



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט דוד מינץ**

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 המערער בע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף – משרד עו"ד  
2 נורית ראובינוף ו/או יורשי המנוח גבריאל ראובינוף  
3 המערערים בע"מ 44904-02-12 שניהם על ידי ב"כ עוה"ד רם יולוס ורחלי גזית

נ ג ד

פקיד שומה ירושלים 1  
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים,  
עו"ד חגי דומבורוביץ

המשיב

4

פסק דין

5

6

7 ערעור על צווי שומה שהוציא המשיב למערערת בעמ"ה 41442-02-12 לשנות המס 2009-2006  
8 בהם קבע את הכנסתה לפי מיטב השפיטה. המשיב הוסיף להכנסתה המוצהרת של המערערת סך  
9 של 550,000 ₪ לכל אחת משנות המס האמורות, ובנוסף בשנת המס 2008 הוסיף המשיב סך  
10 של 55,177 ₪ בשל תיאום הפסד מועבר. ערעור נוסף (עמ"ה 44904-02-12) מתייחס לצווי  
11 שומה שהוציא המשיב למערערים לשנות המס הנזכרות במסגרתם הוסיף המשיב להכנסה  
12 החייבת שלהם בשנת 2006 - סך של 17,100 ₪ בגין הכנסה מנכס בית וסך של 3,540 ₪ בגין  
13 הכנסה מדיבידנד; לשנת המס 2007 - סך של 3,566 ₪ בגין הכנסה מדיבידנד; לשנת המס 2008  
14 – סך של 300,741 ₪ בגין הכנסה מיגיעה אישית ממשכורות; ובשנת 2009 – סך של 313,459 ₪  
15 בגין הכנסה מיגיעה אישית ממשכורת.

16

17

18

הרקע לערעור וטענות הצדדים

19

20

21

22

1. המערערת היא חברה שהתאגדה ביום 15.12.05 כחברה פרטית לניהול משרד עורכי דין, שהמשיכה את פעילות משרדו של עו"ד גבריאל ראובינוף ז"ל (להלן: "המנוח") שעסק במשך עשרות שנים בתחום דיני הביטוח והנזיקין. המערערים בעמ"ה 44904-02-12 הם אלמנת המנוח ויורשיו. המנוח נפטר ממחלה ממארת בשנת 2011, וכחמש שנים קודם לכן, ביום 31.01.06



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 מספר חודשים לאחר שפרצה מחלתו ובעקבותיה הוא חתם על הסכם עם המערערת לפיה הוא  
2 מכר לה את המוניטין שצבר בשנות עבודתו בעריכת דין, את תיקי הלקוחות ואת הציוד הקבוע  
3 במשרדו. התמורה בגין המוניטין הועמדה על סך של 5,500,000 ₪ על בסיס הערכת שווי  
4 כלכלית של מומחה. בשנת המס 2006 דיווח המנוח על מכירת מוניטין בידי יחיד בסך האמור,  
5 ושילם מס רווח הון בשיעור של 20%. המערערת מצדה דרשה הוצאות פחת בגין רכישת  
6 המוניטין בהתאם לסעיף 21 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") בשיעור 10%  
7 לשנה בהתאם לקבוע בתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג-2003.  
8  
9 2. ברם, המשיב סירב לראות בעסקה רכישת מוניטין וראה בפעילותה העסקית של  
10 המערערת כהמשך לפעילות המנוח, ובהתאם סירב המשיב להתיר את הוצאות הפחת. המשיב  
11 נימק את שומתו בכך שלא הוכח כי הנכס שנרכש הינו מוניטין, מפני שההסכם בין המנוח  
12 למערערת לא כלל תנייה של אי תחרות ומפני שהעסק לא נמכר כעסק חי והמנוח לא משך ידו  
13 מהעסק אלא המשיך לעבוד בה ולקבל ממנו שכר. המשיב הוסיף גם אם מדובר ברכישת  
14 מוניטין, מדובר במוניטין אישי של המנוח שהיה בעל מניות במערערת ואינו ניתן להעברה.  
15 המשיב הוסיף כי בכל מקרה, מדובר ברכישה מ"קרוב" כהגדרתו בסעיף 105א לפקודה ומשלא  
16 הוכח לגביה כי היא נעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים בלבד, אין להתיר ניכוי פחת בגינה.  
17 לחילופין טען המשיב כי דיווח של חברה על עסקה לרכישת מוניטין ממי שהינו בעל המניות  
18 היחיד בה, תוך שהוא משלם מס מופחת בשיעור של 20% בלבד תוך יצירת יתרת זכות  
19 במערערת לטובתו, הינה עסקה מלאכותית או עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות הינה  
20 התחמקות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה. המשיב התייחס אפוא, לעסקה כמכירת פעילות  
21 עסקית אשר חייבת במס לפי מהותה הכלכלית ובהתאם לחוות דעת כלכלית, הוא ייחס סך של  
22 2,727,000 ₪ מתוך מלוא התמורה (בסך 5,500,000 ₪, כאמור) ל"מותג והידע"; סך של  
23 1,706,000 ₪ ל"קשרי לקוחות"; וסך של 1,076,000 ₪ ל"מוניטין". בהתאם הוא קבע כי  
24 המערערת זכאית לדרוש הוצאות פחת רק בגין המוניטין בשיעור 10%. כפועל יוצא מהאמור גם  
25 חייב המשיב את המערערים בשנת המס 2006 במס לינארי לפי סעיף 91(ב1)(1) לפקודה בשל  
26 רווח הון ממכירת פעילות המנוח ממועד תחילת פעילותו העסקית ביום 1.09.57. לחילופין קבע  
27 המשיב כי יש לראות בכל משיכת כספים אשר הקטינה את יתרת הזכות של המנוח בחברה  
28 כהכנסה חייבת מכוח סעיף 2(2) או 2(4) או 2(10) לפקודה. בנוסף, הוסיף המשיב להכנסות  
29 המערערים בשנת 2006 סך של 3,540 ₪ ובשנת 2007 סך של 3,566 ₪ בשל הכנסות מדיבידנד



