



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

בפני כב' השופט ה' קירש

המערער

רבי שפירא

ע"י ב"כ עוה"ד שאול ברגרזון ומורן מינס

נגד

המשיב

פקיד שומה תל אביב 1

ע"י ב"כ עו"ד מאיר פורת

פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. המערער הינו רואה חשבון. הוא עסק במרוצת השנים בתחום הייעוץ העסקי (לרבות ליווי תהליכים של גיוס הון, מיזוגים ורכישות, וכן ביצוע הערכות שווי). המערער היה בין מייסדי פירמת רואי החשבון פרידמן, שפירא, גולדשטיין ושות' (להלן: "**פרידמן ושות'**"). לימים פרידמן ושות' "התמזגה" (באופן שיתואר בהמשך) עם משרד רואי החשבון יגאל בריטמן ושות', ובהמשך הפירמה המורחבת "התמזגה" עם אלמגור ושות'. כעבור כחמש שנים פרש המערער. מדי שנה במשך עשור לאחר הפרישה קיבל המערער סכום הכנסה בהתאם להוראות הסכם השותפות. אופן מיסוי התקבול השנתי האמור לפי פקודת מס הכנסה הוא מושא שני הערעורים. עיקר טיעונו של המערער הוא כי ההכנסה התקבלה בגין מכירת **מוניטין** שהוא צבר בתחום התמחותו (ייעוץ עסקי). כטענה חלופית גורס המערער כי הממכר הוא **זכות בשותפות** שגם הרווח ממכירתה נתון למיסוי לפי חלק ה' לפקודה, אמנם באופן מקל פחות מאשר במקרה של מכירת מוניטין. מנגד טוען המשיב כי ההכנסה היא **פירותית** באופיה ונתונה למיסוי לפי חלק ב' לפקודה.

המחלוקת בין הצדדים לגבי שנות המס 2005 עד 2009 נדונה בערעורים אלה ("**הערעור**"). יצויין כי מעבר לעניין מיסוי תשלומי הפרישה השנתיים, שנויים במחלוקת בין הצדדים מספר נושאים נוספים הכלולים בשומות אשר היקפם הכספי קטן יותר. גם נושאים אלה יידונו בהמשך ולו בקצרה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

ב. רקע עובדתי כללי

2. המערער נולד בשנת 1952. בשנת 1979 הוא ייסד יחד עם אחרים את משרד רואי החשבון פרידמן ושות'. לפי דבריו, במסגרת פרידמן ושות' המערער לא עסק בביקורת חשבוניות רגילה עבור לקוחות המשרד אלא בתחום הייעוץ העסקי, בו נדרש שילוב של ידע בכלכלה, חשבונאות, מימון ונושאים משיקים נוספים. על פי עדות המערער, הוא בנה פרקטיקה משגשגת בתחום האמור בתוך פרידמן ושות'.

3. כאמור, בחודש פברואר 1998 נערך "מיזוג" בין פרידמן ושות' לבין משרד יגאל בריטמן ושות' ("המיזוג הראשון"). יש מקום לדייק ולציין כי בהסכם מיום 15.2.1998 ("הסכם המיזוג הראשון") שתי הפירמות הקיימות – יגאל בריטמן ושות' מצד אחד ופרידמן שפירא, גולדשטיין ושות' (המכונה בהסכם וגם כאן "פרידמן ושות'") מצד שני – הקימו שותפות חדשה שנקראה "בריטמן, בר-לבב, פרידמן ושות'". השותפות בבריטמן, בר-לבב, פרידמן בעת הקמתה היו אפוא שתי הפירמות הקיימות ולא השותפים היחידים עצמם. הבעלות בשותפות הייתה מחולקת בין שתי הפירמות המייסדות, על פי היחס הנקוב בסעיף 2.1 להסכם המיזוג הראשון (מוצג מע/27). ניהול ענייני השותפות החדשה הופקד בידי ועד מנהל ובו חברים מסויימים מטעם שתי הפירמות. ממועד המיזוג הראשון ואילך שותפים חדשים יכלו להצטרף במישרין כשותפים בבריטמן, בר-לבב, פרידמן, דהיינו מבלי להיות שותפים באחת משתי הפירמות השותפות.

4. המערער נותר, גם לאחר המיזוג הראשון, שותף בפרידמן ושות' ורק בעקיפין היה שותף בבריטמן, בר-לבב, פרידמן.

5. במסגרת בריטמן, בר-לבב, פרידמן המערער היה חבר בוועד המנהל ותפקידו הוגדר כ"מנהל הפעילויות הנלוות (קבוצת הניהול)" (סעיף 7.9 להסכם המיזוג הראשון).

6. על פי עדות המערער, תחום הייעוץ העסקי לא היה מוצלח או מפותח במשרד בריטמן ערב המיזוג הראשון והייתה ציפייה כי המערער יוביל את המשרד הממוזג להישגים טובים יותר בתחום זה על בסיס ניסיונו, כישרונותיו וחוג הלקוחות שלו. על כך יורחב בהמשך.

7. כעבור כחצי שנה בלבד נערך מיזוג שני, הפעם בין בריטמן, בר-לבב, פרידמן מצד אחד (שהיא עצמה נוסדה בפברואר 1998) לבין אלמגור ושות' מצד שני ("המיזוג השני"). המיזוג השני עוגן בהסכם שנערך ביום 29.9.1998 ("הסכם המיזוג השני") (מע/1). כתוצאה מהמיזוג השני הוקמה בחודש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

ספטמבר 1998 שותפות חדשה נוספת: "בריטמן, אלמגור ושות'" (אשר תכונה להלן גם "הפירמה" או "השותפות הממוזגת"). הזכויות בשותפות החדשה הנוספת חולקו בין בריטמן, בר-לבב, פרידמן לבין אלמגור בהתאם ליחס הנקוב בסעיף 2.3 להסכם המיזוג השני. ניהול הפירמה הממוזגת (בריטמן, אלמגור ושות') וקבלת ההחלטות בה הופקדו בידי ארבעה אורגנים שונים: יו"ר עסקים ראשי (הלא הוא רו"ח יגאל בריטמן המנוח), מועצת השותפים, ועדת הניהול והאסיפה הכללית של השותפים.

גם הפעם, שותף חדש יכול היה להתקבל במישרין לשותפות בריטמן, אלמגור ושות' מבלי להיות שותף באחת השותפויות השותפות.

8. גם לאחר המיזוג השני נותר המערער שותף בפרידמן ושות' ורק בעקיפין היה שותף בבריטמן, אלמגור ושות'. דהיינו במצב הסופי המערער היה שותף מייסד בפרידמן ושות'. פרידמן ושות' הייתה שותפה בבריטמן, בר-לבב, פרידמן, ובריטמן, בר-לבב, פרידמן עצמה הייתה שותפה בבריטמן, אלמגור.

9. יצויין כי המערער היה חבר גם במועצת השותפים וגם בוועדת הניהול בבריטמן, אלמגור (סעיף 6 להסכם המיזוג השני).

10. בשנת 2003, על רקע יחסים צורמים אשר נוצרו עם חלק מן השותפים בבריטמן אלמגור, פרש המערער. הודעה על כך ניתנה על ידיו כבר בחודש ינואר 2003 ומועד הפרישה הסופי היה 27.6.2003 ("מועד הפרישה").

11. אין חולק כי למן מועד הפרישה, המערער לא עבד במתכונת כלשהי במסגרת בריטמן אלמגור, הוא לא שירת את לקוחות הפירמה ואף לא נכח במשרדה. דהיינו הניתוק שלו מן העשייה בפירמה היה מלא ומידי.

12. בהתאם להוראות הסכם המיזוג השני (אשר בעניין זה נשען על הסדר שנקבע עוד בהסכם המיזוג הראשון), המערער היה זכאי לתשלום שנתי במשך עשר השנים הראשונות לאחר פרישתו מהפירמה, הכל כמפורט להלן. בגין שנות המס הנדונות כאן (חמש שנים) הסכום הכולל של התשלומים הצטבר לכדי כ-3.2 מיליון ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

ג. תמצית טענות הצדדים

13. כאמור, טענתו הראשית של המערער היא שפרישתו מן הפירמה בשנת 2003 לוותה במכירת מוניטין על ידיו וכי התשלומים שהוא קיבל במשך עשר השנים הבאות היו כולם עבור מוניטין נמכר זה. כך גורס המערער:

"עם פרישתו של המערער מהשותפות, העביר המערער את לקוחותיו לשותפות ולקבוצת היעוץ, הלקוחות המשיכו לעבוד עם קבוצת היעוץ, ומוניטין המערער ופירותיו עברו לשותפות וקבוצת היעוץ.

...

משרש המערער מקבוצת היעוץ, וויתר על זכויותיו בשותפות ועל פירות המוניטין - המערער הותיר את כל קשריו עם הלקוחות, הלקוחות עצמם ו'תיקי הלקוחות' בשותפות/קבוצת היעוץ, כלומר - העביר את פירות המוניטין האישי שלו. לקוחותיו, קשריו וניסיונו - מכלול זה היה המוניטין האישי שלו." (מתוך סעיפים 85 ו-92 לסיכומי המערער).

14. מנגד טענתו הראשית של המשיב היא כי התשלומים הנדונים נושאים אופי פירותי:

"ברור כי המערער קיבל את התקבולים רק בגין העובדה שהיה שותף בשותפות ואלמלא כן לא היה מקבל פרוטה. לכן הקשר הישיר בין מקום עבודתו-השותפות עד לפרישתו ולתקבולים שמקבל המערער מהשותפות, הוא זה שמתווה גם את דרך סיווג התקבול.

...

למעשה, עם פרישתו הפך לשותף פאסיבי, ועל כן הכנסתו הינה ממשלח היד כרו"ח, כאמור כשותף פאסיבי הזכאי לחלוק עם השותפים האחרים את רווחי השותפות על פני התקופה שנקבעה, הגם שאיננו פעיל עוד וזאת בשל פעילות במסגרת השותפות בעבר."

(מתוך סעיפים 113 ו-117 לסיכומי המשיב).

15. עמדת המשיב בפרשה זו ידעה תהפוכות: בשומה לפי מיטב השפיטה (שלב א') המשיב התבסס על הגישה הפירותית (לפחות לגבי שנת המס 2005), כפי שהוא טוען היום. לעומת זאת בהחלטה בהשגה (שלב ב') עמדתו הראשית של המשיב הייתה כי התשלומים נתקבלו בגין מכירת זכויות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

המערער בשותפות (אולם לא בגין מכירת מוניטין) ועל כן מדובר בהכנסה הונית. הגישה הפירותית נדחקה למעמד טענה חלופית (וכך גם הטיעון לחילופי חילופין לפיו התשלומים הם קצבה לפי סעיף 2(5) לפקודה). יתרה מזאת, מצא המשיב לנכון לייחס את מלוא רווח הון לשנת המס 2005, הן ביחס לתשלומים שהתקבלו בידי המערער לפני שנה זו והן ביחס לתשלומים שנתקבלו בשנים לאחר מכן (ובעניין זה, ראו סעיף 106 להלן).

כך הייתה הנמקת המשיב גם בהודעה מהפרשת את נימוקי השומה בשני הערעורים הנדונים.

והנה ביום 25.2.2015 הודיע המשיב בכתב בזו הלשון:

"המשיב מתכבד להודיע לבית המשפט הנכבד, כי מבלי להודות בטענה כלשהי מטענות המערער ומאחר שחלק ניכר מטענות המערער מתמקדות בטענות טכניות הקשורות לשומה הראשית, אשר במסגרתה מוסתה הכנסתו של המערער כרווח הון בידיו, החליט המשיב בנסיבות העניין לוותר על שומתו הראשית - שומת רווח ההון, ולהותיר על כנה את השומה החלופית - שומת ההכנסה הפירותית."

בעקבות הודעה זו, בהחלטת בית המשפט (מיום 2.3.2015) נקבע כי:

"...לאור שינוי בקו הטיעון מטעם המשיב כתוצאה מהגשת ההודעה הנ"ל, המערער יוכל לטעון כטענה חלופית להפקת רווח הון ממכירת נכס שאיננו מוניטין (טענה שקודם לכן נטענה כטענה ראשית על ידי המשיב)."

ואכן המערער אימץ כטענה חלופית את העמדה הגורסת כי נמכרו זכויות בשותפות (אך לא מוניטין) באירוע הוני, וזאת בנוסף לטענתו העיקרית לפיה נמכר מוניטין, עמדה בה דבק המערער לאורך ההליכים (ולאור ההחלטה הנ"ל, אין מקום לאמור בסעיף 130 לסיכומי המשיב לפיו המערער איננו רשאי לטעון טענה חלופית כמפורט לעיל).

ד. על זכויות שותף פורש בהתאם להסכם המיזוג

16. כאן המקום לתאר בצורה מפורטת יותר את מרכיבי ההסדר הכספי לשותפים פורשים שהונהג בהסכם המיזוג השני שנחתם בחודש ספטמבר 1998, ועל פיו המערער היה זכאי לתשלומים שהוא קיבל (לשם הקיצור, הסכם המיזוג השני יכונה להלן "הסכם המיזוג" או "ההסכם").

17. ככלל ההסכם דן בפרישה בחמישה מצבים שונים: פרישה ברשות (סעיף 15.1); פרישה בגיל זקנה (סעיף 16); פרישה עקב אובדן כושר עבודה (סעיף 18.2.3); פרישה עקב פטירה (סעיף 17); ופרישה

<https://www.prisha.co.il/>



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

"בתנאים מיוחדים" (סעיף 18.1) הנכפית על השותף על ידי השותפות, דהיינו מצב של הדחה. החלופה הרלבנטית לענייננו היא הראשונה, פרישה ברשות לפני גיל הזקנה.

18. בהתאם לסעיף 14 להסכם – שכותרתו "רכישת חלקו של שותף שפרש" – "יפרוש שותף... מסיבה כלשהי... יועבר חלקו לשותפים האחרים... לפי יחס השווה לחלקיהם בזכויות המשוושרות בשותפות אותה שעה". דהיינו, פרישת שותף - תהיה עילתה אשר תהיה - כרוכה בהעברת זכויות השותף הפורש לידי כל אחד ואחד מהשותפים הנותרים בהתאם לאחוזיהם, במישרין או בעקיפין, בשותפות. כאמור, מצב זה מכונה "רכישת חלקו" של שותף בכותרת הסעיף. יצוין כי הוראה זו מהווה למעשה תמונת ראי של הוראה אחרת, סעיף 13.4, לפיה במקרה של קבלת שותף חדש, "דילול חלקם של השותפים... הקיימים לטובת השותף החדש יעשה באופן יחסי מבין חלקיהם של כלל השותפים...".

19. הזכויות הכספיות של השותף הפורש מוסדרות בסעיף 15 להסכם. אמנם הדבר לא נאמר באופן מפורש, אולם ניתן להסיק ממבנה ההסכם ומהסמיכות בין סעיפים 14 ו-15 להסכם כי הזכויות הכספיות של השותף הפורש, המעוגנות בסעיף 15, מוקנות לו כנגד העברת חלקו בשותפות ליתר השותפים היחידים ובתמורה לכך.

באופן כללי, שותף פורש זכאי לקבל (א) את חלקו היחסי ברווחי השותפות עד למועד הפרישה; (ב) את חלקו היחסי ב"הון החוזר" של הפירמה (סכום שעל פי הגדרתו בהסכם מביא בחשבון עבודות שכבר בוצעו אך טרם קיבלו ביטוי בחיובים ללקוחות); ו-(ג) את חלקו היחסי בשוויים של נכסי מקרקעין ובהון העצמי של תאגידים בבעלות הפירמה (המכונים יחד בהסכם "זכויות מיוחדות").

