



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

גד שרלין
ע"י ב"כ עוה"ד אהוד ברזלי ו/או ורד מלר
ו/או הגר זורע

המערער

נגד

פקיד שומה ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד רועי כהן
מפרקליטות מחוז ירושלים, אזרחי

המשיב

פסק-דין

מהות הערעור

1. המשיב קבע בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") את הכנסות המערער לשנות המס 2004-2008. הערעור שלפניי, מתרכז בעמדת המשיב לפיה אין להתיר למערער הפרשה שנוכחה מהכנסתו בשנים האמורות מהטעם שאינה עומדת בכללי התרת הפרשות, וכן בטענות המשיב לפיהן – על ביטול ההפרשה היה על המערער לדווח כהכנסה מעסק, ולא כרווח הון, כגישת המערער. עוד נטען בערעור כנגד הקביעה כי העברת דמי ניהול לחברה בבעלות **כפיר ורז** (שני בניו של המערער) נכנסת לגדר עסקה מלאכותית. תשלום דמי הניהול נעשה עפ"י הסכם למתן שירותי ניהול שנחתם ביום 1.12.06 בין המערער לבין חברת **נופי סלע בע"מ** (להלן: "נופי סלע") שהוקמה ומנוהלת ע"י בניו של המערער.

רקע עובדתי

2. למערער, שנעשה נכה בשיעור 100% בעקבות פציעתו במלחמת ששת הימים, הקצה מנהל מקרקעי ישראל זכות חכירה במקרקעין במעלה **אדומים** לשם הקמת תחנת דלק. המערער התקשר עם חברת "פז חברת נפט בע"מ" (להלן: "חברת פז") בהסכם לרכישת דלקים (להלן: "ההסכם"). עפ"י ההסכם התחייב המערער לרכוש דלקים מחברת פז בלבד במחיר שפז תקבע, ולמכור את הדלק לצרכנים במחיר שחברת פז תכתוב.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

3. בשנת 1997 פרץ סכסוך בין המערער לבין חברת פז, לנוכח הנחות שנתן המערער לצרכנים (כדי להתחרות עם תחנות דלק המופעלות על-ידיה, שנתנו הנחות בסבסוד חברת פז עצמה) וכפועל יוצא מהסכסוך, הודיע המערער ביום 1.10.97 לחברת פז כי יפחית במחיר המשולם לה, ובהמשך להודעה זו שילם לה המערער בגדר רכישת הדלקים מחיר מופחת. עפ"י תיאורו, המחיר ששילם משקף הטלת ההנחות שנתן ללקוחותיו על חברת פז, והגדלת עמלתו. הסכום שלא שולם לחברת פז עפ"י ההסכם יכונה להלן - "הפרש המחיר" (וביסודו ההפרש בין המחיר עפ"י ההסכם לבין המחיר ששולם בפועל ע"י המערער לחברת פז). בשל אי-תשלום הפרש המחיר, הוגשה ע"י פז באותה שנה תביעה לצו מניעה (ת.א. 1642/97) האוסר על המערער לפעול בניגוד להסכם, וכן לצו עשה להפעלת התחנה בהתאם להסכם. בהמשך לכך, בשנת 1999 הגישה חברת פז תביעה כספית על סך 3,820,779 ₪ (ת.א. 1595/99) כסכום המבטא את הפרש המחיר שלא שולם לה ע"י המערער.

4. ביום 30.12.01 פסק בית המשפט המחוזי בירושלים (כבוד השופט ד"ר א' בן זימרה) בתיק האמור (ת.א. 1642/97) (להלן: "פסק הדין") כי, ההסכם בין הצדדים הינו חוזה אחיד שההסדרים בו מקפחים, ועל-כן המערער אינו כבול לחברת פז ולתעריפיה הגבוהים. כמו-כן, בית המשפט קיבל בפסק-הדין את תביעת חברת פז באופן חלקי וקבע, כי לתקופה שבין השנים 1997 ועד מועד מתן פסק הדין יחויב המערער לשלם לחברת פז את המחיר שנקבע בהסכם, ואילו ממועד מתן פסק-הדין המערער יהא משוחרר ורשאי לרכוש דלקים במחירי שוק חופשי, אך עליו ליתן זכות סירוב ראשונה לחברת פז לאספקת הדלקים במחיר שיוצע על ידו. שני הצדדים הגישו ערעור לבית המשפט העליון.

5. בערעור לבית המשפט העליון חברת פז ביקשה בין-השאר, לבטל את הקביעה בדבר שחרור המערער מהכבילה. המערער טען שיש לבטל את החלטה להשבת התשלום לפז בגין הפרש המחיר בין השנים 1997 עד סוף שנת 2001, בטענה שקביעת בית המשפט המחוזי לפיה ההסכם הוא חוזה אחיד בעל תנאים מקפחים מחייבת את ביטולו, ממועד הודעתו של המערער לפז על החלטתו לשלם מחיר מופחת (1.10.97). עם מתן פסק-הדין, הגישה חברת פז בקשה לעיכוב ביצוע פסק-הדין של בית המשפט המחוזי עד להכרעה בערעור שהיא עתידה להגיש לבית המשפט העליון. הבקשה נדחתה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

טענת חברת פז לפיה, יש לעכב את פסק-הדין נתמכה בטענה שסיכויי הערעור שלה טובים, וגם בטענה שאם לא יעוכב הביצוע ייגרם לה נזק בלתי הפיך. יתרה מזאת, חברת פז טענה במסגרת הבקשה לעיכוב ביצוע פסק-הדין, שהמערער לא יהיה מסוגל לעמוד בנטל הפרשי המחירים בין "מחיר השוק" לבין "מחיר המחירון" (שנקבע בהסכם) אם יתקבל ערעורה, סכום שלהערכתה יעמוד על סך של כ-150,000 ₪ לחודש.

6. לאחר מתן פסק-הדין ובעקבות זכייתה החלקית של חברת פז, נהג רואה החשבון פרידמן שנתן שירות למערער אותה עת ליצור הפרשה בספרים, לשיטתו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. כך, אמר רוח"ח בתצהירו –

"לאחר תשלום הפרשי הדלקים בהתאם לפסק הדין שניתן בשנת 2002, אשר התייחס לתקופה כאמור, עד וכולל שנת 2001, רשמתי הפרשה בספרים בגין שנת 2002 ואילך בגובה הפרשי מחירי הדלקים בין המחיר הקמעונאי ההסכמי לבין מחיר השוק אותו שילמה בפועל תחנת הדלק, והכל בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. גובה ההנחות שניתנו לצרכנים בפועל, בכל שנה, נרשם בנפרד בדוחות הכספיים של מר גד שרלין. הנחות אלה היו בהתאם לקביעת המונים של משאבות" (ס' 17-18).

כאמור בדברים אלו, ההפרשה שנרשמה הותאמה להפרש המחיר, דהיינו להפרש בין המחיר עפ"י ההסכם לבין מחיר הרכישה בפועל של המערער (המחיר הקמעונאי המקובל). עפ"י תיאור המערער, הפרש המחיר שימש בחלקו למימון הנחות לצורך מכירת הדלק לצרכנים במחירים מקובלים, והיתרה הגדילה את עמלתו. יש לציין, כי רואה החשבון נקט אמצעי זהירות כזה כבר מ-1997, כאשר הוגשה התביעה לסעד הצהרתי על ידי חברת פז. הפרשה זו שימשה כמקור לתשלום החיוב הכספי שנקבע בפסק-הדין.

7. בעקבות שחרור המערער מהכבילה לחברת פז מכח הוראות פסק-הדין, רכש המערער מוצרי דלק ממתחרות פז. נתח המוצרים שנרכשו מפז בתקופה זו עד להכרעה בבית



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

המשפט העליון, היה נתח זניח. כך, במהלך השנים 2004-2006 המערער כלל לא רכש דלקים ו/או מוצרי נפט אחרים מחברת פז, ובשנת 2007 רכש המערער מפיז דלקים ומוצרי נפט אחרים בשיעור של כ-15% בלבד מכלל הקניות באותה שנה.

8. התפתחות ביחסי המערער עם חברת פז חלה לאחר שבגדר ניהול הליך הערעור בבית המשפט העליון הוזמן היועץ המשפטי לממשלה ליתן חוות דעתו בשאלה – אם ההסכמים בין חברות הדלק לבין בעלי תחנות, מסוגו של ההסכם בין חברת פז לבין המערער, הם הסכמים אחידים עם תנאים מקפחים או כובלים. לאחר הזמנת חוות הדעת, החל להתנהל בין חברת פז לבין המערער משא ומתן ליישוב הסכסוך.

9. ביום 27.8.08 הושג בין המערער לחברת פז הסכם הפשרה (מש/1) (להלן: "הסכם הפשרה") שהביא לביטול פסק-דין. בהסכם פשרה זה נקבע, כי הצדדים חוזרים בהם מהערעורים בלא שתהיינה למי מהם תביעות או טענות אחד כלפי השני לגבי התקופה שעד ליום החתימה על הסכם הפשרה; פסק הדין של כבוד השופט בן זמרה יבוטל, והמסמך המסדיר את יחסי הצדדים חוזר להיות ההסכם המקורי על פי פרשנותו המקובלת. מן הצד האחר, הוסכם שחברת פז תשלם למערער בעבור מה שלדבריו הוא ויתור על זכותה של התחנה להמשיך לפעול כתחנה משוחררת ו/או הוויתור על "יומה בבית המשפט העליון", תמורה השווה לסכומים שנדרשו על ידי פז על-פי ההסכם המקורי בתוספת הוצאות שכר טרחת עורך-דין בסכום של 800,000 ש. נקבע בהסכם הפשרה גם תנאי מתלה, לפיו ההסכם ייכנס לתוקפו רק לאחר שינתן תוקף של פסק-דין לביטול פסק-הדין של כבוד השופט בן זמרה. עפ"י הסכם הפשרה, הכבילה שתחול על התחנה היא כבילה ל-20 שנה. עפ"י עמדת המערער, בהסכם הפשרה הוא ויתר על זכותו לתחנה חופשית ו/או על זכותו להשמיע טענותיו בבית המשפט העליון בתמורה לווייתורה של חברת פז על תביעתה להפרש הסכומים המגיעים לה עפ"י ההסכם.

