאם לריבית הנקובה בסעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה. כמו כן, הדבר קיבל ביטוי בביאור 11 לדוחות הכספיים.

ההלוואה אשר העמידה החברה הינה הלוואה לכל דבר ועניין, ולפיכך אין לראות את סכומי ההלוואה כהכנסה מדיבידנד או הכנסת עבודה.

בכוונתי להשיב את ההלוואה לחברה בהקדם האפשרי."
(מתוך סעיפים 51, 52, 53 ו-55 לתצהיר שקד; דברים זהים נכתבו בתצהירו של מר שנקל)

בחקירתו הנגדית, מר שקד הוסיף בנושא זה:

"לא החזרנו. אבל יש לנו כוונה כשיסתייע לנו, להחזיר את ההלוואה לחברה.

...

... אני מקווה מאוד שאני אצליח בפעילות החדשה שלי ואז אני אוכל לכסות לחברה את החוב ולראות איך אני משתמש בבלטפורמה הזאת."
(עמוד 75, שורה 2; עמוד 76, שורות 23-24)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

79. פסיקת בתי המשפט אכן מכירה באפשרות כי יתרת חוב בלתי מסולקת של בעל מניות כלפי החברה עשויה, עם חלוף הזמן ובהתאם לנסיבות הקונקרטיות, להפוך לדיבידנד (או להיחשב כהכנסת עבודה בידי בעל המניות במקרים מסויימים); ראו לדוגמה ע"א 4254/13 שמואל לוי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3, ניתן ביום 22.2.2015.

80. סעיף (4)2 לפקודת מס הכנסה, עליו מבוססת טענת המשיב, מונה כמקור הכנסה "דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי הצמדה או דמי נכיון".

המונח "דיבידנד" איננו מוגדר בסעיף (4)2 הנ"ל, ואף לא בסעיף 1 לפקודה. המושג "דיבידנד" כן מוגדר בסעיף 1 לחוק החברות, תשנ"ט-1999:

"כל נכס הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה, בין במזומן ובין בכל דרך אחרת, לרבות העברה ללא תמורה שוות ערך ולמעט מניות הטבה."

כאמור, לפי הגישה הרווחת, משיכה בלתי מוחזרת של כספים מקופתה של חברה על ידי בעל מניותיה, אף אם היא בוצעה מלכתחילה כמתן הלוואה, עלולה להיתפס, בשלב כלשהו, כ"מתן נכס על ידי חברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה", קרי כדיבידנד.

81. יוער כי הנושא האמור מוסדר היום בפרוטרוט בסעיף 3(ט) לפקודה (ולעניין דיבידנד, בייחוד במסגרת סעיף 3(ט)2(1)) אולם אין מחלוקת כי הוראה חדשה זו איננה חלה לגבי השומות מושא ערעורי מס אלה.

82. נבחן אפוא את נסיבות המקרה דנן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

אמנם מר שקד הצהיר כי "לאחר שניתן פסק הבורר, העניקה החברה הלוואה לבעלי המניות", אולם עיון בדו"חות הכספיים של המערערת המונחים בפני בית המשפט מגלה כי משיכת בעלים נרשמו במאזן המערערת במהלך כל השנים:

אלה היתרות של בעלי המניות (בעיגול, במיליוני ש"ח):

2003	-	1.14	(באור 6)
2004	-	1.24	(באור 6)
2005	-	1.39	(באור 6)
2006	-	1.47	(באור 3)
2007	-	1.69	(באור 3)
2008	-	2.60	(באור 3)
2009	-	3.85	(באור 3)
2011	-	2.39	(לפי מספרי ההשוואה במאזן 2012)
2012	-	9.14	(באור 3)
2014	-	7.43	(תצהיר המשיב)

בבאור 3 למאזן 2012 נוספה הערה לגבי יתרת החובה של בעלי המניות: **"היתרה אינה צמודה ונושאת ריבית שנתית בשיעור 6.24%".**

כאמור, מר שקד הצהיר כי, נכון לשנת 2015, היתרה "נושאת ריבית בהתאם לריבית הנקובה בסעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה".

