

**עמ"ה 118/90**  
**בבית המשפט המחוזי של נצרת**  
**בפני כב' השופט מ. הס**  
**פסק הדין ניתן ביום 20.2.92**

**המעוררת:** לב הגליל שותפות  
 (ע"י ב"כ ח. גבעתי ואח')

נגד

**המשיב:** פקיד שומה טבריה  
 (ע"י ב"כ עו"ד ד. קצוטי)

**הנושאים שנדרונו בפסק הדין:**

חיוב שותפות ב"הוצאות עורפות" - סעיף 181ב לפקודה \* האם "שותפות" הינה "חבר בני אדם" לענין הפקודה בכלל וסעיף 181ב בפרט? \* שותפויות מעמדה בפקודת מס הכנסה \* שותפות - האם בגדר "נישום"?

**בית המשפט פסק:**

1. חובת תשלום מקדמות כשל הוצאות עורפות חלה על "חבר בני אדם". לפיכך, ענין לנו בשאלה האם "שותפות" הינה בגדר "חבר בני אדם"; ועוד - האם היא בגדר "נישום" החב בתשלום המקדמות.

2. א. לפי הדין הכללי שותפות היא אישיות משפטית בפני עצמה ואולם בכך אין כל רבותא לענין השאלה אם השותפות היא בגדר "חבר בני אדם" לענין פקודת מס הכנסה.

ב. על פי ההלכה כאשר בוחנים מעמדה של השותפות לענין הפקודה - הוראות סעיף 63 לפקודה הן בבחינת "Lex specialis".

ג. העולה מהוראות סעיף 63 לפקודת מס הכנסה הינה התעלמות חלקית

מאישיותה המשפטית הנפרדת של השותפות. ברור כי כשמדובר בחיוב השותפים בלבד בתשלום המס או בקביעה שאין השותפות מהווה "נישום" - קיימת הרמת מסך סמפורית; מאידך - כאשר מדובר בחבות השותפות כלפי צדדים שלישיים, ביחסי השותפים בינם לבין עצמם או לענין בעלות בנכסיהם ולענין קיום יחסי עבודה בין השותף לשותפות - יש לראות בשותפות אישיות משפטית נפרדת ואין בהוראות סעיף 63 לפקודה כדי לסתור קביעה אחרונה זו.

3. א. כאשר סעיף 181ב מדבר על "מקדמה" מדובר כאן על תשלום סכום על חשבון המס שניגוע ויש לראות במקדמה זו כמקדמת מס.

ב. בחוקקו את ההוראות שבסעיף 181ב' התכוון המחוקק למנוע מצב בו יעוכב תשלום המס כשל הוצאות עורפות עד למועד הגשת הרו"ח השנתי על ידי הנישום.

4. א. בהסתמך על הכוונה החקיקתית שביסוד הוראות סעיף 181ב' יש לפרש את המונח "חבר בני אדם" שבסעיף ככול שותפות וזאת חרף הוראות סעיף 63 לפקודה המדברת על חיוב השותפים בתור "נישום".

ב. אין כל הכרח להגיע למסקנה כי קיימת סתירה בין הוראות סעיף 63 ו-181ב' לפקודה. כל סעיף יכול

לעמוד בפני עצמו כי כל אחד מהם  
מסרת מטרה חקיקתית אחרת.

ג. גם אם העותפים נושאים. בסופו של  
דבר. כתשלום המס על הוצאה  
עודפת עדיין אין בכך כדי לסתור  
הוראות סעיף 181ב' הדורשות  
תשלום המקדמה. המקדמות  
שתשלם האחרות. יש לזקוף כנגד  
המס המגיע בגין הכנסתו של כל  
שותף.

ד. לא יעלה על הדעת פרוש ע"יביא  
לחוצאה כתי צודקת לפיה ינבה מס  
פעמיים. אם שולם המס על הוצאות  
העודפות בתור מקדמה. ע"י האחרות  
כי אז כך יש לראותה גם לנבי  
השותפים.

ה. הואיל והוראות סעיף 181ב' אינן נדחות  
בפני הוראות סעיף 63 לפקודה. כי אז חלה  
על השומות חובת דיוח ותשלום  
המקדמות בגין הוצאות עודפות.

ו. הערעור נדחה.

## פסק דין

1. סעיף 181ב' לפקודת מס הכנסה (להלן:  
"הפקודה") מחייב "חבר בני אדם" בתשלום  
מקדמות מס על הוצאות עודפות. בערעור זה  
עומדת לדיון השאלה אם שותפות רשומה,  
הנותנת לשותפיה או לעובדיה הטבה מעל למה  
שהזין מכיר כהוצאה עיסקית, חייבת לשלם  
מקדמה על עודף ההטבה והאם יש לכלול את  
השותפות הרשומה בהגדרה של "חבר בני אדם"  
שבסעיף 1 לפקודה. הוראות סעיף 181ב' אינן  
חלות על נישום יחיד אלא רק על חבר בני אדם.  
השאלה עולה, בכל חריפותה, מכיוון שעל פי  
הוראות סעיף 63 של הפקודה, נחשבות הכנסות  
השותפות כהכנסותיהם האישיות של שותפי  
השותפות. מה יהא דינה של שותפות כזו לענין  
המקדמות על הוצאות עודפות, כלום, תהא היא

חייבת בהן כדין חברה או פטורה מהן כדין  
יחיד?

