



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5539/22

לפני: כבוד השופט עופר גרוסקופף  
כבוד השופט יחיאל כשר  
כבוד השופטת רות רונן

המערערות: 1. נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ  
2. בן ישי שירותים פיננסים בע"מ

נגד

המשיב: 1. פקיד שומה חיפה

המשיבים הפורמאליים: 2. נטו שירותי יעוץ ומיסוי (2007) בע"מ  
3. ירמיהו קורן  
4. עידן כץ  
5. אילן בן ישי

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה מיום 25.4.2022 בע"מ 17-07-52092, ע"מ 17-07-52110, ע"מ 17-09-928-09-17, ע"מ 17-09-937, ע"מ 17-09-949 וע"מ 17-10-45631 שניתן על ידי כבוד השופטת אורית וינשטיין

תאריך ישיבה: ו' בתמוז תשפ"ג (25.6.2023)

בשם המערערות: עו"ד אפי אוחנה

בשם המשיב 1: עו"ד רועי כהן

### פסק דין

השופט ע' גרוסקופף:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (כב' השופטת אורית וינשטיין) מיום 25.4.2022 בע"מ 17-07-52092, ע"מ 17-07-52110, ע"מ 17-09-928-09-17, ע"מ 17-09-937, ע"מ 17-09-949 וע"מ 17-10-45631, במסגרתו נדחו עיקר ערעורי מס על צווי שומה לפי מיטב השפיטה, שהוציא המשיב 1, פקיד השומה חיפה (להלן: פקיד השומה).

וזה תמצית הדברים: לבית המשפט המחוזי הוגשו שישה ערעורי מס על ידי שלוש חברות קשורות ושלושה בעלי מניות בהן בעבר ובהווה, אשר נדונו במאוחד, וענינם בצווי שומה שהוציא פקיד השומה לפי מיטב השפיטה. הערעורים נגעו למספר

עניינים, ובהם סירוב להכיר בתשלומים שנטען כי שולמו בעבור תניית אי-תחרות כהוצאה מותרת בניכוי; אופן סיווגן של עסקאות רכישה עצמית שביצעה אחת החברות עם שניים מבעלי מניותיה בעבר; וסירוב להכיר בהוצאות מסוגים שונים כהוצאה בייצור הכנסה.

ביום 25.4.2022 בית המשפט המחוזי דחה בעיקרם את כלל הערעורים, למעט סוגיה אחת שאינה מענייננו. על פסק דין זה הוגש הערעור שלפנינו, על ידי שתיים מהחברות (שעה שביחס לחברה השלישית ניתן צו פירוק מרצון), וזאת אך בסוגיה מתוחמת אחת: הכרה בהוצאות שנטען כי החברות הוציאו בעבור פרסום, שיווק וקידום עסקיהן כהוצאה בייצור הכנסה המותרת בניכוי לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה או פקודת מס הכנסה). זו, איפוא, השאלה המרכזית המתעוררת בערעור שלפנינו. לפיכך, תיאור הדברים להלן, יתמקד בסוגיה העומדת לפתחנו, כאשר עניינים החורגים מהדרוש יוצגו בקצרה בלבד, למען שלמות התמונה.

רקע והשתלשלות העניינים

1. המערערת 1, חברת נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ (להלן: נטו משווקים), היא חברה פרטית המחזיקה ברישיון לעסוק בביטוח ("סוכן תאגיד") על פי חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981 ואשר עיסוקה בשיווק בתחום הביטוח והפיננסים, בעיקר באמצעות סוכני משנה. נטו משווקים הוקמה על ידי המשיב 3, מר ירמיהו קורן (להלן: מר קורן), ומר ליאור מור (להלן: מר מור), אך כיום בעלי מניותיה העיקריים הם המשיב 4, מר עידן כץ (להלן: מר כץ), והמשיב 5, מר אילן בן ישי (להלן: מר בן ישי), המחזיקים כל אחד בכ-37% מהון המניות של נטו משווקים. המשיב 2, חברת נטו שרותי יעוץ ומיסוי (2007) בע"מ (להלן: נטו ייעוץ), הייתה חברה פרטית שעסקה ביעוץ הנוגע להחזרי מס הכנסה לשכירים ולמימוש זכויות רפואיות. נטו ייעוץ הוקמה בשנת 2007 על ידי בעלי מניותיה של נטו משווקים בשעתו (מר קורן, מר מור ומר בן ישי), אך בהמשך אחד מבעלי המניות (מר מור) מכר את חלקו בחברה, וביום 22.10.2019 ניתן צו חיסול בעניינה, לאחר שהוגשה בקשה לפירוק מרצון. המערערת 2, חברת בן ישי שירותים פיננסים בע"מ (להלן: חברת בן ישי), היא חברה פרטית בבעלותו המלאה של מר בן ישי שעיקר עיסוקה הוא במתן שירותי שיווק בשיטת "טלמרקטינג" (הצעות מכירה בטלפון) בתחומי הביטוח, הפיננסים, הנדל"ן ועוד, לצד עיסוקים נוספים.

2. נטו משווקים, נטו ייעוץ, חברת בן ישי, מר קורן, מר כץ ומר בן ישי הגישו לפקיד השומה, כל אחד בנפרד, דו"חות מס הכנסה בקשר לשנות המס 2011-2014. ביחס לחלק מהדיווחים באותם דו"חות, פקיד השומה לא מצא לנכון לאשר את השומה עצמית כפי שהוגשה וחלף זאת ערך שומה על פי מיטב השפיטה, כמפורט להלן:

– נטו משווקים: פקיד השומה לא התיר להכיר בניכוי סכומים שהעבירה החברה למר קורן בעבור תניית אי-תחרות עליה חתם במסגרת הסכם לרכישת מניותיו בחברה, ותחת זאת קבע כי יש לסווגם כחלק מהתמורה בעבור מניותיו. כן נקבע כי יש לראות בהלוואה שנטלה החברה ממנורה מבטחים ביטוח בע"מ (להלן: מנורה) כהכנסה החייבת במס, משום שבנסיבות העניין הלכה למעשה מדובר במקדמה על חשבון עמלות עתידיות שמנורה צפויה לשלם לחברה, ולחלופין כמחילת חוב על ידה. בנוסף, פקיד השומה לא הכיר בהוצאות בגין עיצום כספי, דמי שכירות והוצאות מימון כמותרות בניכוי, וביחס להוצאות בגין פרסום וקידום מכירות בשנות המס 2013-2014 דחה פקיד השומה את דיווח החברה, וחלף זאת קבע שיעור הוצאות מופחת אותו התיר בניכוי. זאת ועוד, פקיד השומה פסל את ספריה של החברה לשנות המס 2012-2014 וכפועל יוצא לא התיר קיזוז הפסדים משנים קודמות.

– נטו ייעוץ: בדומה לנטו משווקים, פקיד השומה קבע כי יש לראות בסכומים שהעבירה החברה למר מור בעבור תניית אי-תחרות עליה חתם במסגרת הסכם למכירת מניותיו בחברה לידי מר קורן כחלק מהתמורה בגין המניות שנמכרו, ועל כן אין להתירם בניכוי. בנוסף, פקיד השומה דחה את דיווח החברה באשר להיקף ההוצאות בעבור פרסום וקידום מכירות בשנות המס 2011-2014, והחליט להפחית בשיעורן שיותר בניכוי.

– חברת בן ישי: פקיד השומה דחה את דיווח החברה להכרה בהוצאות שהוצאו בעבור פרסום וקידום מכירות בשנות המס 2012-2013, בנימוק המרכזי כי אין החברה נדרשת להוצאות אלה בייצור הכנסתה, בהיותה מעניקה שירותים לחברות קשורות בלבד (הן חברות נטו משווקים ונטו ייעוץ). כנימוק חלופי, טען פקיד השומה כי אין מקום להכיר בהוצאות שנתבקשו משום שלא הוכח כי הוצאו לצורך ייצור הכנסה. לפיכך, לא הכיר בהוצאות אלה כלל, אף לא בחלקן.