20. בנוסף לכך, שותף פורש ותיק (כמפורט בהמשך) זכאי לקבל מדי שנה במהלך עשר שנים ממועד הפרישה מחצית מחלקו היחסי (כפי שהיה קיים ערב הפרישה) ב"רווח הנקי" של השותפות בכל אחת מעשר השנים האמורות.

תשלום שנתי זה מכונה בהסכם "מנה" (סעיף 1.20). כפועל יוצא מכך, "תשלום בגין פרישה לשותף... פורש אשר צבר את מלוא הזכויות לתשלומי פרישה, יסתכם ב-5 שנות רווח (500%), וישולם בהתאם לרווחי השותפות בתקופה של 10 שנים שתחילתה במועד פרישתו ועל פי נתוני הרווח באותן שנים" (סעיף 15.6 להסכם המיזוג). יצוין כי המונח "רווח נקי", העומד בבסיס קביעת ה"מנה" המשתלמת לשותף הפורש, מוגדר באופן מפורט בסעיף 11.1 להסכם.

נמצא אפוא כי הזכאות של שותף ותיק הפורש מהפירמה (מעבר לסכומים המפורטים בסעיף 19 לעיל) מסתכמת בחמש שנות רווח, כאשר זכות זו נפרסת על פני עשר שנים, כאשר בכל שנה נערך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

חישוב בהתאם לרווחי הפירמה **באותה שנה** והשותף הפורש מקבל מחצית מהסכום לו הוא היה זכאי בהתאם לאחוזים שהיו לו בפירמה עובר לפרישתו (התשלומים לפי סעיף 15.6 להסכם יכוננו להלן "התשלומים השנתיים", "התשלומים" או "התשלום").

21. אולם לא כל שותף פורש זכאי לקבל "מנה" שנתית מלאה בנוסף לרכיבים הכספיים המפורטים בסעיף 19 לעיל. שותף שהיה שותף **פחות מעשר שנים** כלל איננו זכאי למנה. שותפים שפורשים עם ותק **בין עשר לעשרים שנה כשותפים**, זכאים למנה **חלקית** בהתאם למדרג הזכאות המפורט בסעיף 15.9(2) להסכם. לכל שנת שותפות נוספת בין עשר לבין עשרים שנים, נוספים חמישה אחוזי זכאות למנה (שיטה זו מתוארת בסעיף 15.6 להסכם כ"צבירת זכות לתשלומי פרישה בשיעור של 5% לכל שנה"). לדוגמה, שותף הפורש לאחר 16 שנות שותפות זכאי ל-80% מהמנה השנתית, כך שהוא יקבל חלקו היחסי מתוך ארבע שנות רווח (במקום חמש שנות רווח לפי הזכאות המלאה) וזאת בפרישה על פני עשר שנים מעת הפרישה ("מנה" שלמה שווה ל-50% מהסכום היחסי השנתי ואילו 80% מכך מהווים 40% מדי שנה, המסתכמים במשך עשר שנים ב-400%, או ארבע שנות רווח).

22. אין מחלוקת כי המערער היה זכאי בשל הותק שלו **למנה מלאה** כך שעל פני עשר שנים הוא היה אמור לקבל את חלקו היחסי בחמש שנות "רווח נקי".

23. סעיף 15.9 להסכם מבהיר כי "לעניין סעיף זה **מנין השנים** [במעמד "שותף"] **מתייחס לתקופת היותו של השותף... שותף גם בבריטמן, או באלמגור, או בפרידמן ושות'**, או **ביגאל בריטמן ושות'**". דהיינו הותק נמנה גם על בסיס שנות השותפות בפירמות "הישנות" ולא רק בשותפות הממוזגת.

24. יש לציין כי בנסיבות מסויימות קיים תחליף לחבילת הזכויות הכספיות המתוארות לעיל: על פי סעיף 15.9.7 "רשאית ועדת הניהול לקבוע כי [שותף פורש] **יקבל בהסכמתו... במקום הסכומים להם זכאי בפרישה, תיקי לקוחות, שעבודת ראיית החשבון בה[ם] נעשתה על ידי, ו/או על ידי צוות רו"ח בראשותו**". במקרה כגון זה השווי הכספי של התיקים נקבע במשא ומתן, ובהעדר הסכמה, בידי פוסק.

חלופה זו לא יושמה במקרה הנדון.

25. עוד יוסבר כי לצד הזכאות לכספים שונים כמתואר, הוגבל השותף הפורש ב"הגבלת עיסוק" המפורטת בסעיף 28 להסכם (נוסח סעיף 28 המקורי מספטמבר 1998 הוחלף בנספח שנחתם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

כחודש לאחר מכן). נקבע כי שותף שפרש "לא יתן במישרין ו/או בעקיפין שרותי ראיית חשבון ... ושירותים נלווים הניתנים על ידי בריטמן, או אלמגור, או השותפות, ללקוחות שהיו בעת פרישתו ללקוחות של בריטמן, אלמגור, או השותפות.

תוקף מגבלה זו לתקופה של 3 שנים ממועד הפרישה".

יש לציין כי בנוסח המקורי של ההוראה הנ"ל, תקופת ההגבלה הייתה לשש שנים מיום הפרישה.

כמו כן, לגבי שותף פורש בעל ותק של פחות מעשרים שנה, הזכאות לסכומים המפורטים לעיל תופחת בחצי אם הוא פנה לעבוד או לשמש שותף באחד ממשרדי רואי החשבון הגדולים האחרים (סעיף 15.9(4) להסכם).

26. לבסוף יוער כי בהסכם קיימים מנגנונים נוספים למכירת זכויות בשותפות משותף לשותף במקרים מוגדרים ומיוחדים (סעיפים 12 ו-4 סיפא להסכם).

27. על רקע הסדר הפרישה אשר תואר לעיל, נפנה עתה לבחינת סיווג התשלומים השנתיים שקיבל המערער לצורך יישום הוראות פקודת מס הכנסה.

ה. האם התשלום השנתי נושא אופי פירותי?

28. מעבר לכך שהמשיב איננו מסכים כי הסכומים הנדונים התקבלו כתמורה בגין מכירת מוניטין (ולכך נשוב בהמשך), גורס המשיב כי "המנה" ששולמה מדי שנה הייתה בבחינת הכנסה פירותית החייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה (המשיב לא עמד על טענתו החלופית לפיה התשלומים מהווים "קצבה" החייבת במס לפי סעיף 2(5) לפקודה).

29. נזכיר כי סעיף 2(1) לפקודה מונה כמקור הכנסה "השתכרות או רווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי...".

לכאורה הביטוי "רווח מכל עסק או משלח-יד" הינו רחב ביותר ויש להוסיף ולהזכיר כי לפי סעיף 89(ג) לפקודה "רווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' [בו מצוי סעיף 2(1) הנ"ל] והן לפי חלק זה [חלק ה'] או חלק ה', יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

למרות זאת, השתרשה בדיני המס בישראל האבחנה הבסיסית בין מיסוי הרווח הנובע מקטיפת פירות העסק לבין מיסוי הרווח הנובע ממכירת העסק עצמו. לענייננו נשאלת השאלה האם התשלומים השנתיים הנדונים שולמו כפירות נוספים (ואחרונים) הנובעים מניהול משלח היד או מאידך כתמורה בגין מכירת חלקו של המערער בעץ מניב הפירות (קרי, חלקו בפירמה)?

30. בשל מהות הסוגייה הנדונה, רוב רובם של מבחני העזר וסימני ההיכר אשר פותחו בפסיקה על מנת לסייע בהבחנה בין פירות לבין הון (כגון טיב הנכס, משך ההחזקה, תדירות העסקאות, בקיאות, השבחה, היקף כספי, מימון) אינם מקדמים אותנו במקרה זה לקראת הכרעה ודומה כי הפתרון נעוץ בעיקר בבחינת ההסדר אשר על פיו שולמו התשלומים.

31. אין בידי לקבל את עמדת המשיב בנסיבות הערעור דנן. אדגיש כי מסקנתי כאן איננה מתיימרת לקבוע עקרון כללי היפה לכל מצב של פרישת שותף, ולא מן הנמנע כי במקרה אחר ובהתאם להסדר חוזי אחר, תשלום המשולם לשותף הפורש משותפות ייחשב כהכנסה פירותית בידי. אולם לא כך לדעתי בערעור דנן.

32. הכנסה פירותית, בין אם היא מופקת מיגיעתו האישית של הנישום ובין אם לאו, נצמחת בידי מכוח שליטתו (המשפטית או הכלכלית) בגורם ייצור המניב תשואה. הפעלת גורם הייצור (בנבדל ממימושו) מביאה פירות כלכליים.

בחינת עובדות המקרה הנדון בכללותן מובילה למסקנה המשולשת כי: (א) בעת פרישתו התנתק המערער מן השותפות מכל הבחינות (פרט לקבלת הכספים הנדונים), כך שהתשלומים לא שולמו כפירות עשייתו או מעמדו לאחר הפרישה; (ב) לא הוכח כי התשלומים מייצגים השלמה או הוספה לפירות עשייתו ומעמדו של המערער בקשר לתקופה שלפני הפרישה; ו- (ג) מסתבר יותר כי התשלומים שולמו לו עבור ויתורו על זכויותיו בשותפות אגב פרישתו.

אנמק.

התשלום כצופה פני העתיד

33. כאמור, אין מחלוקת כי מיום 27.6.2003 לא נטל המערער כל חלק בעשיית השותפות הממוזגת ומאותו מועד הוא חדל להיות בחזקת שותף בשותפות פרידמן ושות', על כל המשתמע מכך. הנתק – הן במישור המעשי והן במישור המשפטי – היה מיידי ומוחלט. מאותו מועד זכויותיו וחובותיו כשותף חדלו להתקיים (בכפוף להסדרים המיוחדים שחלים על שותף שפרש, למשל "הגבלת העיסוק").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 12-02-36608 **שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1**
ע"מ 12-12-35220 **שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1**

על כן אין כל דרך להגדיר את התשלומים השנתיים כגמול עבור עשייה **עטידיה**, שתבוצע על ידי המערער לאחר התאריך 27.6.2003.

34. באותה מידה אינני סבור כי ניתן להגדיר את המערער כ"שותף שקט" או "שותף פסיבי" בשנים הבאות, הזכאי לחלק מרווחי הפירמה אף בהעדר יגיעה אישית לשם השאת הרווחים. מעמד כזה איננו משתקף מהוראות ההסכם ודומה כי שותפותו בפירמה הסתיימה כליל בשנת 2003. ניתוק קשרי השותפות היה מלא בעת הפרישה, ודאי במישור המשפטי ואף במישור הכלכלי כי הרי מרגע הפרישה ואילך **הפסיק המערער להיות חשוף לסיכונים חדשים הכרוכים בהיותו שותף** (והשוו סעיפים 20 ו-27 לפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975). הסיכון היחיד שנותר אצל המערער היה שהתשלומים השנתיים עצמם יפחתו בשל היחלשות ברווחיות הפירמה בעתיד.

דהיינו, עבור המערער העץ המניב נגדע באמצע שנת 2003.

התשלום כצופה פני העבר

35. תשלום בעת פרישה או לאחריה עשוי באופן תיאורטי להוות גמול (נוסף) עבור פעילות שבוצעה **בעבר**, לפני הפרישה. בנסיבות כאלו, התשלום יהיה בבחינת תוספת לטובות ההנאה אשר שולמו בעבר. ובכן, תגמול נדחה כאמור עשוי להיחשב הכנסה פירותית כי הרי שורשיו בעשייה מקצועית אשר בוצעה בעבר על ידי הנישום בעודו פעיל כשותף.

36. דא עקא, לא מצאתי לכך סימנים כלשהם בנוסח ההסכם או בעדותו של המערער.

ראשית, דומה כי על פי ההסכם, מדי שנה חולק לשותפים מלוא הרווח הנקי המגיע להם לפי חלקיהם היחסיים (ראו סעיף 11.1 להסכם). לא נוצרה קרן אליה הופרש חלק מן הרווח הנקי כדי שהסכומים המצטברים בקרן ישולמו לשותפים רק בעתיד בקרות אירועים מסויימים (כגון פרישה) כך שההכנסה העטידיה תשמור את אופיה הפירותי.

שנית, לעניין ספירת הותק (החשוב כדי לדעת איזה חלק מן "המנה", אם בכלל, מגיע לשותף הפרש) רק שנים **כשותף** בפירמה מובאות בחשבון (למשל, כך עולה מן ההסכם, אדם שהיה רואה חשבון שכיר במשך 12 שנים ולאחר מכן שותף במשך תשע שנים כלל איננו זכאי ל"מנה" בעת פרישה, ואילו אדם אחר שהצטרף לפירמה כשותף והיה במעמד זה משך 21 שנים, יהיה זכאי למנה מלאה, כאשר שני האנשים עמלו בפירמה תקופה זהה). אם הזכאות לתשלום השנתי אמנם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

מבוססת על מאמצי העבר, קשה להלום מדוע קיימת הצדקה להבדיל בין שנת עשייה (ותק) כשותף זוטר לבין שנת עשייה כשכיר בכיר.

שלישית, כל שותף פורש שהיה שותף "למעלה מ-20 שנים" זכאי למנה **מלאה** – ללא הבדל על בסיס אורך השירות בפירמה. כך ששותף שפורש לאחר 21 שנות שותפות דינו לעניין זה כדין שותף שפורש לאחר 35 שנות שותפות (אם כי ייתכן שהשני יקבל סכום גבוה יותר מדי שנה כי **חלקו בשותפות** היה גדול יותר). עובדה זו איננה תומכת בהסתכלות על התשלום השנתי כגמול עבור **התמדה** בשירות השותפות כשותף, (אך ראו סעיף 54 להלן).

רביעית, אם הזכאות למנה השנתית נצמחת **בזכות מאמצי העבר**, אזי לכאורה אין סיבה להתנות את קבלתה באי תחרות בעתיד (ראו סעיף 28 להסכם לגבי מתן שירות בעתיד ללקוחות השותפות) ובוודאי שאין מקום להתנות את קבלתה באי הצטרפות לפירמת רואי חשבון גדולה אחרת לאחר הפרישה (ראו סעיף 15.9(4) להסכם). מגבלות התחרות האמורות מתיישבות יותר עם תפיסה הונית (כפי שתפורט בהמשך) לפיה זכאי השותף העוזב לקבל תמורה בעד חלקו בשותפות (כנכס הון) רק אם הוא מסכים שלא לפגוע בשווי "עץ השותפות" על ידי פעילות מקצועית מתחרה בעתיד הקרוב.

חמישית, יודגש כי המערער לא היה עובד והפירמה לא הייתה מעסיקתו ועל כן הפירמה לא הייתה חייבת לשלם לו "פנסיה", לא על פי דין, לא על פי נוהג ולא על פי חוזה עבודה או הסכם קיבוצי. זכויותיו בעניין זה הוקנו מכוח הסכם המיזוג בלבד.

שישית, גם הוראת ההסכם לפיה שותף פורש אשר הפר את "הגבלת העיסוק" במהלך שלוש השנים שלאחר הפרישה יפסיק לקבל את התשלומים השנתיים ואף יהיה חייב להחזיר את כל הסכומים שכבר קיבל בגין הפרישה (סעיף 28.4), איננה מתיישבת עם היות התשלומים תגמול בגין שירות שניתן **בעבר** שהזכאות לתמורה עבורו כבר התגבשה.