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 מחו"ל שלא דווחו על ידי המנוח. כמו כן הגדיל המשיב את הכנסתו החייבת של המנוח מנכס  
2 בית בסכום 17,100 ₪ לאחר שביקורת שערך העלתה כי המנוח הפחית סכום זה מהכנסותיו  
3 מבלי שעמד בתנאי החוק שאינו מתיר קיזוז של דמי שכירות המתקבלים מחברה שבשליטת  
4 הנישום.  
5  
6 3. מנגד, המערערים טענו להתיישנות השומות לשנות המס 2006-2007. לדבריהם, סעיף  
7 120(א) לפקודה קובע תקופת התיישנות מיוחדת של 3 שנים לחיוב בשל הכנסתו של אדם  
8 שנפטר. במקרה זה, המנוח נפטר כאמור, בשנת 2011 ולכן השומות שקדמו לשנת המס 2008  
9 הינן סופיות. מאחר וצווי השומה לשנות המס 2008-2009 מבוססים על סיווג המכירה בשנת  
10 2006, משהתיישנה שומת 2006, יש לבטל גם את הצווים לשנים 2008-2009 הנגזרות ממנה.  
11  
12 4. לגופו של עניין טענו המערערים והמערערת כי אין מקום לקבל את שומת המשיב.  
13 לדבריהם, הנכס שנמכר הינו מוניטין שנצבר במשך שנים רבות. היעדר תניית אי תחרות בהסכם  
14 שבין המנוח למערערת אין בה כדי לשלול את דבר קיומה של עסקת מוניטין, ולו משום שלא  
15 היה צורך בתנייה כזו לאור מצבו הבריאותי של המנוח. טענת המשיב כי העסק לא נמכר כעסק  
16 חי אינה עולה בקנה אחד עם הנתונים המלמדים כי הכנסותיה של המערערת אך הלכו וגדלו עם  
17 השנים, כמו גם תיק הלקוחות של המערערת. גם אין לקבל את טענת המשיב כי מדובר במוניטין  
18 אישי שלא ניתן להעברה. לדברי המערערים, ההלכה היא שניתן למכור גם מוניטין אישי וגם יש  
19 לראות בתיק הלקוחות נכס מוניטין הניתן להעברה. במקרה זה, העובדה שמרבית לקוחות  
20 המערערת בחרו להישאר מיוצגים על ידה מלמדת גם היא כי המוניטין של המנוח אכן עבר  
21 למערערת לאחר פרישתו. בניגוד לטענת המשיב, המנוח אשר הוכר כנכה לצמיתות בשיעור  
22 100% מיום 1.07.05 לא יכול היה לעבוד במערערת הן מחמת גילו והן מחמת מצבו הבריאותי  
23 ומעורבותו במערערת הייתה מינימאלית ובלתי סדירה. מעורבות זו נועדה ליתן למנוח תחושה  
24 של חשיבות במשרדי המערערת מפאת כבודו ולמען בריאותו ולא ניתן לראות בו כעובד פעיל  
25 באותה תקופה. גם חוות הדעת של המשיב המייחסת את התמורה ל"מותג וידע", "קשרי  
26 לקוחות" ו"מוניטין" מלמדת כי המשיב מכיר בעובדה שנמכר מוניטין והמחלוקת היא אך סביב  
27 שאלת שוויו. כפתרון למחלוקת זו יש לאמץ לטענתם את חוות הדעת של המומחה מטעמם ולא  
28 את חוות הדעת הפנימית של המשיב שאף לא הוצגה בפניהם. מה גם שמוניטין של נותני  
29 שירותים דוגמת עורכי דין ורופאים לא ניתן לפיצול מעין זה שעשה המשיב. שכן, בניגוד לספק



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 או מפיץ של מוצר, לא ניתן לכבול לקוחות משרד עורכי דין בהתקשרות ארוכת טווח, שכן  
2 בבסיס היחסים עומד האמון בין הצדדים. משכך, יש לראות גם ברכיבים של "המותג והידע"  
3 ו"קשרי לקוחות" כחלק מה"מוניטין".