2. המערערת הינה שותפות רשומה  
המורכבת משישה שותפים, חמש חברות בע"מ  
ויחיד אחד. בתאריך 24.7.90 הוציא המשיב  
למערערת שומת ניכויים, בצו לפי סעיף 152ב'  
לפקודה, המתייחסת לשנים 1983, 1984, 1985  
ו-1986.

3. בהודעת נימוקי השומה של המשיב  
(סעיפים 7 ו-8) נטען כי הצו, שהוצא לפי מיטב  
השפיטה, מתייחס ל"הוצאות עודפות" בגין  
תשלומים ששילמה המערערת לעובדיה  
החייבים במס על פי סעיף 2(2) לפקודה ששולמו  
ללא ניכוי מס במקור. עוד נטען כי המערערת  
הוציאה הוצאות למטרות המפורשות בתקנות  
על פי סעיף 31, בסכומים שלפי התקנות  
האמורות אינן מותרות בניכוי או עולים על  
הסכומים שנקבעו כמותרים לניכוי. כמו כן  
הוציאה המערערת סכומים בשל הוצאות  
שניכויין אינו מותר לפי סעיף 1132(1). עוד נאמר  
שהמערערת העבירה מקדמות בסכומים  
נמוכים מהסכומים המתחייבים מחישוב  
המקדמה בשל הוצאות עודפות, כמתחייב  
מסעיף 181ב' לפקודה. סך הכל הסכומים  
שנדרשו כהפרשי מס, שלא הועברו למשיב,  
מסתכמים בסך 6,895 ש"ח, לא כולל ריבית,  
הפרשי הצמדה וקנסות שיוטלו כחוק, לפי  
הפירוט הנקוב בסעיף 9 של נימוקי השומה.

## 4. טענות המערערת:

בהודעת נימוקי הערעור של המערערת נטענו  
שתי טענות משפטיות עיקריות והן:

א. התיישנות הצווים הנוגעים לשנים 1983  
ו-1984 (ראה סעיף 2 של נימוקי הערעור);

ב. בהיות המערערת שותפות רשומה, לא  
היתה, לכן, למשיב סמכות להוציא את הצו  
לפי סעיף 152ב', בתיק הניכויים של  
המערערת, המתנהל אצל המשיב. עוד

שם כל השותפים בשותפות הם יחידים אזי אין חלה חובת תשלום מקדמה, בשל הוצאה עודפת לפי סעיף 181ב', על השותפות עצמה".

בהודעה נוספת בכתב, שהומצאה לתיק מטעם שני ב"כ הצדדים, הודיעו הם על העובדות המוסכמות הנוספות הבאות:

1. אין מחלוקת בין הצדדים כי הוצאות עודפות בסכומים שנקבעו בצו.

2. אין מחלוקת בין הצדדים כי המערערת לא העבירה מקדמות עבור ההוצאות נשוא הערעור, שהוגדרו כהוצאות עודפות.

3. לטענת המערערת הדיון בסכומים נשוא הערעור צריך להתנהל במסגרת הדיון בשומה של כל שותף נישום ולא במסגרת תיק השותפות.

4. לטענת המערערת אין חלה עליה החובה להעביר מקדמות עבור הוצאות עודפות.

5. המערערת מוותרת על טענת חוסר המירוט כאמור בסעיף 3 וסעיף 5 לנימוקי הערעור.

6. לטענת המערערת קיימת התיישנות לגבי שנות המס 1983, 1984 כמפורט בסעיף 2 לנימוקי הערעור.

7. מוסכם על הצדדים כי אם בית המשפט הנכבד יפסוק כי סעיף 181ב' אינו חל על שותפות רשומה, אזי המערערת לא תהא חייבת בהעברת המקדמות עבור ההוצאות שהוגדרו בצו כעודפות".

6. על פי הסכמת ב"כ הצדדים, אחרי שהוסכם ביניהם על עובדות מסוכמות, סיכמו ב"כ הצדדים את טענותיהם בכתב.