– מר קורן: פקיד השומה קבע כי את הרכישה העצמית שביצעה נטו משווקים מול מר קורן, יש לראות כשתי עסקאות עוקבות – חלוקת דיבידנד לכל בעל מניות בחברה ערב הסכם הרכישה לפי שיעור החזקתם; ורכישת מניותיו של מר קורן על ידי יתר בעלי המניות בסכום הדיבידנד שהללו קיבלו. לפיכך, נקבע כי יש לזקוף לחובתו של מר קורן את הדיבידנד הרעיוני שקיבל לפי הסיווג האמור. עוד נקבע כי יש לראות בכלל הסכומים שהועברו למר קורן בעקבות המכירה, לרבות אלו שסווגו כתשלומים בעד תניית אי-תחרות, כתמורה בעבור מניותיו. כן מצא פקיד השומה להתערב בדיווחיו של מר קורן בקשר לניכוי פחת בשנות המס 2012-2013.

– מר כץ: נקבע, בדומה לעסקת הרכישה העצמית שביצעה נטו משווקים מול מר קורן, כי גם את העסקה לרכישה עצמית מול מר מור יש לסווג אחרת ולזקוף לחובתו של מר כץ דיבידנד רעיוני בגינה.

– מר בן ישי: לאור סיווגה מחדש של עסקת הרכישה העצמית שביצעה נטו משווקים מול מר קורן כאמור, נקבע כי מר בן ישי ימוסה בגין הדיבידנד הרעיוני שקיבל. כן נקבע כי יש להתערב בחישוב רווח ההון שהציג מר בן ישי בקשר למכירת מניה של נטו משווקים על ידו ובדיווח ההכנסות ממשכורת של בת זוגתו בשנת המס 2013.

לאחר שנדחו השגותיהם, הגישו ערעורים לבית המשפט המחוזי, אשר בהסכמת הצדדים נדונו במאוחד.

3. למען בהירות הצגת הדברים יצוין כי ההוצאות שנטו משווקים, נטו ייעוץ וחברת בן ישי (להלן, יחדיו: החברות) דרשו הכרה בניכויין, והוכתרו תחת הכותרת "הוצאות פרסום וקידום מכירות", הוצאו בקשר למגוון שירותים, ובכלל זה: פרסום במדיות הדיגיטליות, בעיתונות הכתובה, בשלטי חוצות, על גבי אוטובוסים ובאמצעות חלוקת פלאירים; מיתוג ושיווק באמצעות קמפינים וקידום ממומן; קידום מכירות במסגרת כנסים ואירועים; מחיקת פרסומים שליליים מהאינטרנט; הפקת ימי כיף ואירועי חברה; ייצור מוצרים ממותגים הנושאים את השם והלוגו של החברות; מתנות ופרסים שניתנו כתמריצים לעובדים וסוכנים; חלוקת מתנות ללקוחות פוטנציאליים במסגרת כנסי ועדי עובדים; רכישת רשימות של לקוחות פוטנציאליים (להלן: רשימות לידים); ועוד. ביחס לחברת בן ישי, התבקשה גם הכרה בהוצאות בקשר להקמתו של מרכז שיווק ומכירה

עבור חברת תקשורת. כן יצוין כי שירותים אלו, רובם ככולם, סופקו לחברות על ידי חברת הכל לים בע"מ (להלן: הכל לים), שעיסוקה בתחום המסחר, הקמעונאות והשיווק.

4. המשמעות הכלכלית של צווי השומה לפי מיטב השפיטה שהוציא פקיד השומה לחברות היא כדלהלן:

– נטו משווקים דרשה ניכוי הוצאות פרסום וקידום מכירות בסך של 2,404,156 ש"ח לשנת המס 2013 ו-3,346,120 ש"ח לשנת המס 2014, בעוד פקיד השומה הכיר אך בסכומים של 805,565 ש"ח ו-845,243 ש"ח, בהתאמה, המשקפים 3.7% מגובה מחזור ההכנסות המדווח בשנים אלו (המהווה ממוצע של שיעור ההוצאות האמורות ב-3 השנים שקדמו לשנות המס).

– נטו ייעוץ דרשה ניכוי הוצאות בגין פרסום וקידום מכירות בסכומים של 873,278 ש"ח לשנת המס 2011, 361,201 ש"ח לשנת המס 2012, 200,915 ש"ח לשנת המס 2013 ו-437,078 ש"ח לשנת המס 2014. תחת זאת, פקיד השומה קבע כי שיעורי ההוצאות שיותר בניכוי יעמדו על סך של 366,553 ש"ח, 348,359 ש"ח, 200,915 ש"ח ו-213,594 ש"ח, בהתאמה, המהווים 3% מגובה מחזור ההכנסות המדווח בשנים אלו (המהווה אף הוא ממוצע של שיעור ההוצאות האמורות ב-3 השנים שקדמו לשנות המס).

– חברת בן ישי דרשה ניכוי הוצאות פרסום וקידום מכירות בסך של 120,918 ש"ח לשנת המס 2012 ו-317,080 ש"ח לשנת המס 2013, ואילו פקיד השומה לא התיר הכרה בהוצאות אלו, אף לא במקצתן.

פסק דינו של בית המשפט קמא

5. ביום 25.4.2022 ניתן פסק דינו של בית המשפט קמא, אשר כאמור דחה את עיקר הערעורים, למעט לעניין אופן סיווג ההלוואה שנטלה נטו משווקים ממנורה. באשר להוצאות פרסום וקידום מכירות קיבל בית המשפט קמא את עמדתו של פקיד השומה לפיה לא ניתן לקבל את דיווחיהן של החברות בשל הליקויים הרבים והמשמעותיים שנפלו בחשבוניות שצורפו על ידן, ובכלל זה: היעדר פירוט מספק (הן לעניין תיאור הטובין או השירות שבגינן שולמה ההוצאה, הן לעניין הכמות שנרכשה והן לעניין מועד אספקתם); הוספות מאוחרות על הכתוב בהן בכתב יד; אי ציון שמה של החברה ששילמה

את ההוצאות; אי הצמדתן של החשבוניות לטופסי הזמנה או תעודות משלוח; הפקת חשבוניות זמן רב לאחר העברת התשלום בעבור העסקה; וסתירות בין הכתוב ביחס למהות העסקה שבוצעה. כמו כן נקבע כי יש לדחות את הסברי החברות והחומרים שסיפקו לצורך הוכחת המוצרים שרכשו, אשר סופקו בדיעבד, וזאת משום שאף הם לא נשענים על מידע מדויק ומפורט, המאפשר לבצע ביקורת שומתית ולהתחקות אחר מהות העסקה והיקפיה. לפיכך, נפסק, כי החברות לא עמדו בנטל להוכיח כי ההוצאות הוצאו לצורך ייצור הכנסה, ואין די בעצם הוכחת תשלום ההוצאה בפועל.

6. בכל הנוגע לרשימות הלידים, אימץ בית המשפט קמא את קביעתו של פקיד השומה לפיה מדובר בהוצאה הונית שאינה מותרת בניכוי. בנמקו מסקנה זו, גרס בית המשפט קמא כי יש לראות ברשימות הלידים ככנס הוני לכל דבר ועניין, המהווה מקור הכנסה חדש, וזאת בדומה לרכישה של תיקי לקוחות, הגם שאלו משקפים לקוחות בפועל בעוד רשימות לידים משקפות לקוחות פוטנציאליים בלבד.

7. בעניינה של חברת בן ישי הוסיף בית המשפט קמא כי חלק מההוצאות שנתבקשו על ידה, אף אם החשבוניות עליהן הן מתבססות היו נעדרות פגמים, כלל אינן עומדות בתנאים להכרה כהוצאות לייצור הכנסה. בנוסף, נפסק, כי בהיעדר הסבר המניח את הדעת, אין מקום להתערב בקביעתו של פקיד השומה לפיה הוצאות הפרסום וקידום המכירות לא היו דרושות לייצור הכנסה, לנוכח העובדה שלקוחותיה של חברת בן ישי הן נטו משווקים ונטו ייעוץ, הקשורות לה.