שביעית, יצויין כי לשותף פורש **זכאות נפרדת** – מעבר להסדר התשלומים השנתיים – ל"**חלקו היחסי במישרין ו/או בעקיפין ברווחי השותפות עד מועד פרישתו**" (סעיף 15.9.3(ב) להסכם), עובדה שיש גם בה להחליש במידת מה את הטענה כי פני התשלומים השנתיים עצמם כלפי העבר.

37. מתבקשת המסקנה אפוא כי התשלומים השנתיים לא היו תמורה בגין מאמציו של המערער בעבר.

התשלום כתמורה הונית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

38. לדעתי אירוע המס בנסיבות מקרה זה הוא הוני באופיו ונובע מהעברת זכויותיו של המערער בשותפות לידי השותפים הנותרים. מסקנה זו מתבקשת הן מלשון ההסכם וממבנהו והן מהגישה המיסוית הכללית באשר לעסקאות בזכויות שותפות.

39. כידוע בעניין **שדות** (ע"א 2026/92 **פקיד שומה פתח-תקווה נ' שדות חברה להובלה** (1982) בע"מ, ניתן ביום 20.5.2001) נדונה השאלה האם העברת פעילות שהתנהלה במסגרת שותפות לידי חברה בערבון מוגבל מהווה לצורכי מס הכנסה מכירה של כל נכס ונכס מנכסי השותפות או שמא מכירה של "זכות בשותפות" המגלמת חלק יחסי מכלל הנכסים וההתחייבויות הנמצאים בידי השותפות. כבוד השופט אנגלרד הטעים (בסעיפים 33 ו-34 לפסק הדין):

"העברת חלק בשותפות היא במהותה העברת זכות ב'עסק פעיל', על מכלול נכסיו והתחייבויותיו. זכות ב'עסק פעיל' של שותפות קרובה ביסודה למושג המניה בחברה עסקית. גם כאן מדובר בישות כלכלית ייחודית ומופרדת מן המחזיקים בה. מעמדה של השותפות כישות כלכלית עצמאית מתחזק גם נוכח ההכרה בה בדין הכללי, המקנה לה כשירויות שונות שתוחמות את פעילות השותפות. בכך שונה השותפות מעסק של אדם יחיד שלגביו קשה להפריד בין פעילויותיו, נכסיו והתחייבויותיו של היחיד לבין אלה של עסקו.

... המציאות הכלכלית מתייחסת אל ישותה של השותפות כאל 'עסק פעיל', על מכלול היבטיו, ויש להניח שגם אומדן השווי הכלכלי, המכתיב את התמורה בגין מכירת זכות בשותפות, מתבצע בהתאם לגישה זו.

... הגישה המטילה מס רווח הון על הזכות הכוללת בשותפות במקרה של העברת חלקו של שותף נותנת נפקות מלאה לישות הכלכלית של השותפות ובכך היא נותנת ביטוי למהותה האמיתית של העיסקה. גישה זו מעניקה משמעות, לצורך דיני המס, ל'תופעת' השותפות, המוכרת בדין הכללי. גישה זו מתיישבת יפה גם עם העיקרון שלפיו יש לשאוף לתיאום בתפיסת מושגי היסוד במשפט האזרחי ובדיני המסים".

גישה זו קיבלה ביטוי נוסף בע"א 5118/13 משה בנימין נסים נ' פקיד שומה גוש דן (ניתן ביום 24.12.2015) שם אישר בית המשפט העליון את פסיקתו של כבוד השופט אלטוביה (ע"מ 1036/08 נסים משה בנימין נ' פקיד שומה גוש דן, ניתן ביום 11.2.2013) לפיה למערער "מוניטין אישיים שאינם ניתנים להעברה" ועל כן "הסבת זכותו של המערער בשותפות לידי החברה מהווה מכירה על פי הוראות סעיף 88 לפקודה, וככזו חייבת היא ברווח הון".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

"אשר על כן, הנכס הנמכר על פי ההסכם הוא זכותו של המערער בשותפות.
... בית משפט זה [בענין שדות] הכריע לפי החלופה השנייה [דהיינו הגישה הרואה
בשותפות עסק נפרד – ה.ק.], בקובעו כי הנכס הנמכר בעת העברת חלקו של שותף
בשותפות הינו זכותו של השותף בשותפות. לקביעה זו נודעו השלכות נרחבות בתחום
המס, ועיקר נפקותה בכך שבעת מכירת זכות בשותפות, חל על המוכר מס רווח הון
בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה...
... אין זאת אלא, שהלכת שדות חלה על העסקה שבה עסקינן – והמשמעות היא
שהסבת זכות השותפות מידי המערער לחברה מהווה מכירה לפי הוראות סעיף 88
לפקודה, וככזו – חייבת במס רווח הון."
(סעיפים 12 ו-13 לפסק דינה של כבוד השופטת ברון).

40. בעקבות הלכת שדות, רשות המסים פרסמה חוזר מס הכנסה מספר 14/2003 שעניינו "מיסוי
שותפויות" (מיום 10.8.2003). עמדת רשות המסים מובעת בחוזר:

"...בפסק דינו של בית המשפט העליון אומצה, למעשה, הגישה המעורבת לענין
מיסוי שותפויות. היינו, לענין פעילותה השוטפת של השותפות יחול סעיף 63
לפקודה (הגישה המצרפית), ואילו לענין מכירת חלקו של כל שותף בשותפות יש
לנהוג לפי גישת הישות הנפרדת.
...
בהתאם לפס"ד שדות, יש להתייחס ל'זכות בשותפות' כנכס נפרד (בדומה למניה
בחברה). לכן, בעת מכירת הזכות בשותפות יחושב רווח ההון לשותף המוכר בהתאם
להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה." (מתוך סעיפים 4 ו-5.4 לחוזר).

דהיינו, ניתן לומר כי "זכות בשותפות" מופרת כנכס בפני עצמו שניתן למכירה, במובן הרחב של
מושג המכירה כפי שהוא מוגדר בסעיף 88 לפקודה ("לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה,
הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותיהם יצא נכס בדרך כל שהיא
מרשותו של אדם...").

41. ככלל, הגישה האמורה - המשווה במובנים מסויימים בין זכות השותף בשותפות לבין מניה
בחברה בערבון מוגבל, וזאת חרף "שקיפות" השותפות לעניין מיסוי הכנסות שוטפות מכוח
הוראות סעיף 63 לפקודה – מביאה מידה ראויה של האחדה במיסוי תאגידי מסוגים שונים.
כשם שבעל מניות בחברה עשוי להפיק הן הכנסה פירותית מכוח ההחזקה במניותיו (למשל,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

במקרה של חלוקת דיבידנד) והן הכנסה הונית ממכירת מניותיו או מפדיון, כך גם לגבי שותף בשותפות וזאת בשינויים המחוייבים מקומו של סעיף 63 באשר למיסוי ההכנסה השוטפת.

42. אינני יכול להסכים עם דברי ב"כ המשיב כי:

"... הפיצוי לשותף שפורש בין מרצונו ובין שלא מרצונו, מהווה למעשה תחליף השתכרות מהשותפות לפיצוי בגין פרישתו. אין מחלוקת כי אלמלא פרש המערער מהשותפות, היה המערער ממשיך להשתכר מהשותפות ומתמסה בגין כך בהתאם לחלק הפירות, כך שהתקבולים בגין הפרישה מהווים תחליף להשתכרות מהשותפות." (סעיף 113 לסיכומי המשיב).

בצדק מקשים ב"כ המערער:

"האם מכר מניה הוא למעשה תחליף לדיווידנד או לשכר שהיה יכול לקבל בעל המניות לו היה ממשיך לעבוד בחברה... ודאי שלא."
(סעיף 59 לסיכומי התשובה).

דומה כי כשם שקבלת טובת הנאה בידי עובד מאת מעבידו מקימה חזקה הניתנת לסתירה כי התגמול נושא אופי פירותי ומהווה השתכרות מעבודה (ראו בעניין זה ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים, ניתן ביום 2.2.2014), אזי לגבי שותפים בשותפות יש לצאת מן ההנחה כי סכומים המתקבלים בעת יציאתם מן השותפות וביטול זכויותיהם בה מהווים הכנסה הונית, אלא אם כן נמצאים סממנים ברורים כי התמורה משתלמת בגין עשייה מקצועית או עסקית (בעבר או בעתיד) ולא בגין עצם גדיעת ה"עץ" שהניב הכנסות פירותיות בעבר.

43. לטעמי אין אבחנה עקרונית בהקשר זה בין העברת זכויות בשותפות לידי צד שלישי (חיצוני) לבין העברתן ליתר השותפים הקיימים.

44. במקרה הנוכחי למערער הייתה זכות להמשיך להיות שותף בפירמה במשך כארבע עשרה שנים נוספות (עד להגיעו לגיל פרישת החובה לפי ההסכם) ולמרות זאת הוא החליט לוותר על המעמד ועל כל המשתמע ממנו ולהמיר את זכויותיו בטובת הנאה כלכלית מוגדרת (יצוין כי אלמלא הוראות סעיפים 14 ו-15 להסכם, אזי בעת פרישת שותף מרצון השותפות הייתה מתפרקת מאליה וזאת מכוח סעיף 41(א)(3) לפקודת השותפויות).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

ואם נביט על המצב מזווית ראייתם של השותפים הממשיכים, הרי יציאת שותף עשויה להגדיל את חלקו המוחלט של כל אחד מהם ברווחי הפירמה (מעבר להגדלה היחסית שהיא פועל יוצא של סעיף 14 להסכם), וזאת בהינתן כי "עוגת הרווחים" העומדת לחלוקה ביניהם לא תקטן יתר על המידה בעקבות יציאת השותף.

45. צורת התשלום איננה מכרעת לעניין סיווג ההכנסה כפירותית או הונית ודומה כי המשיב עצמו איננו חולק על כך. אכן בעמ"ה 1093/00 ר"ח דן בבלי נ' פקיד שומה תל אביב 1 (ניתן ביום 9.9.2002) נפסק כי:

"...הלכה היא כי גם כאשר הפיצוי מחושב על פי ההכנסות הפירותיות הצפויות מאותו מקור, לא תהא שיטת החישוב קובעת את אופיו, כשהיא לעצמה, וניתן לסווגו כפיצוי הוני אם המדובר בפיצוי על פגיעה במנגנון מניב הפרי להבדיל מפגיעה בפירות עצמם." (סעיף 17 לפסק הדין).

על כן, תמורה עבור מכירת זכויות בשותפות עשויה ללוש צורה של סדרת סכומים שנתיים (כאשר מועד התרחשות אירוע המס הוא סוגייה נפרדת ועל כך ראו סעיפים 76 עד 78 להלן).

46. יש להעיר כי במקרה הנוכחי עצם פריסת התשלום כלל לא הייתה מעיקר השיטה והיא הונהגה מתוך אילוץ תזרימי:

"הפירמה הזו יכולה להגיע למצב שיום לאחר חתימת ההסכם צריכה לשלם מאה מיליון שקל ... ואז עשינו תחשיבים הבנו שגם בחמש שנים אם היו נותנים לחמש שנים זה דבר שהפירמה לא תעמוד. אז הגיעו למסקנה שאם אנו רוצים שהפירמה תעמוד בהתחייבויותיה צריך להפוך לעשר שנים את כל התשלומים צריך לשנות את הפריסה בגין פרישה. זאת הסיבה היחידה שבגינה נקבע אורך הפריסה. אני אומר לא מעדות שמיעה הייתי במשא ומתן הזה."

(עדויות של המערער, פרוטוקול 2 (להלן: "פ-2"), עמוד 30, שורות 7 עד 13).

משתמע מדברים אלה כי אילו הייתה אפשרות מעשית לפדות בעת העזיבה את חלקו של שותף פורש בתשלום אחד – המייצג אומדן של חמש שנות רווח – כך היו פועלים (ועוד יצויין כי על פי הסכם המיזוג הראשון, הפריסה הייתה אמורה להיות על פני שמונה שנים ולא עשר).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

47. אין מקום לדעתי להסתמכות המשיב, בין השאר, על עמ"ה 353/91 הולצמן נ' פקיד שומה תל אביב 4 (ניתן ביום 14.11.1995) ועל ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 9.11.2015). בעניין הולצמן נפסק כי לעובד הפורש לא היה כל קניין במידע העסקי הסודי השייך למעסיקתו. על כן התחייבות העובד שלא לנצל את המידע האמור לא יכלה להניב רווח הון ממכירת נכס שבבעלות העובד. לא כך כמובן במקרה דנן בו הזכויות בשותפות היו קניינו המובהק של המערער. בעניין שני נקבע כממצא עובדתי כי התשלום שנדון שם היה בבחינת בונוס עבור הצלחת הנישום במאמציו הפעילים להארכת זיכיון מסחרי מסויים ולא היה ספק כי מדובר בהכנסה פירותית. אין דמיון בין נסיבות אלו לבין עובדות המקרה לפניי.

48. יש להקשות ולציין כי התשלום השנתי במקרה הנוכחי מחושב על בסיס הרווח הנקי של הפירמה באותה שנה. לעובדה זו השלכות מספר:

ראשית, הסכום השנתי עשוי להשתנות מדי שנה בשנה (כפי שהיה בפועל), בהתאם לרווחיות הפירמה, המושפעת כמובן הן מצד ההכנסות והן מצד ההוצאות.

שנית, וכפועל יוצא מכך, סך כל התשלומים העשויים להתקבל על פני עשר השנים לאחר הפרישה איננו ניתן לצפייה בעת הפרישה.

שלישית, קביעת גובה התשלום השנתי על בסיס הרווח ולא על כל בסיס אחר משאירה את השותף הפורש, מן ההיבט הזה, בעמדה זהה לזו בה עמד לפני הפרישה, כלומר הוא ממשיך לקבל את חלקו היחסי ברווחי הפירמה (או ליתר דיוק, מחצית מחלקו), למרות שחדל לטרוח בעשייה המקצועית. זאת בניגוד, למשל, לתשלום המבוסס על הפדיון ברוטו (ההכנסה) של הפירמה או על הערכת שווי ישירה של זכויות השותפות. לטעמו של המשיב שיטה זו של ביסוס הסכום השנתי על הרווח הנקי השוטף והמשתנה משמעותה "עסקים כרגיל" (תרתי משמע) כך שהכנסת השותף הפורש הינה פירותית במהותה.

49. אין בהכרח סתירה בין הגדרת אירוע כמכירת נכס הון לבין קביעת התמורה המשתלמת בגין הנכס על בסיס הרווח העתידי הצפוי להיות מופק ממנו בידי הרוכש (והשוו הוראות סעיף 2(8) לפקודת השותפויות בדבר קבלת "תשלום התלוי ברווחי עסק או המשתנה לפיהם"). אכן, לעתים קרובות שווי נכס הון נגזר מן הערך המהוון של תזרים ההכנסות נטו שהוא עשוי להצמיח. מן המפורסמות כי שווין של זכויות בתאגידים מוערך לעתים על סמך "מכפיל רווח", מכפיל שעשוי להשתנות מעסק לעסק ומענף לענף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

50. אמנם כאשר תמורת נכס משולמת **בבת אחת** בעת מכירתו, קיים צורך לאמוד את תזרים הרווחים העתידי ולקבוע סכום אחד אשר ישתלם בהווה, אולם אין פסול בפריסת התמורה על פני תקופה כך שניתן יהיה להביא בחשבון את **נתוני הרווח בפועל** מדי תקופה וזאת מבלי להסתמך על אומדן מראש ופעולת היוון למועד המכירה המקורי. יש להודות כי **מראיתה** של שיטה הפורסת את התמורה כאמור קרובה לקבלת הכנסה פירותית (בשל חוסר קביעות הסכומים) אך **במהותה** השיטה עשויה להישאר ב"מגרש ההוני" אם מסקנה זו מתיישבת עם שאר נסיבות המקרה.