טענה המערערת כי היא העבירה למשיב מקדמות על פי סעיף 181ב' הנ"ל מטעמי נוחיות בלבד ועל חלקם של השותפים בשותפות. לטענת המערערת, אין השותפות, כשלעצמה, נופלת בגדר ההגדרה של "חבר בני אדם" כמשמעותו בסעיף 181ב' הנ"ל. כן טענה המערערת כי שותפות המורכבת מיחידים אינה משלמת מקדמות בגין הוצאות עודפות ולמעשה לא חלה על שותפות חובת דיווח ו/או תשלום מקדמות על פי סעיף 181ב' הנ"ל הואיל ועל פי סעיף 63 לפקודה אין השותפות נחשבת בגדר "נישום" ואינה בת חיוב עצמאי במס. אין השותפות מתחייבת במס הכנסה והחיוב במס נופל על השותפים של השותפות עצמם, בשל חלקו של כל אחד מהם בהכנסות השותפות. עוד נטען לענין זה, כי המקדמות בגין הוצאות עודפות מהוות "מקדמות" על חשבון המס המגיע מאת כל שותף ושותף בשותפות וכי ההוצאות הללו כבר תואמו בדו"ח של כל שותף. כל שותף בשותפות הגיש לפקיד השומה, המטפל בתיקו, דו"ח אליו צורף הדין וחשבון של השותפות לשנים הנדונות, ובדו"ח זה יוחס לו החלק המגיע לו בהכנסות השותפות. כן תואם חלקו בהוצאות (ראה סעיף 1 של נימוקי הערעור).

#### 5. ראיות הצדדים:

שני הצדדים לערעור זה לא הביאו כל ראיות שהן והסכימו על עובדות מוסכמות על פיהן יוכרע הערעור. בפרטיכל הדיון מיום 23.4.91 (עמ' 3) הצהיר ב"כ המשיב, גם על דעתה של ב"כ המערערת, על העובדות המוסכמות הבאות:

1. השותפות היא שותפות רשומה כדין.
2. בשותפות 6 שותפים, 5 חברות בע"מ ויחיד אחד.
3. ספריה של השותפות לא נפסלו.
4. העמדה המקובלת על הנציבות היא

7. טענת ההתישנות:

בסיכומיה בכתב של ב"כ המערערת, עו"ד לנדנר, הודיעה היא (בסעיף 1(3) של הסיכומים) כי הינה מוותרת על טענת ההתישנות.

8. השאלות המשפטיות השנויות במחלוקת:

אלה הן השאלות המשפטיות אשר באי כח הצדדים בסיכומיהם העמידו אותן לבירור ולהכרעה:

א. האם המערערת - השותפות - הינה בגדר "חבר בני אדם".

ב. האם ניתן להחיל על השותפות, בהנחה שהיא נכללת בגדר ההגדרה של "חבר בני אדם", את הוראות סעיף 181ב' לחוק.

9. אישותה המשפטית של השותפות לצורך דיני המס:

הגדרת המונח "חבר בני אדם" המופיע בסעיף 1 לפקודה קובע:

"חבר בני אדם" - כל גוף ציבורי, מאוחד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברות או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות".

בהגדרה הנ"ל אין זכר למונח "שותפות", למרות שצורת התאגדות כזו נוהגת ונפוצה מימים ימימה. אין מחלוקת בין הצדדים כי "שותפות" כלולה במונח "חבר בני אדם" שבסעיף 1 של הפקודה. בסיכומי ב"כ המשיב בכתב (סעיף 1(ג) עמ' 3) טוען עו"ד קצוטי, כי שותפות רשומה הינה אישיות משפטית נפרדת על פי הדין הכללי ועל כך אין מחלוקת וב"כ המערערת מסכימה עם קביעה זו (סעיף 1.2 ב. לסיכומיה). אין כל רבותא בקביעה זו. כב' השופט ז. יהודאי בספרו "דיני שותפויות בישראל" הוצאת תמר - 1988 בעמ' 83, קובע:

"אם מילאה שותפות אחרי חובת הרישום ונרשמה כדין, הופכת היא לאישיות משפטית בפני עצמה. כך עולה מהוראות סעיף 66(א) הקובע....".

סעיף 66(א):

"שותפות רשומה לפי פקודה זו היא תאגיד, ויכולה לתבוע ולהתבע בשמה הרשום".

שאלה היא אם שותפות נכללת בגדר המונח "נישום" שבסעיף 1 של הפקודה ואם לאו. הגדרת המונח "נישום" היא:

"נישום" - אדם שהיתה לו הכנסה בשנת המס".

"אדם" - מוגדר כדלקמן:

"אדם" - לרבות חברה וחבר בני אדם, כהגדרתם בסעיף זה".

ב"כ המשיב טוען כי: "ההגיון שביסוד הפקודה וביסוד ההגדרות שצוטטו לעיל, הינו לצרף למעגל משלמי המס לא רק אנשים בשר ודם, וכי אם גם אישיות משפטיות יצירות החוק. מהגדרת המילה "אדם" אנו למדים כי הפקודה מתייחסת הן לאישיות משפטית בשר ודם והן לאישיות משפטית יצירת החוק, ושותפות הינה אישיות משפטית יצירת החוק".