10. יש לציין, כי אף לאחר הסכם הפשרה דרש המערער בדוחות לשנים 2007 ו-2008 ניכוי המבוסס על הפרש המחיר (בניכוי של השתתפות חברת פז בהנחה ללקוחות). ושוב, ההפרשה חושבה לפי הפרש המחיר שבין התעריף עפ"י ההסכם לבין תעריף נמוך יותר שאותו שילם המערער בפועל בעבור רכישות הדלקים, זאת על-אף שעיקר מוצרי הנפט לא נרכשו בתקופה זו מחברת פז, כפי שצויין לעיל.





בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

11. חרף הרכישה המצומצמת מחברת פז בשנים 2004-2006, דרש המערער בדוחותיו למס הכנסה ניכוי של הפרשה שחושבה עפ"י הפרש המחיר (שבין התעריף ע"י ההסכם לבין תעריף נמוך יותר ששילם המערער בפועל). ההפרשה הצטברה בספרי המערער עד לשנת 2008, והגיעה לסכום של 24,045,091 ₪. בדוחות לשנים 2007 ו-2008 ניכה המערער מהפער האמור מרכיב של השתתפות חברת פז בהנחה ללקוחות, לדבריו מאחר שבעת הגשת הדוחות כבר היה ידוע דבר הסכם הפרשה שנחתם.
12. אין מחלוקת, כי המערער לא הותיר בעסק את כלל כספי ההפרשה המצטברת. מתום שנת 2002 עד לתום שנת 2007 משך המערער מהעסק סכום של 11.5 מיליון ₪, מעבר לרווחים השוטפים.
13. בדו"ח לשנת 2008, דיווח המערער על הכנסה מביטול ההפרשה המצטברת באופן הבא –
- א. סך 7,756,382 ₪ מתוך ההפרשה נרשם כהכנסה פירותית, שכנגדה נדרשו גם הוצאות בגין הסכסוך המשפטי.
- ב. לגבי יתר ההפרשה – 16,288,709 ₪, צוין בדוח ההתאמה למס כי מדובר ברווח הון שאין לשלם מס בגינו, בשל שומות במיטב שפיטה שהוצאו לשנים הקודמות. במהלך הדיונים לפני פקיד השומה נטען, כי הנכס בגינו נוצר רווח ההון הוא – הזכויות שקמו למערער מפסק-הדין שניתן מול חברת פז (ע"י כבוד השופט בן זמרה) שהוויתור עליהן מהווה מכירת נכס שהניב רווח הון.
14. ביום 1.12.06 נחתם בין המערער לבין חברת נופי סלע שבבעלות שני בניו, הסכם למתן שירותי ניהול. מכוח הסכם זה, קיבל המערער מנופי סלע שירותי ניהול ושילם סכומי כסף שהוכרו כהוצאה ע"י המשיב באופן חלקי בלבד.

השאלות שבמחלוקת בערעור

15. א. האם היה ביד המערער לבצע הפרשה רעיונית בנסיבות בהן בוצעה?. לשיטת המשיב, אין מדובר בנסיבות שהוכרו בפסיקה כהולמות ביצוע ההפרשה.
- ב. כיצד יש לדווח על ההכנסה שנוצרה עם מתן פסק הדין בבית משפט העליון שסיים את הסכסוך והוביל לביטול ההפרשה המצטברת?. לשיטת המשיב,



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

- כשם שיצירת הפרשה הייתה, גם לשיטת המערער, הוצאה פירותית, כך ביטול ההפרשה לא יכול להיות אלא הכנסה פירותית, ולא רווח הון.
- ג. אם מדובר בהכנסה הונית, כיצד יש לבצע את חישוב הרווח? לשיטת המשיב, הדרך שננקטה ע"י המערער אינה סבירה.
- ד. שאלת ההכרה בהוצאת דמי הניהול שדרש המערער בשנים 2007 ו-2008 לחברה שבבעלות שני בניו.

קביעות השומה

16. המשיב קבע בשומה בצו, כי אין להתיר בניכוי את ההפרשה, ולחלופין קבע, כי ביטול ההפרשה הביאה להכנסה פירותית.

לחלופי חלופין קבע המשיב, כי גם אם הביטול הביא לרווח הון, הרי שיום רכישת הזכויות הינו יום חתימת ההסכם עם חברת פז להקמת תחנת הדלק בתאריך 20.10.85 ולא יום מתן פסק-הדין, ובהתאם לכך יש לחשב את רווח ההון ואת המס בגינו, על פי יחס תקופות החזקת ה"נכס" כאמור בסעיף 91(ב1) לפקודת מס הכנסה.

כמו-כן, לא התיר המשיב ניכוי הוצאות דמי הניהול שנדרשו, בקובעו בין-השאר, כי דמי הניהול הועברו לחברת נופי סלע ללא תכלית כלכלית ובסכום הגבוה פי-10 מהשכר ששולם לכפיר שרלין (בנו של המערער) עד לשנת 2006. לחברה זו לא הייתה פעילות עסקית, והיא ניכתה הוצאות מימון והוצאות שונות שנגרמו לה בשל הקמת תחנת דלק שטרם החלה לפעול בשנים האמורות. המשיב קבע, כי העברת דמי הניהול הינו חלק מעסקה מלאכותית.

תמצית עמדת המשיב בנושא ביצוע ההפרשה

17. המשיב הדגיש, כי ההפרשה בוצעה אף כי בפסק הדין של כבוד השופט בן זמרה נקבע, שהמערער אינו כפוף למחירי חברת פז, והיא נעשתה ביחס לדלקים שנרכשו מחברת פז וגם בגין דלקים שנרכשו בשוק הכללי. כמו-כן, ההפרשה נעשתה גם לאחר שבקשה לעיכוב ביצוע פסק-הדין שהגישה חברת פז נדחתה. נימוקי המשיב לקביעה, כי אין להתיר ניכוי של סכומי פער המחירים שנדרשו בניכוי מהכנסתו החייבת של המערער בשנים 2004-2008 הם כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

- א. אין מדובר בהוצאות שיצאו ביצור ההכנסה. סכומי הפרש המחירים לא הוצאו כלל.
- ב. עפ"י פסיקת בית המשפט העליון, מותרת הפרשה רק כאשר קיימת הסתברות גבוהה לתשלום ההפרשה. לאור פסק-הדין של בית המשפט המחוזי (כבוד השופט **בן זמרה**) לא ניתן לטעון לוודאות קרובה. יתר על-כן, אף המערער לא הסתפק בתוצאת פסק הדין והגיש ערעור שכנגד לבית המשפט העליון.
- ג. ההפרשות לא התבססו על חוות דעת משפטית לגבי הסיכויים לקבלת ערעורה של חברת **פז**.
- ד. ההפרשות נעשו בגין רכישת דלקים מהשוק הפרטי ולא רק מחברת **פז**. לאורך השנים לא נשלחו למערער דרישות תשלום בגין רכישות אלו.
- ה. אם המערער סבר, כי קיים סיכוי גבוה שפסק הדין של בית המשפט המחוזי "יתהפך" בערעור, היה מצופה כי יותיר את כספי ההפרשה בעסק ולא ישתמש בהם לצרכים פרטיים.
- ו. בהסכם הפרשה לא זו בלבד שהתקבלה עמדת המערער בנושא פער המחירים, אלא הוא אף פוצה בסכום משמעותי בגין שכר טרחת עורכי דינו.
- ז. טענת המערער, כי פסק-הדין של בית המשפט המחוזי לא הקנה לו זכויות ולכן נאלץ לבצע את ההפרשות, סותרת את טענתו האחרת כי הנכס בגינו נוצר רווח ההון בשנת **2008** (בעת ביטול ההפרשה), כפי שדיווח בשומה העצמית, הוא הזכות הנובעת מפסק הדין.

עמדת המשיב לעניין ביטול ההפרשה בשנת 2008

18. עיקר נימוקי המשיב, כפי שהופיעו בנימוקי השומה בנושא ביטול ההפרשה:
- א. לא ייתכן כי סכומי פער המחירים שהוקטנו מההכנסה החייבת ידווחו כהפרשה, ינוכו מהכנסה זו בשיעור מס שולי מרבי של **50%**, ומצד אחר ביטול אותן ההפרשות בשנת **2008** יחויב כהכנסת רווח הון בשיעור מס נמוך של **20%**.
- ב. כמו-כן, מכירה הונית מתקיימת בעת "**מכירת נכס**". במקרה דנן, אין כלל "**נכס**" ולא מתקיימת "**מכירה**" כהגדרתם בס' 88 לפקודה. כך, בהסכם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

הפשרה אין כל אֶזְכוּר לקיומו של "נכס" או למכירתו/רכישתו. אף המערער בדוחותיו אינו מציין קיומו של "נכס".

ג. טענת המערער לפיה הנכס בגינו נוצר רווח ההון הוא הזכות הנובעת מפסק הדין שומטת את הקרקע מתחת לטענתו האחרת המבקשת להצדיק את ההפרשות שבוצעו.

טענות המערער בנושא ביצוע הפרשה

א. עמד איום מוחשי וממשי אותה עת שהחיוב לשלם את החוב התלוי יתממש

19. המערער טען, כי הפרשה הינה בעצם היערכות של העסק לאיום מוחשי ואֶמְתִי שמוטל עליו ושצפוי להתממש. לדבריו, המציאות לימדה שעמד איום מוחשי מול העסק, כנובע מעובדת התממשות האיום עת זכתה חברת פז בתשלום מלוא הפרשי הדלקים בגין השנים 1997 עד שנת 2001 (בפסק-הדין של כבוד השופט בן זמרה) ואשר תבעה תשלומו עם מתן פסק-הדין. עפ"י הנתען, גם כאשר רכשה התחנה דלקים בשוק החופשי, ערכה חברת פז רישום מדויק על הפרשי הדלקים בין-השאר באמצעות חיבור ישיר למשאבות התחנה, והמשיב אף קיבל אסמכתא מטעם חברת פז לקיומו של הרישום כאמור.

