



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5245/08

בפני: כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
כבוד השופט ס' גובראן
כבוד השופט נ' הנדל

המערערת: חברת רקורד סי.אי. בע"מ

נגד

המשיב: פקיד השומה תל אביב 3

ערעור על פסק-דין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-
יפו מיום 17.4.08 בעמ"ה 1040/02 שניתן על-ידי כבוד
השופט מ' אלטוביה

תאריך הישיבה: י"ח בסיון התש"ע (31.5.10)

בשם המערערת: עו"ד אבי גרא; עו"ד עמית כהן

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו החלקי של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (כבוד השופט מ' אלטוביה), אשר דחה את ערעורה של חברת רקורד סי.אי. בע"מ (להלן: המערערת) על שומת המס שהוצאה לה על ידי פקיד השומה תל אביב 3 (להלן: המשיב). השאלה העומדת להכרעה במסגרת ערעור זה היא אם תשלומים שונים שביצעה המערערת שולמו בשמה ולמענה, או שמא שולמו הם בשמו של יצחק אפק – הוא מנהלה של המערערת ובעל השליטה בה – שאז יהוו הם הכנסה בידו.

העובדות בתמצית

2. יצחק אפק, אהרון כהן ושמואל (סמי) כהן ז"ל היו שותפים, בחלקים שווים, בשותפות בלתי רשומה בשם "רקורד החלק" (להלן: השותפות), אשר פעילותה התמקדה בשני תחומים: תחום בולמי הזעזועים ותחום המיסכים. ביום 4.11.1992

החליטו השותפים על פירוק השותפות. בהמשך לכך, ביום 30.11.1992 נחתם הסכם בין יצחק אפק לבין אהרון כהן, אשר הגדיר את העקרונות והכללים לפירוק השותפות (להלן: הסכם פירוק השותפות). שמואל כהן לא היה צד פורמאלי להסכם, אולם הוא חתם עליו כמי ש"מסכים לכל האמור בהסכם זה ומתחייב לפעול על פיו".

בהסכם נקבע כי השותפות תחולק לשני עסקים נפרדים, אשר ינוהלו במסגרת שתי חברות בע"מ – כאשר: 2/3 ממניות החברה האחת תונפקנה ליצחק אפק, 2/3 ממניות החברה השנייה תונפקנה לאהרון כהן ו-1/3 מן המניות בכל אחת מן החברות תונפקנה לשמואל כהן. עוד נקבע כי "חלוקת העסק לשני עסקים נפרדים תעשה ככל האפשר תוך חלוקת נכסי השותפות והתחייבויותיה לשני חלקים שווים, ובאין אפשרות לחלוקה בעין יבוצעו תשלומי איזון" (סעיף 3 להסכם) [ההדגשה הוספה – א.ר.]. גובה תשלומי האיזון ודרך ביצועם ייקבעו, על פי ההסכם, על ידי רואי החשבון של יצחק אפק ואהרון כהן במשותף. אולם, ההסכם הוסיף וקבע כי במקרה שרואי החשבון לא יגיעו להסכמה משותפת, על יצחק אפק ואהרון כהן לפנות לרואה חשבון שלישי אשר ישמש כבורר ויכריע במחלוקת.

3. ואכן, כפי שהוסכם, השותפות פורקה ועסקיה חולקו בין שתי חברות על פי תחומי פעילות: המערערת, בשליטת יצחק אפק, קיבלה את תחום בולמי הזעזועים, ואילו חברת רקורד כהן אהרון וסמי בע"מ (להלן: חברת כהן), בשליטת אהרון כהן, קיבלה את תחום המיסכים. עם זאת, יצחק אפק ואהרון כהן לא הצליחו – באמצעות רואי החשבון מטעמם – להגיע להסכמה בנוגע לגובה תשלומי האיזון הנדרשים. בהיעדר הסכמה – פנו לרו"ח א' הילמן שימש כבורר.

4. פסק הבוררות ניתן ביום 30.11.1994. פסק הבוררות קבע כי על יצחק אפק לשלם לאהרון כהן תשלומי איזון בסך 712,810 ש"ח.