ומכאן מגיע ב"כ המשיב למסקנה שלאור מעמדה של השותפות כאישיות משפטית יש להסיק כי שותפות רשומה הינה בגדר "חבר בני אדם" ולכן חלה עליה הוראות סעיף 182ב' והיא חייבת בתשלום מקדמות עבור הוצאות עודמות.

10. לטענתו הנ"ל של ב"כ המשיב, משיבה ב"כ המערערת כי שותפות, למרות היותה אישיות משפטית נפרדת, אינה יכולה להחשב כ"נישום", אינה משלמת מס הכנסה ולפיכך אין

יסוד למסקנתו הנ"ל של ב"כ המשיב משום שלגבי שותפויות קיים הסדר מיוחד בפקודה שמוצא את ביטויו בסעיף 63 הקובע לאמור:

"63. שותפויות

(א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בעסק פלוני או במשלח יד פלוני עוסקים שני בני אדם או יותר יחד -

(1) יראו את החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת השותפות - והיא תתברר בהתאם להוראות פקודה זו - כהכנסתו של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי הוראות פקודה זו;

(2) ראש השותפים, היינו אותו שותף מן השותפים תושבי ישראל ששמו נקוב ראשונה בהסכם על השותפות - ואם אותו ראש השותפים אינו פועל, ראש השותפים הפועל יערוך וימסור, לפי דרישת פקיד השומה, דו"ח על הכנסת השותפות בכל שנה, כפי שהתברר בהתאם להוראות פקודה זו, ויפרש בה שם ומענם של השותפים האחרים שבפירמה ואת החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה; אם אין איש מן השותפים תושב ישראל, יערוך וימסור את הדו"ח מיופה כח, סוכן, מנהל או עמיל של הפירמה היושב בישראל;

(3) על דו"ח כאמור יחולו הוראות פקודה זו בדבר אי

מסירת דו"ח או פרטים הנדרשים בהודעת פקיד השומה.

(ב) לא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שעסק פלוני או משלח-יד פלוני מתנהל על ידי שני בני אדם או יותר יחד, יראו את ההשתכרות או הרווחים של אותו עסק או משלח יד כאילו הגיעו לאחד הזכאים לקבל חלק מהם, אשר פקיד השומה יבחר בו והשומה תיערך בהתאם לכך; נערכה שומה כאמור לא יראו את השותפות כחבר בני אדם לענין סעיף 162."

טוענת ב"כ המערערת כי מהסדר המיוחד שנקבע לגבי שותפות בסעיף 63 הנ"ל עולה, כי סעיפי הפקודה הנוגעים במישרין או בעקיפין לתחום המיסוי, לרבות ייחוס הכנסות והוצאות (לרבות מקדמות בגין הוצאות עודפות), חישוב "ההכנסה החייבת" וחישוב המס ותשלומן, אינם חלים על שותפויות והינם נדחים מכח ההסדר המיוחד שעל פי סעיף 63 הנ"ל. סעיף 63 לפקודה הינו סעיף ספציפי ומיוחד, ובתוך שכזה הוא גובר על כל סעיף כללי אחר הקיים בפקודה לענין שותפויות, במידה והוא אינו עולה עמו בקנה אחד. מתוקף ההסדר הקבוע בסעיף 63 לפקודה, השותפות איננה "נישום" לצרכי מס ואיננה משלמת מס על הכנסתה. השותפים עצמם נושאים בתשלום המס, וההכנסות וההוצאות של השותפות נחשבות כהכנסותיו והוצאותיו הישירות של כל שותף ושותף, על פי חלקו בשותפות.

11. אעבור עתה לדון בטענות ב"כ המערערת לאור הפסיקה והספרות המשפטית הנוגעת לשאלה זו.

הפרשנות לגבי סעיף 63 של הפקודה:

בספרו של ד"ר אריה לפידות, "עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון" (הוצאות המוסיאון

למיסים, מנהל הכנסות המדינה, ירושלים, תשל"א-1970) כותב המחבר כי:

"גישתה של הפקודה להטלת מס על הכנסת השותפות שונה לחלוטין מגישתה למיסוי החברה בערבון מוגבל. להבדיל מחברה, אין השותפות מהווה כשלעצמה נושא להטלת מס. הפקודה אינה מתעניינת אלא בהכנסתם של השותפים מהשותפות. הכנסה זו חייב כל שותף לצרף לכלל הכנסותיו והוא אישית יישום למס" (בעמ' 197).