לביסוס הטענה בדבר חששו הממשי של המערער שהחוב התלוי יהפוך לחוב מוחלט, הפנו באי-כוח המערער גם להתבטאויות של חברת פז בבקשה לצו עיכוב ביצוע פסק-הדין, מהן עלה ביטחונה בסיכויי הערעור שלה. לשיטת באי-כוח המערער, כלל הנסיבות, ובראשן העובדה שכבר בפסק-הדין של בית המשפט המחוזי הוטל על המערער לשלם את הסכומים ש"נגרעו" מחברת פז, ביססו את הערכת המערער בדבר הצורך בהפרשה, לקידום פני סיכון עתידי.

באי-כוח המערער הדגישו, כי אמנם פסק-הדין קבע שהתחנה של המערער תהפוך לתחנה משוחררת ממועד נתינתו, אך עובדה היא שבמסגרת פסק-הדין חויב המערער לשלם את כל הסכום שהופחת מהתשלומים לחברת פז בתוספת ריבית, לרבות בגין הנחות שניתנו לצרכנים לתקופה שעד 2001. מעבר לכך, סמוך לאחר מועד מתן-הפסק הדין הגישה חברת פז בקשה לעיכוב ביצוע פסק-הדין והוגש ערעור על פסק-הדין, לכן ההישג הגלום בו הועמד בסימן שאלה.





בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

באי-כוח המערער, הפנו גם לעמדת הפסיקה בתקופה הרלבנטית, בשאלות שעלו לדיון בפסק הדין. לדבריהם, ערב ביצוע ההפרשה הלך הרוח המשפטי היה לרעת המערער, שכן פרט לפסק-הדין החלקי שניתן בעניינו וקבע שההסכם שנחתם בין חברת פז לבינו הינו חוזה אחיד עם תנאי מקפח ולכן אינו תקף, רוב פסקי-הדין באותה העת קבעו כי ההסכמים עם חברות הדלק הינם תקפים משני טעמים. **האחד**, לא מדובר בהסכם אחיד עם תנאי מקפח. **השני**, לא מדובר בהסדר כובל הנוגד את האיסור על הגבלים עסקיים, ועמדות בעלי תחנות הדלק נובעות מטענות באשר לכדאיות העסקאות. כך, עפ"י טענת המערער, סקירת הפסיקה בתקופה הרלבנטית מלמדת, כי כל מפעילי תחנות הדלק הפסידו בתביעתם נגד חברות הדלק ושילמו את הפרשי מחירי הדלקים. בהקשר זה, הפנו באי-כוח המערער לשורת פסקי-דין וביניהם – ת.א. (תל-אביב) 8/97 **פדל נ. סונול ישראל בע"מ** (כבוד השופטת גרסטל); ת.א. 519/93 **פז חברת נפט בע"מ נ. כספי** (כבוד סגן הנשיא, השופט **טלגם**); ת.א. (ת"א) 10821/97 **פז חברת נפט בע"מ נ. אליהן ממון** (כבוד השופטת **וינוגרדוב**); ת.א. (י-ם) 1000/95 **פז חברת נפט בע"מ נ. דוד עמוס** (כבוד השופטת **פרוקצ'יה**).

סקירה זו מלמדת לטענת המערער, שבמועד ההפרשה הייתה **וודאות קרובה**, כי בגדר הערעורים שהוגשו על ידי הצדדים מיד לאחר מתן פסק-הדין יורה בית המשפט העליון כי על המערער לשלם את החוב השנוי במחלוקת.

ב. שיקולים מתחום כללי החשבונאות

20. כמו-כן, נטען מטעם המערער, כי מטרת ההיערכות הכוללת הפרשה מבטאת הצגת מצבו האמיתי של העסק כלפי כולי עלמא: משקיעים פוטנציאליים, נושים, בנקים, וכיוב', והיא נדרשת ע"י כללי החשבונאות. ההיערכות לא נועדה לצרכי מס כלל ועיקר. לטענת המערער, המשיב התעלם מקיומם של שיקולים נוספים מלבד שיקולי מס שהנחו את רואה החשבון **פרידמן** בהכנת דוחותיו השנתיים. עפ"י הנטען, רואה החשבון **פרידמן** היה מחויב בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים להציג את מצבו האמיתי של העסק, וראה לנגד עיניו לא רק את הנישום, אלא את סביבתו העסקית ובכלל זה בנקים ונושים המסתמכים על הדוחות של המערער בקבלת החלטותיהם. לכן, מצא רואה החשבון **פרידמן** כהכרחי להציג בדוחות גם את האיומים הפוטנציאליים שקיימת לגביהם סבירות גבוהה שיתממשו. עפ"י תצהירו, רואה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

החשבון פרידמן היה בדעה, כי קיימת סבירות שהחוב התלוי יהפוך לחוב מוחלט, מסקנה אותה סמך על הערכת הנסיבות כפי שנעשתה על ידו, כמומחה לחשבונאות –

"בנסיבות המקרה היה לי ברור מבחינה מקצועית

שאינני צריך להידרש לחוות דעת נוספת לצורך ביצוע

הפרשה".

בעדותו הוסיף רוה"ח פרידמן, כי שמע מבא כוחו של המערער אותה עת, כי יש סיכוי סביר שהערעור של חברת פז יתקבל (עמ' 24). עובדה זו משום מה נשמטה מתצהירו שהוגש כעדות ראשית.

באי-כוח המערער הוסיפו, כי התנהלות רואה החשבון הלמה את חוזר רשות המסים (חוזר מס הכנסה, מס' 1/2013) בנושא כללי חשבונאות מקובלים, והפנו לשורה ארוכה של פסקי דין בעניין קיום התנאים להפרשה, וביניהם: ע.א. 533/60 (ארקיע), ע.א. 600/75 (תל רונן) ע.א. 3468/93 (דיל ומודיל רהיטים). לדבריהם, לפי הכללים שנקבעו במקורות אלו, הפרשה תותר בניכוי לצורכי מס, אם היא מתחייבת מכוחם של עקרונות חשבונאים מקובלים, לאחר שעמדה בתנאי סעיף 17 לפקודה, ובהתקיים מספר תנאים מצטברים שעמדו לנגד עיני רואה החשבון כפי שעלה מתצהירו. תנאים אלו לאור טענתם הם: –

א. קיימת סבירות שהחוב התלוי יהפוך לחוב מוחלט בהיקף המחייב הפרשה;

ב. ניתן לאמוד את סכום החוב;

ג. ההפרשה עומדת בכללי חשבונאות מקובלים.

21. עפ"י הנטען, גם הוויתור של המערער במסגרת הסכם הפרשה מלמד על רצינות האיום הנטען. רק לאחר שהחופש נלקח מהמערער בתמורה להסרת האיום, חברת פז התרצתה וחתמה על הסכם הפרשה לפיו המערער לא חויב לשלם את סכומי הכסף ש"נגרעו" ממנה. המערער מכר את החופש לרכוש דלקים בשוק החופשי תמורת הסרת האיום ולפיכך, אין ספק שהיה ויתור מצד המערער על זכותו לחופש נוכח החשש שתביעתה של חברת פז תתקבל. לדברי באי-כוח המערער, רק איום מוחשי יכול להסביר ויתור על זכות כה יסודית כמו חופש, ובנסיבות אלה לא ניתן לכפור בצורך של התחנה להפריש את סכום הפרשי הדלקים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

22. אליבא דבאי-כוח המערער, שיקולים אלו מלמדים שבמועד ההפרשה הייתה הסתברות גבוהה שבמסגרת הערעורים שהוגשו על ידי הצדדים מיד לאחר פסק הדין, ימצא בית המשפט העליון, כי על המערער לשלם את החוב השנוי במחלוקת ו"יהפוך" את פסק הדין.

טענות המערער לעניין ביטול ההפרשה בשנת 2008

23. לשיטת המערער, בהסכם הפשרה שנחתם ב-28.8.08 ויתר על הזכות שנולדה בפסק-הדין של כבוד השופט **בן זמרה** משנת 2002 – הזכות לפעול ללא כבילה, דהיינו הזכות לרכוש מוצרי דלק בשוק חופשי, ולמכרם ללא כל מגבלה. זכות זו, עפ"י הנטען לוותה בזכויות משניות: - הזכות הדיונית לטעון לפני בית המשפט לקיומה של הזכות העיקרית לפעול כתחנה חופשית, והזכות לערער על קביעתו של השופט **בן זמרה** באשר לתשלום הפרשי הדלקים. זכות משנית נוספת השלובה בזכות העיקרית ובזכות המשנית שפורטה לעיל, מכונה על ידי המערער "**המטרד**". לדבריו, זכות זו, צברה משקל כאשר היועץ המשפטי לממשלה עמד לפרסם את חוות דעתו במסגרת ההליך המשפטי שהתנהל בין המערער לבין חברת **פז**, והתחוויר לחברת **פז** שחוות הדעת תתמוך בשמיטת תוקף החוזים הכובלים. אפשרות קבלת עמדה זו היוותה איום על חברת **פז**, מחשש שבית המשפט העליון יקבע הלכה גורפת העוסקת בזכות העיקרית, היא הזכות לפעול כתחנה חופשית באופן שתהא לכך השפעת רוחב על כלל תחנות הדלק. באי-כוח המערער הדגישו, כי חוות הדעת אינה בת פרסום עצמאי. ליועץ המשפטי לממשלה אין סמכות לפרסם דו"ח כזה אם לא נתבקש לכך במסגרת חוקית כפי זו שעלתה באותו הליך. עפ"י הנטען ע"י המערער, סמוך למועד הגשת חוות הדעת היה ידוע לצדדים מה תהא עמדת היועץ המשפטי והתחוויר, כי חוות הדעת המליצה על שמיטת תוקף החוזים הכובלים גם עם יתר התחנות עמן התקשרה חברת **פז**, דהיינו מדובר בחוות דעת העולה בקנה אחד עם עמדת המערער ושוללת את רוב עמדות חברת **פז**.