בהמשך לכך, הגיש אהרון כהן לבית המשפט המחוזי בקשה לאישור פסק הבוררות, ואילו יצחק אפק הגיש לבית המשפט המחוזי בקשה לביטול פסק הבוררות. ביום 1.6.1995 קיבל בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו את בקשת האישור ודחה את בקשת הביטול; לאמור: בית המשפט המחוזי אישר את פסק הבוררות (ה"פ (מחוזי ת"א) 2154/94 כהן נ' אפק (לא פורסם, 1.6.1995)). יצחק אפק הגיש בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי, וזו נדחתה ביום 25.10.1995 (רע"א 4119/95 אפק נ' כהן (לא פורסם, 25.10.1995)).

5. בסופו של דבר, דמי האיזון שולמו רק בשנת 2000, וזאת כחלק מהסכם פשרה שהושג במסגרת הליכי ההוצאה לפועל (להלן: הסכם הפשרה). דמי האיזון שולמו בפועל על ידי המערערת. למעשה, גם כל ההוצאות המשפטיות אשר הוצאו במסגרת ההתדיינויות השונות (קרי: שכר הבורר וההוצאות בגין ההליכים שנתקיימו בבית המשפט המחוזי ובבית המשפט העליון בנוגע לאישור פסק הבוררות) שולמו על ידי המערערת.

בהמשך לכך, ביקשה המערערת לראות בתשלומי האיזון כהוצאות לרכישת מלאי ומוניטין על פי החלוקה הבאה: 80% הוצאות פירותיות (המותרות בניכוי) בגין רכישת מלאי ו-20% הוצאות הוניות בגין רכישת מוניטין. את ההוצאות המשפטיות סברה המערערת כי יש לסווג כהוצאות פירותיות, אולם הסכימה – מטעמי שמרנות לטענתה – לחלקן גם כן על פי החלוקה שלעיל. המשיב, לעומת זאת, ראה בתשלומי האיזון ובהוצאות המשפטיות שהתהוו בגין ההליכים השונים, ואשר שולמו על ידי המערערת – כתשלומים שבוצעו עבור יצחק אפק ולמענו. לאור זאת, ומכיוון שיצחק אפק הוא גם מנהלה של המערערת, ביקש המשיב לסווג תשלומים אלה כמשיכת שכר בידי יצחק אפק, לאמור: המשיב התיר למערערת לנכות מן ההכנסה החייבת לצורכי מס את מלוא הסכום – קרי: 100% מתשלומי האיזון ו-100% מההוצאות המשפטיות – אולם, יחד עם זאת, חייבה במס שהיה עליה לנכות במקור (בגילום) בגין משיכת השכר. על כך ערערה המערערת בפני בית המשפט המחוזי.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

6. במחלוקת זו שבין הצדדים הכריע בית המשפט המחוזי לטובת המשיב. בפסק דין מקיף ומנומק דחה בית המשפט המחוזי את טענות המערערת וקבע כי יצחק אפק חב באופן אישי בתשלום דמי האיזון לאהרון כהן. משכך, המשיך בית המשפט וקבע כי המשיב פעל כראוי כאשר ביקש למסות את המערערת בגין הסכומים שהיה עליה לנכות במקור (בגילום) בשל ההכנסה שנתהוותה ליצחק אפק. את הנמקתו ביסס בית המשפט המחוזי על ארבעה טעמים עיקריים: האחד – זהות הצדדים להסכם פירוק השותפות: בית המשפט המחוזי עמד על כך כי ההסכם, אשר עיגן את הסכמת הצדדים לתשלום דמי האיזון, נחתם בין אהרון כהן ויצחק אפק, באופן אישי, וכי המערערת כלל לא הייתה צד לו. השני – זהות הצדדים בהליך הבוררות וביתר ההליכים המשפטיים: בית המשפט המחוזי הדגיש כי הליך הבוררות, כמו גם כל ההליכים המשפטיים שהתקיימו בעקבותיו, נוהלו בין יצחק אפק ואהרון כהן, באופן אישי. השלישי – האמור בפסק הבוררות: בית המשפט המחוזי קבע כי פסק הבוררות הטיל על יצחק אפק חבות אישית

לתשלום דמי האיזון לאהרון כהן. הרביעי – הדו"חות הכספיים של המערערת: בית המשפט המחוזי ציין כי עיון בדו"חות הכספיים של המערערת מלמד כי אף היא עצמה לא ראתה, לאורך השנים, בדמי האיזון התחייבות שלה, שכן נתנה לכך ביטוי בדו"חות הכספיים רק בשנת 1999, כחמש שנים לאחר תום הבוררות, כאשר כבר ידעה בוודאות כי היא זו שתשלם בפועל את דמי האיזון.