מכל מקום, אלה סכומי **ההכנסה** שהמערערת רשמה, על בסיס מצטבר, בסעיף "ריבית בגין הלוואות לבעלי מניות" (באלפי ש"ח, בעיגול):

2003	-	28	(באור 19)
2004	-	57	(באור 19)
2005	-	86	(באור 18)
2006	-	53	(באור 15)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

2007	-	104	(עפ"י מספרי ההשוואה בדו"חות 2008)
2008	-	168	(באור 14)
2009	-	229	(באור 13)
2011	-	145	(עפ"י מספרי ההשוואה בדו"חות 2012)
2012	-	354	(באור 13)

נמצא כי בשנים המאוחרות יותר סכומי ההכנסה הנרשמים על ידי המערערת הם ממשיים – וכמפורט לעיל יתרת החובה של בעלי המניות גדלה באופן ניכר משנת 2012 ואילך בעקבות קבלת הכספים בהתאם לפסק הבוררות.

ודוקו: מדובר בהכנסת ריבית רישומית שלא נגבתה בפועל מידי בעלי המניות, אשר נהנו מהשימוש בכסף מבלי להוציא דבר מכיסם.

כאשר מר שקד מסביר כי השיעור הריבית היה "בהתאם לריבית הנקובה בסעיף 3(ט)", משמעות הדבר היא כמובן שרישום הכנסה אצל המערערת בגובה זה מנע חיובם של בעלי המניות בהכנסה הרעיונית בהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודה.

83. למרות שמר שקד אמר בחקירתו כי "אני חושב שיש לי הסכם הלוואה באותה תקופה" (עמוד 74, שורה 24), לא הוגש על ידי המערערים כל הסכם הלוואה בכתב שנערך בין המערערת ובין בעלי המניות.

אין מחלוקת כי לא נקבעו מועדי פרעון כלשהם להחזרת כספי המשיכות לקופת המערערת – ובעת הגשת הסיכומים בהליך זה הסכומים טרם הוחזרו.

אין בפני בית המשפט ראיות לגבי יתר תנאי ההלוואות הנטענות.

84. מצטיירת אפוא תמונה לפיה כיון תנועת הכספים היה חד סטרי – לידיהם של ה"ה שקד ושנקל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

דומה כי אין באמירה הסתמית כי "בכוונתי להשיב את ההלוואות לחברה בהקדם האפשרי" כדי לשנות את הרושם המתקבל מיתר הנסיבות.

85. נוסף לכך כי מאז שנת 2010 המערערת למעשה לא ניהלה כל פעילות עסקית וממילא היא לא הייתה (ועדיין איננה) זקוקה לכסף לצורך מימון עסקים קיימים.

בעת עריכת הדו"חות הכספיים לשנת 2012 (ביוני 2014) נכתב בבאור 1 כי המערערת "החלה באיתור פעילויות ומיזמים עסקיים בתחומים שונים" אולם בעת מתן עדותו של מר שקד בשנת 2021 מאמץ האיתור הנ"ל טרם הניב כל תוצאה (ובינתיים מר שקד ייסד חברה אחרת כדי לעסוק בענף כלכלי אחר – עמוד 76, משורה 12 ואילך).

יש גם בנסיבה זו כדי לחזק את הסברה כי הכספים נמשכו מהמערערת לצמיתות.

86. אוסיף עוד היבט העולה מן הדו"חות הכספיים של המערערת המונחים בפני בית המשפט.

בדו"ח רואה החשבון המבקר מיום 3.7.2006, הנלווה לדו"חות הכספיים של המערערת לשנת 2004, נכתב בין היתר:

"מבלי לסייג את חוות דעתנו הנ"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לביאור

1 ג' בדוחות הכספיים.

לחברה גרעון מצטבר ליום 31 בדצמבר 2004 של כ- 31,528 ש"ח הכולל הפסד בשנת הדוח בסך של כ- 12,453 אלפי ש"ח. לאור זאת, יכולתה של החברה להמשיך ולפעול מותנית, בין היתר, בהשגת פעילויות רווחיות והמשך העמדת אמצעים כספיים על ידי בעלי המניות."

ואכן בבאור 1(ג) לדו"ח הכספי לשנת 2004 נכתבו דברים דומים מאוד.