24. לעניין הזכויות שעמדו למערער, הפנו באי-כוח המערער לעמ"ה 169/87 **שנקר נ. פקיד שומה** (כפר-סבא) (מסים) שבו נאמר ע"י בית המשפט –

"כל דבר שזכותך לעשותו או שלא לעשותו הוא בעל ערך

כספי, כלומר שאחר ישלם טבין ותקילין למען הניע או



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

הניא את הפעלתו, הרי הוא נכס בידי אותו אדם בעל הזכות"

25. לסיכום, לטענת המערער, הוא נפרד בגדר הסכם הפשרה משתי זכויות. האחת, הזכות לחופש, כפי שקבע פסק-הדין. השנייה, הזכות לקיים את ההליך המשפטי שבגדרו הייתה מוצגת חוות הדעת של היועץ המשפטי, ובכך לגרום מטריד לחברת פז. אלמלא המטריד לא הייתה חברת פז נכנסת למו"מ עם המערער. נטען, כי תמורת הזכויות הללו קיבל המערער מחברת פז (בגדר הסכם הפשרה) סך של כ-17 מיליון ₪ שחלקו ניתן בצורת תשלום יתרת שכר טרחת עורך-דין, וחלקו ניתן בצורת קיזוז חוב המערער לחברת פז בשל הפרשי הדלקים. לטענת המערער, המשיב שגה בכך שלא ייחס כל משמעות לויתור על הזכויות שתוארו (במסגרת קביעתו שאין מדובר ברווח הון).

26. עפ"י טענת המערער, הזכויות שנמכרו נולדו בשני המועדים הבאים:

א. ביום 1.1.2002 – מתן פסק-הדין.

ב. במהלך חודש אוגוסט 2008 – המועד בו חוות דעתו של היועץ המשפטי לממשלה הפכה לממשית, והתחוויר שהיא שלילית לחברת פז. סמוך למועד הגשת חוות הדעת היה ידוע לצדדים מה תהא עמדת היועמה"ש. באותו מועד קמה הזכות המכונה על ידי המערער "המטריד" שכן, מאותו מועד הבינה חברת פז שהמערער מחזיק זכות המעניקה "במה" לגילוי הדעת המזיק, ולכן חברת פז חתרה להגיע לפשרה וזאת לאחר סירוב שנמשך שבע שנים.

27. בסיכומי המערער נאמר, כי למערער קשה להעריך את היחס בין הזכויות השונות. בעיניו, הזכות העיקרית היא, הזכות לחופש, עליה הוא וויתר, דהיינו הזכות לשחרור מכבילה. עם זאת, להערכתו, בעיני חברת פז שרכשה את הזכויות – הזכות העיקרית היא, הזכות המכונה על ידו "המטריד", מאחר שאלמלא המטריד לא הייתה חברת פז מתכנסת לניהול מו"מ עם המערער שהביא לבסוף לחתימה על הסכם הפשרה. כך, התגבשות המטריד והסרתו הינם גורם בלעדיו אין, כאשר הפשרה הפרטנית הינה אגבית בלבד. מכאן, טענו באי-כוח המערער, שלצרכי ערעור זה יש לקבוע שמועד





בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

רכישת הזכויות הוא בחודש **אוגוסט 2008**, ובהתאם לקבוע גם את מועד דיווח המערער למס הכנסה על רווח ההון.

לחלופין ביקשו באי-כוח המערער מבית המשפט לקבוע, כי רכישת מחצית מהזכויות נעשתה ביום מתן פסק-הדין של השופט **בן זמרה**, ומחציתן נרכשה בשנת **2008** – מועד בו התבקש היועמה"ש לפרסם את חוות דעתו. לחלופי חלופין ביקשו לקבוע, כי מועד רכישת הזכויות הוא, יום **1.1.2002** – מועד מתן פסק הדין האמור, ומכל מקום לשלול את השומה לחלופין של המשיב לפיה הזכויות נוצרו במועד החתימה על ההסכם המקורי בין חברת **פז** לבין המערער בשנת **1985**. לדברי באי-כוח המערער, אין ספק שבמועד זה (שנת **1985**) אותן זכויות לא היו קיימות כלל. הזכויות צמחו עם מתן פסק דינו של השופט **בן זמרה** שקבע, כי החוזה בין חברת **פז** לבין המערער הוא חוזה אחיד עם תנאים מקפחים ובכך שחרר את התחנה.

28. לשיטת באי-כוח המערער, משעה שהזכות יצאה מידי של המערער עסקינן באירוע הוני. כאשר בסעיף 88 לפקודה מוגדר המונח "**נכס**" ככולל כל זכות, והגדרת המונח "**מכירה**" כוללת גם "**ויתור... וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כלשהיא מרשותו של אדם**". כך, בע.א 182/72 **צבי אברך נ. פקיד שומה תל-אביב 3**, פד"י כז(2), 477, נבחן דינו של תשלום ששולם לעובד חברה בה היה שכיר ובעל מניות תמורת ויתור על תביעה לפירוק שהגיש לבית המשפט, ונקבע כי חבות המס היא כרווח הון.

דיון והכרעה

29. לא ראיתי צורך לפרט אחת לאחת את טענות באי-כוח המשיב למול טענות המערער בשתי השאלות המצוינות לעיל – **האחת**, אם יש לראות בהפרשה הוצאה מותרת לניכוי, **והשנייה**, אם ביטול הפרשה הביא לרווח הון. זאת מהטעם, שעמדותיו של ב"כ המשיב שפורטו ביסודיות ובבהירות מקובלות עלי והם ישולבו בהכרעתי כאן.

ראשית, מקובלת עלי עמדת באי-כוח המשיב לפיה לא ניתן לראות את הפרשה כהוצאה עפ"י ס' 17 לפקודה ככל שנדרשה גם בדוחות לשנים **2007** ו-**2008**, שנחתמו לאחר שהיה ברור כי עמד בין הצדדים הסכם פשרה והמערער לא יידרש לשלם את הפרש המחירים. המערער, לא זו בלבד שלא ביטל במועד זה את הפרשות העבר, אלא המשיך לבצע הפרשות לשנים **2007** ו-**2008** ולדרוש לראותן כהוצאה (אמנם בניכוי



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

מסוים). למעשה, כטענת ב"כ המשיב, כבר במועד החתימה על הסכם הפשרה (אוגוסט 2008), דהיינו אף קודם להליך השומתי, התברר כי אין כל סיכוי שפסק-הדין של כבוד השופט בן זמרה יבוטל, ולעניין חיובי העבר לא יהיו למי מהצדדים טענות אחד כנגד משנהו. די בכך, עפ"י הלכת ע"א 600/79 תל רונן נ. פקיד השומה (נבו) (שתוצג להלן) כדי לבסס את דחיית כלל טענות הערעור בנושא ההפרשה.

לכן, האמור בהמשך הדברים הוא למעשה בבחינת "למעלה מן הצורך".

שנית, לא השתכנעתי כי התקיים תנאי הוודאות הקרובה לתשלום החוב התלוי למן פסק-הדין. כטענת ב"כ המשיב, תנאי ההסתברות הגבוהה לתשלום נקבע כאחד משלושת התנאים המרכזיים לעניין זה בפסיקת בית המשפט העליון.

כך, בע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ. פקיד שומה תל-אביב 1 (מסים) נאמר בהקשר זה –

"ואלה הם התנאים: האחד, הנישום מחויב לכלול את החובות התלויים כהפרשה במאזניו בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים

...

השני, ניתן בהתבסס על כללי החשבונאות המקובלים, להגיע לקביעה מוסמכת ומהימנה של גובה החובות התלויים

...

השלישי, מידה הסתברותית גבוהה, אך לא מוחלטת, לכך שהחוב התלוי יהפוך לחוב מוחלט (ראו: פרשת תל רונן, 767; א. רפאל וד. אפרתי, דיני מס הכנסה (תשמ"ה) 462)".

ויוטעם, ההסתברות הנדרשת אינה 51% בלבד, אלא "מידה הסתברותית גבוהה", כדברי כבוד השופטת ארבל בע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ ואח' נ. פקיד השומה למפעלים גדולים (מסים). אני נוטה לקבלת עמדת ב"כ המשיב לפיה, מדובר





בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

בהסתברות שאינה נופלת מ-75%, ואולם אין צורך לקבוע בעניין זה מסמרות לצורך ההכרעה כאן.

ויוטעם, כבוד הנשיא **ברק** (כתוארו אז) הבהיר בע"א 1124/03 הנ"ל, כי נטל הראיה להראות שהתקיימו התנאים להכרה בחוב תלוי מוטל על הנישום, מאחר שמדובר במחלוקת לבר-פנקסית. מכאן, שהיה על המערער גם לבסס כדבעי תנאי זה כדי לעמוד בנטל.

30. מקובל עלי גם כי בהערכת מידת הוודאות במקרה הנדון, לא ניתן להתעלם מכך שבעת שבוצעה ההפרשה עמד פסק-הדין של בית משפט מחוזי שבחן את הנושא וקבע כי המחיר ההסכמי אינו תקף יותר ביחסי הצדדים. כטענת ב"כ המשיב, לא מתקבל על הדעת לקבוע כי יש סיכוי רב יותר שפסק-הדין שניתן בבית המשפט המחוזי "יתהפך" בעקבות הערעור לבית המשפט העליון מאשר יוותר על כנו, קל-וחומר שאין זה סביר לקבוע כי קיימת וודאות קרובה שהוא "יתהפך". קביעה כזו, כטענת בא-כוח המשיב, מנוגדת למדיניות משפטית ראויה.

31. אוסיף, כי מקובלת עלי גם טענת ב"כ המשיב לפיה בסופו של דבר את מידת הוודאות או ההסתברות לתשלום החוב התלוי, יש לבחון לפי מצב העניינים המאוחר – דהיינו **"שאם בשעת ההכרעה נודעו לנו העובדות עלינו להעדיפן על השערות ונבואות"** (כבוד השופט **ויתקון**, בע"א 600/79 **תל רוני** הנ"ל), כפי שיפורט להלן.