7. כפי שצוין, פסק הדין שניתן על ידי בית המשפט המחוזי הוא פסק דין חלקי. באחת הסוגיות שעמדה במחלוקת (חוקיות שומת 2006), בחר בית המשפט להשהות את החלטתו הסופית עד למתן פסק הדין בדיון הנוסף בעניין איקאפוד (דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ). סוגיה זו לא עמדה לדיון במסגרת ערעור זה, ואין אנו נדרשים לה.

טענות הצדדים בערעור

8. המערערת אינה משלימה עם קביעותיו של בית המשפט המחוזי ומכאן הערעור שלפנינו. לטענת המערערת, ההתמקדות בזהות הצדדים להסכם פירוק השותפות או בזהות הצדדים בהליך הבוררות ובהליכים המשפטיים הנוספים היא פורמאלית, באשר היא אינה נותנת ביטוי למהות האמיתית של תשלומי האיזון. בחינת מהות תשלומי האיזון מלמדת – כך נטען – כי אלה לא נועדו ליצור שוויון בין השותפים, כי אם שוויון בין החברות. רוצה לומר: המערערת מדגישה כי החברות הן אלה שקיבלו בפועל את הנכסים וההתחייבויות של השותפות שהתפרקה. משכך, ובהינתן שהחלוקה הובילה לכך ששוויה של המערערת גבוהה משוויה של חברת כהן, על המערערת – כך לשיטתה – לשלם בגין "השווי העודף" כאילו נרכש הוא על ידה. לאור זאת, סבורה המערערת כי תשלומי האיזון ותשלום ההוצאות המשפטיות בוצעו בשמה של החברה, ולא בשמו של יצחק אפק, ולכן לא היה מקום לסווג תשלומים אלה כמשיכת שכר ולחייבה במס שהיה עליה לנכות במקור (בגילום).

זאת ועוד, על אף קביעותיו של בית המשפט המחוזי ביחס לאמור בפסק הבוררות, המערערת מוצאת, לשיטתה, עיגון לטענותיה בתוך פסק הבוררות עצמו. כך, מדגישה המערערת כי במסגרת סעיף 1 לפסק הבוררות נאמר כי תשלומי האיזון יבוצעו "לכאורה – על פי לשון ההסכם – בין הצדדים באופן אישי, ואולם למעשה מתבקשים תשלומי איזון בין החברות שנכנסו לנעלי השותפות"; וכי בסעיף 3.6 לפסק הבוררות נכתב, בין היתר, ש"ביצוע פסק הבוררות למעשה, יעשה במסגרת העסקים החדשים, כלומר, באמצעות החברות". האחריות האישית שהוטלה על יצחק אפק ואהרון כהן

במסגרת פסק הבוררות אינה אלא – כך לטענת המערערת – האחריות לוודא, כבעלי שליטה, כי החברות מקיימות את החיובים שהוטלו עליהן. לכל היותר, נטען, יש לראות ביצחק אפק ואהרון כהן כערבים לחיובים שהוטלו על החברות במסגרת פסק הבוררות.

המערערת מוסיפה וטוענת, לעניין נפקות הדיווח בדו"חות הכספיים, כי אף אם הדו"חות הכספיים שלה לוקים בחסר בכל הנוגע לדיווח על תשלומי האיזון, אין לזקוף זאת לחובתה. לדידה, יש לתת את הדעת לכך שכל ההוצאות המשפטיות שהוצאו במסגרת ההליכים שעסקו בתשלומי האיזון, ובכלל זה אף הוצאות הבוררות עצמה, שולמו על ידה ונרשמו "בזמן אמת" כהוצאה בספריה.