כמו כן, הערות בנוסח דומה מופיעות בכל הדו"חות הכספיים הבאים לשנים 2005 עד 2009 (למצער במסגרת באור 1).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

יש לקרוא את האמירה (האזהרה) לפיה "יכולתה של החברה להמשיך ולפעול מותנית, בין היתר בהמשך העמדת אמצעים כספיים על ידי בעלי המנות" (קו ההדגשה אינו במקור) על רקע העובדה כי באופן רציף ובמהלך כל התקופה הנדונה בעלי המניות היו **חייבים למערערת** כספים שהם **משכו ממנה** - וזאת אף בסכומים הולכים וגדלים (וראו סעיף 82 לעיל).

87. הגעתי אפוא למסקנה כי החלטת המשיב, בנסיבות המפורטות, לראות את היתרות בעלי המניות כסכומי דיבידנד היא סבירה ואין מקום להתערב בה.

אשר ל"חיתוך" בשנת המס 2015 דווקא וייחוס הכנסת הדיבידנד לשנה זו – גם החלטה זו נראית סבירה: כספי הבוררות הגיעו לידי המערערת בשנת 2012 וככל הנראה מיד מצאו את דרכם לכיסי בעלי המניות. המתנה לתקופה של שלוש שנים (2012 עד 2015) לפני שהמשיכה תיחשב לדיבידנד היא סבירה בנסיבות המקרה (ובפרט לאור העובדה שבעלי המניות היו חייבים למערערת סכומים ניכרים **עוד לפני** מתן פסק הבורר, כמתואר לעיל) – והשוו הגדרת המונח "מועד החיוב" שבסעיף 3(1ט)(1), החל היום כמוסבר.

88. עם זאת, אין הצדקה לחייב גם את מר שקד וגם את מר שנקל בגין היתרה הבלתי מזוהה הנ"ל (סכום של 645,809 ש"ח), כאשר יש בכך כפל מיסוי. לפיכך, החיוב של כל אחד מהם בגין יתרה מסויימת זו צריך להיות מופחת לחצי (322,904 ש"ח לכל אחד), וזאת בהעדר ראיה אחרת לשיוך הכסף.

כמו כן, נראה כי חיוב המערערת במס על הכנסות ריבית בגין סכומי המשיכה הנדונים צריך להיפסק מן המועד בו הסכומים נחשבים כדיבידנדים בידי בעלי המניות.

י. קנסות גרעון

89. המשיב החליט להטיל על כל שלושת המערערים קנסות גרעון מכוח סעיף 191(ב) לפקודה.

הוראה זו קובעת לאמור:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

"נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון."

לעניין זה, "גרעון" הוא "הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131".

לגבי המערערת, שסברה כי היא זכאית לקזז חלק מהפסדי המיזם המשותף, לטעמי עמדתה לא הייתה מופרכת (וראו בין היתר סעיף 55 לעיל אשר ללשון הסכם 2003, וכן סעיפים 56 עד 58 לעיל אשר לדיון המורכב שערך הבורר בסוגיית קיום שותפות). אמנם הגעתי למסקנה כי לא נתכוננה שותפות, אולם אין לומר כי נקיטת עמדה אחרת היא "רשלנית".

לגבי שני המערערים שחלקו על חיובם במס בגין הכנסה מדיבידנד: הרי חלוקת דיבידנד מעולם לא הוכרזה וקיומו של דיבידנד לצורכי מס (ואיתורו דווקא בשנת המס 2015) נלמד בדיעבד מן הנסיבות. כמו כן, המערערת רשמה באופן עקבי הכנסות ריבית בקשר למשיכות הנדונות. בנסיבות אלה ניתן להימנע מהטלת קנס גרעון.

המשיב יבטל אפוא את קנסות הגרעון שהוטלו על המערערים.

יא. לסיום

90. כמנומק לעיל, הערעורים נדחים (בכפוף לאמור בסעיף 88 ובסעיף 89 לעיל).

91. המערערים ישלמו לידי המשיב, יחד ולחוד, סכום הוצאות משפט כולל בסך 45,000 ש"ח, סכום ההולם לדעתי את היקף המחלוקות ואת מורכבות ההליכים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 דצמבר 2023

ע"מ 19-02-39011 נאש תמרוקים (1992) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39135 שנקל נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 19-02-39078 שקד נ' פקיד שומה גוש דן

92. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, כ"ז כסלו תשפ"ד, 10 דצמבר 2023, בהעדר הצדדים.

חתימה

ה' קירש, שופט