32. מטעמו של המערער נטען, כי עפ"י דיני המס אין לבחון את התקיימותם של התנאים להפרשה לחוב תלוי בראיה רטרוספקטיבית כ"**חכמה שלאחר מעשה**", אלא בהתאם לתשתית העובדתית ששררה בנקודת הזמן בה בוצעה ההפרשה. לשיטת באי-כוח המערער, יש ללמוד מהספרות המשפטית ומהפסיקה כי הכלל הוא, שהבחינה נעשית לפי סבירותה בזמן אמת. באי-כוח המערער הפנו לדבריו של ד"ר **אמנון רפאל** בספרו **"דיני מס הכנסה"**, כרך 1, עמ' 614, אשר בו בהמשך להצגת התנאים להכרה בהפרשה כתב המחבר –

"לבסוף, עשויים אירועים מאוחרים יותר מאלה שאירועו בעת רישום ההפרשה ותביעת ניכוי עשויים לשפוך אור על התביעה להתרת ההוצאה בניכוי, ויש להתייחס אליהם בעת עריכת השומה".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

לשיטת באי-כוח המערער, דברים אלה תומכים בעמדתם, כדבריהם – "מכלל הן נלמד לאו ונאמר, כי דברים אלה באו ללמדנו כי אין באירועים מאוחרים כדי להכריע בשאלת סבירות הפרשה" (הסיכומים). הם הוסיפו, כי גם מע.א. 468/93 דיל ומודיל רהיטים בע"מ נ. פקיד השומה (תקדין) ומע.א. 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ. פקיד השומה (תקדין) עולה, כי "בעת שדנים אנו בשאלת הפרשה לצרכי מס, שומה עלינו לצפות במשקפי העבר אל נקודת הזמן בה בוצעה הפרשה, בשונה מראיה רטרוספקטיבית כ'חכמה שלאחר מעשה'". (הסיכומים).

אלא, שההלכה היא שונה. גם אם ניתן למצוא בפסיקה התייחסות להערכת סבירות הפרשה במונחים הרלבנטיים למועד ביצועה, ההלכה נקבעה באופן חד בעניין תל רונן (ע.א. 600/75) שבו פרקליטי שני הצדדים היו תמימי דעים שיש לבחון את הסבירות "כאילו עמדנו עדיין בשנת 1971" (דהיינו לפי מועד ביצוע הפרשה). אך, כבוד השופט ויתקון קבע –

"מה שנעלם משני הפרקליטים המלומדים כאחד הוא שמזמן קיימת הלכה שאם בשעת ההכרעה נודעו לנו העובדות עלינו להעדיפן על השערות ונבואות".

כבוד השופט ויתקון הפנה שם להתפתחות בנושא זה במשפט האנגלי ואימץ אותה ללא סייג. באי-כוח המערער, לא הראו כי פסיקה חד-משמעית זו בוטלה יותר מאוחר. בפסיקה אליה הפנו, לא עמדה עובדה מאוחרת, סופית, מול ההערכה בזמן אמת. אציין בהקשר זה, מעבר לצורך, כי האפשרות שהנישום העריך בזמן אמת שסיכויי התשלום קרובים לוודאי וצדק בהערכתו באותו מועד ורק לאחר מכן התברר כי טעה, אינה מעוררת תחושה לא נוחה. זאת, מאחר שאם הסתבר בדיעבד כי האיום הוסר, ממילא הנישום לא הוציא באופן אמתי דבר מכיסו, גם אם חשש בצדק מפני הוצאה כזו, ואין מדובר בענישתו, אלא בהגדרה יותר מדויקת של המצב.

33. הלכת תל רונן, כפי שהראה ב"כ המשיב, אומצה בשורת פסקי-דין של בתי-המשפט המחוזיים. כך, בין-השאר, בעמ"ה 52/96 (חיפה) א.א.חי בע"מ נ. פקיד שומה חיפה (תקדין) נאמר מפי כבוד השופט ביין –

"ככלל, שאלת הצדקת הפרשה לחוב תלוי צריכה להיבדק מההיבט של מועד עשיית הפרשה, אך נקבע בפסיקה כי מקום שבמועד ההכרעה ידועות העובדות





בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

לאשורן, ניתן וראוי להסתמך על 'חכמה שלאחר מעשה'

זו

...

הדברים נכונים הם לעניינינו, לאור הפשרה שהעמידה את סכום החוב על סך של 250,000 ₪, ואשר אכן זחקה כל צורך ב'השערות ונבואות'".

כטענת ב"כ המשיב, ההלכה הפסוקה הבהירה בהקשר זה כי נכון להסתמך על "חכמה בדיעבד" ועל-כן מקום בו במועד הדיון בבית המשפט הותרו הספקות ואין כל צורך ב"השערות ונבואות", יש לקבוע את היתר ההוצאה בשנת המס הרלבנטית בהתאם לוודאות המאוחרת ולא בהתאם להערכת הסיכוי בזמן אמת. בהישען על הלכה זו, טען ב"כ המשיב, כי את הוודאות שנוצרה לאחר אוגוסט 2008 יש להעדיף על אי-הוודאות קודם לחתימת ההסכם.

34. כבר ציינתי לעיל, כי מסקנתי לעניין ההלכה, המקבלת את עמדת המשיב, למעשה מייטרת את הדיון בשאלה האם ההפרשה הייתה סבירה במועד ביצועה, מאחר שכבר לאחר הסכם הפשרה הובהר כי לא יהא על המערער לשלם תשלומים כלשהם בגין חובות העבר, ומועד זה קדם להגשת הדוחות. די במסקנה זו כדי לדחות את הערעור לעניין ההפרשה.

מכל מקום, גם אם את סבירות ההפרשה יש לבחון לפי תנאי מועד ביצועה, כטענת המערער, לא עמדה ההפרשה בהסתברות התשלום הנדרשת. בע"א 9391; 8849/01; 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ ואח' נ. פקיד השומה למפעלים גדולים ואח' (מסים) קבע בית המשפט העליון, מפי כבוד השופטת ארבל כי נדרשת הסתברות גבוהה לתשלום, אם כי לא מוחלטת, וזאת גם אם תקן החשבונאות הבינלאומי דורש רמת הסתברות של מעל 50% בלבד –

"התנאי השלישי, כפי שצוין לעיל, דורש כי תוכח מידה הסתברותית גבוהה לכך שהחוב התלוי יתגבש לכדי חוב מוחלט. דרישה זו מגלמת בתוכה רמת ודאות מסוימת להתגבשותו של החוב לכדי חוב מוחלט. בע"א 159/60 נקיד בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד יד



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

2237 (1960) (להלן: עניין נקיד) הותר לחברה הנישומה לנכות הפרשות לכיסוי דמי הבראה שהתחייבה לשלם לעובדיה, ונקבע באשר להתקיימות התנאי השלישי באותו עניין כי הסיכוי שלא יתמלאו התנאים לגיבוש החוב באופן סופי הינו רחוק למדי. בעניין תל רונן נקבע באשר לתנאי השלישי כי אין לדרוש דרגת הסתברות כזו שלא תותיר למעשה כל הבדל בין חוב תלוי לבין חוב ודאי ומוחלט. כאמור, בעניין גני עופר נוסח התנאי כדורש מידה הסתברותית גבוהה אך לא מוחלטת

...

תקן החשבונאות הבינלאומי דורש רמת הסתברות של מעל 50% בלבד, בעוד התקן האמריקני דורש רמת הסתברות גבוהה יותר. נראה, כי הפסיקה הישראלית, על-פי הסיקירה שלעיל, הולכת בדרכה של דרישת התקן האמריקני".

עולה אפוא מהפסיקה, שאין די בגישה הנשענת על תקן החשבונאות, אלא נדרשת בישראל לצורך הכרה בהפרשה כהוצאה, הסתברות גבוהה הרבה יותר לכך שהחוב התלוי יתגבש. מכאן, שהגישה החשבונאית שאומצה ע"י רואה החשבון של המערער, אין בה כדי להביא לקבלת עמדות המערער. גם אם פעל נכון עפ"י כללי החשבונאות – אין די בכך, כי דיני המס גוברים על כללי החשבונאות (ע.א. 6557/01 פז גז, ס' 34, ס' 38 לחוות דעת כבוד השופטת ארבל). חשוב להדגיש, כי דרישת ההסתברות הגבוהה, אם גם לא מוחלטת, לכך שהחוב התלוי יהפוך לחוב מוחלט – היא אחד התנאים היוצרים, לדברי כבוד השופטת ארבל (שם), את האיזון הנכון בין העקרונות המתנגשים מתחום דיני המס הרלבנטיים לעניין דנן –

"מחד, העיקרון הממסה את הכנסתו החייבת של הנישום. עיקרון זה תומך בהתרת ניכויים של חובות שאינם ודאיים על מנת שלא ייווצר מצב של מיסוי עודף של הכנסת הנישום. מנגד העיקרון הבסיסי של תשלום מס אמת, אשר ניכוי חוב שבסופו של דבר לא יתממש עלול לפגוע בו". (ע.א. 6557/01 פז גז).





בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

לכן, נראה כי התרת ניכוי במצב בו הוודאות פחותה מזו חוטאת לאיזון הנדרש.

35. המערער לא ביסס לפניי בראיותיו וודאות קרובה לתשלום כנדרש במועד ההפרשה, לצורך ההכרה בהוצאה.

אשת המערער העידה על חשש ממשי מהפסד בערעור לבית המשפט העליון וחשש מאיומי חברת פז, אך במידה רבה של צדק טען ב"כ המשיב, כי אין די בכך לצורך הצדקת ההפרשה.