4  
5 5. באשר לסיווג העסקה כעסקה מלאכותית טענו המערערים כי הנטל להוכיח זה רובץ על  
6 כתפי המשיב. הם ציינו כי לפי הפסיקה הבסיס העיקרי לקביעה שעסקה מסוימת הינה  
7 מלאכותית, היא השאלה האם מטרת העסקה היא הימנעות ממס או הפחתתו בצורה בלתי  
8 נאותה. במקרה זה, לפי שומת המשיב יש לראות בתמורת המכירה כהכנסה ממשכורת ובנסיבות  
9 מצבו הבריאותי של המנוח, הוא היה זכאי לפטור ממס על הכנסותיו מיגיעה אישית לפי סעיף  
10 9(5) לפקודה. לאמור, לפי שומת המשיב חבותו במס של המנוח הייתה נמוכה יותר מזו  
11 ששולמה על ידו ומכאן שעילת הפחתת המס כבסיס לעסקה אינה קיימת. לעסקה גם הייתה  
12 תכלית כלכלית, שכן המנוח חדל מלעבוד במשרד עקב מחלתו ולא היה באפשרותו להמשיך  
13 ולנהל את העסק. על מנת לשמר את המוניטין של העסק ולהבטיח את המשך התנהלותו התקינה  
14 היה הכרח להעביר את פעילות המנוח עם המוניטין שלו למערערת ולממשיכי דרכו. המערערים  
15 הוסיפו כי במידה וייקבע שיש לראות בכספים שקיבל המנוח כהכנסה חייבת הרי שיש להחיל  
16 את הפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה החל במקרה זה, כאמור. בנוסף נטען, כי במידה וייקבע  
17 כי אכן הייתה עסקת מוניטין, יש לחשב את שיעור המס לפי תמורה של 5,500,000 ₪ בעד  
18 מוניטין ולפי המס החל על יחיד בשיעור של 20% ולא לפי חישוב מס ליניארי. במידה וייקבע כי  
19 לא הייתה עסקה למכירת מוניטין, יש לחשב את המס על בסיס חישוב היסטורי לפי סעיף 91(ו)  
20 לפקודה ממועד תחילת עבודתו של המנוח בשנת 1950 אז החל להיבנות המוניטין שלו, ולא  
21 ניתן להתעלם מהסכומים ששילם המנוח על רכישת המוניטין בשנים 1957 ו-1960 אז רכש את  
22 חלקם של שותפיו במשרד. לחילופין נטען כי אם ייקבע שתמורת המוניטין הייתה בסך של  
23 1,067,000 ₪ בלבד כטענת המשיב, יש לחייבה במס רווח הון החל על יחיד בשיעור של 20%.  
24 המערערת הוסיפה כי במידה וייקבע כי אין מדובר בעסקה למכירת מוניטין, יש לראות בתמורה  
25 ששילמה למנוח כהוצאות שכר המותרות בניכוי.

### המסכת הראייתית

26  
27  
28 6. המשיב סמך את טענותיו על תצהירו של המפקח מר ערן תשובה אשר טיפל בעניינם של  
29 המערערים בשלב ההשגה וכן על חוות הדעת של הכלכלן שמואל וינשטיין מהמחלקה הכלכלית



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 של רשות המיסים. מנגד המערערים תמכו את טיעוניהם בתצהירו של בן המנוח, עוה"ד יובל  
2 ראובינוף המנהל כיום את המערערת, בתצהירו של רו"ח דן אטיאס אשר ניהל את תיק הביקורת  
3 של המערערת ובחוות דעתו הכלכלית של רו"ח שי סטרשנוב בה העריך את שווי של משרד  
4 המנוח שנמכר למערערת.

5  
6 7. המפקח תשובה חזר בתצהירו על נימוקי השומה והוסיף כי ביום 20.12.10 נערכה  
7 ביקורת פתע במשרדי המערערת, והמנוח שהיה באותה עת במשרד השיב לשאלת עורכי  
8 הביקורת כי הוא מגיע למשרד בכל יום בשעות הבוקר ובשעות אחה"צ. הוא ציין בפניהם כי הוא  
9 מנתב את התיקים במשרד וכי עד לשנת 2008 הוא אף ניהל תיקים בבתי המשפט. ההחלטות  
10 במשרד מתקבלות על ידי הנהלת המשרד הכוללת גם אותו. בעדותו בבית המשפט הצביע מר  
11 תשובה גם על חשבונית שהוצאה ללקוח של המערערת תחת שמו של המנוח ועל רישומו של  
12 המנוח במאגרי המידע של שע"מ (אתר האינטרנט של רשות המיסים) כמי שטיפל באותו זמן  
13 בעסקת מקרקעין. הוא הוסיף כי המערערת ביקשה רצף זכויות מקצועי לעובדיה במעבר מעסק  
14 עצמאי לתאגיד וגם דבר זה מעיד כי מדובר בעסק זהה. למיטב ידיעתו, המערערת גם לא עדכנה  
15 את לקוחותיה על השינוי הארגוני חרף החובה המוטלת על עורכי דין לדווח ללקוחותיהם על  
16 העברת התיקים שלהם לידיים אחרות ולבקש את אישורם. עוד ציין מר תשובה בתצהירו כי ביום  
17 26.05.11 הגיע למשרדו, לפי בקשתו, עו"ד אלישע פלג אחד מלקוחות המערערת והוא נשאל  
18 על מידת מעורבותו של המנוח בתיק שבו הוא יוצג על ידי המערערת. עו"ד פלג השיב כי המנוח  
19 היה מעורב בניהול התיק יחד עם בנו, עו"ד יובל ראובינוף. עו"ד פלג גם ציין כי בפעמים בהם  
20 ביקר במשרדי המערערת פגש שם את המנוח. כמו כן, עיון בדוחות אשת המנוח, הגב' נורית  
21 ראובינוף, לשנות המס נשוא הערעור מלמד כי עבדה בתקופה זו במערערת, והמנוח בחר לדווח  
22 על הכנסותיה לפי סעיף 66(ה) לפקודה. מכאן שהמנוח ראה את הכנסות רעייתו כתלויות  
23 בהכנסתו שלו, דבר שאינו עולה בקנה אחד עם הטענה כי המנוח פרש מהעבודה במשרד  
24 ובמערערת ומעורבותו בה הייתה קטנה מאוד ולא סדירה. בנסיבות אלו בהן המנוח המשיך  
25 לעבוד במערערת לא ניתן לטעון כי הגידול בהכנסות המערערת נזקף למכירה הנטענת של  
26 המוניטין. מר תשובה הוסיף כי בכל מקרה מדובר במוניטין אישי הקשור לתכונותיו האישיות  
27 של המנוח שאינם ניתנים כלל למכירה.