9. בהמשך טיעוניה, מביאה המערערת שתי אסמכתאות נוספות, אשר יש בהן – כך לשיטתה – כדי לחזק את טענותיה. ראשית, טוענת המערערת כי אף בית המשפט המחוזי, אשר דן בהליך אישור הסכם הבוררות, קבע כי "...כב' הבורר ראה זהות וחפיפה בין כל צד לחברה שבשליטתו" (פס' 2(ב) לפסק הדין בה"פ (מחוזי ת"א) 2154/94 שלעיל) [ההדגשה הוספה – א.ר.]. זהות וחפיפה אלה – כך לטענת המערערת – מעידים כי החברה היא זו שצריכה לשלם את תשלומי האיזון. שנית, מדגישה המערערת כי הקבלות והחשבוניות שהונפקו על ידי הבורר, בגין עלות הבוררות, נרשמו על שם המערערת. בכך, נטען, יש כדי להעיד שהעניין שנדון בפני הבורר לא היה עניין אישי שבין יצחק אפק ואהרון כהן, כי אם עניין שבין החברות.

10. לבסוף, טוענת המערערת, כטענה חלופית, כי אף אם ייקבע שיצחק אפק הוא שחב בתשלומי האיזון באופן אישי, הרי שיש לראותו כמי שחב בהם לטובת המערערת, שכן היא זו שקיבלה בסופו של דבר את הנכסים וההתחייבויות שהגיעו מן השותפות. משכך, נטען, יש לראות בתשלום דמי האיזון וההוצאות המשפטיות על ידי המערערת, ככיסוי של החוב ליצחק אפק – ואילו כיסוי של חוב בוודאי אינו מהווה פעולה החייבת במס. לחלופי חלופין, מוסיפה המערערת כי אף אם ייקבע שיש לסווג את תשלומי האיזון ואת ההוצאות המשפטיות כסכומים שהוצאו עבור יצחק אפק, יש להפחית מכך סכומים שהעניק יצחק אפק כהלוואת בעלים למערערת. סכומים אלה – כך נטען – זכאי היה יצחק אפק לקבל חזרה, בכל מקרה, ללא תשלום מס.

11. המשיב, מצידו, נסמך על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ומדגיש כי יצחק אפק הוא שחייב – הן מכוח הסכם פירוק השותפות, הן מכוח פסק הבוררות והן מכוח הסכם הפשרה שנחתם בשנת 2000 – בביצוע תשלומי האיזון ובתשלום ההוצאות המשפטיות בגין ההליכים אותם ניהל. לטענת המשיב, המערערת שילמה סכומים אלה

בשם יצחק אפק ולמענו, ולפיכך מהווים הם הכנסת שכר בידו. משכך, סבור המשיב כי יש לחייב את המערערת בגין הסכומים שהיה עליה לנכות במקור (בגילום) מהכנסה זו. המשיב מוסיף ומדגיש כי יצחק אפק העביר למערערת וממנה, לאורך השנים, כספים רבים, כאילו הייתה "קופה פרטית" שלו, וזאת תוך התעלמות מעיקרון האישיות המשפטית הנפרדת. כך – לטענת המשיב – היה גם בענייננו. לחלופין, טוען המשיב כי אם ייקבע שמדובר בהוצאות של המערערת דווקא, כי אז מדובר בהוצאות הוניות (ואין לסווג חלק מהן כהוצאות פירותיות המותרות בניכוי).

תשלומי האיזון – של מי החבות?

12. השאלה העיקרית העומדת להכרעה בענייננו היא כאמור אם החבות לתשלום דמי האיזון היא חבות אישית של יצחק אפק או שמא חבות של המערערת. בית המשפט המחוזי קבע כזכור כי החבות היא חבות אישית של יצחק אפק. קביעה זו בדין יסודה.

ראשית, זוהי המסקנה העולה מלשון פסק הבוררות. בסעיף 1 לפסק הבוררות קבע הבורר כדלקמן:

סעיף 3 בהסכם קבע, כי באין אפשרות לחלוקה בעין, יבוצעו תשלומי איזון בין הצדדים. לכאורה – על פי לשון ההסכם – בין הצדדים באופן אישי, ואולם למעשה מתבקשים תשלומי איזון בין החברות שנכנסו לנעלי השותפות. אשר על כן, לכל אורך פסק הבוררות להלן אתייחס, על פי לשון ההסכם, לצדדים – עליהם מוטלת האחריות האישית ליישום פסק הבוררות – אף כי למעשה מדובר בתשלומים ובמחויבויות אשר יוטלו על החברות.

בסעיף 3.6 לפסק הבוררות הוסיף הבורר וקבע כך:

בכל האמור לעיל, לעניין תשלומים ומחויבויות המוטלים על הצדדים מכח פסק הבוררות זה, ראו את הערתי במבוא. למניעת ספק, אני קובע כי האחריות לביצוע פסק הבוררות מוטלת על הצדדים (באופן אישי). ביצוע פסק הבוררות למעשה, יעשה במסגרת העסקים החדשים, כלומר, באמצעות החברות.