51. בהקשר זה ייאמר, אמנם בזהירות ובהסתייגות, כי הרי לא הובאה כל חוות דעת של מומחה להוכחת העניין, כי "מכפיל" של חמש שנות רווח (הפרוס על פני עשר שנים) נראה כמצוי בגבולות הסביר ואיננו סותר את טיעונו (החלופי) של המערער כי התשלומים התקבלו כתמורה בגין העברת זכויות בשותפות.

52. לדעתי העובדה כי קיימת זכאות לתשלום סכום בגין פרישה **גם** במקרים של "פרישה בגיל זקנה" או "פרישה עקב פטירה" אין בה כדי להחליש את המסקנה לפיה אופי התשלום הוא הוני. הרי לפי סעיף 16.1 להסכם שותף שהגיע לגיל 65 שנים "**ייחשב כפורש מרצון... [ו]פרוש... ויחדל להיות חבר [בשותפות]**". יש להדגיש כי עצם קביעת "גיל הזקנה" בהסכם השותפות הוא **עניין חוזי בלבד**, ואילולא הסכמת השותפים בינם לבין עצמם בנושא זה כל שותף היה זכאי להמשיך להיות שותף ולקבל חלק מרווחי הפירמה ללא הגבלת זמן.

מכיוון שכך, אין מקום לגרוס כי לשותפים הנותרים אין סיבה או תמריץ לשלם תשלום נוסף לשותף אשר הגיע ל"גיל הזקנה" כי ממילא עליו לצאת מהשותפות. כאמור, חובת הפרישה בגיל זה היא פרי הסדר חוזי בין השותפים, כאשר התמריץ לשותף להסכים **מלכתחילה** להסדר כאמור הוא הציפייה כי זכויותיו בשותפות ייפדו תמורת סכום כסף ממשי. הזכות להיות שותף מופקעת בהגיעו של השותף לגיל הפרישה מכוח ההסכמה ההדדית כאמור ופעולה זו יכולה להיחשב "מכירה" לעניין חלק ה' לפקודה והתשלומים המתקבלים בעקבות זאת יכולים להיחשב "תמורה" בגין זכות השותפות הניטלת מן השותף באותה עת. ובבחינת קל וחומר, במקרה הנדון, המערער לא הגיע ל"גיל זקנה" בעת פרישתו (ואף לא התקבלה בידי השותפות החלטה להדיחו) כך שעזיבתו הייתה מרצון כאשר **ויתורו** על זכויותיו בשותפות נעשה תמורת התשלומים השנתיים. "ויתור" כאמור על המעמד כשותף נופל לדלת אמות הגדרת המונח "מכירה" שבחלק ה' לפקודה.

53. באשר לשותף נפטר, סעיף 17.1 להסכם מבהיר כי "**בפטירתו של שותף... לא יהיו יורשיו זכאים להצטרף [לשותפות]**", וחלף זה זכאי העזבון לזכויות הכספיות המוסדרות בסעיף 15 הנ"ל והניתנות לשותף הפורש מרצון. דהיינו גם בהקשר זה הסדר התשלומים השנתיים מהווה מעין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

פדיון סופי של זכויות שותפות קיימות. אגב כך יצויין כי על פי הוראות פקודת השותפויות, ובאין הסכם אחר בין השותפים, אזי במות שותף "תפורק השותפות לגבי כל השותפים" (סעיף 42) ויחולו הזכויות והחובות המנויות בפרק ה' לפקודת השותפויות ("פירוק שותפות ותוצאותיו"). כאשר השותפות ממשיכה להתקיים חרף מותו או יציאתו של שותף אחד הרי לעזבון השותף הנפטר או לשותף היוצא זכויות ממוניות כלפי השותפות: לקבל רווחים או ריבית בגין חלקו של השותף בנכסי השותפות (סעיף 54(א) לפקודת השותפויות), או לקבל תמורה בעד קניית "טובת ההנאה" של השותף המת או היוצא (סעיף 54(ב)).

54. יש להודות כי קיים קושי מסויים גם בגישה ההונית: הרי לכאורה שווי זכות בשותפות בעת מכירתה איננו אמור להיות מושפע ממידת הוותק של השותף המוכר.

כאמור, לגבי שותפים בעלי ותק בין עשר לבין עשרים שנים אכן קיים מדרג בהיקף המנה המתקבלת ביחס לאורך השירות כשותף. שקלתי עניין זה (שלא הודגש על ידי המשיב) אך לא מצאתי בו סיבה לסטות מן התפיסה הבסיסית ששותף שמוותר על זכויותיו בשותפות (או שזכויותיו בשותפות נפדות על ידי השותפות) מוכר נכס הון והינו חייב במס בהתאם לכך.

55. לפני סיום פרק זה מן הראוי להתייחס לשני פסקי דין אשר ניתנו בעבר בנושא פרישת שותף.

בעניין **בבלי הנ"ל**, עסק בית משפט זה בשאלת התרתן של הוצאות בהן עמדה שותפות רואי חשבון בגין תשלומים אשר שולמו לשותף לשעבר. נקבע כממצא עובדתי שם כי מקבל התשלומים, אשר עזב את הפירמה, היה מעין "שותף שכיר" וכי לא היו לו זכויות בנכסי השותפות. נסיבות פיטוריו של השותף השכיר הובילו לקיום הליך בורות בינו לבין הפירמה. הבוררת קבעה כי השותף השכיר, אשר פוטר בטרם הגיע לגיל הפרישה, זכאי לקבל כפיצוי את "**מלוא השכר שהיה מקבל מ[ה]שותפות אילו עבד עד גיל 65**". מכאן יישם בית המשפט המחוזי את העיקרון הידוע "דין הפיצוי כדין הפרצה" ומצא כי הסכומים ששולמו לשותף השכיר לאחר עזיבתו היו "**פיצוי בגין שלילת השכר והחלק ברווח של השותף הפורש ששניהם בתחום הפירותי הם**" (סעיף 17 לפסק דינה של כבוד השופטת אופיר-תום). כתוצאה מכך, הותרו ההוצאות בניכוי בידי השותפות המשלמת.

56. ודוק: פקיד השומה בעניין **בבלי** ניסה לשכנע את בית המשפט כי התשלומים שולמו עבור רכישת זכויותיו של השותף הפורש, דהיינו התשלומים הם בעלי אופי ההוני. בית המשפט **לא** שלל אפשרות זו במישור העקרוני, אלא קבע **על פי העובדות** כי עמדה זו לא הייתה אפשרית באותו מקרה מסויים כי השותף השכיר היה למעשה נטול זכויות:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

"ההגיון לפיו רואים בפרישת שותף מן השותפות, אקט של 'החזרת זכויות למאגר השותפות', טוב הוא לעצמו. ... אך האם ניתן לקבוע שכך התרחשו הדברים במציאות... לא מצאתי בחומר הראיות שהוגש לי בתיק, כל עדות או ראיה המצביעות על כוונת השותף הפורש למכור זכויותיו לשותפות, ככל שהיו כאלה. ... לא היו כאמור בידי השותפים השכירים בשותפות זו, בכל מקרה, זכויות נכסיות כל שהן. משמע, גם אילו ביקש השותף הפורש למכור לשותפות זכויותיו, עם פרישתו, לא היה בידו לעשות כן. ... אשר לקביעת הפסק [של הבוררת], כבר הובהר כי אין עניינו כלל בהחזר זכויות, או במכירתן לשותפות, אלא בפיצוי על הפרת ההסכם, כמפורט לעיל. ...". (מתוך סעיפים 8, 9 ו-12 לפסק הדין; קו ההדגשה איננו מופיע במקור).

57. מקרה בבלי שונה אפוא מעניינו בשני היבטים חשובים לפחות (מעבר לכך כי במקרה הנדון לפנינו אין עניין של הפרת הסכם ותשלום פיצוי בגינו): ראשון, לפורש שם כלל לא היה מעמד מלא של שותף אלא מעמד המערב אפיונים של עובד שכיר ולא היו לו זכויות כלשהן בנכסי הפירמה; שני, הפיצוי שנפסק על ידי הבוררת בא לשפות את הפורש בשל "שנים אבודות" של השתכרות, בין מועד פיטוריו לבין מועד הגיעו לגיל הפרישה. לעומת זאת במקרה דנן המערער היה כמובן שותף מלא בפירמה ובעל זכות לחלק יחסי בנכסי הפירמה (וכן אחראי לחלק יחסי מהתחייבויותיה). יתרה מזו לא הוכחה כל זיקה בין התשלומים שקיבל המערער לבין משך הזמן שנותר בין מועד פרישתו בשנת 2003 למעמד הגיעו לגיל הפרישה המוסכם בהסכם (גיל 65, דהיינו שנת 2017 במקרה של המערער). הוא היה זכאי לאותם תשלומים בין אם היה פורש לפני 2003 (כל עוד היו לו 20 שנות ותק כשותף) ובין אם היה פורש בשנת 2016 בגין 64.

על כן, בעניינו אין "פרצה" בדמות תגמול שנשלל מן המערער, אלא ויתור מדעת על העץ – מכלול זכויותיו כשותף בפירמה – אשר בעבר הניב למערער פירות כנישום עצמאי.

58. פסק הדין השני הראוי להתייחסות ולו בקיצור הוא עמ"ה 47/09 דוויק מיכל – זהבה נ' פקיד שומה ירושלים 3 (ניתן ביום 31.7.2012). שם, להבדיל, נפטר שותף בפירמה שעסקה במתן ייעוץ כלכלי. לפני מותו, השותף הגיע להסכם פרישה עם השותפות לפיו הוא יקבל סכום מסויים בפריסה חודשית על פני תקופה של שנה. השותף נפטר בטרם יושם ההסדר במלואו. בין אלמנתו של השותף לבין פקיד השומה נתגלעה מחלוקת באשר לתחולתם בנסיבות העניין של סעיפים 3(ו) ו-125א לפקודה (העוסקים, בין השאר, במיסוי הכנסה המתקבלת לאחר פטירתו של נישום שדיווח על בסיס מזומן) והיקף הפטור המגיע לפי סעיף 9(5) לפקודה (שחל על הכנסה מיגיעתו האישית של נישום נכה). אמנם הדיון כולו התנהל במישור הפירותי בהתאם לעמדות שני הצדדים אך שם הובהר היטב כי הסכום שהשותף (ואלמנתו במקומו) היה זכאי לקבל נקבע בגין

<https://www.prisha.co.il/>



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

התחשבנויות מן העבר "על הרבה שנים אחורה" – וכי השותפות הסכימה לשלם "על אחורה".
ההשוואה למקרה של דוויק מבליטה את העובדה כי במקרה דנן לא הוכח כי התשלומים שנתקבלו
על ידי המערער באו להשלים חסר בהכנסתו מן העבר ודומה, כאמור, כי לפני פרישתו המערער
קיבל מדי שנה בשנה את מלוא חלקו ברווחי הפירמה (וככל שהיה רכיב של "התחשבנות בגין
העבר" הרי נושא זה הוסדר בסעיף 15.9(3)(ב) ו-(ג) להסכם וזאת בנפרד ובנוסף ל"מנה" לה הוא
היה זכאי לפי סעיפים 15.6 ו-15.9(3) רישא להסכם).

59. מכל הטעמים אשר פורטו לעיל הגעתי למסקנה כי בהתאם להסדר שנקבע בהסכם המיזוג השני,
התשלומים השנתיים שקיבל המערער דנן אינם נושאים אופי פירותי. אני שב ומדגיש כי מסקנה זו
מושתתת על נסיבות מקרה זה, על מכלול פרטיו.

ו. האם התשלומים התקבלו כתוצאה ממכירת מוניטין?

60. טענתו העיקרית של המערער נסבה כאמור על עניין המוניטין, כאשר לגרסתו הוא היה בעל
מוניטין מקצועי רב ובעת פרישתו מן השותפות הוא מכר מוניטין זה לפירמה בתמורה לתשלומים
השנתיים מושא הדיון. אם טענה זו תתקבל, המערער יהיה זכאי לשיעור מס מוטב בהתאם
להוראות סעיף 91(ב1)(1) רישא לפקודת מס הכנסה וזאת כתוצאה מאי החלתו של החישוב
הלינארי החל באופן כללי לגבי מכירת נכסי הון אשר נרכשו לפני שנת המס 2003.

61. לאור התוצאות אליהן הגעתי, כפי שיפורט בהמשך, אין טעם להרחיב כאן בשאלת משמעות
המונח "מוניטין" בפקודת מס הכנסה או בתכלית הקלות המיסוי הניתנות בקשר למוניטין.

62. אקדים ואומר כי אינני יכול לקבל את טענת המערער בסוגייה זו.

אחלק את הדיון בסוגייה לשלוש שאלות: (א) האם הצליח המערער להוכיח כי היה לו מוניטין?
(ב) האם הוכיח המערער כי הוא מכר את המוניטין לשותפיו הנוותרים בפירמה בעת פרישתו? (ג)
האם אפשר לומר כי התשלומים השנתיים שולמו למערער, במלואם או במקצתם, עבור מכירת
מוניטין (שאלה הקשורה כמובן לשאלות הקודמות)?

הוכחת קיום מוניטין

63. בשל מסקנתי בקשר לשאלה השלישית הנ"ל, אין למעשה צורך להגיע להכרעה חד משמעית
בשאלה הראשונה; עם זאת אדון גם בה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

64. על מנת להראות כי היה לו מוניטין מקצועי בר מכירה, מצביע המערער, בין השאר, על הדברים הבאים:

- א. הניסיון והידע הרבים והייחודיים שהוא צבר בתחום פעילותו המקצועית, דהיינו ייעוץ עסקי, כלכלי וחשבונאי, בייחוד בכל הנוגע להנפקות, מיזוגים ורכישות.
- ב. חוג הלקוחות הגדול והאיכותי שהוא צבר בעודו שותף מייסד בפרידמן ושות'.
- ג. נאמנות הלקוחות שלו והטיפול האישי שהוא העניק להם.
- ד. החשיבות שייחסה השותפות בריטמן לצירוף המערער לשורותיה בעת המיזוג הראשון – וזאת עוד בטרם השלמתו הרשמית של המיזוג – וזאת כדי לשפר את מצב חטיבת הייעוץ בבריטמן, אשר לטענת המערער היה בכי רע.
- ה. הצלחתו במסגרת בריטמן אלמגור להציע את חטיבת הייעוץ קדימה, להגדיל את חוג הלקוחות, את היקף הכנסותיה ואת מצבת כוח האדם בה.
- ו. העובדה כי רבים מלקוחות הייעוץ שלו לא היו לקוחות ביקורת קבועים של הפירמות אלא באו אליו במיוחד לקבל את שירותיו.
- ז. הישארות לקוחות הייעוץ אצל בריטמן אלמגור גם לאחר פרישתו של המערער.
- ח. מעמדו כדירקטור בחברות שונות וכפעיל בכיר בלשכת רואי החשבון.

65. נביא לקט קצר מדבריו של המערער בנושאים אלה:

"אני יועץ רב תחומי התמחתי בשוק ההון, באסטרטגיה בתוכניות עסקיות והערכות שווי במיזוגים ורכישות.