ראשית, מאחר שדברים אלו לא חרגו מעבר לתחושה סובייקטיבית כיוון שלא נתמכו בדרישה או מכתב אחד של חברת פז מהתקופה שבין שנת 2002 לבין 2008. יתר על-כן, וזה העיקר, נדרשה לעניין זה בזמן אמת, למצער הערכה מקצועית של עורך-דין הבקיא בנושא לעניין סיכויי הערעור, ולא היה מקום לבסס את ההערכה על תחושה של מי שאינו משפטן כלל. לא הוצגה הערכת עורך-דין מזמן אמת. כך, בעניין **תל רוני** שהוזכר לעיל, ציין כבוד השופט **ויתקון** –

"כאן אין אנו עוסקים בחובות תלויים שהערכתם

דורשת התמחות חשבונאית מיוחדת. כאן מדובר

בתביעה משפטית, שהערכתה כולה בתחום הייעוץ

המשפטי, ומי מוסמך להעיד על כך אם לא יועצו

המשפטי של הנישום?".

שנית, הנסיבות אינן מלמדות כי היה יסוד לחשש ממשי (גבוה בהסתברותו) מביטול פסק-הדין של בית המשפט המחוזי. עמד אז לזכות המערער פסק-דין של בית המשפט המחוזי. כפי שציין ב"כ המשיב, אף מהתגובה שהעמיד המערער לבקשה לעיכוב ביצוע עלה כי לשיטתו מדובר בחוב שככל הנראה לא יהא עליו לשלמו, וזאת על יסוד שיקולי פסק-הדין בבית המשפט המחוזי. בתגובה זו (שהוגשה במהלך הדיון במסמך לתיק שלא סומן) מופיע (החל בסעיף 57) פרק שכותרתו – **"סיכויי הערעור של פז קלושים, סיכויי הערעור של המשיב (הערה-המערער כאן) טובים"**.

אכן, כפי שהראו באי-כוח המערער, עמדת בתי-המשפט המחוזיים לעניין החוזים שחברת פז החתימה את בעלי תחנות הדלק, לא הייתה אחידה. אבל נראה כי באי-





בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

כוח המערער באותו הליך האמינו, ולהבנתי צדקו, כי לפסק-הדין ככל שתמך בעמדתם סיכויים טובים במיוחד לעמוד, ואף הגישו ערעור על החיוב החלקי בתשלום. ברי, שלא ניתן לקבוע שלשיטתם סיכויי קבלת הערעור על פסק-הדין היו יותר טובים מסיכוייו לעמוד. עוד יש לציין, כי אם סברו עורכי הדין של המערער אחרת (בזמן אמת), לא באו להעיד על כך במהלך הדיון בערעור.

נראה, כי חוות הדעת של היועץ המשפטי לממשלה, שנתבקשה בגדר ההליך בבית המשפט העליון (ועפ"י הראיות שלפניי, על תוכנה ידעו הצדדים קודם להגשתה), שיקפה את הליך הרוח המשפטי שהתבסס אותה עת, והוא תמך בעמדת המערער. סקירת הפסיקה בתקופה הרלבנטית מגלה, כי עם הזמן התבססה בה יותר ויותר הקביעה שההסכם עם חברת פז הוא הסכם כובל. ב"כ המשיב הדגיש בהקשר זה, כי כך נפסק בתקופה הרלבנטית שוב ושוב – ראו ת.א. 1000/95 פז נ. דוד עמוס (הערעור לבית המשפט העליון הסתיים בהסכם פשרה); ת.א. 986/96 עובד ורשקס נ. פז (גם כאן הערעור הסתיים בפשרה). גם מפסק-הדין רחב הידיעה של בית הדין להגבלים עסקיים בה"ע 469/98 (ירושלים) דלק נ. הממונה על ההגבלים העסקיים (שניתן ב-25.3.01) עלה, כי בית-הדין סבר שמדובר בהסדר כובל. עוד הדגיש בא-כוח המשיב בצדק, כי בפסק-הדין של כבוד השופט בן זמרה נתקבלה הטענה כי מדובר בחוזה אחיד עם תנאי מקפח, תוך דחייה עובדתית של טענת פז לפיה החוזה נוסח על ידי אגף השיקום במשרד הביטחון. לפיכך, ערעורה של חברת פז בנקודה זו היה עובדתי בעיקרו. מכאן, לטענת בא-כוח המשיב, שהסיכויים שטענה זו הייתה מתקבלת היו נמוכים כנובע מההלכה המקובלת לגבי התערבות ערכאת הערעור בממצאים עובדתיים.

בא-כוח המשיב מוצא גם בהסכם הפשרה השתקפות של עמדתו החזקה של המערער עצמו ביחס לסיכויי הערעור. לדבריו, לא זו בלבד שהתקבלה עמדת המערער בנושא פער המחירים והמחיר החוזי שבוטל בפסק-הדין של בית המשפט המחוזי לא שב על כנו, אלא המערער פוצה בסכום של 800,000 ₪ בגין שכר טרחת עורכי-הדין מטעמו, וחברת פז התחייבה להשקיע סכומי כסף בשיפור התחנה והציוד בה. גם טענה זו מקובלת עלי.

מסכימה אני גם לטענת המשיב לפיה, טענות המערער בנושא חששותיו מתשלום עתידי נחלשות לאור העובדה שבפועל נמשכו ע"י המערער חלק מכספי הפרשה (סכום המצטבר כדי 11.5 מיליון ₪). כטענת ב"כ המשיב, לו המערער היה נתון תחת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

חשש ממשי שיצטרך להשיב את הפרשי המחירים, היה מותיר את הסכום הזה כעתודה לצורך התשלום העתידי. בהקשר זה, נטען בסיכומי התשובה של המערער, כי שוגה המשיב בטענתו כאילו מטרת ההפרשה הינה יצירת קופה לתשלום האיום לכשיתממש. עוד נאמר שם – **"בהקשר זה יודגש כי אין מטרת ההפרשה יצירת קופה כי אם הצגה נכונה של מצבו האמיתי של העסק, ובכל מקרה, ברור בנסיבות עניינינו כי הכסף שהופרש קיים, בין שהושקע בפעילות אחרת ובין שהופקד בחשבון בנק"**. אני סבורה, כי דברים אלה אינם גורעים ממשקל השיקול הפשוט שהעמיד ב"כ המשיב. אין ספק, כי חשש ממשי היה משתלב טוב יותר עם מצב של יצירת קופה לתשלום עתידי ושמירתה, מאשר עם משיכת הסכומים למטרות אחרות. תמוהה גם העובדה, שהפרשות נעשו גם בגין רכישת דלקים מהשוק הפרטי ולא מחברת פז (כאמור רק בשנה אחת (2007) נרכשו מחברת פז דלקים, וגם זאת בשיעור נמוך של 15%).

מקובלת עלי גם טענת ב"כ המשיב לפיה, יש לדחות את הטענה שהועלתה לפיה כספים אלו הוצאו מהעסק כדי למנוע עיקולים או השתלטות של חברת פז עליהם במקרה של הפסד בערעור. ב"כ המשיב כתב בצדק לעניין זה, בסיכומיו –

"טענה זו אינה עומדת במבחן ההיגיון, הרי כל הנימוק מלכתחילה לביצוע ההפרשה הוא תשלום לחברת פז במקרה הצורך. עוד ברור כי קודם למתן פסק דין בעליון שיהפוך את פסק הדין המחוזי חברת פז מנועה מלגעת בכסף זה ואין לה כל זכויות בו. במידה ופסק הדין יתהפך כספים אלו ממילא מיועדים לתשלום לה, אם כן מדוע יש חשש מעיקולים של חברת פז על כספים אלו?"

מסקנתי לאור האמור היא, כי גם עמדת המשיב לפיה לא היה מקום לניכוי ההפרשה כהוצאה מלכתחילה, נכונה.

36. אעבור לנושא מיסוי ביטול ההפרשה. המערערים משווים את הביטול ל**ויתור** על **"נכס"**, כאשר לדבריהם בהסכם הפשרה שהביא לביטול ויתרו על זכויות. אני מתקשה לראות בהסכם הפשרה משום מכירת **"נכס"** או **"ויתור"** עליו, ולו מן הטעם, שמלכתחילה היה ברור כי **"הזכות"** לחופש מכבילה שנקבעה בפסק-הדין כפופה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

לערעור שהוגש ויש סיכוי שתבוטל. לכן, בהקשר זה מדובר ב"וויתור" על דבר שלא היה בהכרח "נכס" בידו של המערער. המערער גם לא דיווח על מכירה הונית בעקבות הסכם הפרשה, כנדרש בסעיף 91 (ד) לחוק. גם הוויתור על היכולת ל"הטריד", כנטען ע"י המערער מעורר לשיטתי קשיים בכל הנוגע לראייתו כוויתור על "נכס".

37. איני רואה צורך להעמיק בסוגיית ה"וויתור" על הזכויות, מאחר שלמעשה ההכרעה דלעיל בשאלת ההכרה בהפרשה מייתרת את הדיון בטענות המערער לעניין זה. אם אין להכיר בהפרשה, ממילא אין המערער "מחזיק" בה בהקשר של הוויתור הנטען. אי-ההכרה היא בעלת אופי רטרואקטיבי, דהיינו מביאה לביטול מזמן אמת. העובדה שהמערער וויתר על טענה שיכול היה להעלות מול חברת פז, אין בה כדי לשנות את אופי הפרשה שהצטברה – כאשר הייתה זו מן היסוד הכנסה פירותית, אי-ההכרה בה מלכתחילה משיב אותה בהכרח לתכונתה הקודמת. מקובלת עלי עמדת המשיב, כי כשם שבעת ביצוע הפרשה היא סווגה כהוצאה כנגד הכנסה פירותית, כך נכון לראותה גם בעת ביטול הפרשה. לכן, גם בסוגיה זו אני מעדיפה את עמדת המשיב.