כפי שצוין, כל אחד מן הצדדים בענייננו – המערערת מצד אחד והמשיב מצד שני – סבור כי האמור בשני הסעיפים שלעיל מוכיח את טענתו. כך, המערערת מוצאת באמור לעיל – ובפרט בסיפא של שני הסעיפים – ביסוס לכך שחובת קיום פסק

הבוררות הוטלה על החברות. חבותם האישית של יצחק אפק ואהרון כהן מתמצית – כך נטען – באחריות לוודא את קיום החיובים שהוטלו על החברות. מנגד, המשיב רואה באמור לעיל – ובעיקר ברישא של שני הסעיפים – הוכחה ברורה לכך שחובת קיום פסק הבוררות היא חובה אישית שהוטלה על יצחק אפק ואהרון כהן. לדידו, יש להבחין בין עצם החבות של יצחק אפק ואהרון כהן לבין מימוש החבות באמצעות החברות; לאמור: החבות היא של יצחק אפק ואהרון כהן, אף אם מי שנדרש לשלם את החיובים בפועל הן החברות.

13. אכן, כפי שקבע בית המשפט קמא, לשון פסק הבוררות תואמת יותר את גרסתו של המשיב. הבורר ראה לנכון לחזור ולהדגיש – לשם "מניעת ספק" כדבריו – כי "האחריות לביצוע פסק הבוררות מוטלת על הצדדים (באופן אישי)" (סעיף 3.6 לפסק הבוררות). זאת ועוד, סעיף 3.1 לפסק הבוררות, שכותרתו "תשלום האיזון", קובע באופן מפורש וברור, כי "אפק נדרש להעביר כתשלום איזון לכהן סכום של 712.81 אלף ש"ח" [ההדגשה הוספה – א.ר.]. לפיכך, נראה כי האחריות הראשונה והעיקרית לקיום החיובים שבפסק הבוררות מוטלת על יצחק אפק ואהרון כהן, אף על פי שהבורר הכיר בכך כי החיובים ככל הנראה ישולמו בפועל על ידי החברות.

בהקשר זה יצוין, כי אין לקבל את הטענה לפיה בית המשפט המחוזי, אשר דן באישור פסק הבוררות, קבע אחרת. הדברים אשר צוטטו לעניין זה על ידי המערערת הם כדלקמן:

החלוקה הפורמאלית של הנכסים שהיו בעיקר סוכנויות מסחריות שונות, נעשתה בין שתי החברות שבאו במקום השותפות, אולם בפועל המתדיינים היו הצדדים אישית וכב' הבורר ראה זהות וחפיפה בין כל צד לחברה שבשליטתו" (פס' 2(ב) לה"פ (מחוזי ת"א) 2154/94 שלעיל) [ההדגשה הוספה – א.ר.].

לטענת המערערת, כאמור, הזהות והחפיפה מלמדים כי החובה לקיים את פסק הבוררות הוטלה על החברות. עם זאת, נראה כי במסגרת דברים אלה התכוון בית המשפט להסביר מדוע הליך הבוררות נוהל בין יצחק אפק ואהרון כהן, אף על פי שהנכסים וההתחייבויות של השותפות הועברו בפועל לידי החברות, וקשה למצוא בהם כל קביעה פוזיטיבית לעניין כזה או אחר. למעשה, ככל שקיימת קביעה כזו, הרי שיש בה כדי לחדד את העובדה כי הליך הבוררות התנהל בין יצחק אפק ואהרון כהן – כהסבר לכך שהחיובים הוטלו עליהם, אף על פי שהנכסים וההתחייבויות לא עברו אליהם בפועל.