8. עוד קבע בית המשפט קמא כי השומות שערך פקיד השומה לפי מיטב השפיטה הן סבירות, ואינן מגלות עילה להתערבות. בתוך כך, הודגש כי אין בסיס לדרישת החברות כי פקיד השומה יערוך שומה על בסיס הסתברותי או על בסיס תחשיבים כלכליים, ודי בבדיקה המדגמית שבוצעה על ידו, לרבות בחירתו להסתמך על ממוצע של 3 השנים הקודמות לשנות המס שבערעורים. כן נדחתה חוות דעת המומחה שהוגשה מטעם החברות, מן הטעם שזו התבססה בעיקרה על נתונים שנמסרו על ידי החברות, ולא על בחינה עצמאית ובלתי אמצעית.

9. לשלמות התמונה יצוין כי בעוד פקיד השומה לא התיר לחברת בן ישי ניכוי הוצאות פרסום וקידום מכירות כלל, בפסק דינו של בית המשפט קמא נכתב כי הוכרו לחברת בן ישי הוצאות בשיעור של 1% ממחזור ההכנסות המדווח בשנות המס הרלוונטיות (ראו פסקאות 153 ו-228 לפסק הדין).

10. נטו משווקים וחברת בן ישי (להלן: המערערות) ערערו על פסק הדין בסוגיית ההכרה בהוצאות הפרסום וקידום המכירות בלבד (כאמור, נטו ייעוץ פורקה מרצון לאחר שביום 22.10.2019 ניתן צו חיסול בעניינה, ועל כן נפקד מקומה כמערערת לצידן של המערערות). תחילה עמדו המערערות על כך שנוכח טיב פעילותן, המחייב כל העת שימור לקוחות וגיוס לקוחות פוטנציאליים, ברי כי הוצאות פרסום וקידום מכירות הן חלק אינטגרלי מעסקיהן ומהוות הוצאה מרכזית בייצור הכנסתן. לגופו של עניין, נטען כי התערבות פקיד השומה בגובה הוצאת הפרסום וקידום המכירות חודרת לליבת שיקול הדעת העסקי של המערערות, וזאת מבלי שניתן לה נימוק משכנע. בתוך כך, נטען כי דרישת פקיד השומה לפירוט מעבר לזה המצוי בחשבוניות לא רק שאינה נחוצה בהינתן הפירוט הקיים, כמו גם בהינתן הסברי המערערות והראיות הנוספות שצורפו על ידן, אלא שהיא מהווה הכבדה שלא ניתן לעמוד בה. כן מלינות המערערות על הקביעה כי רשימות לידים מהוות הוצאה הונית, וזאת בהתחשב בטיב השימוש שנעשה ברשימות אלה על ידן ובשים לב לאופי פעילותן. בנוסף טוענות המערערות כי אף אם הייתה הצדקה לדחות את דיווחיהן, לא היה מקום לאמץ את השומות שנערכו על ידי פקיד השומה לנוכח הפגמים המהותיים הרבים שנפלו בהן, ובכללם הישענותן על שנים שאינן מייצגות נאמנה את פעילות המערערות, ואף שקיימת ביניהן סתירה בעת השוואת השומות זו לזו; התעלמותן מהנסיבות המיוחדות באותן שנים אשר הצדיקו גידול בהיקף הוצאות הפרסום וקידום המכירות (ובאו לידי ביטוי, בין השאר, בגידול בהכנסות בשנים שלאחר מכון); אופן עריכת התחשיב (כגון קביעת השיעור על פי ממוצע רגיל ולא משוכלל ועיגול שיעור המחזור ביחס לנטו משווקים כלפי מטה); והיעדרן של בדיקות כלכליות מקיפות ומעמיקות יותר לצורך ביסוס השומות. לשיטת המערערות, פגמים אלה מלמדים כי הסיבה האמיתית בגינה התערב פקיד השומה בדיווחי המערערות הייתה סברתו כי היקף ההוצאות איננו סביר, ולא כי נפלו ליקויים בחשבוניות כפי שהוצג על ידו.

לבסוף נטען כי מסקנתו של בית המשפט קמא ביחס לחברת בן ישי התבססה על הסברה השגויה כי ביחס אליה הכיר פקיד השומה בהוצאות בשיעור של 1% ממחזור ההכנסות המדווח, ועל כן די בטעם זה כדי להצדיק התערבות בפסק הדין ביחס לחברת בן ישי. כן נטען כי לא היה מקום לאסור את ניכויין של הוצאות שונות שהוצאו על ידי חברת בן ישי.

11. פקיד השומה, לעומת זאת, סומך את ידו על פסק דינו של בית המשפט קמא. לשיטתו, פסק הדין המפורט והמנומק אינו מגלה עילה להתערבות, וממילא מרבית טענותיהן של המערערות מופנות כלפי קביעות עובדתיות ומהימנות של בית המשפט קמא, אשר ערכאת הערעור אינה נוטה להתערב בהן. מכל מקום, הודגש כי ההוצאות שנתבקשו על ידי המערערות לא הוכחו על ידן כנדרש, ועל כן המחלוקת בין הצדדים אינה עוסקת במקרים החריגים שבהם נקבע כי שיעור ההוצאות שהתבקש אומנם הוכח אך הוא גבוה יתר על המידה (בהתאם לסמכות המצויה בסעיף 30 לפקודה) – קביעה הנוגעת לשיקול דעתן העסקי של המערערות – אלא, בעצם הוכחת עמידתן של ההוצאות בתנאים הקבועים בסעיף 17 לפקודת מס הכנסה. כן חוזר פקיד השומה על עמדתו כי ביחס לרשימות הלידים ולמקצת ההוצאות שנבקשו על ידי חברת בן ישי, מדובר בהוצאות שאינן מותרות בניכוי. לבסוף, טוען פקיד השומה כי השומות שערך הן סבירות, תוך שהוא דוחה אחת לאחת את טענות המערערות ביחס אליהן ולתחשיב שעמד בבסיסן, וזאת למעט הטענה הנוגעת לעיגול שיעור המחזור שנקבע לנטו משווקים, בצינו כי נפלה טעות בקובץ האקסל אשר הוא מסכים לתיקונה. אשר להוצאותיה של חברת בן ישי, ציין פקיד השומה כי בית המשפט קמא נפל לכלל טעות שעה שקבע כי הוכרו לה הוצאות פרסום וקידום מכירות בשיעור של 1% ממחזור הכנסותיה המדווח.

12. ביום 25.6.2023 נערך דיון לפנינו, במהלכו חזרו הצדדים על טענותיהם בעל-פה, תוך שבא-כוח המערערות בחר שלא להתמקד בטענותיהן הנוגעות לפסילת שומתן העצמית נוכח הליקויים שדבקו בחשבוניות עליהן התבססו (פרוטוקול דיון 25.6.2023 עמ' 3 ש' 31-39). בסופו של הדיון הערנו את שהערנו והמלצנו לצדדים לקיים הידברות ביניהם במטרה להגיע להסכמות על בסיס הערותינו. למרבה הצער הידברות זו לא הולידה הסכמות, אך ביום 20.9.2023 הודיע פקיד השומה כי ביחס לנטו משווקים הוא חוזר על הסכמתו להגדיל את שיעור ההכרה בהוצאות הפרסום וקידום המכירות מ-3.7% ל-3.87% מהמחזור המדווח; וביחס לחברת בן ישי הוא מסכים לתיקון השומה כך שיוכרו לה הוצאות פרסום וקידום מכירות בשיעור של 1% מהמחזור המדווח, וזאת בהתבסס על האמור בפסק דינו של בית המשפט קמא, הגם שקביעה זו מקורה בשגגה לטענתו. בכל הנוגע לרשימות הלידים, הודיע פקיד השומה כי מאחר שאין בידי המערערות האפשרות להוכיח את שיעור ההוצאות בגין רשימות אלו, יש להותיר את קביעת בית המשפט קמא על כנה, תוך שהוא מסכים כי אופן סיווג רשימות הלידים לא יהווה מעשה בית-דין בין הצדדים.



ביום 11.10.2023 הגישו המערערות את התייחסותן להודעת פקיד השומה, בה ביקשו כי תינתן הכרעה בכל אחת מהסוגיות שבמחלוקת, ורק אם יימצא כי אין להתערב בפסק דינו של בית המשפט קמא, יבוצעו התיקונים בשיעור ההוצאות כפי שהציע פקיד השומה בהודעתו. אשר לרשימות הלידים, המערערות דוחות את הודעת פקיד השומה וטוענות כי במסגרת ההידברות בין הצדדים הן הציגו לפקיד השומה נתונים שמהם ניתן ללמוד על גובה ההוצאות בעד רכישת רשימות לידים, אך הלה לא הסכים לקבלם.