גם כב' השופט ז. יהודאי בספרו "דיני שותפויות בישראל" הנ"ל (בעמ' 373) כותב:

"מלשוננו של הסעיף הנ"ל (הכוונה לסעיף 63 - מ.ה.) עולה כי לא השותפות, בתור שכזאת, היא הנישום לצרכי מס הכנסה, אלא כל אחד מהשותפים חייב בתשלום מס הכנסה, בגין חלקו "שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת השותפות", והחוק רואה הכנסה זו "כהכנסתו של השותף" לצרכי שומת המס. שלא כמו באנגליה, נוקט המחוקק הישראלי בלשון ובדרך פשוטה, בקבעו כי שנת המס מזדהה עם השנה שבה הופקה ההכנסה, החייבת במס. עוד מורה, כפי שראינו, סעיף קטן (א)2) לאותו סעיף, כי על "ראש השותפים" לערוך ולמסור, לפי דרישת פקיד השומה, דו"ח על הכנסת השותפות בכל שנה ולפרש בו שמם ומענם של השותפים האחרים שבמירמה ואת החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה. יוצא מכך שהכתוב באותו בסעיף קטן (2) מדבר על הגשת הדו"ח על הכנסת השותפות ועל חלקו של כל שותף באותה הכנסה, אך לא "בהכנסה החייבת", שזוהי הכנסה נטו לאחר הפחתת הניכויים, הזיכויים, הפטורים והקיצוזים, אשר לגביהם ייערך החישוב על ידי השותף באופן נפרד. לפרשנותו של סעיף 63 הנ"ל יצויין, לבסוף, שאם לא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי עסק פלוני או

משלח יד פלוני מתנהל כשותפות, יראו את ההשתכרות או הרווחים של אותו עסק או משלח יד כאילו הגיעו לאחד הזכאים לקבל חלק מהם, והשומה תיערך בהתאם לכך. מכאן שבעוד שלגבי שותפות המדובר הוא בהכנסה, הרי כאשר מתברר שהעסק איננו מתנהל כשותפות, נוקט המחוקק בלשון "השתכרות או רווח", אשר נקבעים לאחר ניכוי ההוצאות."

במאמרם של יוסף מ. אדרעי ויורם עדן "על בעיית עודף נטל מס, הרמת מסך סטטוטורית ומסוי שותפות, אגודה שיתופית חקלאית, חברה- בית וחברה משפחתית בפקודת מס הכנסה", שפורסם ב"עיוני משפט" (כרך י"ג חוברת 2, בעמ' 307), מעלים המחברים את התיזה לפיה, למרות היות השותפות "חבר בני אדם" לצרכי הפקודה וגם אם מניחים ששותפות הינה תאגיד משפטי - קרי, כשרה לכל זכות, חובה ופעולה משפטית - הנפרד מן השותפים, הרי שסעיף 63 לפקודה יוצר הרמת מסך סטטוטורית לצרכי הפקודה בין השותפות לבין השותפים. מסקנה זו, מבחינה נורמטיבית, מקובלת גם על השופט ז. יהודאי בספרו הנ"ל (ראה בעמ' 374). על היות הוראות סעיף 63 לפקודת מס הכנסה בבחינת חוק מיוחד (Lex Specialis) לעומת הוראות סעיף 61 לפקודת השותפויות. כבר נפסק בע"א 477/71 אברהם שטסנר נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כ"ו (2) 513 כי:

"עדיין נראה לי כי משתי ההוראות שבחוק, זו שבסעיף 61 לפקודת השותפויות וזו שבסעיף 63 לפקודת מס הכנסה, האחרונה היא, לצורך ענינו, בחינת חוק מיוחד ועל כן עדיפה" (כב' השופט ויתקון, בעמ' 515).

בפסק דין זה דחה כב' השופט ויתקון את הטענה שניתנת להטען כי שיטת המיסוי המותווית בסעיף 63 היא זו שלבית: בשלב "הבירור" מבררים את הכנסת השותפות כהכנסת גוף בפני עצמו ורק לאחר מכן מגיעים לשלב "החיוב", ורק אז מזהים את הכנסת השותפים להכנסת השותפות, כשהיא מתחלקת

ביניהם באופן אוטומטי. לפי טענה זו יש זהות בין שותפות ושותפיה בשלב החיוב, אך יש הפרדה ביניהם בשלב בירור ההכנסה. לטענה זו משיב כב' השופט ויתקון:

גם כב' השופט א. פלמל של בית המשפט המחוזי בתל אביב יפו, בעמ"ה 235/83 (פד"א כרך י"ב עמ' 364), הצטרף לפסיקתו של כב' השופט פרידמן כמצוטט לעיל והסכים לה בהוסיפו:

"אך אינני סבור כי גישה מכניסטית זו עשויה לפרש את כוונת הסעיף כהלכה... הקשר התפקודי צריך להיות בין הוצאה ובין ההכנסה החייבת היא הכנסת השותף. הוצאה שהיא אסורה מבחינת השותף אינה יכולה להיות הוצאה מותרת מבחינת השותפות. נמצא שבסופו של דבר אין להפריד בין השניים" (בעמ' 516).