ההסכם למתן שירותי ניהול

38. הסוגיה השנייה שבה עוסק הערעור היא, שאלת ניכוי דמי הניהול. כאמור, בין המערער לבין חברת "נופי סלע בע"מ" (להלן: "נופי סלע") שהוקמה ומנוהלת על ידי שני בניו, רז וכפיר, נחתם הסכם למתן שירותי ניהול ביום 1.12.06. לגרסת המערער, הוא קיבל מחברת נופי סלע שירותי ניהול, ושילם את דמי הניהול בסך של 70,000 ₪ באופן עקבי מדי חודש בחודשו (עדות רז שרלין, עמ' 19 לפר'). עפ"י גרסת המערער, אמנם בסעיף התמורה בהסכם הניהול נרשם כי דמי הניהול יעמדו על סך של 30,000 ₪ (ס' 3.1) אך מדובר בטעות סופר, מאחר שעפ"י הסיכום בין הצדדים דמי הניהול עמדו בפועל על סך של 70,000 ₪ לחודש (תצהיר רז שרלין, עמ' 8). חברת נופי סלע הוקמה למטרת רכישת תחנת דלק נוספת (שם) ובתקופת מתן השירותים, קידמה החברה את הקמת התחנה. מדובר בסכומים המגיעים ל-840,000 ₪ לשנת 2007 ו-700,000 ₪ לשנת 2008. עפ"י העובדות שטען להם המשיב, התשלום ששילם המערער לנופי סלע גבוה פי-עשר מהשכר ששילם לכפיר שרלין בעבודתו אצלו עד לשנת 2006 (עובדה שלטענת המערער לא הוכחה כנדרש), וכמו-כן, דמי הניהול שהועברו לנופי סלע היו גבוהים באופן משמעותי מהסכום ששולם על ידה כמשכורת לשני בניו של המערער.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

עפ"י תצהירו של רז שרלין, חברת נופי סלע נתנה את שירותי הניהול באמצעות שני מנהליה בלבד, ותוכן השירות היה כדלקמן –

"שירותי הניהול כללו: השתתפות בישיבות ניהול, גיוס וניהול כח אדם, ניהול תפעולי טכני ולוגיסטי, תכנון ויישום מדיניות השיווק, קשר מול בנקים. ניהול קשרים מול חברות דלק אחרות, פעילות מול הצוות המשפטי בעניין התיק שהתנהל מול פז. כמו כן נקבע כי אנו המנהלים נפעל להוציא לפועל את מדיניות התחנה כפי שתוגדר מעת לעת על ידי בעל התחנה

...

השירותים שניתנו על ידי חברת הניהול היו בהיקף נרחב מאד, מעל שתי משרות מלאות, ומעל 380 שעות חודשיות. דמי הניהול התאימו להיקף השירותים שניתנו לתחנה" (ס' 6, ס' 9, ס' 10).

39. המערער טען, כי לא הייתה מחלוקת, כי ניתן לו שירות אמתי ע"י חברה זו (עמ' 56-57) ובכל זאת, בחר המשיב להתיר בניכוי רק חלק מדמי הניהול. דמי הניהול הועברו לנופי סלע לשנים 2007-2008. לטענת המערער, מדובר בהתערבות בחיי העסק של נישום, ואין ביד המשיב לעשותה.

עפ"י טענת המשיב מנגד, מדובר בהעברת כספים ללא תכלית כלכלית. ב"כ המשיב הדגיש, כי הסכם הניהול מלמד שדובר בתשלום דמי ניהול שאינם נקבעים בהתאם לשירותי הניהול בפועל, אלא בהתאם לצרכים מיסויים.

40. אין מחלוקת, כי לנופי סלע לא הייתה פעילות עסקית בתקופה האמורה. לנופי סלע הייתה אותה עת תחנת דלק בהקמה שהחלה לפעול בשנת 2007, והיא ניכתה הוצאות מימון ואחרות שנגרמו לה בשל הקמת תחנת הדלק, כנגד ההכנסות מדמי ניהול שהועברו לה כאמור ע"י המערער. לחברת נופי סלע שומה בהסכם לשנת המס 2007, ועל-כן בכל הנוגע לשנת המס 2007 החליט המשיב שלא להתערב בהוצאות דמי הניהול שנדרשו בשנה זו. ברם, שונה הדבר בכל הנוגע לשנת 2008.





בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

41. התערבות המשיב באה לאור העובדה שהעברת דמי הניהול הביאה להפחתת מס, שכן אצל המערער הוצאה זו הביאה לניכוי כנגד הכנסה החייבת בשיעורי מס שולי גבוה (47%), ואילו אצל **נופי סלע** אותם דמי ניהול חויבו בשיעור מס חברות (27%). לטענת ב"כ המשיב, מאחר של**נופי סלע** לא הייתה כל פעילות עסקית בשנים אלו, ומאחר שדמי הניהול שהועברו אליה היו גבוהים באופן משמעותי מהשכר ששולם לשני בניו של המערער שהם מנהליה, לא יכול להיות ספק שכל תכלית העסקה היא לייצר הוצאות כנגד הכנסות המערער מחד גיסא, ומאידך גיסא לאפשר קיזוז הפסדי **נופי סלע**. לכן, קבע המשיב כי העברת דמי הניהול נכנסת לגדר עסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה. כך, ביחס לשנת 2008, המשיב התיר ניכוי של הוצאות דמי ניהול בסך 185,898 ₪ בלבד, בהתאם לשכר היחסי בתקופת העבודה ששולם עד ליום 31.10.08 ע"י **נופי סלע** לבניו של המערער. יתרת ההוצאות - סך 514,102 ₪ - לא הותרו בניכוי, בהישען על ההוראה האמורה.

דיון והכרעה בעניין דמי הניהול

42. אין ספק, כי העברת דמי הניהול מהמערערת לחברת **נופי סלע** הביאה להפחתת מס. נותר לבדוק, אם מדובר בעסקה הנכנסת גם בשל יתר תכונותיה לגדר "עסקה מלאכותית" לפי הפקודה.

עפ"י סעיף 86 לפקודה, לפקיד השומה מסורה סמכות להתעלם מעסקה "המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס" כאשר הוא סבור, כי העסקה היא "מלאכותית או בדויה... או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתות מס בלתי נאותות... אפילו אינן נוגדות את החוק". עפ"י הפסיקה, הוראה זו מעניקה לפקיד השומה סמכות להתעלם מ"יתרון המס שהנישום ביקש להשיג".

כידוע, המבחן שנקבע ע"י בית המשפט העליון ל"עסקה מלאכותית" הוא מבחן "הטעם המסחרי" – "האם לעסקה יש טעם כלכלי ממשי מלבד המטרה של החיסכון במס", כאשר נקבע כי "עסקה הנעדרת טעם מסחרי מלבד הטעם להימנע ממס היא עסקה מלאכותית", ראו ע.א. 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ. רובינשטיין, פ"ד נז(5), 915. בע.א. 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ. פקיד



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

שומה פתח תקוה רוענן המבחן במעבר למבחן – "יסודיות הטעם המסחרי הדורש שהטעם המסחרי יהיה יסודי דיו כך שלולא הוא לא היה הנישום מבצע את העסקה". כמו-כן, הובהר בפסיקה, כי אין די בטעם המסביר חלק מהעסקה. בית המשפט העליון הדגיש, כי "נדרש שיתקיים טעם מסחרי למכלול נסיבות העסקה, כפי שנקבע בעניין רובינשטיין", ע.א. 7387/06 בן ארי סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ. פקיד שומה 1 ירושלים, פסקה 5 (תקדין). הגישה הדורשת טעם מסחרי למכלול מרכיבי העסקה כוללת בחובה את הדרישה שעלתה מע.א. 390/08 תעש מור מרכש תעשייתי בע"מ נ. מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד י"ז(1) 449, לפיה, הטעם המסחרי צריך להסביר גם את הצורה הספציפית בה נעשתה העסקה. אין מחלוקת, כי הנטל להראות, שמדובר בעסקה מלאכותית, מוטל על פקיד השומה.

במקרה דנן, שתי עובדות מקשות במיוחד על קבלת טענת המערער לפיה, העברות דמי הניהול לנופי סלע היא בגדר החלטה עסקית שאין ביד פקיד השומה להתערב בה. קשה לקבל כהחלטה בעלת טעם כלכלי, את החלטת המערער, לשלם לבניו סכום הגבוה באופן משמעותי מהסכום אותו שילם לבנו קודם לכן (ראו להלן). מה-גם, שנופי סלע שילמה כמשכורת לשני הבנים, אשר רק הם סיפקו בפועל את השירות למערער, סכום נמוך באופן משמעותי מהתשלום ששולם לה. פערים אלו, לא הוסברו ע"י המערער. בהקשר זה, אוסיף כי גם לא הובהר הצורך בכל כך הרבה עבודה ניהולית, במסגרת פעילות התחנה.

יש לציין, כי הטענה בדבר גובהו היחסי של הסכום ששולם ע"י המערער לנופי סלע (הגבוה פי-10 מהשכר ששולם לכפיר שרלין עד לשנת 2006) הופיעה למן נימוקי השומה, ולא באה לגביה התייחסות של המערער בסיכומיו הראשיים. מאחר שהטענה לא הייתה ברורה כל צרכה וגם בתצהיר המשיב לא נאמר במפורש כי כפיר עבד קודם לכן אצל אביו, ביקשתי הבהרת שני הצדדים. תגובת באי-כוח המערער, הייתה בעיקרה הסתייגות מראיה שלא הייתה חלק מחומר הראיות. לדברי ב"כ המערער, היה על ב"כ המשיב להגיש בקשה להשלמת חומר הראיות, ולמערער הייתה ניתנת בגדר הדיון האפשרות להסביר – "שחל שינוי מהותי בין שירותי הניהול שניתנו על ידי כפיר עד שנת 2006 בהיותו סטודנט למשפטים אשר עבד במשרה חלקית אצל המערער, לבין שירותי הניהול שהוענקו על ידי חברת הניהול... שנתנה בהיקף נרחב ואינטנסיבי מאד-מעל 380 שעות חודשיות-היקף גדול יותר משתי משרות מלאות". בדברים אלו, מצוי למעשה אישור לפער משמעותי בין הסכום ששולם לכפיר כאשר עבד אצל אביו לפני העברת דמי הניהול לחברת נופי סלע. יתר



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

על-כן, באופן מידי הם מעלים את השאלה – מדוע גדל כל כך הצורך בתשומת הניהול אצל המערער. אכן, אפשר שיש הסבר ראוי לפער זה, בין בשכר, בין בהיקף תשומת הניהול שנדרשה לפעילות התחנה. ואולם, דומה שהיה זה תפקידו של המערער, להמציא את ההסבר כבר במהלך הדיון, חלף הותרת הראיה המעורפלת כפי שהובאה, וזאת הגם שהנטל להוכיח את טענת המלאכותיות מוטל על המשיב. לשיטתי, הנטל המוטל על המשיב, אינו גורע מהנטל המוטל על המערער הטוען לטעם המסחרי לשכנע ברצינותו של טעם זה. וראו ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה, המדבר על יסודיות הטעם המסחרי כמבטיח את האיזון הראוי בין כלל האינטרסים (סעיף 26 לפסק הדין של כב' השופט ריבלין).