דיון והכרעה

13. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים שבכתובים, ושמעתי את טיעוניהם בעל-פה, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות, למעט לעניין רשימות הלידים, ובכפוף להודעת המשיב על הסכמתו להגדלת שיעור ההוצאות למערערות כמפורט בפסק 12 לעיל – וכך אמליץ לחברי ולחברתי לעשות. הכול כפי שיפורט להלן.

המסגרת הכללית לניכוי הוצאות לעניין מס הכנסה

14. נפתח, איפוא, בהצגת התשתית הנורמטיבית הרלוונטית להכרעתנו. כידוע, על מנת להטיל מס אמת, מתירים לנישום לנכות מהכנסתו הוצאות אשר שימשו לייצור ההכנסה באותה שנת מס (וראו הגדרת "הכנסה חייבת" בסעיף 1 לפקודה: "הכנסה לאחור הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". כן ראו: ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי, פסקה 17 (30.4.2009) (להלן: עניין פרי); בג"ץ 1878/09 עו"ד ארז נ' שר האוצר, פסקה 25 והאסמכתאות הנזכרות שם (13.7.2011) (להלן: עניין ארז)). רישא סעיף 17 לפקודת מס הכנסה קובעת את העיקרון הכללי ולפיו "לשם בידור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד". לאחר מכן, ממשיך הסעיף ומונה, על דרך הריבוי, רשימה שאיננה ממצה של סוגי הוצאות המותרות בניכוי (ע"א 475/68 רחוב פינסקר 42 בע"מ נ' פקיד השומה, תל אביב 4, פ"ד כג(1) 89, 94 (1969)). בכך, משקף סעיף 17 לפקודה את "עיקרון ההקבלה", לפיו יש להקביל בין הכנסות הנישום לבין ההוצאות שהוצאו לצורך ייצורן (ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נט(5) 313, 320 (2005) (להלן: עניין גני עופר); ע"א 3892/13 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פסקה 12 (8.6.2015)).

15. רישא סעיף 17 לפקודה קובעת, איפוא, שני תנאים מצטברים לצורך התרת הוצאה בניכוי: התנאי האחד, כי מדובר בהוצאה "בייצור הכנסתו" של הנישום "ולשם כך בלבד", לאמור – עסקינן בהוצאה עסקית הכרוכה ושלוכה בתהליך ייצור ההכנסה, וזאת להבדיל מהוצאה פרטית; התנאי השני, כי ההוצאה הוצאה לייצור הכנסה באותה "שנת מס", דהיינו – המדובר בהוצאה פירותית, להבדיל מהוצאה הונית אשר מעניקה יתרון עסקי מתמשך, מעבר לשנת המס (ע"א 3515/97 פקיד שומה באר-שבע נ' בית מרקחת "אילן" בע"מ, פ"ד נו(5) 311, 315-316 (2002); עניין גני עופר, בעמ' 320; ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413, 447 (2006); ע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4, פסקה 19 (20.6.2018) (להלן: עניין המרכז הארכיאולוגי). במילים אחרות, לא די בעצם הוכחת תשלום ההוצאה בפועל, אלא על ההוצאה לעמוד בשני תנאיו של סעיף 17 לפקודה. כן יצוין כי מקום בו מדובר ב"הוצאה מעורבת", בין אם היא מערבת בין ההיבט העסקי להיבט הפרטי, ובין אם היא מערבת בין ההיבט הפירותי להיבט ההוני, קבעה הפסיקה, ובעקבותיה רשויות המס ומחוקק המשנה, כי "יש לאפשר לנישום לחלץ מתוך ההוצאה המעורבת את החלק שבייצור ההכנסה ולהתירו בניכוי" (עניין פרי, בפסקה 23. כן ראו: ע"א 35/67 שתדלן נ' פקיד השומה, תל אביב 4, פ"ד כא(1) 455, 457 (1967) (להלן: עניין שתדלן); עניין פרי, בפסקאות 22-25; עניין ארז, בפסקה 30).

16. את הוראות סעיף 17 לפקודת מס הכנסה יש לקרוא יחד עם הוראות סעיפים 18 ו-30-33 לפקודה, הקובעות סייגים והגבלות על ניכוי הוצאות מסוימות. כך, למשל, סעיף 30 לפקודה מקנה למנהל (כהגדרתו בפקודת מס הכנסה) את הסמכות שלא להכיר במלוא ההוצאות שנתבקשו אם התרשם כי סכומן "[עולה על הדרוש לפי צרכי ייצור ההכנסה של הנישום]"; סעיף 31 לפקודה מסמיך את שר האוצר לקבוע בתקנות הגבלות או איסורים בעניין ניכוי הוצאות מסוימות; סעיף 32 לפקודה מונה שורה של הוצאות שאינן מותרות בניכוי ומהווה למעשה תמונת ראי של סעיף 17 לפקודה; וסעיף 33 לפקודה מקנה לפקיד השומה את הסמכות לסרב להכיר בהוצאות על פי חשבונות שהגיש הנישום מחמת שלא ניהל פנקסי חשבונות קבילים, וחלף זאת לשום את ההוצאות לפי מיטב השפיטה.

17. הנטל להוכיח כי הוצאה מסוימת שהנישום מבקש לנכות, בסכום לו הוא טוען, עומדת בתנאים הנדרשים בחוק, ובכלל זה בדרישות סעיף 17 לפקודה, וכי אינה מסויגת על ידי הוראה אחרת – מוטל על הנישום (ע"א 4125/90 ענבר נ' פקיד השומה, גוש דן, פ"ד מח(2) 383, 392 (1994); עניין גני עופר, בעמ' 323-324; ע"א 6743/03 תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 7 (28.7.2005); ע"א 6726/05

הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פסקה כ"ד (5.6.2008) (להלן: עניין הידרולה); ע"א 3568/08 חברה בע"מ נ' פקיד שומה – נתניה, פסקה 24 (17.2.2010)). מקום בו לא עמד הנישום בנטל האמור, רשאי פקיד השומה לערוך שומה על פי מיטב שפיטתו (סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה; ובמקרה בו פקיד השומה סירב לקבל את פנקסי החשבונות של הנישום או פסל אותם – מכוח סעיף 33(א) לפקודה).

18. בענייננו, כזכור, פקיד השומה דחה את דיווחי החברות נוכח הליקויים המהותיים שנפלו בתשתית הראייתית שנועדה לתמוך בהם; וחלף זאת, ותחת סברתו כי החברות אכן נשאו בהוצאות מסוימות בעבור פרסום וקידום מכירות (זולת חברת בן ישי), ערך שומה על פי מיטב השפיטה, המבוססת על ממוצע של שיעור ההוצאות שהוכר מתוך סך ההכנסות המדווחות ב-3 שנות המס הקודמות. שומה זו התייחסה להוצאות הפרסום וקידום המכירות כמכלול, למעט הוצאות מסוימות שביחס אליהן נקבע כי אפילו היו נתמכות בתשתית הראייתית הנדרשת, לא היה מקום להכיר בהן משום שאינן עומדות בתנאי סעיף 17 לפקודה.

19. במהלך שמיעת טענות הצדדים בעל-פה, המערערות זנחו במידה מסוימת את טענותיהן המופנות כלפי החלטת פקיד השומה שלא לקבל את דיווחיהן, וטוב שעשו כן. בית המשפט קמא בחן את החשבונות שהוצגו על ידי המערערות ואת יתר הראיות בתיק, וכן שמע את עדויות הצדדים, והתרשם אף הוא כי לנוכח הפגמים שנפלו בחשבונות, אין בהן כדי לבסס, לא את טיבן של ההוצאות לצורך בחינת עמידתן בהוראות החוק ולא את השיעור לו טענו המערערות. בממצאים מסוג זה, אין ערכאת הערעור נוטה להתערב (ע"א 647/79 עיוון נ' פקיד שומה לגבייה מיוחדת, פ"ד לה(4) 645, 648 (1981); ע"א 274/84 שפירא ושוויצר נ' פקיד שומה ת"א 2, פד"א יד 360, 361 (1987); ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה, גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 319 (1992) (להלן: עניין פיקנטי); עניין הידרולה, בפסקה כ"ד(2)), ואף אני לא מצאתי הצדקה לכך במקרה שלפנינו.

20. בשלב זה, אם כן, עיקר טענות המערערות מופנה לשתי סוגיות: הראשונה, אופן עריכת שומות ההוצאות שקבע פקיד השומה ובפרט התחשיב שעליו הן מבוססות; השנייה, אי הכרה בהוצאות מסוימות כמותרות לניכוי בשל אי עמידתן בתנאי סעיף 17 לפקודה.

נכון בסוגיות אלו כסדרן.

היקף ההתערבות בשומה שנערכה לפי מיטב השפיטה

21. הלכה ידועה היא כי על אף הסמכות המסורה לבית המשפט לערוך ביקורת שיפוטית על שומה שנערכה על פי מיטב השפיטה (ראו סעיף 156 לפקודת מס הכנסה; ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה, פסקאות 120-121 (24.12.2014)), התערבותו היא מצומצמת ושמורה למקרים חריגים. נקודת המוצא היא שבית המשפט אינו ממיר את שיקול דעתו של פקיד השומה בשיקול דעתו שלו, אף אם הוא סבור כי היה מגיע למסקנה אחרת (ע"א 98/56 היועץ המשפטי לממשלה נ' לויטר, פ"ד יא 465, 466-467 (1957); ע"א 62/58 פקיד השומה, תל-אביב 1 (מזרח) נ' כץ, פ"ד יג 166, 168 (1959) (להלן: עניין כץ); ע"א 435/78 רוזנשטוק נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לה(4) 633, 638 (1981) (להלן: עניין רוזנשטוק); עניין פיקנטי, בעמ' 326; ע"א 9792/02 מוחמד נ' מס הכנסה – טבריה, פסקה 7 (13.9.2005); ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ת"א 1), פסקה 11 (16.11.2009) (להלן: עניין אלקיס)). זאת, נוכח שיקול הדעת הרחב המסור לפקיד השומה בעת עריכת שומה לפי מיטב השפיטה לאור ניסיונו המקצועי ומומחיותו (עניין פיקנטי, בעמ' 341; ע"א 8375/06 ד"ר צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה, פסקה 20 (25.3.2009) (להלן: עניין צ'צ'קס); עניין אלקיס, בפסקה 11). לפיכך, משהונחה דעתו של בית המשפט כי קמה הצדקה לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה, על הנישום המבקש לחלוק על השומה להראות כי מדובר בשומה שרירותית או מופרכת מעיקרה, או כי היא בנויה על הנחות עובדתיות או משפטיות השגויות מיסודן (עניין כץ, בעמ' 167; ד"נ 14/65 חברת משה פיינר בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פ"ד כ(1) 533, 537-538 (1966); ע"א 42/84 גרינברג נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד מא(3) 57, 59-60 (1987)) – וזאת, על בסיס ראיות אובייקטיביות ומוצקות (ע"א 352/86 פקיד שומה פתח-תקוה נ' אורן, פ"ד מד(2) 554, 560 (1990) (להלן: עניין אורן); ע"א 731/88 בוכמן נ' פקיד שומה תל אביב, פ"ד מו(4) 265, 267 (1992); עניין צ'צ'קס, בפסקה 21; ע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה, פסקה 29 (9.5.2021)). הדברים האמורים חלים ביתר שאת, בשינויים המחויבים, עת מתבקשת התערבותה של ערכאת הערעור בפסק דינה של הערכאה המבררת (ע"א 359/59 גלברג נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד יג 1930, 1931 (1959); אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מסים – מס הכנסה, עזבון ושבח 242 (מהדורה רביעית, 1969) (להלן: ויתקון ונאמן)).

22. ויובהר, על אף שיקול הדעת הרחב המוקנה לו, פקיד השומה אינו רשאי לפעול בנוקשות ובשרירות. בעת עריכתו את השומה לפי מיטב השפיטה, עליו לשים לנגד את

עיניו את השאיפה כי השומה תהיה נאמנה לאמת (עניין פיקנטי, בעמ' 326; ע"א 724/89 יוסיאן נ' פקיד שומה כפר-סבא, פ"ד מז 873, 877 (1993); ע"א 552/02 חנני נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד ס(1) 112, 120 (2005)). ואולם, מעצם טבעה וטיבה, שומה לפי מיטב השפיטה נערכת על בסיס השערה שנועדה להתחקות אחר המצב לאשורו. בהינתן ה"נוק הראייתי" שנוצר על ידי הנישום, ובשים לב לכך שהמידע על אודות העסק אינו מצוי בידי פקיד השומה, אין השומה נדרשת להיות מדוקדקת ומבוססת לפרוטרוט, אלא עליה להיות סבירה, בהתחשב בחומר הקיים ובחומר שאינו בנמצא, ותוך שניתן לבססה על הערכות, אומדנים וניסיון מקצועי (עניין פיקנטי, בעמ' 322; ע"א 5564/98 מועלם נ' ממונה איזורי - מס ערך מוסף, פסקה 17 (6.4.2003); ע"א 8945/06 בוטקילה נ' מדינת ישראל - מנהל מע"מ באר שבע, פסקה כ"א (16.3.2010) (להלן: עניין בוטקילה); ע"א 8082/09 שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3, פסקה 4 (27.11.2011)).

23. לאור הכללים האמורים, סבורני כי המערערות לא עמדו בנטל המוטל עליהן באופן המצדיק התערבות בשומות ההוצאות שנערכו על ידי פקיד השומה. משלא ניתן היה להסתמך על דיווחיהן של המערערות, נדרש פקיד השומה לבצע הערכה. לצורך כך, נעזר פקיד השומה בדיווחי העבר של המערערות ב-3 השנים הקודמות לשנות המס המדווחות, מהם לקח את אחוז ההוצאות בעבור פרסום וקידום מכירות מתוך סך ההכנסות, ועל בסיסם ערך ממוצע אשר ישקף את שיעור ההוצאות בשנות המס הרלוונטיות. כך, ביחס לנטו משווקים, נמצא כי השיעור הממוצע עומד על 3.7% מסך ההכנסות המדווחות (שבמסגרת ההליך דגן הסכים פקיד השומה לתקנו ל-3.87%); וביחס לחברת בן ישי נמצא כי בשנים קודמות כלל לא נדרשו הוצאות פרסום וקידום מכירות, ואם היו כאלה, הן היו פחות מ-1% מסך ההכנסות המדווחות.

24. המערערות משיגות הן על שיטת התחשיב בה בחר פקיד השומה והן על האופן בו הוא נערך. טענות אלה, על שני רכיביהן, אין לקבל. התחשיב בו עשה פקיד השומה שימוש, הנובע מהיעדרו של תיעוד כדבעי, הוא בוודאי אפשרי ומקובל בעת עריכת שומה על פי מיטב השפיטה (והשוו: עניין כץ; ע"א 112/86 מנהל מס ערך מוסף נ' חכים, פ"ד מה(2) 837 (1991); עניין צ'צ'קס; עניין בוטקילה), והוא בעל יתרונות בהיותו נסמך על דיווחיהן של המערערות בעבר, ולא על נתונים כלליים או השוואות לחברות אחרות – ובכך טמון בו פוטנציאל טוב יותר לשקף את מכלול מאפייני הפעילות הספציפיים של המערערות. ממילא, יש לזכור כי "התחשיב הוא אמצעי חלופי, שהשימוש בו נדרש כתוצאה מהעדרם של חשבונות מסודרים, שעל פיהם ניתן היה לערוך שומה מדויקת. אמצעי זה בנוי על אומדנות וצופה את המצוי והממוצע, ובהכרח יהיה מי שיימצא מקופח על-ידי, אולם לזה

האחרון אין להלין אלא על עצמו, שלא ניהל ספרים כחוק" (ע"א 88/83 קידרון נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מא(4) 412, 417-418 (1987)). ראו גם: עניין רזנשטוק, בעמ' 638; עניין צ'צקס, בפסקה 22).

25. אשר לאופן בו נערך התחשיב, לא מצאתי כי עלה בידי המערערות להוכיח כי נפל בתחשיב פגם המצדיק התערבות בו. המערערות טענו כי שיעור ההוצאות שנקבע על פי תחשיבו של פקיד השומה איננו ראוי, בין משום שהוא נסמך על שנים שאינן מייצגות, ובין משום שהוא מתעלם מהנסיבות הייחודיות בשנות המס הרלוונטיות. לתמיכה בטיעוניהן אלה הגישו חוות דעת מומחה שנערכה על ידי פרופ' יעקב הורניק (להלן: חוות הדעת ו-פרופ' הורניק, בהתאמה). על פי פרופ' הורניק, שיעור ההוצאות הממוצע בעבור פרסום ושיווק בענף בו פועלות החברות נע בין 12% ל-18% ממחזור ההכנסות, והוא חותם את חוות דעתו במסקנה כי יש להתיר להן הוצאות כאמור בשיעור שלא יפחת מ-15% (עמ' 7-9 לחוות הדעת). פרופ' הורניק אף ערך השוואה לשתי חברות אחרות הפועלות בתחום עיסוקן של החברות תוך שציין כי "אמנם תקציב השיווק של חברות אלה אינו מפורסם, אולם על פי הערכתי השמרנית, על מנת לקדם את שירותיהן, שתי החברות הללו מוציאות לפחות 15%-20% ממחזורם לשיווק ופרסום" (עמ' 5 לחוות הדעת).

26. לאחר שנחקר פרופ' הורניק על חוות הדעת, בית המשפט קמא מצא כי פרופ' הורניק לא קיבל מהחברות את מלוא הנתונים הרלוונטיים; כי ההשוואה שערך מבוססת על ידע כללי ולא מתוך בחינת הנתונים של החברות (שאינן הוא חשוף להן בהיותן חברות פרטיות); וכי אומנם הוא חקר בעבר חברות הפועלות בתחום הביטוח והגמל, אך לא בהקשר של ייעוץ מס, ביטוח ופיננסיים – הוא תחום עיסוקן של החברות. על בסיס האמור, בית המשפט קמא התרשם כי "קשה לקבל את הנחות העבודה שהניח פרופ' הורניק בחוות הדעת" וכי "[מרבית הדברים שנכתבו בחוות הדעת, מקורם מפי המערערים, ועל כן קיים ספק באשר ליכולת להיסמך על האמור בה" (פסקה 233 לפסק הדין). מסקנתו זו של בית המשפט קמא, הנסמכת על התרשמותו הבלתי אמצעית והנוגעת לעניינים שבעובדה ובמהימנות, מקובלת עליי, ולא ראיתי בטיעוני המערערות כל טעם מבורר המצדיק סטייה ממנה. מכאן, ומשנדחתה חוות הדעת שהוגשה על ידי המערערות, נותרנו, איפוא, בסוגיה זו עם עדויותיהם של מר קורן, מר כץ ומר בן ישי בלבד – אשר אין בהן כדי לשמש כראיות אובייקטיביות לצורך הפרכת סבירות השומה כדרישת הפסיקה (ראו: ע"א 113/58 ורט נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד יג 283 (1959); עניין אורן, בעמ' 560; עניין צ'צקס, בפסקאות 21 ו-24). מכל מקום, עדויות אלה נבחנו לגופן ונדחו על ידי בית המשפט קמא, ואין מקום להתערב בעניין זה.

27. אשר על כן, יש לדחות את הערעור בכל הנוגע לשומות ההוצאות שנערכו על פי מיטב השפיטה. עם זאת, לאור הודעת פקיד השומה כי הוא מסכים לתקן את שיעור ההוצאות של המערערות, כך שיעמוד על 3.87% ביחס לנטו משווקים, נוכח הטעות שנפלה בו, ועל 1% ביחס לחברת בן ישי, בהינתן קביעת בית המשפט קמא ועל אף שמקורה, לשיטתו, בשגגה – הרי שיש לתקן את השומות כאמור.

הוצאות שלא הותרו בניכוי

28. הסוגיה השנייה שמעלות המערערות נוגעת, כאמור, לסוגי הוצאות שלא הותרו בניכוי בהתחשב בטיבן, ואלה הן: ביחס לשתי המערערות – לא הוכרו הוצאות בגין רשימות לידים; וביחס לחברת בן ישי – לא הוכרו הוצאות בגין מחיקת פרסומים שליליים מהאינטרנט והוצאות עבור ייעוץ אסטרטגי בקשר להקמתו של מרכז שיווק ומכירה לחברת תקשורת.

29. נפתח בהתייחסות להוצאות הייחודיות לחברת בן ישי. באשר להוצאות הייעוץ עבור הקמתו של מרכז שיווק ומכירה לחברת תקשורת, בית המשפט קמא קבע כי הוצאות אלה לא הוכחו כדבעי, למצער בחלקן, וממילא מדובר בהוצאות טרום-עסקיות שאינן מותרות בניכוי לפי תנאי סעיף 17 לפקודה (ראו פסקאות 201-204 לפסק הדין). בכל הנוגע להוצאות שהוצאו לצורך מחיקת פרסומים שליליים מהאינטרנט, נמצא כי גם הוצאות אלו לא נתמכו בתיעוד כנדרש, וכי כלל לא הובהר מדוע הוצאות אלו היו נחוצות מבחינתה של חברת בן ישי. כך, משום שלפי הנטען על ידי חברת בן ישי, מחיקת הפרסומים השליליים מהאינטרנט היא צורך שנוצר בשל העיצום הכספי שהושת על נטו משווקים, בעוד על חברת בן ישי לא הוטל כל עיצום, ושמה אף לא נזכר באירועים מושא העיצום הכספי (ראו פסקאות 207-208 לפסק הדין). שתי הנמקות אלה מקובלות עליי, ולא מצאתי טעם מבורר להתערב בהן, לא בהיבט המשפטי ובוודאי שלא בהיבט העובדתי.

30. בתמצית שבתמצית, ביחס להוצאות הייעוץ עבור הקמתו של מרכז שיווק ומכירה לחברת תקשורת, יצוין כי חברת בן ישי גורסת כי מאחר שהחברה פועלת מזה שנים רבות, הרי שאין מדובר בהקמת עסק, שההוצאות בגינו אינן מותרות בניכוי, אלא ביצירת "אפיק הכנסה חדש", שלשיטתה יש להתיר ניכוי הוצאות שהוצאו בעבורו. ברם, השאלה האם מדובר בהוצאות טרום עסקיות, שאסורות בניכוי, אינה נבחנת לפי מועד הקמתו של

העסק בכללותו, אלא בהתאם לשאלה האם מדובר בהקמת תשתית לפעילות עסקית חדשה, בין אם כחלק מהקמתו של עסק חדש ובין אם במסגרת עסק קיים (ראו, למשל, עמ"ה (ת"א) 101/54 חברה אלמונית בע"מ נ' פ"ה ת"א, פ"מ יב 53, 54 (1954); עמ"ה (ת"א) 64/66 אמריקה הלטינית להשקעות עבור ישראל בע"מ נ' פקיד השומה, פ"מ נג 362, 367 (1966)). לפיכך, ובהינתן אמירתה הברורה של חברת בן ישי לפיה "החברה הקימה בשנת 2014 מרכז מכירות של סלקום ולצורך כך נדרשה החברה להוצאות רבות, ובכלל זה עוד בטרם הקמת המרכז, לטובת מחקר ובדיקות נדרשות בטרם תחילת הפעילות" (סעיף 49 לערעור), ברי כי לא היה מקום להתיר הוצאות אלה בניכוי (ראו גם אהרן נמדר מס הכנסה – יסודות ועיקרים 315-316 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: נמדר); יוסף גרוס דיני המס החדשים 343 (מהדורה שלישית, 2003)).

בכל הנוגע להוצאות בגין הסרת פרסומים שליליים מהאינטרנט, טענה חברת בן ישי בלשון רפה כי אין לקבל את נימוקו של בית המשפט קמא משום ש"הפרסום השלילי השפיע על חברת בן ישי פיננסים הן בהיותה קשורה קשר ישיר לבן ישי עצמו והן מאחר ושמה מורכב מצירוף שמו של בן ישי" (סעיף 50(ב) לערעור). הא ותו לא. משכך, בוודאי שאין בטיעון זה כדי לבסס טעם להתערב במסקנתו של בית המשפט קמא.

31. רק בעניין אחד סבורני כי יש מקום להתערב במסקנתו של בית המשפט קמא, המתבססת על אימוץ קביעתו של פקיד השומה, והוא באופן סיווגן של ההוצאות שהוצאו בעבור רכישת רשימות הלידים אצל שתי המערערות – לשיטתי, היה מקום להכיר בכך שהוצאה זו היא הוצאה פירותית המותרת בניכוי, ולא כהוצאה הונית שאינה מותרת בניכוי לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה. להלן אפרט את טעמי.

רשימות לידים – הוצאה הונית או פירותית

32. בהיעדר הוראת חוק המתייחסת באופן ספציפי לאפשרות ניכוי הוצאות בגין רכישת רשימות לידים, יש לבחון אם הוצאה זו עומדת בתנאי העיקרון הכללי הקבוע ברישא סעיף 17 לפקודה. במקרה דנן, אין מחלוקת בין הצדדים כי מדובר בהוצאה עסקית, אלא עיקר השאלה מתמקד בקיומו של התנאי השני – האם מדובר בהוצאה פירותית המותרת לניכוי, כטענת המערערות, או בהוצאה הונית האסורה לניכוי, כטענת פקיד השומה.



33. הוצאה פירותית, המותרת בניכוי, היא כזו המשמשת להשגת ההכנסה באותה שנת מס אשר הוצאה עבור פעילות מסחרית הכרוכה במהלך השוטף והרגיל של העסק. לעומת זאת, הוצאה הונית, שאינה ניתנת לניכוי מכוח סעיף 17 לפקודה, היא הוצאה (השקעה) לטווח ארוך שמעניקה יתרון עסקי מתמשך, מעבר לשנת המס, במטרה ליצור את התשתית לפעילות העסקית.

34. ההבחנה בין שני סוגי ההוצאות אינה בהכרח מלאכה פשוטה והפסיקה לאורך השנים ניסתה לתת בה סימנים (וראו בהקשר של סיווג הכנסות חוות דעתי בע"א 8942/15 שירצקי נ' פקיד שומה ת"א 4 (26.12.2018)). המבחן העיקרי שאומץ בפסיקה, מבוסס על משל העץ והפירות, ובוחן את השאלה האם הפעילות בגינה יצאה ההוצאה נועדה ליצור מקור הכנסה נוסף בעסק ("לנטוע עץ חדש") או שמא נועדה לייצר הכנסה ממקור קיים ("להצמיח פירות") ובכך לתחזק את מנגנון הייצור השוטף (ע"א 762/00 בן-שלום נ' פקיד שומה כפר סבא, פ"ד נז(2) 343, 346 (2003); נמדד, בעמ' 268). מבחן אחר מבחין בין הוצאות שהוצאו בטרם הקמת העסק (המכונות "הוצאות טרום-עסקיות") או בקשר לחיסולו, שלא תותרנה בניכוי, לבין הוצאות שהוצאו במהלך הפעילות העסקית השוטפת של העסק, לרבות הוצאות "ראשונות" שהוצאו בעת שמקור ההכנסה התגבש אף אם טרם נצמחה הכנסה מהעסק, אשר תותרנה בניכוי (ע"א 316/67 טידס - השירות המרכזי לפיתוח בישראל בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד כא(2) 291, 294 (1967); עמ"ה (ת"א) 809/67 נאות מרגלית בע"מ נ' פקיד השומה רחובות, פ"מ סה 120, 121, 123 (1968); ע"א 8453/14 ש. שלמה חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פסקה 13 (5.6.2016)). בנוסף, בפסיקה הוכרה האפשרות להתיר בניכוי הוצאות שייעודן בשמירה על ההון היצרני הקיים, שאינן נחשבות כהוצאות הוניות או כהוצאות השבחה (המוסיפות על הקיים), אלא כהוצאות שמטרתן לשמר את מנגנון הייצור במצב תקין המניב הכנסות ולמנוע חיסרון כיס (ע"א 141/54 ד"ר וולף-בלוך ואח' נ' פקיד השומה למחוז ירושלים, פ"ד י 441, 443 (1956); עניין שתדלן, בעמ' 457; ע"א 338/78 אלקו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לג(2) 135, 138 (1979)). עוד ראו לעניין המבחנים האמורים, עניין המרכז הארכיאולוגי, בפסקה 21; אמנון רפאל מס הכנסה כרך א 436-447 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: רפאל)).

35. מכל מקום, השאלה מהי הוצאה הונית ומהי הוצאה פירותית תיחתך לפי טיבו של העסק הספציפי הנדון ויתר נסיבות העניין (נמדד, בעמ' 268). ודוק, הוצאה מסוימת עשויה להיות הוצאה פירותית בעסק אחד והוצאה הונית בעסק אחר (ע"א 314/67 פקיד השומה, תל אביב 4 נ' נכסי כהנים בע"מ, פ"ד כא(2) 748, 750 (1967)); אף ייתכנו מקרים

שבהם הוצאה הונית עבור עסק מסוים תהווה הכנסה פירותית בידי מקבלה, ולהיפך (ע"א 275/75 פקיד השומה, תל-אביב 1 נ' לפת סוכנויות 1970 בע"מ, פ"ד ל(1) 485, 490 (1975); ויתקון ונאמן, בעמ' 139).

36. מהתם להכא. כאמור, בית המשפט קמא הגיע למסקנה, באמצעו את עמדת פקיד השומה, כי רשימות הלידים שנרכשו על ידי המערערות מהוות "נכס" כהגדרת הפקודה, ועל כן יש לסווג את ההוצאות בגינן כהוצאה הונית שאינה מותרת בניכוי. בעשותו כן, השווה בית המשפט קמא את רכישת רשימת הלידים לרכישה של תיקי לקוחות. בכך סבורני כי נפל לידי שגגה.

37. עסקן של המערערות הוא עסק המבוסס על שיווק. כך, נטו משווקים עוסקת בשיווק בתחום הביטוח והפיננסיים, באופן ישיר ובעיקר באמצעות סוכני משנה, וחברת בן ישי, בין יתר עיסוקיה, מעניקה שירותי שיווק בשיטת "טלמרקטינג" במספר תחומים, ובכלל זה לנטו משווקים ולנטו ייעוץ. במצב דברים זה, ברי כי פעולות שיווק שונות, לרבות על דרך של פנייה יזומה ללקוחות פוטנציאליים, הן כלי עבודה הקשור בטבורו לפעילות המסחרית הרגילה והשוטפת של המערערות וחיוני עבורה. אף בחינת מהותן וטיבן של רשימות הלידים תומך במסקנה זו. רשימות לידים הן רשימות הכוללות פרטי התקשרות של לקוחות פוטנציאליים אשר עשויים להתעניין בשירות או במוצר של העסק, בהתאם למאפיינים שונים (כגון מיקום גיאוגרפי, מצב סוציו-אקונומי וכיו"ב), כאשר דרך ייצור הרשימה איננה אחידה. המדובר באמצעי שיווק שפותח לצידן של הפלטפורמות המסורתיות. כך, לצד הפרסום בתקשורת או במדיה הדיגיטלית המזמין לקוחות פוטנציאליים לפנות לעסק לצורך רכישת מוצר או קבלת שירות, ייצורן של רשימות לידים נועד להקנות לעסק כלי באמצעותו הוא יכול לפנות ללקוח פוטנציאלי ישירות ולהציע לו את מוצריו או שירותיו. למעשה, חלף רכישת מקום פרסום בעיתון או באינטרנט, העסק רוכש מאגר מידע, אך המטרה נשאר זהה – שימור היקף הפעילות של העסק, ואף הגדלתו הטבעית לאורך זמן, באמצעות ריענון קהל הלקוחות של העסק. לפיכך, כשם שהוצאות פרסום שהוצאו במהלך העסקים הרגיל וכחלק מההליך היצרני מותרות בניכוי, כך יש להכיר בהוצאות בעלות אופי דומה שהוצאו בקשר לרשימות לידים שאינן אלא שיווק ממוקד יותר (וראו לעניין הוצאות פרסום: ע"א 404/65 פדט סינדיקט בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כ(3) 438, 433 (1966); עמ"ה (ת"א) 227/67 אליהו נ' פקיד השומה ת"א 1, פ"מ א 183, 185 (1968); עמנואל גבאי ואליעזר צוקרמן "דינן של הוצאות לפרסומת" מיסים ח/א-10 (1994) (להלן: גבאי וצוקרמן); נמדד, בעמ' 312-313; רפאל, בעמ' 584-587. והבחינו: ע"א 399/62 כהן את בייטנר בע"מ נ')

פקיד השומה, כפר-טבא, פ"ד יז 1513 (1963)). אכן, הוצאות פרסום קשורות בקשר הדוק למוניטין של העסק ומטרתן אינה רק לשמר את היקף פעילותו, אלא גם להגדיל את חוג לקוחותיו לאורך זמן, כך שהתועלת שתופק מהן אינה מוגבלת בהכרח לשנת המס הנוכחית זמן. אך בשונה מהוצאה בגין רכישת מוניטין, המהווה ככלל הוצאה הונית, השאלה האם הוצאות פרסום ייחשבו כהוצאה הונית או כהוצאה פירותית נגזרת מאופיו וייעודו של הפרסום, כאשר פעילות פרסום שוטפת ושגרתית המיועדת לשימור והגדלה טבעית של בסיס הלקוחות הקיים נחשבת הוצאה פירותית (ויתקון ונאמן, בעמ' 145, 148; גבאי וצוקרמן, בעמ' 4-5, 11-12). סיכומה של נקודה זו: רכישה שוטפת של רשימות לידים, כאמצעי המזין את פעילות השיווק השגרתית של העסק, היא חלק מההשקעה המתמשכת בפעולות שיווק הנדרשות לצורך שימור וגידול טבעי של פעילות העסק, וככזו ההוצאה הכרוכה בה אינה שונה באופייה הפירותי מעלויות שוטפות אחרות של הפעלת המערך השיווקי של העסק – כדוגמת שכרם של אנשי השיווק, עלות רכישת שטחי פרסום וכיו"ב.

38. בהמשך לכך, אף לא ניתן להסיק כי רשימות לידים משולות לתיקי לקוחות. מוניטין, כידוע, הוא נכס ערטילאי, ואחד מהסממנים למכירתו הוא מכירת תיקי לקוחות של העסק (אך אין מדובר בסממן מכריע או מתחייב, ראו: ע"א 4710/12 ברק גז סוכנויות בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 7 (13.1.2015)). מכירה שכזו, משמעותה כי הרוכש קונה מהמוכר "את הזכות להציג עצמו בפני הלקוחות; הוא רוכש את ההזדמנות לזכות בנאמנותם. לעתים הוא רוכש גם את הזכות להציג עצמו כ"יורשו" וממשיכו של בעל העסק המוכר; העברת תיקי הלקוחות עשויה להעיד גם על כך שהמוכר סומך את ידו על הרוכש שימשיך לנהל את העסק כראוי ובאופן שהלקוחות לא ייפגעו" (ע"א 5321/98 אינווסט אימפקס בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד נח(2) 241, 250 (2003) (להלן: עניין אינווסט)). כן ראו: ע"א 5118/13 נסים נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 5 (24.12.2015)). במילים אחרות, בעת רכישתם של תיקי לקוחות, נכנס הרוכש בנעליו של המוכר ומקבל לידיו את הפעילות של האחרון.

בענייננו, המערערת רכשו מדי מספר שבועות רשימות לידים שגיבשה הכל לים ממקורות שונים, בין השאר באמצעות ארגונים שונים עמם היא עובדת ולקוחות שרכשו ממנה מוצרים ואגב כך שאירו את פרטיהם. כפי שצוין על ידי מנהל המכירות והשיווק בשעתו של הכל לים, מר אהוד ברקן, ועל כך לא חולק פקיד השומה, אומנם מעת שמועברת למערערת רשימת לידים אין זה עניינם מה יעשו איתה, אך למערערת לא ניתנה כל זכות בלעדית ברשימות הלידים, ולהכל לים שמורה הייתה הזכות למסור אותן

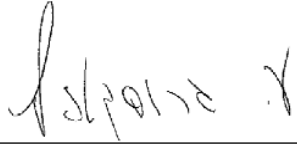
לגורמים נוספים, בין שבתמורה ובין שלא בתמורה, וכך אכן נעשה (סעיף 14.5 לתצהירו של מר אהוד ברקן; פרוטוקול דיון 8.7.2018, עמ' 36 ש' 4-24, עמ' 48, ש' 23-9). על כן, לא רק שרשימות הלידים אינן כוללות בהכרח לקוחות של הכל לים, אלא שאין רכישתן מעבירה כלל למערערות את המוניטין שיש להכל לים ביחס לאותם לקוחות, שהרי חברת הכל לים אינה מסירה ידיה מקשריה עם אותם לקוחות, אלא מוסיפה להתקשר עם אותם לקוחות ואף למכור את פרטיהם לעסקים נוספים (והשוו: ע"א 276/69 הילקוביץ וגטי נ' אלויס (ישראל) בע"מ, פ"ד כד (1) 85 (1970); עניין אינווסט, בעמ' 254; ע"א 4666/10 לנדאו נ' פקיד שומה תל אביב, פסקאות י"ד-ט"ו (28.6.2012)). זאת ועוד, חברת הכל לים כלל אינה מתחרה עם המערערות, וממילא אין היא מעבירה לידיהן כל פעילות עסקית בתחום פועלן שכן אינה פועלת בתחומים אלו. אם כן, כל שעסקינן במקרה דנן הוא במסירת מידע שניתן לייצר ממנו פעילות באמצעות המנגנון השיווקי של המערערות, להבדיל ממסירת הקשר עם הלקוח ביחס לפעילות קיימת.

39. העולה מן האמור הוא כי הן אופיים של עסקי המערערות והן טיבן של רשימות הלידים מוביל אותנו למסקנה כי הוצאות המערערות בגין רכישת רשימות לידים מהוות הוצאה פירותית שניתן לנכותה בהתאם לסעיף 17 לפקודה. בהינתן שאין מחלוקת בין הצדדים כי הוצאות אלו לא נלקחו בחשבון בעת קביעת שומות ההוצאות על ידי פקיד השומה (שהרי לא ניתן ליישב בין התחשבות שכזו לבין הטענה שמדובר בהוצאה הונית), נדרשת עתה בחינה בדבר שיעורן. ואולם, בית המשפט קמא לא נדרש לכך, וההידברות בין הצדדים בעניין זה לא צלחה, ועל כן אין מנוס מהחזרת הדיון לבית המשפט קמא. לפיכך, בסוגיה זו בלבד העניין יוחזר לבית המשפט קמא לצורך דיון והכרעה. למען הסר ספק יובהר כי הנטל להוכיח את שיעור ההוצאות בגין רשימות הלידים מוטל על המערערות.

סוף דבר

40. אם תישמע דעתי, יידחה הערעור בעיקרו, בכפוף לאמור בפסקה 27 לעיל, וזאת למעט עניין רשימות הלידים אשר יושב לבית המשפט קמא לצורך דיון והכרעה בסכום ההוצאות שיש להתיר למערערות בניכוי בגין רכיב זה.

41. עוד אציע כי בנסיבות העניין, ובשים לב לתוצאה, לא ייפסקו הוצאות בערכאה זר.

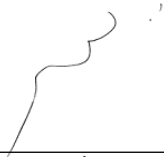


---

עופר גרוסקופף  
שופט

השופט י' כשר:

אני מסכים.



---

יחיאל כשר  
שופט

השופטת ר' רונן:

אני מסכימה.



---

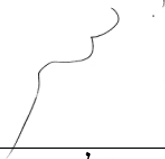
רות רונן  
שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף.


ניתן היום, כ"ג חשוון תשפ"ה (24 נובמבר 2024).



רות רונן  
שופטת



יחיאל כשר  
שופט



עופר גרוסקופף  
שופט