28



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

8. הכלכלן וינשטיין ציין בחוות דעתו כי יש לפצל את התמורה הכוללת שנתקבלה עבור  
הפעילות העסקית של המשרד על סך של 5.5 מיליון ₪ לרכיבים, תוך זיהוי הנכסים המוחשיים  
והבלתי מוחשיים הכלולים בפעילות המשרד ותוך הבחנה בין נכסים המזוהים כחלק מהמוניטין  
ככוח אדם מיומן לבין הנכסים המזוהים בנפרד מהמוניטין כקשרי לקוחות, מותג וידע וניסיון  
ארגוני נצבר. הערכתו העלתה כי מתוך התמורה הכוללת יש לייחס סך של מ-1,833 אלפי ₪ עד  
סך של 2,750 אלפי ₪ למותג וידע; סך של מ-1,604 אלפי ₪ ועד סך של 2,636 אלפי ₪ לקשרי  
לקוחות; וסך של מ-1,031 אלפי ₪ עד לסך של 1,146 אלפי ₪ למוניטין. בחקירתו הנגדית  
בבית המשפט אישר הכלכלן וינשטיין כי הוא לא נפגש עם מי מעובדי המערכת ולא ביקר  
במשרדיה. הערכתו התבססה על בחינת מסמכים ובעיקר על חוות דעתו של רו"ח סטרשנוב. הוא  
לא הסתייג מהשווי שהעריך רו"ח סטרשנוב את המשרד והוא בחן אך את הרכיבים של שווי זה.  
לצורך זה הוא פעל בטכניקות מקובלות ולפי פרמטרים מקובלים, כשהנתונים שהיו בחוות דעתו  
של רו"ח סטרשנוב ושאר המסמכים שעמדו בפניו הספיקו למטרה זו. כשנשאל אודות הגדרת  
רכיב אחד מהתמורה כ"מותג" הוא ציין כי מדובר בדבר המקובל ומוכר בפרקטיקה, אך הוא  
הודה כי קיים קושי לראות בחברת עורכי דין, היינו בפירמה של המשרד, כמותג והוא עצמו לא  
מכיר דוגמאות של מכירת מותג של משרד עורכי דין.

9. מנגד העיד כאמור, מטעם המערערים עו"ד ראובינוף שעובד במשרדו של אביו המנוח  
משנת 1992. הוא ציין בתצהירו כי במהלך שנת 2005 חלה הידרדרות במצבו הבריאותי של  
המנוח, שהיה אז בן 83 ובדיקות העלו כי בגופו קיים גידול סרטני ממאיר ואלים. המנוח עבר  
מספר ניתוחים מורכבים וטופל באופן שוטף במרפאות שונות, והוועדה הרפואית של המוסד  
לביטוח לאומי העמידה את נכותו לצורכי פטור ממס הכנסה על שיעור של 100%. בנסיבות אלו  
נעדר המנוח מהמשרד לפרקי זמן ארוכים יותר ויותר וגם כאשר שהה במשרד חלה ירידה  
משמעותית במידת מעורבותו בתיקים ובניהול השוטף של המשרד. בשל כך החליט המנוח  
למכור את הפעילות של המשרד למערערת ולהמשיך לתת לה שירותי ייעוץ בלבד. ואכן, עם  
מכירת המוניטין למערערת חדל המנוח מלנהל את המשרד ומלטפל טיפול שוטף בתיקי  
המשרד ושימש רק כיועץ, וניהול המשרד הועבר לידי ולידי עורכי דין אחרים במערערת. הוא  
ציין כי מפאת כבודו של המנוח, התיקים החדשים שהיו מתקבלים לטיפול טיפולה של המערערת היו  
מונחים על שולחנו של המנוח שעה שהוא נכח במשרד, והוא אף היה מציע את ציוות עורך  
הדין הראוי לדעתו לטפל באותו תיק. הצעת המנוח עברה את ביקורתו שלו ומאותו רגע לא