"השותפות אינה נמנית עם אלה משום שאף אם היא בגדר "חבר בני אדם" כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לפקודה (ראה עמ"ה ת"א 589/80 וע"פ ירושלים 107/82) ומוטלים עליה חובות שונות לפי הפקודה, הרי שאין היא בגדר נישום כלל, אלא שכל שותף בה הינו נישום כדי חלקו בהכנסות השותפות" (בעמ' 365-366).

בדברים הנ"ל הולך כב' השופט ויתקון בעקבות מה שכבר כתב בפסק דין אחר (ע"א 20/63 ח. בן צבי נ' פקיד השומה, בית הדר, ת"א יפו 1, פ"ד י"ז(3) 1963, בעמ' 1968) שם נאמר:

12. מעיון בפסקי הדין שצוטטו לעיל ניתן, אולי, להבין כי לאור הוראות סעיף 63 לפקודה קיימת התעלמות של הפקודה מאישיותה המשפטית הנפרדת של השותפות ולענין זה בלבד. אך אין ללמוד מכך שקיימת, כאילו, התעלמות של הפקודה מאישיותה המשפטית הנפרדת של השותפות כשהמדובר בחבות השותפות כלפי צדדים שלישיים; ליחסי השותפים בינם לבין עצמם; לענין בעלות בנכסים ולענין קיום יחסי עבודה בין השותף לשותפות. ייתכן וגישת שלטונות המס הינה להרחיב את לשון סעיף 63 ולפרשו באופן שהוא מבטל כליל את אישיותה המשפטית של השותפות פרט לצורך ענין מתן הלוואות אך אין הדבר מתבקש בתור מסקנה הכרחית, כפי שידגש להלן.

"אם ירדתי לסוף טענה זו, היה בכוונתו של מר נהיר לומר, כי יש כאן, כביכול, שתי חביות במס. אחת, ראשונית, של השותפות, ואחת, שנית לה, של השותף, ושזה אינו חייב במס על רווחי העסק אלא באמצעות של זו. אך זוהי סברה שהופרכה כבר בימי הבראשית של מס הכנסה בארץ...".

הלכה זו אושרה גם בע"א 425/78 אנג'ל נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד ל"ו (3), 835-828. דברים ברוח פרשנות זו נאמרו גם על ידי כב' הנשיא א. פרידמן של בית המשפט המחוזי בחיפה בעמ"ה 13-14-15/83 - סער יעקב, גדעון ומוסקוביץ קרולה נ' פקיד השומה חדרה (פד"א כרך י"ב עמ' 186) שם נאמר:

אין מחלוקת, כי כמה שהדבר נוגע לחיוב השותפים בלבד בתשלום המס ולקביעה שאין השותפות מהווה "נישום", קיימת הרמת מסף סטטוטורית, כשהמדובר באישיות משפטית כשותפות ("חבר בני אדם" כלשון ההגדרה של הפקודה) ורק השותפים לבדם נחשבים כ"נישומים".

"עוד יש לציין, כי מסעיף 63 לפקודת מס הכנסה עולה, כי לשותפות בתור שכזאת אין מעמד של נישום אלא כל שותף הינו נישום כדי חלק המגיע לו בהכנסות השותפות, אך אלה תחושבנה בהתאם להוראות הפקודה".

נכללת במסגרת ההגדרה של "חבר בני אדם" שבפקודה ולא כל ההוראות שבפקודה נידחות מפני הוראות סעיף 63, אשר רואים בו כחוק מיוחד, כאשר קיימת סתירה ביניהם.

במאמרם של אדרעי ועדן הנ"ל מסכמים הם (בעמ' 330) את הפרק שדן בשאלה זו והם כותבים:

"שותפות הינה חבר בני אדם; היא בעלת אישיות משפטית; אולם, לצורך ייחוס הכנסתה ונכסיה לחבריה וחישוב המס עליה, קובעת הפקודה הרמת מסך סטטוטורית. סעיפי הפקודה העוסקים בנושאים אלה על "חבר בני אדם" נדחים מפני הדין המיוחד שבסעיף 63, כל עוד יש סתירה ביניהם. מעבר לכך, דין שותפות נקבע גם על ידי אותם סעיפים הקובעים את דינו של חבר בני אדם, כגון, מקדמות על הוצאות עודפות" (ההדגשות שלי - מ.ה.).

ב"כ המערער מסכימה עם החלק הראשון של הציטוט דלעיל אך אין היא מסכימה עם הקטע האחרון המודגש דלעיל.