מכל מקום, אין ספק כי עלה ביד המשיב, למצער להראות כי הסכומים ששולמו לנופי סלע גבוהים הרבה יותר מהשכר שקיבלו שני הבנים. בסיכומי התגובה של המערער נאמר בהקשר זה – "בעל חברה רשאי להותיר סכומים בחברה ולהשקיע אותם, ובאותה מידה לממן השקעות בחברה". אכן, ניתן להסכים עם דברים אלה, ואולם, כאשר הפחתת מס כרוכה בעניין, על הנישום להראות כי אמנם מדובר בפעולה העולה בכל היבטיה עם הטעם המסחרי ואינה חורגת ממנו.

כאמור, המערער נדרש להראות שאומנם יש בידו להציג טעם מסחרי רציני ומשכנע. ובמקרה זה, נותרת התחושה כי לא הייתה הצדקה כלכלית לשלם את הסכום העודף על המשכורת ששילמה נופי סלע לבנים. משהצליח המשיב לבסס תחושה זו, למעשה עמד בנטל המוטל עליו. לאור האמור, הותרת הניכוי החלקי בדרך שננקטה ע"י המשיב מקובלת עלי. לאור האמור, אין להתערב בעמדת המשיב לעניין דמי הניהול, לפיה הוכר אך ורק התשלום ששולם ע"י נופי סלע כמשכורת לשני הבנים.

הטענות המקדמיות

43. המערער העלה שתי טענות מקדמיות, שהדיון בהן נדחה לסוף הדברים, כדי לחסוך בהסברים.

הטענה הראשונה היא, טענת התיישנות השומה ולפיה המשיב הוסיף הכנסות לשנות המס 2002-2003 שהינן שנים סגורות. עפ"י סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה, פקיד השומה רשאי תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח, לבחון ולקבוע שומתו. ההפרשה נרשמה בשנים 2002-2003, ודווחה בדוחות המס של המערער באותן



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

השנים, ועל-כן נטען כי את טענות המשיב כנגד ההפרשה באותם שנים היה עליו להעלות תוך שלוש שנים מתום שנת המס בה הוגש הדוח הכולל הפרשה.

עפ"י הנטען, ביטול יתרת ההפרשה ליום 1.1.04 פתח את השנים הסגורות, ובפתיחה זו מנע המשיב מהמערער את האפשרות לממש את "הפטור מס לנכה" המגיע לו לפי סעיף 9(5) לפקודה. עפ"י האמור בסיכומי באי-כוח המערער – "למשיב אין כל עילה (ואכן לא הצביע על עילה) למסות את ההפרשה שנעשתה בשנים קודמות דווקא בשנת 2004, למעט המטרה של עקיפת הוראות ההתיישנות". באי-כוח המערער הוסיפו, כי ביטול ההפרשה בשנים הסגורות פוגעת בעיקרון הסופיות והוודאות של נישומים מול רשויות המס. נטען, כי די בכך כדי להביא לביטול הצו לשנת 2004, ובוודאי כאשר שיקול ההתיישנות מצטרף ליתר השיקולים שהועלו ע"י המערער.

44. לטענת ב"כ המשיב, המשיב לא ייחס יתרת הכנסה לשנת 2002 ולשנת 2003, אלא קבע אך ורק כי יש לבטל את ההכרה בהפרשה בשנת 2004, ומשכך לא מדובר כאן בהתיישנות. בהקשר זה, הפנה ב"כ המשיב גם לעמ"ה 1098/99, 1099/99 אורינט קולור ייצור והפקה בע"מ ואח' נ. פקיד שומה תל אביב-יפו, פסק-דין שבו לדבריו ננקטה עמדה דומה. בסיכומי התגובה של המערער נכתב, כי המשיב סתר דבריו אלו באמרו בסעיף 110 לסיכומיו – "לפיכך בשומה בצו לשנת המס 2004 יש להוסיף להכנסות המערער סכום של 5,320,990 ₪ לפי ס' (1)2 ו/או ס' (10)2 לפקודה...".

אני סבורה, כי דין הטענה להתקבל. לשיטתי, פשיטא שאי-הכרה ביתרת הפרשה נכון ליום 1.1.04 משליכה על סכומי הכנסה משנים קודמות. אומנם הפעולה (אי-הכרה בהפרשה) נעשתה לגבי שנת 2004, אבל גישה זו מתחכמת ומתעלמת מכך שבפועל הדבר מביא להוספת הכנסה המיוחסת לשנים הסגורות. אני סבורה, כי בנסיבות אלו יש לתקן את הצו לשנת 2004 בשל התיישנות, בכל הנוגע להכנסות שנים קודמות.

45. טענה שנייה שהעלה המערער היא – טענת שומה שרירותית. הטענה נסמכה על תשובות פקיד השומה בחקירה הנגדית שמהן עולה לכאורה, כי הוא אינו מצוי בפרטיו ההיסטוריים של התיק כגון: פרטי ההסכמים בין חברת פז לבין המערער משנת 1985 ומשנת 1987, פרטי התביעה של חברת פז כלפי המערערת ופרטי בקשת עיכוב הביצוע. עוד טען המערער, כי המשיב – "לא סיפק הסברים המניחים את הדעת לאופן חישוב השומה שנערכה על ידו וביסוסה. הרושם שנוצר הוא, שהמשיב



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

החליט שלא להתיר את ההפרשה מבלי להתעמק כלל בעובדות הבסיסיות שיצרו את ההפרשה" (הסיכומים).

מקובל עלי, כי הפרטים ההיסטוריים שצוינו לעיל אינם חיוניים לשומה, ומכל מקום הוכחה בקיאות הולמת של פקיד השומה בפרטים הנוגעים ישירות לשומה. יש גם לציין, כי בסופו של דבר גובה ההפרשה אינו במחלוקת ושאלת ההכרה בה היא שאלה משפטית עקרונית, אשר בחינתה על-ידי אישרה את מסקנת פקיד השומה. כך, גם הפרטים הנוגעים למשיכת המערער מהחברה. בדיון שלפניי, יסודות מסקנתו של פקיד השומה לא התערערו כלל. לא מצאתי כי אי-ידיעת הפרטים עליהם התעכבו באי-כוח המערער, פגעה ביכולת המשיב להוציא את השומה.

לאור האמור, אני דוחה את טענת השומה השרירותית.

ביטול קנס גרעון

46. בסיכומיו התייחס המערער לנושא ביטול קנס הגירעון, אף כי נושא זה לא עלה כלל בנימוקי הערעור ובראיות. ב"כ המשיב, הכיר בכך ששגה בכך שנמנע מלהגיב על הטענות בסיכומיו ואולם, טען כי – **"הסיכומים עצמם, לגופם של דברים תומכים במסקנה אחת – שהייתה הרבה יותר מהתרשלות בהכנסת הדוחות"** כאשר עפ"י סעיף 191(ב) מוטל קנס גירעון, מקום בו התרשל הנישום בדוחותיו, והוסיף כי התנאי הנוסף – גובה ההפרש בין השומה בצו לבין השומה העצמית, גם הוא התקיים כאן.

בתנאי ההתרשלות עסק לאחרונה ע.א. 1134/11 **שביט מבנים חברה לבנין השקעות ולפיתוח בע"מ ואח' נ. פקיד שומה באר-שבע** (מסים). ואולם, לא ראיתי לנכון לדון בנושא זה לאור ההלכה שנקבע שם, מאחר שלשיטתי לא היה ביד המערער להעלות נושא זה לראשונה בסיכומים, מבלי שהועלה בנימוקי הערעור ובראיותיו. לכן, איני דנה בנושא זה.

מעבר לצורך אתייחס לטענה שנטענה בתגובת המערער לתגובת המשיב בנושא הקנס לפיה, חודש לאחר הוצאת הצווים בוטל הקנס. לתגובה צורפה ההודעה על הביטול. לפי הסבר המשיב, ההודעה האמורה היא הודעה סטנדרטית הנשלחת לאור התקיימותו של התנאי הכמותי להטלת קנס הגירעון, שכן לאחר הגשת הערעור



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

19 אוגוסט 2013

ע"מ 51427-05-10

משדר המשיב את השומה העצמית כשומה המחייבת למשך תקופת הערעור, פועל יוצא מכך הוא, שבתקופת הערעור אין פער בנתונים המופיעים במחשבי המשיב בין השומה בצו לשומה העצמית, עד להכרעה של בית המשפט בערעור. הסבר המשיב מקובל עלי, ולכן גם נדחית הטענה לפיה הקנס בוטל ע"י המשיב.

47. לאור האמור, אני דוחה את הערעור למעט בנושא הערעור על הצו לשנת 2004, ככל שהוא עוסק בהכנסות שנים קודמות. המערער ישלם למשיב שכר טרחת עורך דין בסך 12,000 ₪.



המזכירות תשלח העתקים מפסק-הדין לבאי-כוח הצדדים.

ניתן היום, 19 באוגוסט 2013, י"ג באלול תשע"ג, בהיעדר הצדדים.

מרים מזרחי, שופטת