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 הייתה למנוח כל נגיעה נוספת לטיפול בתיק. גם חשבונות שכר הטרחה הועברו לעיונו של  
2 המנוח כמחווה של כבוד, אולם לאחר מכן הם היו עוברים ביקורת שלו. לדבריו, לטענה כי  
3 המנוח המשיך לנהל את המערכת גם לאחר המכירה אין כל בסיס, ומצבו הנפשי והבריאותי  
4 כלל לא איפשר זאת. המנוח לא קיבל שכר טרחה מהמערכת לאחר מכירת המוניטין והכנסותיו  
5 היו מתשלומים בגין מתן ייעוץ בלבד. לדברי עו"ד ראובינוף, אביו בחר בדרך של מכירת  
6 המוניטין למערכת אשר הוא זה שהקימה מתוך רצון בהמשכיות ובשימור שמו הטוב שלו ושל  
7 המשרד ובשל חששו כי אם לא יעשה כן קיים חשש סביר כי המוניטין ירד לטמיון ופעילות  
8 המשרד תינזק משמעותית. עוד ציין עו"ד ראובינוף בתצהירו כי מאז מכירת המוניטין על ידי  
9 המנוח חל גידול בהכנסותיה של המערכת. כך בשנת 2006, שנת הפעילות הראשונה של  
10 המערכת, הסתכם מחזור הכנסותיה בסך של כ-6.5 מיליון ₪, וההכנסות עלו בהדרגה עד  
11 שבשנת 2010 הגיע מחזור ההכנסות לסך של 8.2 מיליון ₪ ובשנת 2011 לסך של 8.45 מיליון  
12 ₪. גם תיק הלקוחות גדל מאז מכירת המוניטין ופרישתו של המנוח לא הביאה לעזיבת לקוחות  
13 מהותיים.

14  
15 10. בחקירתו בבית המשפט התייחס עו"ד ראובינוף לחוות דעתו של הכלכלן ויינשטיין.  
16 לדבריו, הוא בחן את עניין ייצוגו של עו"ד פלג ואין בטענות בעניין זה ממש, שכן לאביו המנוח  
17 לא הייתה ידיעה לגבי תיק זה והוא לא טיפל בו באופן שוטף. הוא עצמו טיפל בתיק יחד עם  
18 עורך דין נוסף מהמשרד ויש לו תרשומת משתי הפגישות הראשונות עם עו"ד פלג שאביו כלל  
19 לא נכח בהן. גם הבקשות בתיק הוגשו על ידו וגם הסכם הפשרה נחתם על ידו. את חשבון שכר  
20 הטרחה הוא שלח לעו"ד פלג. עו"ד ראובינוף אישר בחקירתו כי שם המשרד כמו גם דפי  
21 המכתבים שלו לא שוננו בעקבות מכירת המשרד למערכת. שמו של המנוח המשיך להופיע על  
22 כתבי בית הדין של המערכת. כן אישר כי לא דיווח על המכירה ללקוחות הגדולים של  
23 המערכת.

24  
25 11. רו"ח אטיאס ציין בתצהירו כי משרדו החל לטפל בתיק הביקורת של המערכת מיום  
26 הקמתה ביום 15.12.05. לדבריו, הוא עודכן על ידי המנוח על ההסכם להעברת המוניטין וציוד  
27 המשרד למערכת, כשמתמורת המכירה חושבה על בסיס הערכת שווי כלכלית שנערכה על ידי  
28 מומחה חיצוני לחברה, חברת סטרשנוב-קלדרון בע"מ. העסקה דווחה למשיב ושולם בגינה מס



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 רווח הון בשיעור 20%. רק כעבור ארבע שנים פנה המשיב למשרדו וביקש את המסמכים  
2 התומכים בביצוע המכירה. בהמשך, ביום 27.12.10 הוציא המשיב שומות למנוח ולמערערת,  
3 וביום 26.01.11 הוגשו השגות על השומות. המנוח נפטר בחודש אפריל 2011 ורק ביום  
4 23.01.12 דחה המשיב את ההשגות. רו"ח אטיאס הוסיף כי הוא נתבקש על ידי המערערים  
5 לערוך חישוב חילופי בהתאם לטענת המשיב לפיה המנוח לא מכר מוניטין ויש לראות את  
6 הכספים שקיבל מהמערערת בגין מכירת המוניטין כהכנסה ממשלח יד, וחישבו העלה כי  
7 במקרה שכזה המערערים זכאים להחזר מס כולל בסך של כ-185,000 ₪. במקרה שכזה גם  
8 המערערת זכאית להחזר מס, שכן ראיית התמורה ששולמה עבור המוניטין כשכר מובילה את  
9 המערערת להפסד בכל השנים שבמחלוקת. עם זאת, בחקירתו הנגדית בבית המשפט ציין כי עם  
10 ההתייחסות לתמורה שהגיעה לידי המנוח הייתה כהכנסה מדיבידנד הוא לא היה נהנה מפטור  
11 בשל היותו נכה והיה ממוסה על רווחי ההון. בנוסף, גם רו"ח אטיאס ציין בתצהירו כי בדיקה  
12 שערך העלתה כי מאז מכירת המוניטין על ידי המנוח חל גידול בהכנסותיה של המערערת  
13 ובתיק הלקוחות שלה, וגם הטיפול בלקוחות קיימים הורחב.

14  
15 12. רו"ח סטרשנוב שהגיש כאמור את הערכת שווי המשרד שנערך על ידו הגיע למסקנה כי  
16 שווי המשרד עומד על סך של 5.5 מיליון ₪, כאמור, כששווי זה משקף ערך ריאלי ארוך טווח.