...עשיתי בחיים שלי מעל 150 הנפקות. הנפקות אתה יכול לעשות פעם אחת כרואה חשבון ופעם אחת אתה מוביל הנפקות ופעם אחת בדיקת נאותות. כשבא אלי מישהו להנפקה בדרך כלל בא אלי על מנת שאראה את כל הספקטרום אני יכול להגיד לו מה. כשמישהו היה בא אלי לייעוץ הוא היה יכול לקבל תמונה כללית על ההנפקה שלו או על האפשרות להנפקה שלו מזויות שונות.

...זה ההבדל בין יועץ רב תחומי ליועץ בתחום אחד.

...דוגמא נוספת תחום מיזוגים ורכישות – בא לקוח אומר אני מחפש איזה חברה בתחום שלי, היועץ יגיד אני מכיר חברה אחת. היועץ לא יכול להגיד מה שוויה באיזה מצב אסטרטגי נמצאת. מה המיצוב שלה. לכן אם היו באים אלי הלקוחות ולכן באו, הם באו לסוג של ייעוץ רב תחומי ...". (פ-2, עמוד 10, שורות 1 עד 15).

בעניין חוג לקוחותיו העיד המערער:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

"הלקוחות התחלקו לשניים. רובם הגדול היו לקוחות ייעוץ בלבד חלקם כן היו לקוחות ביקורת. הרוב הגדול לא היו לקוחות ביקורת. הלקוחות שעבדתי איתם בלאומי ושות' כל החתמים החברה המרכזית מוריץ טוכלר בנק כללי בנק מזרחי דיסקונט חיתום כל קבוצת מאיר עזרא כל הנפקותיו אני עשיתי. עלית כל זה בתקופת פרידמן שפירא. משרדי ממשלה שונים משרד התקשורת, התחבורה, בזק בינלאומי. אני יכול להצביע שבזק בינלאומי הגיע אלי בגלל בזק.
ש: יש עוד?

ת: היו הרבה. הייתי עסוק מהבוקר עד הערב. " (פ-2, עמוד 12, שורות 12 עד 20).

"העובדה שהלקוחות המשיכו איתי וכל הזמן היו לי הרבה יותר לקוחות. הכוונה המשיכו לעבוד איתי... רוב הלקוחות שלי זה לקוחות חוזרים..." (פ-2, עמוד 12, שורה 32 עד עמוד 13, שורה 3).

66. מר עודד שורר, שהיה אחראי על מיזוגים ורכישות בבנק ההשקעות של בנק לאומי ועבד עם המערער במספר עסקאות גדולות, העיד מטעם המערער:

"[המערער] היה מוכר בשוק ההון ובשוק העיסקי כאדם שיודע לקשור עסקאות בין חברות. לנהל הנפקות וגיוסי הון. כשהכרתי אותו היה יו"ר וועדת הכספים של בזק. היה לו מוניטין של איש מקצוע שיודע לסגור עסקאות. יש מושג כזה בשוק ההון אומרים שיש אנשי מקצוע שיודעים לסגור עסקאות ויש שיודעים להרוס. היה לו שם טוב מאוד בקרב גופים." (פ-1, עמוד 16, שורות 15 עד 18).

67. נציין כי בסעיף 40 לסיכומי המערער מופיעה רשימה של עשרה לקוחות מובילים של המערער (שרובם הזכרו בעדותו הנ"ל) ואילו במע/20 מופיעים כעשרים וחמישה שמות שונים של לקוחות אשר לפי הנטען המערער הביא עמו לשותפות הממוזגת.

המערער העיד כי בתקופת המיזוג עם בריטמן היו בשלבי ביצוע עבודות עבור "בין חמישה לעשרה" לקוחות (פ-2, עמוד 16, שורות 27 עד 30).

68. בסוגיית המוניטין של בעל מקצוע חופשי נפסק בע"א 7493/98 שלמה שרון נ' פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה (ניתן ביום 15.12.2003):

"כאשר נמכר עסק, נמכרים, ברגיל, גם מקצת מאותם יתרונות היוצרים את המוניטין של העסק ובהם, מיקומו של העסק, שמו וכלים המאפשרים גישה ללקוחותיו, לצורך
<https://www.prisha.co.il/>



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

שימור זיקתם לעסק. קושי במכירת המוניטין עלול להיווצר מקום בו הגורם המרכזי, שהשפיע על החלטתם של הלקוחות לשוב למקום העסק היה תכונותיו האישיות של בעל העסק. השאלה המתעוררת באותם מקרים היא, האם ניתן להעביר או למכור, לפלוני (אדם או עסק) את אותם מוניטין שאינם גלומים בעסק, כי אם בתכונותיו האישיות של בעל העסק. סבורני, כי ראוי להשיב לשאלה זו בחיוב.

אכן, לעתים, שביעות רצונם של הלקוחות, ובעקבות זאת נטייתם לשוב לבית העסק, היא פועל יוצא של היחס האישי (personal interaction) שמעניק להם בעל העסק. מצב דברים שכזה מצוי, לרוב, אצל בעלי משלח-יד מסויימים המקיימים יחסי אמון מיוחדים עם לקוחותיהם, כגון עורכי-דין, רואי חשבון ורופאים. ברי, כי עצם היחס האישי אינו ניתן להעברה לאחר המחליט לרכוש את העסק. לא כן פרוטיו של היחס הזה. היחס האישי שמעניק בעל העסק קשור לתכונותיו האישיות, וממילא הן אינן ניתנות להעברה. הן ילכו עם בעל העסק באשר ילך ויעמדו לו בעתיד... ואולם, מכך אין בהכרח כדי לגזור את המסקנה האחרת, אותה מבקשות לגזור, בענייננו, רשויות המס, כאילו אין בעל העסק יכול למכור את תיקי לקוחותיו, כמוניטין, בשל שהם מגלמים את הקשר האישי שלו עם הלקוחות.

...מי שרוכש את תיקי הלקוחות, רוכש לעצמו את הזכות להציג עצמו בפני הלקוחות; הוא רוכש את ההזדמנות לזכות בנאמנותם. לעיתים הוא רוכש גם את הזכות להציג עצמו כ'יורשו' וממשיכו של בעל העסק המוכר... יתרונות אלה כולם, אף שהם פרי יחסו האישי של המוכר ללקוחותיו, הם בבחינת מוניטין שווי כסף המועברים לרוכש תיקי הלקוחות." (סעיף 5 לפסק דינו של כבוד השופט ריבלין).

וכן נפסק בע"א 5118/13 משה בנימין נסים נ' פקיד שומה גוש דן (ניתן ביום 24.12.15) בעניין המוניטין (מתוך סעיפים 10 ו-11 לחוות דעת של כבוד השופטת ברון):

"... במרוצת השנים צבר המערער מוניטין לרוב, ושמו הטוב הולך לפניו. אלא שכפי שהוברר, עצם הוכחת קיומם של מוניטין בידי המערער לא די בו. שומה היה על המערער להראות כי מדובר במוניטין עסקיים הניתנים להעברה – ובעניין זה הוא כשל, ולא הניח תשתית עובדתית או ראייתית התומכת בעמדתו. בדין קבע בית משפט קמא כי למערער מוניטין אישיים שאינם ניתנים להעברה – ואין מקום להתערב בתוצאתו של פסק הדין.

...

מסקנתו של בית משפט קמא נטועה היטב בעדויות שנשמעו מפי לקוחות של השותפות – לקוחות שהעידו מטעם המערער – שציינו כולם, פה אחד, כי מה שהוביל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

אותם לשוב ולפקוד את השותפות – הוא המערער עצמו. בית המשפט הסיק מן הדברים שנאמרו, כי יכולת משיכת הלקוחות (קיימים ופוטנציאליים) גלומה באופיו, מהותו ותכונותיו האישיות של המערער – ועל כן מדובר במוניטין אישיים ואלה אינם ניתנים להעברה.

69. יש לבחון אפוא את המקרה הנוכחי לאור ההבחנה האמורה בין התכונות האישיות של האיש הטבועות בו, באישיותו ובזהותו – דברים שאינם ניתנים לניתוק ולהעברה לידי הזולת – לבין תוצרי הפעלת התכונות האמורות בעבר, שהם דברים בעלי זכות קיום עצמאית וניתנים להעברה לזולת לשם הפקת תועלת מהם שלא על ידי יוצרם המקורי.

70. המשיב סבור כי המערער לא השכיל להרים את הנטל המוטל עליו כדי להוכיח קיומו של מוניטין במובן הנ"ל. בפרט, שב ומציין המשיב כי המערער לא הביא עדים חיוניים להוכחת טענתו אלא הסתפק בהעדתם של לקוח אחד מן העבר (מר עודד שורר) ושל רואה החשבון שלו מר אריאל רוטמן (אשר עבד עמו בעבר במסגרת פרידמן ושות'). לטעם המשיב, על המערער היה להביא לעדות לקוחות נוספים שיכלו לתאר את יתרונותיו המקצועיים ולהסביר מדוע בחרו להמשיך לקבל שירותי ייעוץ אצל בריטמן אלמגור גם לאחר פרישת המערער. כמו כן היה מקום להעיד שותפים בבריטמן אלמגור שיכלו לאשר כי כך אכן ראתה הפירמה את מעמדו ותרומתו של המערער.

71. אין ספק כי ככלל יש להוכיח את קיומו של מוניטין בראיות אובייקטיביות ולא רק באמצעות דבריו של הנישום עצמו. ואכן במקרה דנן היה מקום לצפות כי יובאו עדים נוספים, בייחוד מקרב חוג הלקוחות ואף מבין עמיתיו לשעבר של המערער בפירמה (וזאת חרף האווירה הטעונה אשר ככל הנראה ליוותה את פרישתו).

אף אם בדרך כלל בערעורי מס אין צורך ב"מצעד" עדים שתוכן עדותם זהה או דומה אחד לרעהו, דווקא במקרה כגון זה קיימת חשיבות לתמוך את דברי המערער עצמו בראיות אובייקטיביות ולאפשר לבית המשפט לעמוד על טיב המוניטין בכלל ועל הגורמים לנאמנות הלקוחות בפרט.

72. לצורך העניין, מוכן אני לקבל כמוכחת את טענתו של המערער כי הוא היה מומחה בעל ידע וניסיון עשירים, ואף ייחודיים, בתחום הייעוץ העסקי כפי שתואר על ידיו. כמו כן, אני מוכן לקבל כמוכחת כי הוא צבר חוג לקוחות ממשי ואיכותי וכי חלק מן הלקוחות פקדו את הפירמות בהן פעל המערער רק לצורך קבלת ייעוץ עסקי ממנו ומצוותו, ולא לשם קבלת שירותים אחרים כגון ביקורת או ייעוץ מס. אני מוכן אף להניח כי המוניטין העסקי לו טוען המערער היה שלו ולא היה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

נכס שותפות השייך לשותפות פרידמן ושות' כולה (והשוו סעיף 31(א) לפקודת השותפויות וכן הפסיקה הדנה בייחוס מוניטין לשותפי שותפות לעומת ייחוסו לשותפות עצמה (ע"א 1746/11 אבי גרא, עו"ד (רו"ח) נ' ד"ר יהושע רוזנצוויג, ניתן ביום 14.6.2012; ע"א 1228/11 ד"ר אמנון רפאל עו"ד נ' אשר רבינוביץ עו"ד, ניתן ביום 14.6.2012).

73. אולם קשה יותר לומר כי המערער הוכיח כדבעי את היקף "הנדוניה" שהוא הביא איתו למיזוגים והשאיר אחריו בבריטמן אלמגור לאחר פרישתו.

המידע שנמסר במהלך המשפט בעניין זה היה חלקי בלבד ופרט לשמות לדוגמה של לקוחות והנתונים הכלולים במע/20 ובמע/28 (מסמכים שהוכנו ביוזמת המערער כדי להראות את היקף ההכנסות מלקוחותיו) לא הוצג בפני בית המשפט ניתוח כלכלי או עסקי ממצה של השפעת פועלו ונוכחותו של המערער בפירמה. עייתי במכלול המוצגים שהגיש המערער בנושא (ובפרט במע/17, מע/18, מע/22, מע/23, מע/24, מע/25, מע/29) ודומה כי קשה לדלות מהם תמונה מובהקת לפיה חטיבת הייעוץ בשותפות הממוזגת נשענה בעיקר על חוג הלקוחות ההיסטורי של המערער.

לא הוצגה בפני בית המשפט טבלה מסודרת של לקוחות המערער אשר עברו בעקבותיו, ולא מצאתי תמיכה אובייקטיבית של ממש להערכתו של המערער כי הלקוחות שהוא הביא עמו לקבוצת הייעוץ בשותפות הממוזגת "יצרו לפחות 50% מהכנסות" הקבוצה (סעיף 76 לסיכומי המערער) ולכאורה הנתונים שהוא עצמו מזכיר אינם מאששים הערכה זו (פ-2, עמוד 18, שורה 31 עד עמוד 19, שורה 5).

74. מכל מקום, ספק בעיני אם מוצדק לזקוף לזכות המוניטין המקצועי של המערער את כל ההישגים של חטיבת הייעוץ העסקי של בריטמן אלמגור בשנים 1998-2003. בנוסף למערער, פעלו שם עשרות עובדים נוספים (ואף יותר) כך שהמאמץ היה קבוצתי וגם אם המערער ניצח על העשייה, הוא לא פעל לבד. יתרה מזאת, עם המיזוג בין פרידמן ושות' ובריטמן, מן הסתם הועמדו לרשות המערער תשתיות עסקיות שלא היו קיימות בפרידמן ושות' (לרבות השתייכות בריטמן לרשת רואי החשבון הבינלאומי Deloitte Touche Tohmatsu), וגם אם החטיבה העסקית של בריטמן לפני המיזוג לא רשמה הצלחות (כטענת המערער), אין לשלול את האפשרות כי חלק מההצלחה שהושגה לאחר המיזוג (לפי הטענה) נבע בכל זאת מיתרונות שהיו לבריטמן ואשר נוצלו לטובה על מנת לפתח את תחום הייעוץ העסקי בניצוחו של המערער (אוסף כי אינני מוצא במע/17 תמיכה כה חד משמעית, כפי שמוצא המערער, למצבה של חטיבת הייעוץ בבריטמן לפני המיזוגים. ניתן להבין ממסמך זה כי תפנית מסויימת בביצועי החטיבה החלה לפני המיזוג עם פרידמן ושות' וללא קשר אליו, ואילו לגבי הצטרפותו של המערער נאמר כי היא "צריכה לתרום תנופה").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

נוסיף כי מנהל עסקים מיומן, המגוייס לפירמה או לחטיבה כושלת, עשוי לחולל בה מהפך בביצועים ובתוצאות, לאו דווקא בזכות המוניטין שלו (במובן המקובל בדיני המס) אלא בזכות כישוריו כמנהל וכמנהיג.