14. שנית, יצחק אפק ואהרון כהן הם שניהלו, באופן אישי, את הליך הבוררות: הם החתומים על הסכם פירוק השותפות ועל הנספח שהוסף לו ביום 17.6.1993, אשר מהווים יחדיו את הסכם הבוררות, כהגדרתו בסעיף 1 לחוק הבוררות, התשכ"ח-1968; והם המנויים בפסק הבוררות כצדדים של ההליך. בנוסף, כפי שצוין, יצחק אפק ואהרון כהן, הם שניהלו את כל ההליכים המשפטיים שבאו בעקבות הליך הבוררות. מבלי להכריע בשאלה אם מוסמך היה הבורר, בנסיבות העניין, להטיל חיובים על החברות שלא נטלו חלק רשמי בהליך הבוררות ולא חתמו על הסכם הבוררות, יש להניח – בהיעדר ראייה אמינה המלמדת אחרת – כי פסק הבוררות כיוון את הוראותיו כלפי הצדדים הרשמיים להליך. כאמור לעיל, לא ניתן ללמוד אחרת מן הסעיפים בפסק הבוררות שאליהם מפנה המערערת. כך, גם החשבוניות וקבלות שהוצגו בעניין שכר הבורר, אינם מלמדים אחרת. חשבוניות וקבלות מונפקות על שמו של הגורם שמשלם את הכספים בפועל, ולא על שם הגורם שאמור לשלם את הכספים. על זהות הגורם שנשא בפועל בשכר הבורר אין כל מחלוקת. המחלוקת בענייננו נוגעת, בין היתר, למיסוי הכספים ששולמו על ידי המערערת לשם כיסוי שכרו של הבורר, ומכאן שנקודת המוצא לדיון היא שהכספים אכן שולמו על ידי המערערת.

15. שלישית, וחשוב יותר, פסק הבוררות אינו עומד לבדו – בבחינת כך שלא יצר הוא חיובים יש מאין. המסמך אשר כונן את מערכת היחסים הנוכחית שבה אנו עוסקים, ואשר מכוחו שולמו דמי האיזון, הוא הסכם פירוק השותפות. הסכם זה נכרת כאמור בין אהרון כהן לבין יצחק אפק, ובהסכמתו של שמואל כהן. צדדים אלה הם החתומים על ההסכם. המערערת, ועל כך אין חולק, כלל לא מוזכרת בהסכם, וממילא גם אינה חתומה עליו. כמו כן, לא ניתן למצוא בהסכם כל התייחסות – ולו ברמז – לכך שהחיוב מוטל למעשה על החברות שעתידות לקום.

16. רביעית, כפי שצוין, דמי האיזון שולמו לבסוף לאחר שהושג הסכם פשרה במסגרת הליכי ההוצאה לפועל. בסעיף 1 להסכם הפשרה נכתב במפורש כי:

המשיב מס' 1 [הוא יצחק אפק – א.ר.]... מתחייב בזה לשלם סכום של 720,000 ש"ח [לאהרון כהן – א.ר.], לסילוק מלא וסופי של כל התביעות והחובות נשוא תיק המרצת הפתיחה ותיק ההוצאה לפועל הנדונים וכן כל תביעות אחרות וכל טענות אחרות מכל מן וסוג שהוא הקשורות, היכולות להיות קשורות, הנובעות או יכולות להיות נובעות במישרין או בעקיפין, בין שנפסק לגביהן ובין שלא נפסק לגביהן, מפסק הבורר רו"ח הילמן.

עינינו הרואות, כי אף בהסכם הפשרה שהושג לקראת ביצוע התשלום בפועל, מצוין במפורש כי יצחק אפק הוא שיישא באופן אישי בתשלום. על הסכם הפשרה חתמה, בין היתר, המערערת. משכך, קשה לקבל כיום מפיה טענה אחרת.

17. סיכומו של דבר: התמונה העולה מן האמור לעיל ברורה היא – יצחק אפק הוא שחב, באופן אישי, בתשלום דמי איזון לאהרון כהן.

תשלומי איזון – המהות הכלכלית

18. המערערת מדגישה כאמור כי קביעה זו אינה עולה בקנה אחד עם המהות הכלכלית האמיתית של תשלומי האיזון. עם זאת, דומני כי ההיפך הוא הנכון.

כפי שתואר, בענייננו הייתה קיימת שותפות של שלושה שותפים. עם פירוק השותפות, הוקמו שתי חברות בע"מ, אשר אליהן הועברו – בחלקים לא שווים – נכסיה והתחייבויותיה של השותפות. כתוצאה מכך, נוצר מצב שבו שוויה של חברה אחת היה גבוה משוויה של החברה השנייה. בהתאם לכך, הוחלט על תשלום דמי איזון. השאלה – מבחינת המהות הכלכלית של תשלומי האיזון – היא אם הם נועדו ליצור שוויון בין החברות או שוויון בין השותפים לשעבר.