### דין והכרעה

17  
18  
19 13. ראשית לעניין טענת ההתיישנות. אכן, סעיף 120 לפקודה קובע כי ניתן להוציא שומה  
20 לנפטר רק תוך שלוש מתום שנת המס בגינה הנפטר היה חייב במס. ואולם, צודק המשיב כי  
21 במקרה זה הוצאה שומה בשלב ראשון למנוח ולא ניתן לטעון כי לא הוצאה לו שומה טרם מותו.  
22 הטענה כי כוונת סעיף 120 היא ל"שומה" שנעשית כהליך אחרון של בירור השומה כולל שלב  
23 ההשגה משוללת הגיון ומובילה לתוצאות אבסורדיות, כמו למשל, ש"שומה עצמית" הכוללת  
24 חוב בלתי שנוי במחלוקת לא תחשב ל"שומה" לצורך סעיף זה 120, אלא אם כן נסתיים מירון  
25 הזמן שבסעיף 145(א)(2) לפקודה (ראו: נאוה פוקס "היבטים מיוחדים לירושה ולעזבון בפקודת  
26 מס הכנסה והשוואתם לחוק הירושה, לחוק מס שבח מקרקעין ולחוק מע"מ", מיסים ה'2/  
27 (אפריל 1991) עמ' א-55). יש אפוא, לדחות את טענות המערערים בכל הנוגע לשומות שהוצאו  
28 לשנות המס 2006 ו-2007 אותן הם ביקשו לדחות בשל התיישנותן.

29





## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

מכאן לדיון לגופו של עניין לשאלת סיווגה של עסקה מכירת המוניטין מהמנוח למערערת.

14. בעניין זה קבע המשיב כי אין מדובר בעסקה לרכישת מוניטין אלא בעסקה לרכישת הפעילות העסקית של המנוח ומשכך לא התיר את הוצאות הפחת שנדרשו על ידי המערערת. אכן ההסכם הוגדר כהסכם למכירת מוניטין, ואולם אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא כי עסקה יש למסות על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית (ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין לאזור תל-אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ, 16.08.06; ע"א 6340/08 וילאר נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, 10.06.10). במסגרת טענתו זו של המשיב אין צורך להזדקק לסעיף 86 לפקודה העוסק בעסקה מלאכותית, שכן הוא בחר לסווג את העסקה באופן שונה משזו סווגה על ידי הנישום בהתאם לדין הכללי ומתוך מתן מענה לשאלה מהי מהותה האמיתית של העסקה תוך בחינת המסמכים ומערכת ההסכמים ותוכנם (ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ בע"מ, פ"ד מא(3) 735; ע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי, פ"ד לד(4) 701; ע"א 2330/04 מנהל מס שבח מקרקעין נ' מלונות צרפת בע"מ, 21.05.06).

15. אכן, טענה חלופית בפי המשיב במסגרת השומה הייתה כי מדובר בעסקה מלאכותית. דרך זו עומדת למשיב שעה שהעבודות אינן מאפשרות בהתאם לדין הכללי לסווג את העסקה באופן שונה מזה שסווגה על ידי הנישום. במקרה שכזה, קובע סעיף 86 לפקודה כי אם מתקיימת אחת מעילות ההתערבות הנזכרות בסעיף, ביניהן היותה של העסקה "עסקה מלאכותית", רשאי פקיד השומה לסווג מחדש את העסקה (ע"א 4374/05 ראובני נ' פקיד שומה תל אביב 4, 19.09.07; ע"א 7493/98 שרון נ' פקיד שומה - היחידה הארצית לשומה, פ"ד נח(2) 241). סעיף 86(א) לפקודה, שכותרתו "סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות" קובע כדלהלן:

"היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק".



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 הסעיף מונה מספר עילות בהן רשאי פקיד השומה להתעלם מהעסקה כשהתנאי המקדים להחלת  
2 כל אחת העילות המנויות בסעיף הוא כי מדובר בעסקה המפחיתה או העלולה להפחית את  
3 החבות במס. העילה הרלוונטית לעניינינו היא העסקה המלאכותית. הפסיקה פיתחה מבחנים  
4 שונים להבחנה בין עסקה לגיטימית לבין עסקה מלאכותית. המבחן המקובל כיום הוא מבחן  
5 מטרת העסקה, לפיו על מנת שעסקה תהא לגיטימית צריך להיות לה טעם מסחרי. עסקה אשר,  
6 כשלעצמה מחוסרת טעם כלשהוא (זולת הטעם להימנע ממס) רואים אותה כמלאכותית (ע"א  
7 11/74 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד כט(1) 297, 302;  
8 ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538).