75. "תוצרי המוניטין" ("המוניטין העסקי") יכולים לבוא לידי ביטוי בדברים כגון ערכו של עסק חי, מנגנון עסקי מפותח ויציב לרבות צוות עובדים מגובש ומנוסה, ושם עסק מוכר ומוערך בשוק, וכל זאת מעבר ל"תיקי הלקוחות". לא שוכנעתי כי דברים כגון אלה נוצרו במסגרת בריטמן אלמגור **בזכות המוניטין של המערער**. מנגנון עסקי כללי וערך כעסק חי היו קיימים ממילא לפני הגעתו של המערער. מנגנון חטיבתי ליעוץ עסקי התפתח ככל הנראה תחת הנהגתו לאחר המיזוג, אך זה היה חלק מתפקידו כשותף בכיר וכאחראי לתחום, לפעול לשם כך לטובת הפירמה כולה ואין המערער יכול "לנכס" את הדבר לעצמו. ובאשר לשם, הרי שם הפירמה לא שונה כדי לכלול את שמו של המערער ולא הובאה ראייה לכך כי חטיבת היעוץ נקראה על שמו בקרב הלקוחות. מתבקשת אם כן המסקנה כי "תוצר המוניטין" העיקרי, אם לא היחיד, הוא רשימת הלקוחות, אשר היקפה המדויק לא הובהר (והמערער עצמו אף העיד כי לא הייתה בידיו רשימה מסודרת שניתן להמציאה (פ-2, עמוד 47, שורות 22 עד 31)).

אין לזלזל בתוצר זה כמובן, שחשיבותו הכלכלית עשויה להיות רבה, ומשום כך אני מוכן **להניח** כי למערער אכן היה מוניטין מקצועי וכי מוניטין זה קיבל ביטוי בצבר הלקוחות שהמערער הביא עמו ואף הרחיב.

האם מכר המערער את המוניטין שלו ואם כן, אימתי?

76. המערער טוען כי המוניטין שלו נמכר בעת פרישתו בחודש יוני 2003, בזמן שהותיר בבריטמן אלמגור את חוג לקוחותיו.

77. לאור התוצאה אליה הגעתי בעניין מהות התמורה ששולמה למערער בפועל, אינני נדרש להכריע האם צודק המערער באופן כללי בטיעונו כי הוא מכר את המוניטין שלו. אולם, גם אם אסכים עם המערער כי אכן התרחש מכר מוניטין, לטעמי מכר זה יכול היה לקרות בשנת 1998 ולא בשנת 2003. הרי על פי טענתו של המערער הוא צבר את המוניטין המקצועי שלו במשך שנים רבות של פעילות במסגרת פרידמן ושות' בה הוא היה שותף מייסד. אפשר היה לגרוס (כפי שצויין בסעיף 72 לעיל) כי **מלכתחילה** המוניטין שנצמח, ככל שנצמח, היה של פרידמן ושות' ולא של המערער עצמו באופן אישי. אולם אף אם נמשיך להניח כי למערער היה מוניטין מקצועי בזכות עצמו, הרי בעת המיזוג הראשון עם בריטמן בפברואר 1998 מוניטין זה אמור היה "להתנתק" מהמערער ולהיטמע בפירמה המורחבת. אמנם מבחינה משפטית השותפות פרידמן ושות' המשככה להתקיים לאחר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

המיזוג הראשון ואף לאחר המיזוג השני. אולם מבחינה כלכלית ופונקציונלית, "מיזוג" תוצרי המוניטין של המערער עם התשתית הקיימת של חטיבת הייעוץ בשותפות בריטמן אירע כבר בשנת 1998. כאמור, בהסכם המיזוג הראשון נקבעה חלוקה מדויקת בבעלות השותפות החדשה בין בריטמן ושות' מצד אחד לבין פרידמן ושות' מצד שני. עלינו להניח, ובייחוד לאור הסבריו של המערער על אודות הצלחת תחום הייעוץ העסקי במסגרת פרידמן ושות', כי ערך מחלקת הייעוץ העסקי של פרידמן ושות' נלקח בחשבון **בקביעת חלוקת האחוזים** בין בריטמן לבין פרידמן. דהיינו ערך כלכלי זה (אף אם נאמר כי הוא היה שייך למערער באופן אישי ולא לפרידמן ושות' ככלל) כבר "הוצף" ומומש במסגרת המיזוג הראשון **והשתקף כאמור בחלוקת הבעלות** בין הצדדים למיזוג. אין זה סביר לקבוע כי המערער יכול היה "לשמור בצד" את תוצרי המוניטין שלו חרף המיזוג עם בריטמן, על כל המשתמע מכך, ולמוכרם רק בעת פרישתו מהפירמה הממוזגת כחמש שנים לאחר מכן. עם המיזוגים בשנת 1998 לקוחות תחום הייעוץ העסקי של פרידמן ושות' הפכו להיות לקוחות בריטמן בר-לבב פרידמן ובהמשך, לקוחות של בריטמן אלמגור.

78. דהיינו אף אם נניח כי למערער היה המוניטין ואף אם נניח עוד כי הוא מכר אותו, קיים ספק אם מכר זה התרחש במקביל לפרישתו של מערער מהשותפות הממוזגת בשנת 2003, ולא קודם לכן, ואזי אם האירוע היה קודם לכן, מתעורר ספק אם התשלומים השנתיים להם היה זכאי המערער בעקבות פרישתו אכן קשורים למוניטין שלו. תהיה זו מובילה אותנו לסוגייה השלישית.

האם התשלומים השנתיים מהווים תמורה בגין מכירת מוניטין?

79. לדעתי, סוגיית המוניטין בערעור הנוכחי מוכרעת לחובת המערער בראש ובראשונה מפני שהוא לא עמד בנטל להוכיח כי התשלומים השנתיים שהוא קיבל היו קשורים בכלל למוניטין שהיה לו (לטענתו).

80. הסדר הזכויות הכספיות של שותף שפרש תואר בסעיפים 17 עד 26 לעיל.

למערער לא היה הסדר אישי פרטני, נוסף או נפרד. והנה הוראות ההסדר (ובעיקר סעיפים 15, 16, 17, 18 ו-28 להסכם המיזוג) **כלל אינן מזכירות תשלום בגין מוניטין**.

81. המערער טען והעיד כי כבר בעת המיזוג הראשון הייתה הבנה בינו לבין רו"ח יגאל בריטמן ז"ל כי בעת פרישתו המערער יקבל תמורה עבור המוניטין שלו (ובייחוד עבור חוג הלקוחות שהוא הביא והרחיב):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

"אז אמרתי שאני לא מוכן לקחת שום צ'אנס אם נושא המוניטין לא נפתר בכל סוגיה. המוניטין שלי. יגאל באותו מעמד היה אסטרטג ממדרגה ראשונה, עשה הערכת מצב מה יותר חשוב לו ונתן לי הבטחה שקיים. במאמר מוסגר כשאנחנו עשינו את המיזוג עם יגאל ידענו שהולכים... למיזוג עם אלמגור. הוא ידע זאת. הוא הלך על תכנית מאוד גדולה שתעלה את משרדו חזק קדימה. עכשיו עמד בפני פרשת דרכים. הגעתי איתו להבנה שהוא יגרום לזה שבחווה שיחתם, החווה יאפשר לשותף שיש לו מוניטין להראות ולהציג בתור מוניטין הוא לא יגדיר בחווה מהו תשלום הפרישה אלא רק את הקטע הטכני. הראיה לזה הוא עמד בזה בהסכם בריטמן אלמגור ובהסכם בריטמן פרידמן." (פ-2, עמוד 15, שורות 13 עד 20).

82. לא זו אף זו, מעיד המערער כי נאמר לו כי נוסח הסכם המיזוג יאפשר לו בבוא העת לנקוט עמדה לצורכי מס כי התשלומים שהוא עתיד לקבל מהווים תמורה עבור המוניטין:

"... הסכם הפרישה גם של בריטמן עם פרידמן וגם אם תהיה עסקה עם אלמגור יהיה כזה שיאפשר לי להציג את התשלומים שקבלתי כמוניטין. זאת הייתה ההסכמה." (פ-2, עמוד 17, שורות 7 עד 9).

"פלדמן [שותף בבריטמן] הציג בפני את הראייה שלו בנושא המס הקשורה להסכם בריטמן הוא שכנע אותי שגם אם לא יכתבו מוניטין ויכתבו רק את דרך התשלום ולא מה התשלום לא תהיה לי בעיה." (פ-2, עמוד 24, שורות 21 עד 23).

...

יגאל לא רצה שיכתב מוניטין כי זו לא הוצאה מוכרת אצלו. ולא רצה להגיע לזה. לכן חיפש כל דרך שהיא כדי לעמוד בהבטחה." (פ-2, עמוד 29, שורות 25 - 26).

לנוכח ההבנות וההסברים, נוסח ההסכם כפי שנוסח ולא היה צורך להזכיר בו במפורש את עניין המוניטין – כך לדברי המערער.

83. עם כל הכבוד, אינני רואה כיצד ניתן להסיק כי התשלומים השנתיים שולמו בקשר למכירת מוניטין.

(א) כמוסבר, גובה התשלום השנתי המשתלם לשותף פורש פלוני נגזר משני משתנים בלבד: הוותק של השותף כשותף וחלקו היחסי ברווחי השותפות ערב פרישתו. לא הובאו בחשבון בהקשר זה נתונים נוספים כלשהם העשויים להעיד על קיום או אי קיום מוניטין מקצועי אצל אותו שותף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

(ב) כפועל יוצא מכך, שני שותפים בעלי אותו ותק ואותם אחוזים ברווחי הפירמה יקבלו אותו תשלום שנתי בעת פרישה, **ללא כל קשר** לשאלה האם אצל מי מהם, או שניהם, היה "מוניטין" כמשמעותו בדיני המס (אפשר בדוחק לטעון כי קיומו של מוניטין ישתקף ממילא בהיקף חלקו היחסי של השותף ברווחי הפירמה, אך במקרים רבים סברה זו לא תהיה מוצדקת, וההסבר לאחוזים של השותף בשותפות יהיה נעוץ בגורמים אחרים ולא בקיום "מוניטין" אצלו).

גישתו של המערער לפיה "אף אם התשלום לכל שותף הוא זהה עדיין יש לבחון התשלום המתקבל בהתאם למקבל התשלום והמהות..." (סעיף 136 לסיכומים) איננה מתקבלת על הדעת: התשלום הוא זהה כי הוא משתלם עבור אותו דבר – פדיון זכויותיו של השותף הפורש.

(ג) כפי ששב ומדגיש המשיב, אפילו במקרה של "פרישה בתנאים מיוחדים" בהתאם לסעיף 18.1 להסכם – כלומר, **הדחת שותף** על ידי שותפיו – השותף המודח זכאי **לאותם** תשלומים שנתיים המחושבים לפי אותה נוסחה בדיוק. אמנם ניתן להעלות על הדעת מקרה היפותטי בו שותף בעל מוניטין רב מודח על ידי עמיתיו בשל סיבות שאינן קשורות ליכולותיו המקצועיות, אך סביר יותר כי ההדחה תנבע דווקא מתפקוד מקצועי לקוי שאיננו מתיישב עם קיומו של מוניטין.

84. אינני יכול לקבל פרשנות להסכם המיזוג לפיה אותו תשלום פרישה ממש, המחושב באופן זהה אצל שני שותפים שונים, ייחשב **אצל האחד** כתמורה בגין מוניטין ואילו **אצל האחר** התשלום יסווג באופן אחר (למשל, כתמורה עבור מכירת זכות בשותפות). אין בכך כל הגיון והפירוש האמור איננו מעוגן כלל בהסכם או בשאר הראיות.

85. לצערנו רו"ח בריטמן אינו אתנו ואיננו יכול לשפוך אור על ההבנות, ככל שהיו, עם המערער בעת המיזוג או בעת הפרישה. אולם נותרו בחיים שותפים רבים נוספים בפירמה, לרבות שותפים ותיקים מבריטמן ושות', ויש לשער כי אחדים מהם לפחות הכירו ולו באופן כללי את נסיבות השילוב העסקי עם פרידמן ושות' (או בזמן אמת או בדיעבד) ויכלו לתרום לליבון הנושא. איש מהם לא זומן לעדות בערעור זה, ואף אם הדבר מובן במידה מסויימת בשל נסיבות פרישתו של המערער והאווירה ששררה אז, הדבר נזקף לחובתו.

ייתכן שרתיעתו (הנטענת) של רו"ח בריטמן לכנות את ההסדר הכספי עם המערער כמכירת מוניטין נבעה מהטיפול המיסוי שחל אז בצד רוכשי מוניטין, וזאת בטרם התקנתן של תקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג-2003 אשר העניקו לרוכש מוניטין הפחתה לצורכי מס. אולם הדבר לא הוכח כלל (לרבות העובדה כי בריטמן הכיר בקיום מוניטין אצל המערער והסכים לרוכשו).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

יש להעיר כי קיים קושי ליישב את גירסת המערער בעניין השיחות המפורשות בינו לבין יגאל בריטמן בעניין סיווג התמורה שהוא עתיד לקבל בעת פרישתו ("**ברגע שעשינו את המיזוג ... ידעתי שבתוך כמה שנים לא אהיה שם**" (פ-2, עמוד 29, שורות 10 - 11)), עם האמור בהסכם המיזוג הראשון, מחודש פברואר 1998, בה התחייב המערער להישאר בפירמה במשך עוד **עשר שנים ממועד המיזוג** (סעיף 33.1 להסכם האמור). לא הובהר במשפט זה מה עלה בגורל התחייבות זו משנתחם הסכם המיזוג השני.

86. יתרה מזאת, אם אכן סוכם עם המערער לשלם לו – בעת פרישה ולא בעת המיזוג בשנת 1998 – עבור חוג לקוחותיו ונאמנותם הנמשכת לפירמה, אזי היינו מצפים למצוא עריכת התחשבנות מפורטת בעת הפרישה המביאה בחשבון את מספר הלקוחות, ההכנסות הנגבות מהם, הרווחים המופקים מהשירותים הניתנים להם ועוד מיני מדדים אפשריים. הדבר לא נעשה – ואף היה מיותר כי הרי המערער קיבל תשלומים בגין פרישה בדיוק לפי סעיף 15 להסכם כמו כל שותף פורש אחר. אינני מסכים עם המערער כי הוא "**הוכיח זיקה בין תקבולים שקיבל מהשותפות בגין הפרישה ... לבין ערך תיקי הלקוחות אותם העביר לפירמה**" (סעיף 165 לסיכומים) (ובפרט אין לדעתי במע/28 כדי להוכיח זאת). ואילו אמירתו של המערער לפיה "**שווי המוניטין הוא בגובה ההכנסות שקיבל המערער בגין פרישתו מהשותפות**" היא בבחינת הנחת המבוקש.

87. ניתן גם לשער כי בעל עסק או משלח יד, המשוכנע כי הוא יצר מוניטין רב ערך, יהסס לפני שיסכים למכור אותו לזולת עבור תמורה הנגזרת מ**הרווחיות** העתידית של הרוכש – רווחיות שתושפע מיעילות ניהול העסקים על ידי הרוכש. הרי המוניטין מבטא את כוח המשיכה של העסק, אולם היקף הרווח אשר יופק בעתיד ממתן שירות או ממכירת מוצרים לאותם לקוחות יהיה תלוי בהחלטות הניהול של הרוכש (וגם מתנאי שוק משתנים) וכפי שהמערער עצמו מחדד בסיכומיו "**אי אפשר היה אפילו להעריך באופן סביר מה הסכום המשוער שיתקבל אצל המערער ... וכי "כל השינויים באחוזים הם בגדר הימורים"** (מתוך סעיפים 212 ו-213 לסיכומים). שונה הדבר לגבי מכירת חלק בשותפות (או מנייה בחברה) שמייצג במהותו זכות לקבל רווחיו ולכן שוויו ייגזר מתזרים הרווחים החזוי.

88. על כן, הגעתי למסקנה כי בין אם יש באפשרותו של המערער להראות כי היה לו מוניטין מקצועי ובין אם לאו, כלל לא הוכח כי הכספים שהוא קיבל בעקבות פרישתו שולמו כנגד מכירת מוניטין.