במאמר אחר הדין אף הוא בשאלות המתעוררות בערעור זה, והוא מאמרו של ד"ר א. אלטר "אישיותה המשפטית הנפרדת של השותפות לצורך דיני המס בישראל". (פורסם ב"רואה החשבון" כרך ל"ד, אדר תשמ"ו עמ' 336), מנתח המחבר את המצב המשפטי לאור פסק הדין שנתנו בשאלת פירושו של סעיף 63 הנ"ל. כן סוקר הוא את דעתם של מלומדים בשטח זה של דיני המס. בחלק הסיכום של מאמרו, מסכם ד"ר אלטר את המצב באומרו (בעמ' 346):

"מהחומר המשפטי הרב הכרוך בשאלה, עולה מסקנה, אם כי איננה חד משמעית... כי לשותפות אישיות משפטית עצמאית גם לצורך דיני מס, לבד מאותן "גיזרות" בהן כפה המחוקק התעלמות חלקית מאישיותה לצורך אותן גיזרות בלבד. את

דעתנו ביססנו על פרשנות החוק, על דיעות מלומדים התומכים בה מפורשות או מכללא, על פסיקה בה נאמר הדבר לצורך הדין הכללי ועל השוואת ההסדר הנקוט באנגליה ביחס למיסוי שותפויות. התוצאה אליה הגענו איננה משתנה גם לאור פסקי דין רבים שדנו בשאלת מיסי השותפות. באף אחד מפסקי הדין לא נדונה השאלה נשוא מאמר זה ישירות, ואת הדיון שנערך שם בעניינים אחרים ניתן לאבחן ולצמצם.

קיימת אמנם פסיקה הנוטה להתעלם מאישיותה המשפטית של השותפות בגיזרות משפטיות רחבות יתר על המידה מהמתחייב מסעיף 63 לפקודה. פסיקה זו ודיעות מלומדים התומכים בה אינם עומדים במבחן הביקורת המובאת להלן.

המסקנה הנובעת מכך הינה שלשותפות אישיות משפטית עצמאית גם לצורך דיני המס, כי שותפות יכולה לחוב בנפרד מהשותפים על פי דיני הקניין, ולהיות זכאית בנפרד מהם על פי דיני חיובים. (לענין זה החבות "ביחד ולחוד" רק מוסיפה את חבות השותפים על חבותה המקורית והנפרדת של השותפות). כן יכולה השותפות להיות בעלים ברכוש בעצמה בנפרד מהשותפים.

המשך הגיוני של קו חשיבה זה מוביל למסקנה נוספת לפיה ייתכנו הסכמים או קשרים משפטיים אחרים בין השותפות לבין השותפים, כדוגמת הסכם הללוואה או יחסי עובד מעביד".

13. ניתן לכנות את המחלוקת בערעור זה בשאלה אם הוראות סעיף 181ב' הינן כלולות באותן "גיזרות" בהן כפה המחוקק התעלמות חלקית מאישיותה המשפטית הנפרדת של השותפות, כדברי בעל המאמר, ד"ר אלטר ובאם לאו ויתר דיוק ניתן לשאול: האם הוראות סעיף 181ב' ו-181ג' הדנים בתשלום מקדמות על הוצאות עודפות, אשר הסעיף



מחילן על "חבר בני אדם", נדחות גם מפני הוראות סעיף 63 לפקודה.

#### 14. האם סעיף 181ב' לפקודה חל על השותפות?

לפני שאדון בשאלה הנ"ל מן הראוי להביא את נוסחם של הסעיפים הנוגעים לענייננו. סעיף 181ב(א) קובע:

"חבר בני אדם שהוציא למטרות המפורשות בתקנות על פי סעיף 31 סכומים שלמי התקנות האמורות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים שנקבעו כמותרים בניכוי, או שהוציא סכומים בשל הוצאות שניכוי אינו מותר לפי סעיף 32(11) ישלם לפקיד השומה, במועד שנקבע, מקדמה כמפורט להלן מהסכומים האמורים, ויגיש לו באותו מועד דו"ח כפי שנקבע:

(1) חבר בני אדם שבסעיף 3(ז) חל עליו - 90%.

(2) חבר בני אדם אחר 45%."

(הערה: סכום המקדמה המפורטת בס"ק (2) הנ"ל שונה מאוחר יותר ל-50%).

סעיף 181ג' קובע:

"שילם חבר בני אדם שהוראות סעיף 3(ז) אינן חלות עליו מקדמות על פי סעיף 181ב' לשנת מס פלונית, בסכום העולה על סכום המס שהוא חייב לשלם באותה שנה, לא יוחזר לו סכום העודף אולם אם על הכנסתו באותו עסק או משלח יד יהיה חייב במס בשנים הבאות, יקוזז הסכום העודף כנגד המס."