9  
10 16. כדי לבחון אם מדובר בעסקה מלאכותית יש אפוא, לבחון האם מדובר בעסקה  
11 המפחיתה או העלולה להפחית את החבות במס. בעניין זה טענו המערערים, כשהם נסמכים על  
12 חוות דעתו של רו"ח אטיאס, שאין מדובר בפעולה שהביאה להטבה במס. שכן, במידה ותקבל  
13 עמדת המשיב לגבי תוכן העסקה והעסקה תבטל, המס שישולם יהיה קטן מהמס בו היא חוייבה  
14 בהתאם לעסקה כפי שהוצגה על ידה. קשה לקבל טענה זו שאינה עולה בקנה אחד עם ניהול  
15 התיק על ידי המערערים, שכן לו טענתם הייתה נכונה לשם מה הוגש הערעור. מה גם,  
16 שהמערערים טוענים את טענתם רק במידה והתמורה שנתקבלה על ידי המנוח תוכר כשכר, שאז  
17 המנוח היה זכאי לפטור ממס בגין חלק נכבד מהתמורה בשל נכותו. ואולם, במידה והתמורה  
18 תוכר כדיבידנד, התוצאה היא כי העסקה כפי שהוצגה על ידי המערערים מטיבה עמם, שכן  
19 במקרה זה המנוח לא היה נהנה מפטור. די נהיר אפוא, כי העסקה כפי שהוגדרה על ידי  
20 המערערים גורמת להפחתת שיעור המס המגיע מהם, ויש לבחון האם אכן קיים טעם כלכלי  
21 בבסיס העסקה ומדובר בעסקה לגיטימית או שמא העסקה מחוסרת טעם מסחרי והיא באה בגדר  
22 עסקה מלאכותית. בד בבד יש לבחון את התקיימות טענתו הראשונה של המשיב והיא האם יש  
23 לסווג את העסקה באופן שונה משזו סווגה על ידי הנישום בהתאם למהותה האמיתית על פי הדין  
24 הכללי מבלי להזדקק לסעיף 86 לפקודה המאפשר לקבוע כי מדובר בעסקה מלאכותית.

25  
26 17. בשומתו, הצביע המשיב על שלוש סיבות בגינן אין לראות את העסקה כעסקה למכירת  
27 מוניטין. האחת, שלא הוכח שהנכס הנרכש הוא מוניטין וההסכם אף לא כלל התניית אי תחרות.  
28 השנייה, שהמנוח לא משך ידו מהעסק אלא המשיך לעבוד במערערת וקיבל ממנה שכר.  
29 השלישית, גם אם מדובר במכירת מוניטין, אזי מדובר במוניטין אישי שאינו ניתן להעברה. ואכן,



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

די נהיר כי המנוח בגילו ובמצבו הבריאותי לא עבד כשכיר אצל המערערת. העובדה כי הוא נכח  
במשרד כמו גם העובדה שהוא עבר על התיקים החדשים והדואר הנכנס' לא הייתה שנויה  
במחלוקת, אך עדותו של הבן, עו"ד ראובינוף כי פעולות אלו נותרו כביכול בידי המנוח מפאת  
כבודו כשהאישור לפעולות אלו ניתן לאחר מכן על ידי עו"ד ראובינוף, הבן, וכי למעשה אביו  
המנוח חדל מלנהל את המשרד ומלטפל בתיקי המשרד - מקובלת עלי לחלוטין. פשיטא גם, כי  
בנסיבות בעניין, ובכלל זה מחלתו הקשה והסופנית של המנוח וגילו לא הייתה כל סיבה להכניס  
בהסכם תנייה של אי תחרות של המנוח במערערת. העובדה כי המנוח היה רשום על חשבונית  
כלשהי כמו גם כמייצג בתיק כלשהו אין בה כדי לשנות ממסקנה זו, שכן הסבריו של עו"ד  
ראובינוף בעניין זה, לפיהם אביו חתם על חשבונית אחת שהונפקה לקרוב משפחה, וכי אזכורו  
כמייצג נבע מכך שניהול התיק נעשה בחלקו בתקופה בה המנוח היה בקו הבריאות, מהווים  
הסבר מניח את הדעת. די נהיר כי לו היה ממש בטענות כי המנוח, חרף מצבו עבד במערערת,  
היה ניתן להביא תימוכין רבים הרבה יותר לכך. יש גם יסוד לטענת המערערים כי אין לקבל את  
הערכת השווי של הכלכלן וינשטיין לפיה יש לראות את התמורה אותה שילמה המערערת  
למנוח כמורכבת משלושה רכיבים: מותג וידע, קשרי לקוחות ומוניטין, כשאת המוניטין הוא  
העריך בסך של 1,706,000 ₪. הכלכלן וינשטיין לא הצליח להסביר במהלך חקירתו הנגדית  
כיצד הגיע לחלוקה שביצע, ויש רגליים לסברת המערערים כי אופי הפעילות של המשרד  
במקרה זה הוא כזה שלא ניתן להפריד ולהבחין בין "המותג", קשרי הלקוחות והמוניטין.  
18. עם זאת, בחינת מכלול הנסיבות מלמדת כי ככל שנמכרו מוניטין למערערת אין מדובר  
במוניטין עסקי כי אם במוניטין אישי, שכן למעשה מלבד הפסקת פעולתו האישית של המנוח  
לא השתנה דבר בפעילות המשרד. הפעילות במשרד בתקופה בה הוא היה שייך למנוח ותיפקד  
על כלל עורכי הדין שבו, נמשכה בצורה זהה לחלוטין גם לאחר המכירה. גם עובר למכירה לא  
היה מדובר במשרד של איש אחד, אלא בצוות עובדים שפעל ועבד תחת שמו של המנוח. קהל  
הלקוחות שפקד את המשרד עובר למכירה עשה זאת בשל שמו של המשרד, שאף שאין ספק  
שלשמו של המנוח חלק נכבד בכך, הרי שגם המשרד על צוותו היה המקור למשיכת הלקוחות.  
כפי שציין עו"ד ראובינוף בחקירתו, למעשה, כל פעילות המשרד המשיכה בדיוק באותו אופן בו  
היא התנהלה עובר למכירה. המשרד נותר אותו משרד, צוות המשרד נותר על כנו צוות, והשילוט  
בכניסה כמו גם נייר המכתבים נותר כשהיה. למעשה, איש מהלקוחות לא ידע כי בניגוד ליום  
אתמול הוא מגיע עתה למשרד בעל שם אחר. הלקוחות גם לא נדרשו כלל לחתום על יפוי כוח