89. מסקנה זו מייתרת את הדיון בסוגייה עובדתית אשר העסיקה את הצדדים רבות והיא האם המערער דיווח על מכירת מוניטין כבר בדוחותיו לשנות המס 2003 ו-2004 או שמא עמדה זו נולדה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

רק עם הגשת הדו"ח לשנת 2005. המשיב ניסה לשכנע כי המערער מושתק מלטעון למכר מוניטין מפני שבשנים הראשונות להסדר התשלומים דיווחיו למשיב לא שיקפו זאת. לאור התוצאה אליה הגעתי, גם אם אקבל את גרסת המערער באשר לפירוש הכתוב בדו"חות 2003 ו-2004, אין לכך נפקות. למעלה מן הצורך אוסיף כי על פניהם דו"חות 2003 ו-2004 לרבות נספחיהם אינם כוללים התייחסות מפורשת למוניטין; הדו"חות לשנים 2005 ואילך הוכנו על ידי מייצג אחר וכן הזכירו מוניטין באופן מפורש.

90. מנגד ניסה המערער לטעון כי המשיב **מנוע** מלהכחיש קיומו של מוניטין כי דיווחיו של המערער לשנים 2003 ו-2004 התקבלו על ידי המשיב והשנים נסגרו מבלי שנערכו שומות לפי מיטב השפיטה (ראו סעיף 103 לסיכומי המערער). המערער למד מכך כי המשיב השלים עם המצג כי נמכר מוניטין ולא יכול לחזור בו מהסכמה זו. כפי שצינתי, דו"חות המערער לשנים 2003 ו-2004 לא פירשו את מקור רווח ההון כנובע ממכירת מוניטין אולם נושא המוניטין אכן הובלט בדו"ח שהוגש לשנת המס 2005. בעת הגשת הדו"ח לשנת 2005 (בחודש מרץ 2007) השומות לשנים 2003 ו-2004 עדיין היו פתוחות ומשהתחוויר למשיב כי המערער טוען למכירת מוניטין (אם לא היה ברור למשיב קודם לכן) הרי בעקבות הגשת הדו"ח 2005 המשיב יכול היה להסתייג ממצג זה גם לגבי השנים הקודמות. לגישת המערער, המשיב לא עשה כן וכתוצאה מכך נוצר השתק.

אינני מסכים עם המערער בעניין זה. המשיב ערך שומה בשלב א' לשנת 2005 בה חייב גם את התשלומים שהתקבלו בשנים 2003 ו-2004 וזאת בעקבות הבנתו של המשיב לגבי משמעות הנספחים לדו"ח 2005 (וראו סעיף 106 להלן). בהחלטה בהשגה לשנת המס 2005 (שלב ב') חייב המשיב את כלל ההכנסות הידועות של המערער מהתשלומים השנתיים, הן לשנים הקודמות והן לשנים המאוחרות, והכל כרווח הון שנצמח בשנת 2005.

עולה אפוא כי המשיב למעשה לא השלים עם דיווחיו של המערער לגבי השנים 2003 ו-2004 (למרות שהשומות לאותן שנים אכן התיישנו ונסגרו) אלא לפי תפיסתו של המשיב הסכומים שנתקבלו באותן שנים נכללו בשומה שהוצאה לשנת מס מאוחרת יותר.

אי לכך, לדעתי לא מתקיימת כאן תשתית עובדתית לטענת השתק פלוגתא, וזאת מעבר לשאלות המשפטיות הכרוכות בעניין (ראו ע"א 490/13 **יצחק פלומין נ' פקיד השומה חיפה**, ניתן ביום 24.12.2014).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

91. עולה מחומר הראיות כי במסגרת השותפות פרידמן ושות' בוצעו רכישות ומכירות של מוניטין וככל הנראה עסקאות אלו נערכו בעת כניסתם ויציאתם של שותפים שונים אצל פרידמן ושות'. בהקשר זה המערער דיווח למשיב מדי פעם על מכירות של מוניטין בסכומים נמוכים.

המערער מצביע על עובדה זו כדי להראות כי המשיב הסכים מזמן כי למערער היה מוניטין ולכן אין המשיב יכול להתכחש לכך היום. אין בידי לקבל טענה זו: אמנם עולה כי כך היה נהוג להגדיר את ההתחשבות בפרידמן ושות' לעת חילופי שותפים, אך אין בכך לדעתי כל הוכחה לקיומו של מוניטין רב בידי המערער, או לכך כי מוניטין זה נמכר לשותפות הממוזגת בשנת 2003, או כי עבור מוניטין זה שולמו כל התשלומים הנדונים. נראה כי עסקאות המוניטין בתקופת פרידמן ושות' נערכו על ידי כלל השותפים (והמערער דיווח על חלקו היחסי) ולא מן הנמנע כי השותפים ראו במוניטין הנרכש והנמכר דווקא "נכס שותפות". ריבוי הדיווחים ותדירותם מחד (ראו מע/2) וסכומי העסקאות הנמוכים מאידך תומכים במסקנה כי לא מדובר ב"אירוע מכוון" של הפרדות מכלל המוניטין המקצועי של שותף זה או אחר.

עמדתו של המשיב בערעורים דנן, בהם עולה בכל עוצמתה סוגיית קיום ומכירת מוניטין על ידי המערער לבדו, איננה נסתרת על ידי השלמתו של המשיב עם עסקאות המוניטין שנערכו במסגרת פרידמן ושות'.

92. לסיכום נושא זה, אני קובע כי המערער לא הרים את הנטל המוטל עליו לשכנע כי התשלומים השנתיים שולמו כתמורה בגין מכירת מוניטין מקצועי.

ז. האם השתכלל הסכם שומה בין הצדדים לגבי שנות המס שבערעור

93. לפי עמדת המערער, המשיב מנוע היום מלטעון למיסוי פירותי של התשלומים השנתיים וזאת לנוכח הסכמה שהושגה בינו לבין המשיב באשר לשומות לכל השנים שבמחלוקת.

94. בשלהי שנת 2011 ובתחילת שנת 2012 התנהלו דיונים בין מייצגו של המערער רו"ח רוטמן לבין המפקח יוסי שלום מטעם המשיב בניסיון להגיע לשומה מוסכמת וזאת בטרם הוצאת צווים. נמצא כי בדיונים אלה הושגה התקדמות ממשית ואף נקבע בין הצדדים מועד לפגישה מסכמת בה יחתם הסכם. והנה ברגע האחרון המשיב קיבל ייעוץ או הנחייה מגורם משפטי ברשות המסים לפיהם אין לחתום על הסכם וזאת ככל הנראה בשל השלכות רוחב שעשויות לנבוע ממנו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

95. המערער מלין קשות על ניסיון נסיגה זה מצד המשיב, ולגישת המערער הסכם השומה אכן השתכלל לכדי התקשרות המחייבת את הצדדים, והוא משקף את גמירות דעתם ויש בו את המסויימות הנדרשת כדי לחייבם. כבר כאן יוער כי לא הוחלפה בין הצדדים טיטוט הסכם **כתובה** והמשא ומתן נותר בעל פה בלבד.

96. ככל הנראה מהות ההסכמה המתגבשת בין הצדדים הייתה לראות בתשלומים השנתיים כרווחי הון ממכירת זכות השותפות (דהיינו, לא רווח ממכירת מוניטין וגם לא הכנסה פירותית) (ראו סעיפים 193 ו-339 לסיכומי המערער וכן **מע/10**). היות וזאת ממילא התוצאה אליה הגעתי, דומה כי אין עוד צורך לדון בשאלת תוקף ההסכמות אשר הסתמנו בין הצדדים.

אעיר רק כי בנסיבות העניין, וחרף ציפיותיו של המערער כי הסכם שומה מחייב עומד להיסגר תוך זמן קצר ביותר, קשה למצוא כאן הסכמה מחייבת, וזאת בהעדרם של טיטוט כתובה, חישוב מדויק של המס (למשל לא הופקה "סימולציית מס"), או אשרור סופי של פקיד השומה הממונה על המשרד. אמנם **ממע/8** עשוי להשתמע (לפי גרסת מייצגו של המערער) כי סכום הפרשה כבר סוכם אולם גם על כך חולק המשיב (ראו סעיפים 143 עד 145 לסיכומי המשיב).

97. יתרה מזאת, קבלת טענת המערער בעניין התוקף המחייב של ההסכמה המסתמנת תוביל, במקרים אחרים, ל"צינון" נכונות הצדדים, הן הנישום ומייצגיו והן פקיד השומה, לנהל משא ומתן לקראת גיבוש הסכם שומה שמא כל הסכמה מתגבשת תיחשב להסכם מוגמר אשר ממנו אין לסגת (וראו ת"א 1071-08 **באומן בר ריבנאי נ' פקיד שומה תל אביב 1**, ניתן ביום 24.3.2010 וההפנייה אל עמ"ה 1015/03 **חברה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה**, ניתן ביום 8.2.2008).

ה. באיזו שנה נרכשו זכויותיו של המערער בשותפות?

98. כמוסבר, לדעתי הדרך הנכונה ביותר בנסיבות העניין להשקיף על התשלומים השנתיים שקיבל המערער היא כתמורה בעד מכירת זכויותיו בשותפות. מכירה כזו נתונה למיסוי לפי חלק ה' לפקודה, והיות ולא מדובר במכירת מוניטין יחול במיסוי המכירה החישוב הליניארי המוסדר בסעיף 91(ב1) לפקודה. בהקשר זה נודעת חשיבות ליום רכישת הנכס הנמכר, המשפיעה על תוצאת החישוב הליניארי, כך שככל שנרכש הנכס שנים רבות יותר לפני המועד הקובע (1 בינואר 2003) שיעור המס המשוקלל יהיה גבוה יותר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

99. טענתו החלופית של המערער היא כי הזכות הנמכרת (אם היא איננה בבחינת מוניטין) נרכשה עם כינון של השותפויות החדשות בשנת 1998, כמתואר לעיל. זכויותיו של המערער בעת פרישתו עוגנו בהסכם המיזוג השני ובהתאם לזכויות אלו הוא קיבל את התשלומים הנדונים.

100. לעומת זאת, לפי עמדת המשיב, זכויות המערער נבעו מייסוד השותפות פרידמן ושות' בשנת 1979.

101. לדעתי הדין בעניין זה עם המשיב.

כפי שתואר לעיל, השותפות בריטמן אלמגור ושות' הינה שילוב של שתי שותפויות קיימות, בריטמן בר-לבב פרידמן מצד אחד ואלמגור מצד שני. בריטמן בר-לבב פרידמן הינו שילוב של בריטמן ושות' ופרידמן ושות'. המערער היה בין מייסדי פרידמן ושות' ולמעשה הוא לא חדל להיות שותף בשותפות זו עד לפרישתו בשנת 2003. הוא היה "שותף" בבריטמן, בר-לבב, פרידמן וכן בבריטמן אלמגור רק בעקיפין ובעקיפי עקיפין.

דהיינו ניתן למצוא את מקור זכויותיו, אשר פקעו רק עם פרישתו בשנת 2003, בכינונה של השותפות פרידמן ושות' בשנת 1979. כל זכות שהייתה לו בשותפויות הנוספות אשר הוקמו בזו אחר זו בשנת 1998 נבעה ממעמדו במסגרת פרידמן ושות'.

102. כמו כן נראה כי בשנת 1998 לא דווח על ידי המערער כל אירוע מס של החלפת זכות ישנה בזכות חדשה.

103. שווי הזכויות שבידי המערער אשר נמכרו בשנת 2003 קיבל ביטוי כספי בגובה "המנה" שהגיעה למערער על פי הסכם המיזוג (ראו סעיף 20 לעיל) ומנה זו נגזרה מ"שיעור חלקו" של המערער בשותפות הממוזגת. אחוזים אלה שהיו בידי המערער היו פועל יוצא ממעמדו כאחד ממייסדי פרידמן ושות' שראשיתה כאמור בשנת 1979. יתרה מזאת, כפי שהוסבר לעיל, במניין "הוותק" שלו בפירמה לעניין קביעת הזכאות המלאה לתשלומים השנתיים נכללו גם שנותיו כשותף בפרידמן ושות', וזאת בהתאם לאמור בסעיף 15.9 רישא להסכם.

לנוכח נסיבות המקרה ואופן "מיזוג" הפירמות, אין זה ברור כיצד המערער יכול להטעים כי "אין כל רלבנטיות למועד הצטרפות המערער [לפרידמן ושות'] (שנת 1979) – הזכות בשותפות לא נוצרה ונצמחה למערער מכח שותפות [פרידמן ושות']..." (סעיף 110 לסיכומי התגובה מטעם המערער).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

104. דווקא טענותיו של המערער בעניין המוניטין המקצועי שלו שנצמח לדידו עוד בתקופת פרידמן ושות', יש בהן כדי לחזק את הסברה כי הזכויות הנמכרות לא נולדו בשנת 1998 בעת המיזוגים: בדו"חות המס של המערער מועד היווצרות "המוניטין שלא שולם בעדו" מופיע כ-9.10.1980 (ראו למשל מע/5). אמנם לא קיבלתי את עמדתו של המערער בעניין אפיון הנכס הנמכר כמוניטין – וזאת כאמור בהעדר הוכחה משכנעת כי התשלומים השנתיים שהוא קיבל נועדו לפצותו על העברת מוניטין – אך דומה כי הנכס שכן היה בידיו כתוצאה ממעמדו כשותף לא נוצר בשנת 1998.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

ט.

י. חיוב רווח ההון מדי שנת מס

105. אין מקום למחלוקת כי בעקרון מיסוי רווחי הון בהתאם לחלק ה' לפקודה נעשה על בסיס צבירה ולא על בסיס מזומן. האירוע המצמיח רווח הון הוא מכירתו של נכס, ועצם המכירה איננה תלויה בתשלום התמורה בפועל לידי המוכר. מוסכמה זו תקפה גם לגבי נישום אשר מדווח על הכנסותיו הפירותיות על בסיס מזומן.

106. לפי הגיון זה אירוע המס מושא ערעור זה התרחש בשנת 2003 ורק בשנה זו, וזאת חרף העובדה כי התמורה השתלמה לסירוגין על פני עשר שנות מס לאחר מכן.

כזכור, דיווחו של המערער לשנת המס 2003 (שנה סגורה) לא כלל את מלוא התמורה אשר לימים שולמה לו עקב פרישתו מן הפירמה (וזאת בטרם היוודע כל הסכומים השנתיים).

בשל עובדה זו, בשלב הדיון הקודם בו **המשיב** הוא זה שטען לרווח הון ממכירת נכס שאינו מוניטין (ראו סעיף 15 לעיל), חשוב היה למהלך הטיעון שלו להראות כי אירוע המס אירע דווקא בשנת 2005 (שנת מס "פתוחה"). המשיב ניסה לבסס סברה זו על תוכן הדו"ח השנתי שהוגש מטעם המערער לשנת 2005 (על ידי מייצגו החדש). בדו"ח לשנת המס 2005 כל הסכומים השנתיים שנתקבלו עד אז (בשנים 2003, 2004, 2005) הופיעו ונכללו בחישובי רווח הון שונים. לדעת המשיב, הצגה זו מהווה דיווח מחדש של אירוע המס כאשר מועד המכירה הוא 31.12.2005; לדברי המערער מדובר רק בהצגה אינפורמטיבית (מעין סיכום ביניים) שאין בכוחה לשנות את מועד התרחשות האירוע במציאות.