19. אין ספק בעיניי כי תשלומי האיזון נועדו ליצור שוויון בין השותפים לשעבר. הם שהחזיקו בחלק יחסי שווה בשותפות. על כן, עם פירוק השותפות – היה על כל שותף לקבל חלק יחסי שווה מן הנכסים וההתחייבויות של השותפות. דרך "איגוד" הנכסים וההתחייבויות אינה צריכה להשפיע לעניין זה; לאמור: בין אם הנכסים וההתחייבויות הועברו לידי חברה, בין אם הועברו לשותפות חדשה ובין אם נשארו בידי השותפים עצמם – המשמעות הכלכלית של תשלומי האיזון היא זהה: יצירת שוויון בין השותפים לשעבר.

לעומת זאת, בין שתי החברות אין כל קשר משפטי, עסקי או אחר. למעשה, אין כל הצדקה "עצמאית" המחייבת יצירת איזון בין שתי החברות. עצם העברת הנכסים וההתחייבויות של השותפות לידי החברות, אינה מקימה הצדקה שכזו. רוצה לומר: העובדה כי עסקי השותפות פוצלו בין שתי חברות נפרדות, אין בה כשלעצמה כדי להוביל למסקנה כי השווי הכולל של הנכסים וההתחייבויות שהועברו לכל חברה צריך להיות זהה. הנכסים וההתחייבויות שהגיעו למערערת לא הגיעו אליה מן החברה

האחרת – אלא מן השותפות; והן לא הגיעו אליה מתוקף זכותה היא, כי אם מתוקף זכותו של יצחק אפק כשותף בשותפות שהתפרקה.

לסיכום, גם ניתוח המהות הכלכלית של תשלומי האיזון מובילנו למסקנה כי היה מקום לשלם בין יצחק אפק ואהרון כהן – קרי: בין השותפים לשעבר. לפיכך, אין לקבל את טענת המערערת לפיה תשלומי האיזון משקפים רכישה של "השווי העודף" שנוצר אצלה ביחס לחברת כהן, וממילא אין לקבל את טענתה החלופית של המערערת לפיה יצחק אפק נשא בחובה של המערערת וחוב זה נפרע על ידי המערערת באמצעות תשלומי האיזון.

סוף דבר

20. משקבענו כי תשלומי האיזון שולמו על ידי המערערת בשם יצחק אפק ולמענו, ברור כי גם ההוצאות המשפטיות, אשר הוצאו במסגרת ההליכים המשפטיים שעסקו בתשלומי האיזון, הוצאו עבור יצחק אפק.

21. כזכור, טוענת המערערת, לחלופי חלופין, כי יש להפחית מן הסכומים שסווגו כהכנסה משכר בידי יצחק אפק סכומים שהוא העניק למערערת כהלוואת בעלים. ואכן, אין חולק כי כאשר בעל מניות מעניק הלוואה ללא ריבית לחברה – זכאי הוא לקבל בחזרה את כספו מן החברה מבלי שהדבר ייחשב הכנסה בידו. עם זאת, בית המשפט המחוזי קבע, לאחר שבחן את מכלול הראיות שעמדו בפניו, כי ריבוי ההפקדות והמשיכות שבוצעו על ידי יצחק אפק לאורך השנים, אינו מאפשר לקבוע ממצא עובדתי מהימן ביחס לגובה היתרה שעמדה לזכותו (או אולי לחובתו) במועדים הרלוונטיים. אין מקום להתערבותנו – כערכאת ערעור – בקביעה זו.

22. אשר על כן, דין הערעור להידחות. תשלומי האיזון וההוצאות המשפטיות ששולמו על ידי המערערת – שולמו עבור יצחק אפק ולמענו. על כן, בצדק ביקש המשיב לחייב את המערערת במס שהיה עליה לנכות במקור (בגילום) בגין ההכנסה שנתהוותה ליצחק אפק בשל תשלומים אלה.

המערערת תשא בשכר טרחת עורכי הדין של המשיב בסך 50,000 ש"ח.

המשנה-לנשיאה

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט נ' הנדל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה-לנשיאה א' ריבלין.

ניתן היום, י"ב בתמוז התשע"א (14.4.2011).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה-לנשיאה