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 חדש למייצג חדש. הסכם שכר הטרחה של הלקוחות – בכתב כמו גם בעל פה – עמד בתוקפו  
2 ואיש לא העמידם על כך שמעתה ישנו צד אחר להסכם הייצוג ושכר הטרחה בגינו. למעשה  
3 אפוא, המוניטין של המשרד עובר למכירה היה מורכב מהמוניטין האישי של המנוח והמוניטין  
4 של המשרד כמשרד על כלל צוותו והשירות שניתן בו. מכירת "ההסתברות שהלקוחות ישובו  
5 ויפקדו את בית העסק" היא אכן עסקה שמהותה הוא מכר מוניטין (ע"א 7493/98 בעניין שרון),  
6 ואולם במקרה זה, ככל שהלקוחות הגיעו למשרד בגין המוניטין של המשרד כמשרד, הם  
7 המשיכו לעשות זאת גם לאחר מכירתו למערצרת. כך שבגין המוניטין העסקי של המשרד  
8 כמשרד אין מקום להכיר כמכירת מוניטין כפי שאין להכיר במוניטין שמוכרים בעלי מניות  
9 לחברה שבשליטתם. עסקה כזו היא אכן עסקה מלאכותית שאין לה כל תכלית כלכלית עצמאית  
10 מלבד הפחתת המס (השוו ע"א 4666/10 לנדאו נ' פקיד שומה תל אביב, 28.06.12; ע"א  
11 4374/05 בעניין ראובני). אכן, כאמור, חלק מהמוניטין של המשרד נגזר מאישיותו ותכונותיו  
12 האישיות של המנוח ואין ספק כי לתרומתו זו היה חלק בעיצוב תיקי לקוחות המשרד. ברם,  
13 המוניטין הניתן להעברה המגולם בתיקי הלקוחות שהיו במשרד עובר לפרישתו של המנוח,  
14 שהוא אכן פרי הקשר האישי שהוא יצר עם הלקוחות במשך השנים, היה באותו מועד חלק  
15 מהמוניטין של המשרד כולו ולא של המנוח באופן אישי. לעומת זאת אותו חלק של המוניטין  
16 שניתן היה ליחס למנוח באופן אישי ולתכונותיו האישיות שלו, יהיה גודלו אשר יהיה, אינו ניתן  
17 להעברה (ע"א 7493/98 בעניין שרון; עמ"ה (ת"א) 94/95 הררי נ' פקיד שומה ת"א 4,  
18 11.08.98).

19  
20 19. ויובהר, המערערים מנסים להיבנות מכך שהמשיב אישר כי לו היה מדובר במכירה לצד  
21 ג' הוא היה מכיר בעסקה ורק בשל העובדה כי המכירה התבצעה לחברה שבשליטת המנוח  
22 הובילה אותו להתייחס לעסקה באופן אחר. ואולם, הבחנה זו של המשיב בדין יסודה, שכן ככל  
23 שהיה מדובר במכירה לצד שלישי, ניתן היה לבחון את קיומה של מכירת אמת של המוניטין  
24 העסקי. ברם, משעה שהמנוח מכר את המוניטין של משרדו לחברה שבשליטתו, כשלמעשה  
25 המשרד נשאר בדיוק כפי שהיה עובר למכירה, יש בכך כדי להצביע על מלאכותיות העסקה  
26 (השוו ע"א 4666/10 בעניין לנדאו; ע"א 4374/05 בעניין ראובני). החשש עליו הצביעו  
27 המערערים כבסיס לעסקה, לפיו לולא המכירה המוניטין של המשרד בניהול המנוח היה יורד  
28 לטימיון ופעילות המשרד הייתה ניזוקה, אין בו ממש. העובדה שהמשרד המשיך לעבוד,  
29 הפעילות בו הלכה וגדלה והכנסות המערצרת תפחו, יש בה אכן כדי ללמד על קיומו של



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

20 אוגוסט 2013

ע"מ 41442-02-12 גבריאל ראובינוף - משרד עו"ד נ' פקיד שומה ירושלים 1  
ע"מ 44904-02-12 ראובינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 מוניטין. אך כאמור, ככל שמדובר במוניטין של המשרד שאינו שייך למוניטין האישי של המנוח  
2 מדובר בעסקה מלאכותית, שכן בפועל לא הייתה לעסקה זו כל משמעות, וככל שמדובר  
3 במוניטין האישי של המנוח, לא ניתן כלל להעבירו, כאמור.

4

5 פועל יוצא מכל האמור הוא כי כל הכספים שקיבל המנוח בעסקה הם בבחינת שכר עבודה ולא  
6 רווח הון על כל המשתמע מכך, הן מבחינת שיעור המס והן מבחינת הכרתו כהוצאה אצל  
7 המערערת.

8

9 הערעורים נדחים אפוא. המערערת והמערערים ישאו בהוצאות המשיב, יחד ולחוד, בסך של  
10 50,000 ₪.

11

12 ניתן היום, י"ד אלול תשע"ג, 20 אוגוסט 2013, בהעדר הצדדים.

13



דוד מינץ, שופט

14

15

16