107. משזנח המשיב את טענת רווח ההון והשליך את יהבו אך ורק על הטיעון בעניין הכנסה פירותית, מיקום עסקת המכר על ציר הזמן כבר לא היה בעל חשיבות למשיב ואכן הסוגייה המפולפלת בקשר למשמעות הדו"ח לשנת 2005 לא זכתה להתייחסות בסיכומו המשיב.

108. מנגד, המערער איננו טוען כי מיסוי אירוע המס היה חייב להתמצות בשנת 2003 כי הרי **הוא עצמו** דיווח כל שנה אך ורק על הסכום שהתקבל באותה שנה (דהיינו על בסיס מזומן). המשיב למעשה השלים עם אופן דיווח זה (והדבר מובן לנוכח העובדה כי שנת המס 2003 הייתה סגורה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

109. במצב דברים זה, ובנסיבות העניין, יש לדעתי להמשיך ולייחס לכל שנת מס את סכום רווח ההון ששולם בה, למרות שאין זאת, כאמור, "דרך המלך" במיסוי רווחי הון. אציין במאמר מוסגר כי לאור העובדה כי בעת פרישת המערער מן הפירמה לא הייתה כל אפשרות לדעת איזה סכום, אם בכלל, יתקבל מדי שנה במהלך עשר שנות ההסדר, אזי אף אם שני הצדדים היו מסכימים (אז) כי מדובר במכירת נכס הון אפשר שהמשיב היה שוקל בחיוב הטלת מס רווח ההון מדי שנה על הסכומים המתקבלים בפועל, ולא מראש על פי אומדנה - כמנהג רשות המיסים במקרים מסויימים בהם קיים חוסר וודאות לגבי עצם קבלת התמורה או העדר אפשרות למדידת ההכנסות מראש.

יא. גובה הרווח לחיוב

110. המערער כאמור דיווח על רווח מדי שנה בהתאם לסכומים שהוא קיבל ממשרד בריטמן אלמגור בהתאם להסדר. סכומים אלה חושבו לפי חלקו היחסי ברווח החשבונאי של הפירמה באותה שנה.

111. המשיב שם את התשלומים השנתיים בהתאם לחלקו של המערער **בהכנסה החייבת** של השותפות בריטמן אלמגור. כתוצאה מקיומן של הוצאות עודפות למיניהן – דהיינו סכומי הוצאות המופחתים מן ההכנסה בדו"חות הכספיים של הפירמה ואשר אינם מותרים בניכוי אגב חישוב ההכנסה החייבת לפי פקודת מס הכנסה – ההכנסה החייבת של השותפות הייתה **גבוהה** מדי שנה מהרווח החשבונאי הנקי. הפרש זה הוביל, לשיטת המשיב, לתוספת הכנסה מדי שנה גם בידי המערער.

112. בעניין זה דעתי כדעת המערער, וזאת משני טעמים. ראשית, על פי הסכם המיזוג הוא היה זכאי מדי שנה למנה מתוך "הרווח הנקי" של השותפות (סעיף 1.20 להסכם). כאמור, המונח "רווח נקי" מוגדר בפרוטרוט בסעיף 11.1 להסכם.

הרווח הנקי, כך יש להבין את מכלול הוראות ההסכם, הוא **נתון חשבונאי**, הנלקח מהדו"חות הכספיים של הפירמה, וללא כל קשר ל"הכנסה" או ל"הכנסה החייבת" של השותפות לצורך הפקודה. המערער אמור להתחייב במס על הסכום **שהוא היה זכאי לו על פי ההסכם** אף אם סכום זה היה מבוסס על רווח שאיננו משמש לצורך קביעת ההכנסה החייבת של השותפים הנותרים במסגרת סעיף 63 לפקודה. אין כל קשר בין הדברים והצדדים להסכם המיזוג היו חופשיים לקבוע כל מפתח שהוא למדידת המנה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

113. שנית, הרי מאז 2003 המערער איננו שותף בשותפות ואיננו יכול להשפיע על סוגי ההוצאות אשר הוצאו בה או על סכומיהן. לפיכך אין הוא צריך להיות מושפע, בכל הנוגע לזכאותו לתשלום השנתי, מהחלטות השותפים הנותרים מדי פעם בפעם בנושא עמידה ב"הוצאות עודפות" (בייחוד לאור הפך ה"הרתעת" הקיים בדיני ההוצאה העודפת). המערער לא הוציא, ולו בעקיפין, את ההוצאות העודפות, וקיומן איננו צריך להשפיע לדעתי על אופן מיסויו.

114. על כן, בעניין זה יש לתקן את השומות ולבסס אותן על הסכומים שנתקבלו בפועל מן השותפות.

יב. עוללות

115. הצדדים היו חלוקים אף בקשר לשלושה נושאים נוספים – מעבר למיסוי התשלומים השנתיים בעקבות הפרישה. סוגיות נוספות אלו הוגדרו על ידי המערער עצמו כ"שוליות" (סעיף 347 לסיכומי המערער) וסכומי המס הכרוכים בהם אינם גבוהים יחסית. ניכר כי אילולא המחלוקת העיקרית בתיק, עניינים אלה כלל לא היו מגיעים לפתחו של בית המשפט. אדון בהם בקצרה.

הכרה בחוב אבוד

116. המערער תבע הפסד הון בגין חוב אבוד בשנות המס 2007 ו-2008. לפי הטענה הוא הלווה כספים לאדם בשם גרינברג והלה לא החזיר את סכומי ההלוואה כנדרש.

117. סכומי ההלוואה הוענקו לגרינברג במחצית השנייה של שנת 2007 על פי הסכם כתוב. גרינברג היה חייב להחזיר את מרבית הכספים עוד בשנת 2007 וחלק קטן יותר בתחילת שנת 2008. הוא לא עשה כן.

118. על פי גרסת המערער, מאמצי הגבייה החלו בחודש מאי 2008 (סעיף 367 לסיכומי המערער). תביעה נגד גרינברג הוגשה בשנת 2009 ופסק דין בעקבות הסדר פשרה ניתן בסוף שנת 2010. בעקבות פסק הדין גרינברג פרע חלק מחובו וזאת בשנים 2012 ו-2013. סכומים אלה דווחו על ידי המערער כהכנסה (לאור ההפסד שנרשם עוד בשנת 2007).

119. למשיב מכלול נימוקים לאי הכרה בהפסד הון בשנת 2007 או בשנת 2008.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

ראשית, מציין המשיב כי הסכם ההלוואה נכרת בחודש נובמבר 2007 לא על ידי המערער עצמו אלא על ידי חברה בשליטתו. המערער מסביר כי אמנם כך היה אולם הזכויות לפי ההסכם הומחו מידי החברה האמורה לידיו וכי עובדה זו משתקפת מהדו"חות הכספיים של החברה. ראיות כתובות בעניין ההמחאה לא הוגשו לבית המשפט אך לטענת המערער כל המסמכים הוצגו בפני המשיב. אינני רואה צורך להכריע בשאלה זו לאור התוצאה אליה הגעתי, ואניח לצורך הדיון כי ההלוואה אכן הומחתה למערער.

ממשיך המשיב ומציין כי ההסכם נערך **לאחר** שחלק מהכספים כבר ניתנו ללווה גרינברג. אינני רואה בכך מכשול כל עוד ההסכם איננו נושא תאריך המוקדם למועד כריתתו האמיתי (ולא כך המקרה). יש והצדדים להסכם מעלים על הכתב דברים אשר בחלקם כבר בוצעו ומאשררים אותם בהסכם החתום – הדבר אינו פסול כשלעצמו (אם אין בו הטעייה). יחד עם זאת צודק ב"כ המשיב בהעירו כי בעת עריכת ההסכם הצדדים כבר ידעו כי הלווה לא עמד במועד ההחזר הראשון שקדם למועד עריכת ההסכם – והדבר לא צויין בגוף ההסכם.

120. בפי המשיב נימוקים נוספים כבדי משקל. ראשית, הכיצד ניתן לומר כי החוב של גרינברג הפך לחוב אבוד כבר בשנת 2007 כאשר תביעה נגדו הוגשה רק בשנת 2009? אם אכן אפסו סיכויי הגבייה בשנת 2007 איזה טעם היה בהגשת תביעה כשנתיים לאחר מכן? ואם אפסו סיכויי הגבייה, איזה טעם היה בהגעה לפשרה עם גרינברג בשנת 2010?

הרי המערער עצמו מודה כי מאמצי הגבייה (לרבות תכתובת, הוצאת צו וניסיון ליזום פגישות) **החלו** רק בשנת 2008 (סעיף 367 לסיכומים). לא זו אף זו: בשנת 2008 הסכים המערער להעניק לגרינברג הלוואה **נוספת**, אמנם בסכום קטן יותר. מדוע יעשה כן המערער אם **כבר בשנת 2007** חובו של גרינברג בסכום גבוה יותר היה "אבוד"?

121. והנה תשובתו של המערער בעניין זה:

"במועד הגשת הדו"ח לשנת 2007 הם ידעו כי גרינברג לא ישיב את ההלוואה, ולפי כללי חשבונאות מקובלים, אם יש לך ספק, אתה צריך להיות שמרן, ולפי גילוי הדעת הדו"ח צריך לשקף גם אירועים שבסבירות גבוהה התקיימו לאחר תאריך המאזן" (סעיף 366 לסיכומי המערער).

122. אינני יכול לקבל טענה זו מסיבה פשוטה: לעניין המיסוי, יש לבחון את מצב החוב (היתכנות הגבייה וכו') נכון לשנת המס בה נתבע ההפסד בגינו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

השאלה היא אפוא האם לפי הנתונים הידועים לסוף שנת המס 2007 נותר סיכוי של ממש לגביית החוב והאם כבר מוצו מאמצי הגבייה המצופים ממלווה סביר?

אין מקום בעניין זה ל"חכמה לאחר מעשה", למשל על פי דברים ידועים במועד הגשת דו"ח המס לשנת 2007 בחודש אפריל 2009 (וגם אם כן, הרי התביעה נגד גרינברג רק הוגשה בסמוך למועד זה). קבלת עמדת המערער בסוגייה זו תאיין למעשה את כל ההלכות בעניין ההכרה בחובות אבודים לצורכי מס כי הרי לפי גישה זו בכל מקרה בו בסופו של דבר חוב לא ייגבה אזי ידיעה מאוחרת זו תצדיק רישום הפסד בגינו מלכתחילה בעת הלוואת הכספים. ברור כי אין מקום לפירוש כזה (וראו בעניין זה סעיף 3 לפסק דינו של כבוד השופט אלטוביה בע"מ 37568-07-11 פישמן רשתות בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים, ניתן ביום 11.12.2014)).

123. אשר על כן, טענותיו של המערער בעניין ההכרה בהפסדים הקשורים להלוואת גרינברג כבר בשנים 2007 ו-2008 נדחות.

נכס נדל"ן ברומניה

124. המערער ורואה החשבון שלו, מר רוטמן, היו בעלי מניות בחברה שהתאגדה ברומניה. בבעלות החברה האמורה הייתה קרקע ברומניה.

בשנת 2008 החברה הרומנית פורקה והקרקע הועברה לבעלותם של שני בעלי המניות, המערער ורו"ח רוטמן.

125. בעלי המניות לא דיווחו על אירוע הפירוק. לעמדת המשיב חלות במקרה זה הוראות סעיף 93 לפקודה ("דיווח הון בחבר בני-אדם שנתפרק").

126. רו"ח רוטמן הגיע להסדר פשרה בעניין זה עם פקיד שומה אשקלון.

דומה כי המערער איננו חולק עוד על עצם תחולתו של סעיף 93 בשל אירוע פירוק החברה הרומנית וכעת מבוקשו הוא להחיל גם עליו את עקרונות הפשרה שהושגה בין רו"ח רוטמן לבין פקיד שומה אשקלון בקשר לאותה סוגייה ממש.

127. המשיב דן סירב להגיע להסדר מקביל עם המערער והצדיק זאת בשל חוסר שיתוף פעולה מצדו של המערער בהמצאת מסמכים ונתונים הדרושים לברור העניין.

<https://www.prisha.co.il/>



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

128. אף אם נכונים דברי המשיב בקשר לחוסר שיתוף הפעולה מצד המערער, הרי לא נטען כי ההסכם עם רו"ח רוטמן היה חלק מהסדר כללי יותר שנעשה עמו או כי הובאו בחשבון נסיבות מיוחדות או מקלות בעניינו. אדרבא, שני הצדדים להסדר של רו"ח רוטמן הניחו כי המערער יגיע להסדר מקביל וישלם את חלקו במס (מע/13) (אם כי ברור שמעשיו של פקיד שומה אשקלון, לגבי נישום פלוני, אינם מחייבים את פקיד שומה תל אביב 1 לגבי נישום אלמוני).

לא הועלה טעם ענייני או מקצועי שיצדיק מיסוי שונה אצל שני השותפים לאותו מיזם שפעלו בצוותא חדא.

129. עקרונות הסדר הפשרה שנעשה בפקיד שומה אשקלון בנושא זה ייושמו אפוא גם לגבי המערער.

עמלות לבית השקעות

130. לטענתו, המערער שילם עמלות שונות לבית השקעות בקשר לביצוע פעולות בניירות ערך. לגבי חלק מן העמלות המערער המציא אסמכתאות להנחת דעתו של המשיב והמשיב התיר סכומים אלה כהוצאה הונית. לגבי החלק האחר סירב המשיב להכיר בהוצאות, בהעדר הוכחה מספקת.

131. לדברי המערער קיים קושי היום להשיג מאותו בית השקעות אישורים לגבי עסקאות בשנות המס שבערער כיוון שבית ההשקעות נרכש בינתיים על ידי בעלים חדשים. בניסיון לתמוך בעצם הוצאת העמלות הגיש המערער מסמכים אחדים ודומה כי עיקר המחלוקת הוא לגבי מע/16 אשר המשיב לא קיבל כאסמכתא מספקת להוכחת תשלום ההוצאה.

132. לאחר עיון במסמכים האמורים, אינני מוצא מקום להתערב בשיקול דעת המשיב בעניין זה.

יג. סיכום

133. הגעתי אפוא למסקנות עיקריות אלו:

(א) לא הוכח כי התשלומים השנתיים שולמו למערער בגין מכירת מוניטין.

(ב) אופי התשלומים השנתיים אף איננו פירותי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 דצמבר 2016

ע"מ 36608-02-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1
ע"מ 35220-12-12 שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1

(ג) התשלומים השנתיים מהווים תמורה בגין מכירת זכויות המערער בשותפות והם חייבים בידיו כרווח הון (כטענתו הקודמת של המשיב וכטענתו החלופית של המערער).

(ד) יש לראות כמועד רכישת הזכויות את שנת ייסודה של פרידמן ושות', דהיינו 1979.

(ה) רווח ההון יחושב מדי שנה על פי הסכומים שקיבל המערער בפועל ולא בזיקה להכנסה החייבת של השותפות המשלמת.

המשיב יתקן את השומות בהתאם לקביעות אלו.

134. בעניין פסיקת הוצאות, שקלתי את התנהלות הצדדים במהלך הערעור ואת התוצאות השונות אליהן הגעתי ואף הבאתי בחשבון את פרשת המשא ומתן לקראת הסכם שומה אשר הותירה אצל המערער רושם (סובייקטיבי אמנם) כי ענייני עומדים להסגר ללא התדיינות בערכאות. משקלול הדברים הגעתי למסקנה כי כל צד יישא בהוצאותיו.

ניתן היום, כ"ח כסלו תשע"ז, 28 דצמבר 2016, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט