

בתי המשפט

בית משפט מחוזי תל אביב-יפו עמה 001093/00 עמה 001109/00 עמה 001110/00 עמה 001111/00 (באיחוד תיקים)			
09/09/02	תאריך:	כבוד השופטת ב. אופיר-תום	בפני:

בעניין: רו"ח בבלי דן
ע"י ב"כ עו"ד רוזנצוויג

המערער

נגד

פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"י ב"כ עו"ד אנגלרד פרקליטות מחוז ת"א - אזרחי המשיב

פסק - דין

רקע ועובדות

1. השאלה העומדת במרכזו של הדיון בחלק זה של הערעורים המאוחדים שבפני, היא שאלה של פרשנות פסק הבוררין, אשר ניתן ביום 2.8.93, על ידי נשיאת בית המשפט המחוזי בתל אביב לשעבר, כב' השופטת אבנור (להלן - פסק הבוררת) במסגרת הליך הבוררות שהתנהל בין המערערים, חברי "שותפות בבלי, מילנר ושות'" (להלן - השותפות) ובין השותף שפרש ממנה (להלן - מר לוטקר, או, השותף הפורש). פסק הבוררת אושר על ידי נשיא בית המשפט המחוזי בתל אביב דאז (כב' השופט וינוגרד) ביום 13.7.94.

בהתאם להסכמת הצדדים בפני, תעמוד לדיון בשלב זה רק הסוגיה העקרונית הנ"ל, הכרוכה בפרשנות פסק הבוררת, ובשאלת סיווגו של סכום הכסף שהוטל על המערערים לשלמו לשותף הפורש, במסגרת הפסק (להלן - התשלום); לאמור, האם תשלום פירותי הוא, שרשאים המערערים לנכותו כהוצאה מהכנסתם החייבת בשנה בה שולם, או, האם מהווה הוא תשלום בעל אופי הוני, שאינו מותר בניכוי?

2. אין מחלוקת בין הצדדים לערעור, על העובדות שתובאנה להלן: שותפות רואי החשבון בבלי מילנר ושות' היא שותפות רשומה, שבה עבד מר לוטקר מאז שנת 1956; תחילה, כמתמחה, ולאחר מכן, מאז שנת 1969, כשותף.

לפי התצהיר שהגיש מר לוטקר לבוררת במהלך הדיון בפניה (ר'), התצהיר מיום 23.2.70 שסומן מע/1) לא היקנה לו מעמדו כשותף, זכויות בנכסי השותפות, אלא זכות לקבלת חלק מסוים מן ההכנסות נטו שלה (סעיף 4 לתצהיר). עובדה זו עלתה גם מזכרון הדברים מע/2, עליו חתמו הצדדים ביום 1.1.69, בעקבות קבלתו של מר לוטקר כשותף. לפי האמור בו, עתידים היו הצדדים לחתום על הסכם להסדרת זכויותיו של מר לוטקר, בשותפות, ואולם, הסכם כזה לא נחתם.

עם זאת, נקבעו זכויותיו של מר לוטקר בשותפות, במסגרת אותה הסכמה מכללא שהתייחסה לכל השותפים האחרים ברמתו, לפיה, זכאי היה למשכורת ולביטוח מנהלים, לצד החלק שנקבע מפעם לפעם על ידי השותף המנהל, ברווחי השותפות.

בחודש נובמבר 1992, הודיעה השותפות למר לוטקר, על ידי השותף הבכיר, מר דן בבלי, כי החל משנת 1993 יופחת חלקו בשותפות כדי מחצית, וכי יהיה עליו לפרוש מן השותפות ביולי 1994. מר לוטקר, שסבר כי לא היה זה מסמכותה של השותפות לפטרו קודם גיל פרישה, נכנס לעימות עקרוני עם חבריו לשותפות, שהבשילה בסופו של דבר להסכמה של כל הצדדים, למנות את השופטת חנה אבנור, כבוררת ביניהם לצורך הכרעת המחלוקת בנושא הפרישה. מר לוטקר פרש מן השותפות בפועל, ביולי 1993.

לאחר ניהול הדיון ולאחר שמיעת הראיות בהליך הבוררות, הוציאה הבוררת, ביום 2.8.93, את הפסק נשוא דיון זה, בו אימצה את עמדתו של התובע בנושא פיטוריו, והטילה על השותפות ועל שותפיה לפצותו בהתאם לחישוב שערכה בגוף הפסק (ר'), פסק הבוררת שהוגש לתיק וסומן מע/7). סכום הפיצוי לפי פסק הבוררת, שולם למר לוטקר על ידי השותפות במהלך שנת 1994, לאחר אישורו כאמור על ידי הנשיא וינוגרד (נספח א' לסיכומי המשיב).

תשלום זה, הוא העומד במרכזו של הערעור דנא, והוא הצריך הכרעה בשאלת סיווגו לצרכי מס, אם פירותי הוא, או הוני.

לטענת המשיב, אשר סרב להתיר למערערים ניכוי הוצאה זו מהכנסותיה, מדובר בתשלום בעל אופי הוני, שאין להתירו בניכוי לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן - הפקודה).

פסק הבוררת

3. אין מחלוקת בין הצדדים לערעור, באשר למקומו של פסק הבוררת בקביעת סיווגו של התשלום לצרכי מס כאמור. גם ב"כ המשיב, עו"ד אנגלרד, וגם ב"כ המערערים, הכריזו על הפסק כבסיס להכרעה בנושא זה, ועל הסכמתם המלאה לקביעותיו (ר'), עמדתה של עו"ד אנגלרד בסעיף 14 לסיכומיה; ור', עמדת המערערים במבוא לסיכומיהם). הסכמה זו, אמורה היתה לייתר את שלב ההוכחות בפרק זה של הדיון בהציבה את פסק הבוררת במרכזו. ואולם, משעמדה ב"כ המשיב על שמיעת הראיות בתיק בטרם הכרעה בו, תיבחינה להלן העדויות שבאו בפני בשלב ההוכחות, אף כי אין ספק שבבסיס הדיון יעמוד פסק הבוררת, אשר יאפיל על כל שהובא מעבר לאמור בו.

4. לגופו של ענין, השאלה שהציבה הבוררת הנכבדה בפתח הפסק שהוציאה, הינה, כניסוחה על ידה, **"מה מעמדו של התובע בשותפות"**? בנגזר שאלה, מה נפקות מעמד זה על נושא פיטוריו המוקדמים על ידי השותפות, ועל התוצאה הכספית שנבעה מצעד זה שיוזם על ידי השותפות. לאחר ניתוח העובדות שבאו בפניה במהלך הבוררות, הגיעה הבוררת למסקנה כי המדובר הוא בשותפות בעלת מבנה ייחודי, ובשותף - או שותפים - בעלי מעמד שונה מן המקובל; בלשונה, **"שותף עם תנאים מיוחדים"**. כך הסבירה מסקנתה זו:

"אין חשיבות לשם שבו נקרא התובע או שבו הגדירו הצדדים את היחסים ביניהם. יכולה להיות שותפות - שזכויות הצדדים בה הם כפי שנקבע על ידם ו"שותף שכיר" גם הוא בגדר שותף. התובע אינו עובד והוא "שותף שכיר".

יוצא מן האמור, כי בפועל ענין לנו, על פי התרשמותה של הבוררת, בשותף בעל מעמד מפוצל ששני ראשים לו; האחד, של שכיר המועסק על ידי השותפות, והאחר, של שותף בשותפות, על כל המשתמע מכך; ובסך הכל, **"שותף שכיר"**.

השותף במעמד זה, הסבירה, לא קנה ולא קיבל שום זכויות בנכסי השותפות, להוציא, זכותו לשכר ולחלק ברווח, כמו גם זכותו להמשיך בשותפות עד גיל פרישה. בנסיבות האמורות, לא היתה השותפות זכאית, לדעת הבוררת, לפטר את מר לוטקר, או, לדרוש פרישתו לפני המועד עליו הוסכם ביניהם, אם במסגרת ההסכם שנכרת ביניהם בינואר 1973, אם בכל הסכם אחר מכללא. בלשונה: **"התובע היה אותו שכיר בשותפות ולפי ההסכם שבין הצדדים לא היתה כל זכות לפטרו בתאריך טרם פרישה"**.

יוצא אליבא דבוררת, שהיתה זו זכותו של מר לוטקר להמשיך ולשמש שותף בשותפות עד גיל ששים וחמש, הוא גיל הפרישה המוסכם, כאשר עם פרישתו, אמור היה להנות מן ההסדרים שנקבעו בפוליסת המנהלים שהוצאה לו על ידי השותפות (עמ' 4 לפסק הבוררת). פיטוריו לפני המועד, היוו איפוא בעיניה, מעשה של הפרת הסכם מצד השותפות, ועל כך **"זכאי התובע לפיצויים"**, כלשונה. אלה הוטלו על ידה במסגרת הפסק, על השותפות ועל שותפיה.

5. בעקבות מסקנתה הנ"ל, קבעה הבוררת בהתבססה על סעיף 35 לפקודת השותפויות (נוסח חדש) תשל"ה-1975, ועל סעיף 11 לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה) התשל"א-1970, כי התובע יהיה זכאי **"למלוא השכר שהיה מקבל משותפות אילו עבד עד גיל 65"**. את חישוב **"מלוא השכר"** ביססה על משכורתו האחרונה לפני הפרישה, ועל חלקו ברווחי השותפות בשנה האחרונה שקדמה לה; הכל, מוכפל בארבע, כנגד אותן ארבע שנים שהפסיד על ידי פיטוריו. לצד מרכיבים אלה של סכום הפיצוי, העמידה הבוררת תשלומים נוספים, שוליים יותר, אשר התבססו על החזרי כספים שונים שהגיעו לתובע מן השותפות, כמפורט בעמ' 5 לפסק. בסך הכל, פסקה הבוררת למר לוטקר, תשלום שנבנה על חמישה ראשים, הם, המשכורת שאמור היה לקבל בשנים בהן עדיין זכאי היה להישאר בשותפות; חלקו ברווחי השותפות; החזר הוצאות מכונית וטלפון; החזר סכום שהילוה לשותפות כהלוואת בעלים בעקבות העברת משרד; והחזר כסף שהשקיע בשעתו בסיפריה, כמו יתר השותפים.

בסיפא הפסק, מצאה הבוררת להזגיש, כי לא ראתה לפסוק לתובע "פיצויים נוספים על הפרת הסכם", משום שסברה "כי לא נגרם לתובע נזק כללי או פגיעה בשמו הטוב עקב סכסוך זה" (סעיף 6 לפסק הבוררת).

סיכומו של דבר, אותם חמישה רכיבים של פיצוי שנימנו לעיל, הם שהיו מושאי התשלום שהוטל על המערערים לשלם למר לוטקר בגין פרישתו המוקדמת, על פי פסק הבוררת אשר הועמד בבסיס הערעור דנא. עם זאת, בדרישתם לניכוי הוצאות נשוא דיון זה, התיחסו המערערים לשני מרכיבי התשלום הראשונים בלבד, קרי, השכר והחלק ברווחים.

דיון

6. כפי שהוזכר, סברה באת כחו המלומדת של המשיב, עו"ד אנגלרד, כי מפסק הבורר יש להסיק שהתשלום אשר נפסק בו למערערים, היווה על פניו הוצאה הונית שאין להתירה בניכוי. כך לשיטתה, על רקע הקביעה בפסק, כי המדובר הוא ב"פיצויים בגין הפרת הסכם השותפות", אשר היקנו לשותפות, לדעתה, יתרונות הוניים ברורים. שהרי, כך הסבירה, המדובר הוא "בתשלום לשותף בגין החזרת זכויותיו למאגר השותפות, והיפטרות ממנו כגורם מפריע, תוך יצירת יתרון מתמיד לשותפות" (עמ' 3 סיפא לסיכומיה).

לטענת באי כוח המערערים, אין בין מאפייניו הנ"ל של התשלום כתיאורם בפי ב"כ המשיב, ובין הגדרת התשלום בפועל על ידי הבוררת, כל מאומה. התשלום שנפסק, לא נועד לשיטתם, למלא אף לא פונקציה אחת מאלה שמנתה הגב' אנגלרד לגביו, ולא אל אלה כיוונה הבוררת דבריה, לדעתם.

אבחן בהמשך עמדות אלה של הצדדים בענין סיווג התשלום, ואולם קודם שאעשה כן, אתיחס תחילה, בקיצור המתחייב, אל הויכוח-לא-ויכוח שניהלה ב"כ המשיב עם באי כוחם של המערערים בהקשר למעמדו של מר לוטקר בשותפות, בנגזר מקביעות הבוררת.

7. האם שותף או שכיר בפנינו?

בסעיף 18 לסיכומיה, טענה עו"ד אנגלרד, לאחר ניתוח קביעות פסק הבוררת על ידה, כך:

"מהמקובץ עולה כי הבוררת קיבלה את טענות התובע לפיהן היה שותף בשותפות בבלי מילנר וכי תנאי הסכם השותפות הוגדרו בהסכמה מכללא שהתפתחה במשך השנים ודחתה את טענות השותפות לפיהן התובע הינו למעשה עובד שכיר..."

טעון זה יכול היה להתייתר לחלוטין, וכך גם הדיון הנרחב והמעמיק שהביאה ב"כ המשיב בפרק ד' לסיכומיה, בהתייחסה לשאלת מעמדו של השותף הפורש, עובדתית ומשפטית; שאלה שכלל לא הועמדה במחלוקת על ידי המערערים.

עיון בפיסקה 10.1 לסיכומיהם, ויותר מכך, בתשובתם לסיכומי המשיב, מבהיר באופן ברור ביותר, שגם המערערים, כמו המשיב, ראו במר לוטקר שותף לכל דבר וענין, להוציא אי השתתפותו בבעלות על נכסי השותפות. לפי הודעתם שם: **"כל השותפים בשותפות היו שותפים"**, לרבות

השותפים-השכירים, ולרבות מר לוטקר שהיה אחד מהם. כולם, כך הסבירו, נטלו חלק בקבלת החלטות מקצועיות, חתמו על דוחות כספיים ועל חוות דעת, וביצעו כל פעולה שמבצע שותף בכיר במשרד רואי חשבון. טענתם בענין זה היתה אחת, לאמור, על פי נוהלי השותפות וההסדרים שנתקבלו בה בכל הנוגע לבעלות על נכסיה, שוייכו אלה לשותף הבכיר (או, השותף המנהל) בלבד, שעה שלכל יתר השותפים לא היה כל חלק בהם. בפועל, כך הסבירו בהסתמך על תצהירי העדות הראשית של העדים מטעמם (ר' תצהירו של השותף, מר דותן ועדותו בעמ' 10 לפרוט'; וכן ר', תצהירו של השותף מר מנדלבאום, ועדותו בעמ' 17 לפרוט') היו קיימות בשותפות, שתי קבוצות של שותפים. על הראשונה, נימנה השותף הבכיר, או, השותף המנהל, שהיה כאמור בעל הנכסים ובעל הדעה בשותפות. על השנייה, נימנו השותפים השכירים שהיו מעין הכלאה בין שותף ובין שכיר, בהיותם זכאים מצד אחד למשכורת, ומצד שני, לחלק ברווחי השותפות.

הסכמה זו של המערערים בדבר היות מר לוטקר שותף בשותפות, קיבלה ביטוי לא רק בפסק הבוררת עצמו, אלא גם בפסק דינו הנ"ל של הנשיא וינוגרד בה"פ 1349/93, בו אישר את פסק הבוררת, תוך הבהרה כי, **"עולה מכל הנ"ל, ששאלת היותו של לוטקר שותף לא היתה שנויה במחלוקת"**; ובהמשך, כי **"הבוררת היתה צמודה לכתבי הטענות של הצדדים שהסכימו שלוטקר היה שותף"**.

על רקע כל אלה, אין לי עוד צורך להכנס למבוכיו של הדיון המשפטי המלומד והארוך בסוגיית מעמדו של מר לוטקר בשותפות, שכבר נפתרה בפסק הבוררת על רקע הסכמת הצדדים לגביה.

נותר איפוא הדיון בשאלה האחת, היא, שאלת סיווגו של התשלום שהוטל על השותפות בפסק הבוררת, כפיצוי על פיטוריו של מר לוטקר על ידה, שלא כדין. בכך אדון להלן תוך התייחסות לסימני ההוניות שנתנה עו"ד אנגלרד בתשלום זה, אחד לאחד.

התשלום כהחזר זכויות למאגר השותפות

8. התשלום נשוא פסק הבוררת, נועד לדעת עו"ד אנגלרד, לפי אחת התיזות שהציגה בפני כמוזכר, לאפשר לשותפות "לקנות" מן השותף הפורש את חלקו בעסק תוך סילוקו ממנה. רכישה מעין זו של זכויות שותף פורש, לצורך "בליעתם" מחדש בקופת הזכויות של השותפות, אין מובהקת ממנה לדעתה, להחשב כ"תשלום הוני" (סעיף 18 לסיכומיה). לשיטתה, משבחרה השותפות להקדים את פרישתו של השותף, בלא הסכמתו, נולד האילוץ לרכוש ממנו את יתרת זכויותיו בשותפות. פסק הבוררת הוא שקבע לדעתה מהו "המחיר" שתעלה לשותפות הפרישה המוקדמת שנכפתה עליו (סעיף 22 לסיכומיה).

ככל ששבתתי ובחנתי דבריה של הבוררת בפסק שיצא מתחת ידיה, התקשיתי לאמץ הפרשנות שביקשה ב"כ המשיב המלומדת לשוות להם. דברים אלה, שלא נזקקו בעיני לפירוש כלל, לא הותירו לדעתי ספק באשר למהותו של התשלום, שהוגדר בפסק כפיצוי לשותף הפורש על הפסד הכספים אותם אמור היה לקבל בארבע השנים בהן זכאי היה להמשיך ולפעול בה.

השאלה המתבקשת לנוכח התיזה שהניחה ב"כ המשיב בפני בנקודה זו, היא, באיזו אמירה של הבוררת, או באיזו ראייה ישירה אחרת שהוגשה לתיק, ניתן למצוא לה אחיזה? היכן דיברה הבוררת על רכישת זכויותיו של השותף הפורש, על ידי השותפות, או, על "החזר זכויותיו למאגר השותפות"?

התיאוריה, ככלל, כך נדמה לי, ככל שיפה היא, אין בכוחה לשמש בסיס לקביעת סיווגו של התשלום, בהיותה מנותקת מן העובדות בשטח ומן ההגדרה שניתנה לו בפסק הבוררת.

אכן, אפשר שאילולא עמד פסק הבוררת לנגד עיני מלכתחילה, ואילולא ההסכמה שהביעו שני הצדדים לכל קביעותיו, היה מקום לבחון מהותו של התשלום לאור התיאוריה של החזרת הזכויות לשותפות, או לאור כל תיאוריה הגיונית אחרת, על מנת לסווגו לצרכי מס בהתאם. לא כך, כאשר פסק הבוררת שהוצג בפני כבסיס לדיון, קבע נחרצות כי ענין לנו בפיצוי בגין הפרת הסכם, שאמור היה להשיב לתובע שכר שהפסיד בגין הפרה זו, בשנים הרלוונטיות.

ההיגיון לפיו רואים בפרישת שותף מן השותפות, אקט של "החזרת זכויות למאגר השותפות", טוב הוא לעצמו. גם הספקולציות המובילות להעמדת תיזה זו בעניננו יכול שהיה להן מקום, אך האם ניתן לקבוע שכך התרחשו הדברים במציאות, או, שלכך כיוונה הבוררת דבריה, מבלי שרמזה על כך כלל בפסק שהוציאה?

לא מצאתי בחומר הראיות שהוגש לי בתיק, כל עדות או ראייה המצביעות על כוונת השותף הפורש למכור זכויותיו לשותפות, ככל שהיו לו כאלה; גם לא על כוונת השותפות לרוכשן. נהפוך הוא, מה שהוכח הוא שהאיש שנתבקש לפרוש מן השותפות מסיבות כאלה ואחרות, לא רצה לפרוש ולא ביקש למכור דבר, בעוד השותפות לא התכוונה לקנות דבר. פסק הבוררת לבדו, אשר קבע כי המדובר הוא בהפרת הסכם ובפיצוי על הפרתו, הוא שהביא לעולם את התשלום, והוא שהציגו כפיצוי על הפסד השכר והרווח בשנות הפעילות שנמנעו ממנו. ומה לקביעה זו ולתיאורית החזר הזכויות למאגר השותפות?

9. לא זו אף זו, שאלה נוקבת לא פחות, המתייצבת לנוכח הנחתה הנ"ל של ב"כ המשיב המלומדת בענין החזר הזכויות, מקורה באותה עובדה שהוצגה לי על ידי ב"כ המערערים, לפיה, 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. בענין זה, דווקא אמרה הבוררת דברה באופן ברור, ואמרו דברם גם עדי המערערים שלא נסתרו כלל. כך, השותף השכיר מר יוסף דותן, בסעיף 6 לתצהירו:

"הצטרפתי לשותפות כ"שותף שכיר" ב-1.1.69 יחד עם מר עמי לוטקר ומר דב

ספיר, למיטב ידיעתי שלושתנו הצטרפנו באותם התנאים בדיוק, בעת הצטרפותי

הבהיר לי מר אליעזר בבלי ז"ל כי הצטרפותי היא ללא זכויות הוניות כלשהן".

וכך גם השותף, מר מנדלבאום בסעיף 2.4 לתצהירו.

דברי השניים, יש להדגיש, גובו במלואם, בזכרון הדברים מע/1 עליו חתמו הם עם מר בבלי בעת שנתקבלו כשותפים שכירים לשותפות, בו נקבע בין היתר:

"ה"ה הנ"ל לא יהיו זכאים לחלק כלשהו בנכסי השותפות, בזכויות השכירות של השותפות ובמוניטין של השותפות, זכותם מוגבלת לחלק בהכנסות נטו של השותפות, כפי שייקבע על ידי מר אליעזר בבלי".

ודוק, טענת ב"כ המשיב שעדים אלה היו בעלי נגיעה לדבר, גם אם נכונה היא, אין די בה היא לעצמה, כדי לדחות דבריהם כבלתי מהימנים וכבלתי מבוססים.

10. שאלה נוספת הנדרשת להתייחסות, היא זו שעניינה במשמעות התשלום מנקודת המבט של השותפות. האמנם נזקקה היא לזכויותיו של השותף הפורש כאשר הזכויות היו ממילא בידה, כפי שהיקשו באי כחם המלומדים של המערערים?

לפי הקונסטרוקציה שבנתה ב"כ המשיב בענין זה, היתה השותפות מעוניינת לסלק מדרכה את השותף השכיר מר לוטקר, לצורך פינוי מקומו לשותפים חדשים, צעירים ממנו, למען יביאו אלה לרענון השורות בה. הא ראה, לדבריה, שבסמוך או במקביל לפרישתו של מר לוטקר, נתקבלו בשותפות חמישה שותפים שכירים, חדשים וצעירים, שתפשו מקומו. צירופם של אלה, כך גרסה, בא על רקע שינוי משמעותי שחל במגמה העקרונית שהשתלטה על השותפות, אשר פניה היו לחלוקה שונה של האחוזים בה, בין השותפים. עד "מקרה לוטקר", כך טענה, שלטה בשותפות מגמה של אחידות בחלוקת האחוזים. מכאן ואילך, חל המהפך. אחוזי השותפות של מר לוטקר הוקטנו וניתנו לאותם שותפים חדשים, וכל המערך שונה. **"אחוזי השותפות שחולקו להם מקורם למעשה באחוזים שנלקחו מלוטקר"** (סעיף 25 לסיכומיה).

משמע, לפי השקפתה של ב"כ המשיב, לא באה הדרישה מלוטקר לפרוש אלא על בסיס אותה מגמה חדשה "להצעיר" את פניה של השותפות; מגמה, שלא יכלה להתממש אליבא דידה, בלא סילוקו של השותף "המתבגר", ורכישת זכויותיו לצורך הענקתן לחדשים. מגמה זו מצביעה לדעתה, על אופיו ההוני המובהק של התשלום.

11. כנגד תיזה זו של "הצעת פניה" של השותפות על חשבון השותף הפורש, יצאו ב"כ המערערים נחרצות. אף שלא הכחישו קיומה העקרוני של מגמת ההצעה, טענו הם עם זאת, להעדר קשר כלל בינה ובין פרישתו של מר לוטקר מן השותפות. שתי פירכות עובדתיות עיקריות העלו הם כנגדה; האחת, שפער הזמנים בין פרישתו של לוטקר ובין קבלת חמשת השותפים החדשים, מצביע ברורות על העדר כל זיקה בין זו לאלה. השניה, שבכל מקרה, היתה הפירמה מעוניינת בגיוס כחות חדשים, במיוחד כאשר דובר באנשים שהתמחו אצלה והתקדמו באופן טבעי לקראת שותפותם בה. והרי, כך קרה גם ללוטקר עצמו ולשותפים האחרים שנתקבלו לשותפות לאחר התמחותם אצלה (ר' בענין זה עדותו של מר רבינוביץ, בעמ' 6 לפרוט', לפיה, היו המתמחים בפירמה מועמדים טבעיים להצטרפות אליה).

מכל מקום, אליבא דב"כ המערערים, צירופם של מתמחים לשותפות לא הצריך סילוקו של מי מן השותפים הקיימים. ממילא, היתה ההחלטה בדבר חלוקת הזכויות בשותפות, בידי השותף המנהל, שיכול היה ל"שחק" בהן כטוב בעיניו; וממילא, לא היתה "עוגת הזכויות", ככינויה בפי עו"ד אנגלרד, מוגבלת לטענתם, וניתן היה לחלקה כך ואחרת.

12. נראה לי, כי עיון בטענות אלה של שני הצדדים, לכאן ולכאן, והעמדתן אל מול קביעותיו של פסק הבוררת והעדויות שבתיק, מובילים למסקנה ברורה, כי הגדרת התשלום על בסיס התיאוריה של "רכישת" הזכויות על ידי השותפות באמצעותו, לא תוכל לעמוד. כך, בין אם המדובר ברכישה לצורך "הצעת" השותפות, ובין לכל צורך אחר שאמור היה לשמש לתועלת השותפות. אשר לקביעות הפסק, כבר הובהר כי אין עניינו כלל בהחזר זכויות, או במכירתן לשותפות, אלא בפיצוי על הפרת ההסכם, כמפורט לעיל. וממה נפשך, אילו כיוונה הבוררת דבריה לפן הזה של התשלום כנטען על ידי המשיב, האם לא היה מצופה ממנה שתתייחס לשאלת שוויון של הזכויות המוחזרות, לצורך קביעה גובה הפיצוי שפסקה? וכבר הוסבר שלא על כך בוסס הפיצוי. אשר לעדויות בהן דובר על העדר זכויות לשותף השכיר בנכסי השותפות, ועל החזקתו של השותף המנהל בכל נכסי השותפות, עדויות אלה לא הופרכו, והמסר שעלה מהן לא עורער, כפי שכבר הוסבר לעיל.

בין כך ובין כך, עולה מעיון בטבלת חלוקת האחוזים, מע/4, כי השותפות אכן יכלה "לשחק" באחוזים שחילקה לשותפיה, כפי שאף עשתה בפועל. רוצה לומר, אילו רצה השותף הבכיר לצרף אנשים לשותפות מבלי לוותר על מי מאנשיה, לא היה הדבר נבצר ממנו כלל.

13. בנקודה זו נראה, לא יצלח גם נסיונה של ב"כ המשיב להאחז בעדותו של רואה החשבון, מר יאיר רבינוביץ, כבמי שתמך בתיזת "ההצעה". בעדותו, אכן תיאר עד זה, מגמה קיימת של הצעה, אך הכחיש כל קשר בינה ובין פרישתו של מר לוטקר מן השותפות בעניננו (עמ' 1 לפרוט'). בכך צדק כפי הנראה. אין ספק שמגמת "ההצעה" קיימת, והיתה קיימת תמיד בכל פירמה, לאוות נפשם של דורות מזדקנים. ואולם, על מנת לקשור בין זו ובין הסיפור הקונקרטי של מר לוטקר, היה צורך בעדות מפורשת או במסמך חד משמעי, שיאששו ההנחה לפיה נועד התשלום ששילמה לו השותפות, לאפשר לה להצעיר פניה. ראייה כזו לא נמצאה לי בחומר הראיות בתיק, ולהיפך.

הפועל היוצא מכל שנאמר עד כאן, הוא, שטענת עו"ד אנגלרד, כי ענין לנו ב"תשלום שבא בגין פדיון זכויות בשותפות", ולצורך החלפת השותף המתבגר בשותפים צעירים ממנו, לא מצאה לה בסיס בראיות שהונחו בפני, בתיק.

האם נוצר "יתרון מתמיד" בסילוקו של מר לוטקר מן השותפות?

14. משקבעתי מה שקבעתי בענין תיאורית פדיון הזכויות, שלא שימשה במקרה קונקרטי זה כבסיס להרחקתו של השותף הפורש, מן השותפות, שוב, אין לי צורך להרחיב דיון בטענת "היתרון המתמיד" שנצמח לשותפות עם סילוקו.

כפי שהסברתי, לא סברה הבוררת בקובעה את הפיצוי, כי תכליתו לשמש תמורה לזכויותיו של התובע. לא על סחר מכר בין השותף הפורש לבין חבריו לשותפות, בוסס התשלום במסגרת הפסק, אלא על הצורך בפיצוי של הפורש על הפרת ההסכם עימו; ודי בכך.

האמנם סילוק מטרד?

15. גם טענה זו, כמו קודמותיה, בוססה כל כולה על השערה לוגית שלא נמצאה לה אחיזה בראיות. לא מצאתי בפסק הבוררת כל רמז על היות מר לוטקר מטרד לשותפות, שסילוקו נתבקש; גם לא מצאתי רמז לכך בעדויות חבריו לשותפות. אינני יודעת במה ומדוע נחשב הוא "גורם מפריע"; אינני יודעת מה היתה הטירדה או ההפרעה שגרם לחבריו, ובאלו נסיבות החליטו הם להיפטר ממנו על ידי סילוקו המוקדם. טיעון זה של המשיב, כמו קודמיו, נזקק לתשתית ראייתית כלשהי, וזו לא באה בפני, ולהיפך. בעדותו הסביר רוח"ח מר רבינוביץ (עמ' 2 לפרוט') כי האיש פרש מרצונו. לפי עדויות אחרות שנשמעו בפני, פרש מר לוטקר להמשך עבודה בחוץ, תוך שמשך עימו לקוחות מן המשרד שנהו אחריו, דווקא.

בענין אחר, שבו נדונה שאלת סיווגו של תשלום שניתן לעובד תמורת הסכמתו להתפטר, הובהר חד משמעית שהאיש היווה מיטרד למעבידו. המדובר הוא בפרשת שנקר אליה היפנוני ב"כ המערערים (ר', עמ"ה 169/87 **שמחה שנקר נ' פקיד השומה כפר סבא מחוזי**, מיסים ג/4 עמ' 25-ה, 139-ה) ואשר בה הוסבר בהרחבה מדוע וכיצד הטריד האיש את הבנק בו עבד, ומדוע קם הרצון להיפטר ממנו. ממילא, הצדק גם עם באי כח המערערים בהצביעם על כך, כי אף בנסיבות אלה נקבע כי המדובר היה בתשלום שנשא אופי פירותי. בלשונו של השופט הגין, שם:

"מסקנתי היא, לפיכך, כי הבנק - יותר נכון צמרת הבנק שפחדה מפניו - רצתה למנוע כל אפשרות של איסוף מידע על ידי מר שנקר. היה הכרח, איפוא, למען השג זאת להרחיקו הן ממקורות המידע במחלקה שעבד והן ממקורות המידע מיתר המחלקות. לשנקר היתה גישה לכל מידע רגיש, ועובדות אלה שימשו את המניע לצמרת הבנק להיפטר ממנו והיו מוכנים לשלם את הסכום אשר דרש שנקר למען יסכים לפרוש. אלה הם דמי פרישה פשוטם כמשמעותם וההוראה בסעיף 9(א7)(א) חלה לגביהם במידה והם עולים על הסכום הפטור, דינם לענין מס - כהכנסה רגילה. לא היו כל ראיות של ממש כי הבנק שילם את הסכום ששולם למען קבל התחייבותו של שנקר לא לגלות את אשר ידע כי הרי שנקר כבר גילה זאת" (עמ'...).

סוף דבר,

16. נראה לי, כי כל אותו מכלול של סימנים הוניים, שניסתה עו"ד אנגלרד לקשור לתשלום ששולם למר לוטקר בעקבות פסק הבוררת, לא עמדו במבחן הראיות, ובכל מקרה לא התישבו עם הפסק. לא עלה מן הראיות כי המדובר היה בתשלום בגין החזרת זכויותיו של השותף הפורש למאגר הזכויות בשותפות, הן משום שלא הוצבע על הזכויות שבהן החזיק מר לוטקר ושאותן החזיר לשותפות עם פרישתו ממנה; הן, משום שלא הוצבה תשתית להיזקקותה של השותפות לזכויות אלה, והן, משום שדבר מאלה לא נמצא בפסק הבוררת ובחומר הראיות האחר בתיק. בנקודה זו, גם לא הונחה תשתית ראייתית כלשהי לטענה לפיה נבע סילוקו של האיש, על רקע היותו מהווה מיטרד לשותפות; טענה שנשארה עלומה כשלעצמה, ובכל הנוגע לזיקה בינה ובין הפרישה.

ממילא, אין נמצא הבסיס לקביעה, כי נצמח לשותפות יתרון מתמיד מסילוקו של שותף זה ממנה. האמנם שיחררה פרישתו אחוזי שותפות או זכויות כלשהן שחולקו לאחרים, מתי ואיך? האמנם עמדה פרישתו בבסיס צירופם של חמשת השותפים הצעירים, לפי איזו החלטה ולפי אילו הסדרים?

התשלום כפיצוי בגין הפרת הסכם

17. ההבחנה בין סוגי הפיצוי שניתן לנישום בגין הפרת הסכם, לא קלה היא, והשאלה אם ענין לנו בפיצוי בעל אופי פירותי או בעל אופי הוני, נעה לא פעם על גבול דק מאד, שקשה להגדירו. הפתרון שהציעה הפסיקה על מנת להתגבר על קושי זה, הוא בהתייחסות אל טיב "הפירצה" שבא הפיצוי לסתום, תוך קביעה כי דין הפיצוי כדין הפירצה, או, בלשונו של המלומד אמנון רפאל, בספרו, **מס הכנסה, הוצאת שוקן ירושלים, חלק א': "אופיו של פיצוי כתקבול הוני, או כהכנסת פירות, נקבע לפי ייעודו וטיב הנזק שהוא בא לפצות"** (עמ' 154, שם, ור', שורת פסקי הדין המובאים ומוסברים שם, עמ' 159-154).

קביעה זו נגזרת היטב גם מעמדת בית המשפט בע"א 171/67 פש"ג נ' הוצאת ספרים גורדון, פ"ד כא(2) 186,188, בו הוסבר:

"הקושי המתעורר בסוגיית סיווגו של פיצוי כתקבול הוני או כתקבול שבפירות נובע מן העובדה, שהמלה "פיצוי" יכולה להשתלב יפה בכל אחת משתי הקטיגוריות הללו. האבחנה נעוצה במטרה שלשמה ניתן הפיצוי: אם הנזק פגע ברווחים החייבים במס והפיצוי בא לכסות על נזק זה, אין הוא אלא סותם את הפירצה שהנזק גרם, והריהו משתלב במקומה, ואז יהא אף הוא חייב במס. אם גרם הנזק לפירצה במקור ההכנסה, יסתום הפיצוי את הפירצה הזו, וכשישתלב במקומה, לא יהא אלא תקבול שבהון, שאינו חייב במס..."

באותו ענין, נדונה שאלת סיווגו של פיצוי שניתן למשיבה, הוצאת ספרים גורדון, אף זאת במסגרת הליך בורות, בגין פגיעה בזכות היוצרים שלה. פגיעה זו הוגדרה על ידי בית המשפט כפגיעה בנכס הון, וכך גם התשלום שנפסק למשיבה, בגינה:

"... במקרה זה אף אם ייפרד בעל הזכות מזכות יוצרים על קירבה וכרעיה, במכירה שלמה, יהיו תקבוליו תקבולים של פירות. אך לדעתנו שונה מצבה של המשיבה. מחומר ההוכחות ברור, שמעולם לא התכוונה להיפרד מעל זכות היוצרים, והועידה אותו מראש לניצול על-ידי מתן רשיון לזולת תמורת תמלוגים; במצב עובדתי מעין זה התמלוגים עצמם הם, כמוכן, הכנסה שבפירות, אולם הזכות עצמה משמשת כקרוי קיימת שממנה נתלשים הפירות.

השאלה מה היה הדין לו בחרה להיפרד מזכותה כליל ובתמורה, היא בעניננו שאלה אקדמית גרידא, שאין לה אחיזה בעובדות המקרה. לנו חשובה העובדה שהזכות לא הועדה להעברה ועל-כן אין לאמור עליה שהיא בחינת מלאי עסקי."

מסקנת בית המשפט שם היתה, שגם הפיצוי בגין הפגיעה בזכות כאמור, פגיעה הונית היא.

בענינו, כבר הוסבר, המדובר הוא, על פי פסק הבוררת, בפיצוי בגין שלילת השכר והחלק ברווח של השותף הפורש, ששניהם, בתחום הפירותי הם.

יוער, כי אכן 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 (ר' ע"א 221/72 ד"ר אמריך סולר נ' פ"ש חיפה פ"ד כח(1) 21, 24).

בענינו נראה, כי לנוכח קביעתה של הבוררת - בשונה מפסק הדין בעניין סולר - לפיה, **"זכאי התובע למלוא השכר שהיה מקבל מהשותפות אילו עבד עד גיל 65"**, הרי, עניין לנו בפיצוי על פגיעה בפירות עצמם, קרי, בשכר שהיה מר לוטקר מקבל אילו המשיך להתקיים המצב הקודם בשותפות.

בסיכומה של נקודה זו, ניתן לקבוע, כי הפיצוי בענינו, בא לפצות את מר לוטקר על אובדן הפירות, קרי, השכר וחלוקת הרווחים אותם היה מקבל אילו לא נאלץ לפרוש מן השותפות בטרם זמן. הפיצוי ככזה, הוא פיצוי פירותי.

18. השאלה בשלב זה, היא, האם לנוכח כל שנאמר עד כאן, ניתן להתיר בניכוי התשלום לשותף הפורש, כהוצאה בשנת המס בה הוצאה, במישור של כל אחד מן השותפים, שהם כאמור, המערערים בתיק זה.

הכלל באשר לאופן מיסוייה של שותפות, קבוע בסעיף 63 לפקודה, המורה כי הכנסותיה הגולמיות של השותפות, הן הכנסות השותפים; והוצאותיה, הוצאות השותפים. בענין זה, אומר השופט אנגלרד בע"א 2026/92 פ"ש פתח תקוה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ ואח', מסים ט/3 ה-1; בסעיף 23 לפסק הדין:

"סיכומה של נקודה זו, הכנסות השותפות מיוחסות לכל שותף ושותף על פי חלקו. למונח "הכנסת השותפות" ככזה, אין נפקות מבחינת דיני מס הכנסה, אלא ככלי חשבוני לבירור הכנסתו של השותף, הנישום הסופי על פי הוראות הפקודה. הוא הדין בשאלת ניכוי הוצאות, השאלה שלפנינו".

מן האמור יש להסיק, כי אילו לא פרש מר לוטקר במועד בו נתבקש לפרוש, או אף קודם לו, ואילו לא נקטע שכרו שאמור היה להמשיך ולרוץ עד מלאת לו 65, היה רכיב השכר הזה נגרע מן ההכנסה שהיתה מיוחסת לכל אחד מן השותפים, בכל שנה בהתאם. השאלה היא, מה השפעה לה לעובדה ש"מלוא שכרו" של השותף הפורש, עד גיל פרישה, שחושב לפי משכורתו האחרונה, ולפי חלקו האחרון ברווח, שולם לו מראש בערכו הנוכחי?

הצדדים לא התייחסו לנקודה בעלת משמעות זו בענינו, כך, שאני מבחינתי לא אוכל להרחיב בה. אומר רק זאת, כי נדמה לי, שכל אחת מעמדותיהם של הצדדים בתיק, צריכה תיקון. רוצה לומר, מצד אחד, נכון הוא בעיני, שכל הוצאה לשכר בכל שנה, מהווה הוצאה שוטפת, אותה ניתן לנכות מן ההכנסות המיוחסות לכל אחד מן השותפים (ר', י' מ' אדרעי וי' עדן, "על בעיית עודף נטל מס, הרמת מסך סטטוטורית ומיסוי שותפות, אגודה שיתופית חקלאית, חברה-בית וחברה משפחתית

בפקודת מס הכנסה", **עיוני משפט יג** (תשמ"ח) 307, בעמ' 320). עם זאת, כאשר ענין לנו בתשלום ששולם מראש בגין שנים עתידיות, קרי, בגין השנים שעד מועד פרישתו המוסכם של השותף, שונה הדבר. בנסיבות שכאלה, שוב אין ענין לנו לכאורה בסכום המבטא הוצאה שוטפת המתייחסת לשנה בה נדרש הניכוי, כמצוות סעיף 17 לפקודה, אלא, בהוצאה המתייחסת לשנים עתידיות שכלל לא היה מקום להתירה במלואה באותה שנה.

דא עקא, שבנקודה זו, אין לי אלא להסכים עם טענת ב"כ המערערים, לפיה, אי גריעת חלקו של מר לוטקר, מן ההכנסה המיוחסת בכל שנה לשותפים האחרים, יש בה כדי לגרום למיסוי כפול של אותה הכנסה, פעם אצלו, בשנה בה שולם לו התשלום בפועל; ופעם אצל השותפים, בכל שנה שבגינה נקצב לו אותו שכר לפי פסק הבורר.

בנסיבות הענין, על מנת למנוע תוצאה זו של מיסוי כפול על אותה הכנסה, יש לאפשר לדעתי ניכוי של כל התשלום שנפסק מן ההכנסה המיוחסת לכל אחד מן השותפים, בשנה בה שולם הפיצוי למר לוטקר, הגם שתשלום זה מתייחס בפועל לשנים עתידיות; וזאת, במיוחד לנוכח העובדה שמר לוטקר עצמו, מוסה באותה שנה על כל ההכנסה שנצמחה לו מן התשלום האמור.

בנסיבות הענין יתקבל הערעור בחלקו זה, תוך ייתור הצורך בהמשך דיון בו.

בהיות המדובר בפסק דין חלקי בלבד, ישלם המשיב הוצאות המשפט בסך 6,000 ₪ שישאו הפרשי הצמדה וריבית כחוק מתום שבוע מהיום ועד לתשלום בפועל.

ניתן היום ג' בתשרי, תשס"ג (9 בספטמבר 2002) בהעדר הצדדים.

ב. אופיר-תום, שופטת