ב"כ המערערת טוענת כי בהיות התשלום הנדרש לפי סעיף 181ב' בגדר "מקדמה" על חשבון המס של שנת המס הפלונית בה הוצא הסכום העודף, ומאחר שבסופו של דבר על פי הוראות סעיף 63 חייב רק השותף עצמו לשלם את המס ולא השותפות, הרי שבהכרח אין

אפשרות הגיונית לייחס את חובת תשלום המקדמה לשותפות, אך אם היא נכנסת במסגרת המונח "חבר בני אדם" בבחינת: אם אין מס - מקדמה מניין עוד טוענת ב"כ המערערת כי לא ניתן לייחס לשותפות את המונח "הוצאות" ואין לה "הכנסה חייבת" כיוון שהוצאות השותפות הינן הוצאותיהם הישירות של השותפים, מבלי שתחצוץ ביניהם אישיותה הנפרדת של השותפות. כיוון שכך - גם את המקדמות בגין ההוצאות העודפות יש לייחס לשותפים עצמם. לחיזוק טענה זו מביאה עו"ד לנדנר את פסק הדין בעמ"ה (ירושלים) 50/84 אמוץ בקרה והנעה חשמלית בע"מ נ' פקיד השומה - ירושלים, פ"ד תשמ"ז חלק ב' עמ' 3 שם נאמר (בעמ' 7): "המצב דומה לשותפות שהוציאה הוצאה המותרת בניכוי. יכול שהוצאה זו תרשם בזכותו של שותף זה ויכול שתרשם בזכותו של השותף האחר, יכול גם קצת לזה וגם קצת לזה, אך לעולם לא גם לזה וגם לזה."

טענתה של ב"כ המערערת הינה, איפוא, כי שותפות אינה חייבת בתשלום מקדמה על הוצאות עודפות שהינן הוצאות השותפים. השותפים עצמם חייבים בתשלום המקדמות. ההוצאות העודפות הן למעשה חלק מההכנסה החייבת - דבר שניתן ללמודו מסעיף 181ב' - אין, לכן, להחיל על השותפות את מושג "הכנסה חייבת".

אין אני מסכים לקביעה נחרצת כזו, כפי שטוענת ב"כ המערערת. ייתכן מצב לפיו ההוצאות תהיינה של השותפות בשלב הוצאתן אך בודאי שהן תשפענה על ההכנסות שנחשבות כהכנסות השותפים.

מוכן אני לקבל את הטענה של ב"כ המערערת כי כאשר הסעיף מדבר על "מקדמה" מדובר כאן על תשלום סכום על חשבון המס שיגיע ויש לראות במקדמה זו כמקדמת מס אך עדיין עומדת השאלה אם אי אפשר לחייב את השותפות בתשלום המקדמה הזאת, למרות העובדה שבסופו של דבר לא השותפות תהא

חייבת לשלם את המס לאור סעיף 63 הנ"ל וזאת בשל הוראות סעיף 181ב' הנ"ל.

טענה נוספת בפי ב"כ המערערת שיש לפרש את הוראות הסעיף 181ב' כמי שאינו כולל את השותפות התומכת בדרך פירושה את סעיף 181ב' היא קיומו של סעיף 181ג' הקובע כי אם שילם "חבר בני אדם" (שהוראות סעיף 181ג' אינן חלות עליו) מקדמות על פי סעיף 181ב' בסכום העולה על סכום המס שהוא חייב לשלם באותה שנה, לא יוחזר לו סכום העודף, אולם אם על הכנסתו באותו עסק או משלוח יד יהיה חייב במס בשנים הבאות, יקוזז הסכום העודף כנגד המס. מכאן למדים אנו שהמקדמה היא מקדמת מס ואם שולמה ביתר, תקוזז היא כנגד המס מהשנים הבאות. ברם, כידוע, שותפות אינה משלמת מס וכיצד ניתן יהיה ליישם את הסעיף 181ג' כלשונו, אם נאמר שהחבות בתשלום מקדמות היא של השותפות ולא של השותפים המסקנה המתבקשת מכאן, לטענת ב"כ המערערת, כי אין סעיף 181ב' כולל בהגדרתו "חבר בני אדם" את השותפות.

15. השאלה המשפטית העומדת להכרעה כאן יש לה פנים לכאן ולכאן ואינה קלה. היא טומנת בחובה שיקולים של פירוש החוק, כוונתו והתכלית החקיקתית שלו. באשר לכוונת המחוקק בסעיף 181ב', ניתן לומר כי הוא קבע הוראות מיוחדות ומסגרת מיוחדת לתשלום מקדמות מס בגין הוצאות עודפות, שהוצאו שלא כדין, ואת המקדמות הללו יש לשלם תוך מועד קבוע של 45 יום ממועד ההוצאה העודפת וזאת על ידי חיוב בהגשת דו"ח נפרד. בחוקקו את ההוראות שבסעיף 181ב' התכוון המחוקק למנוע מצב שבו יעוכב תשלום המס, בשל הוצאות עודפות, עד למועד הגשת הדו"ח השנתי על ידי כל אחד מהשותפים. לפעמים יכולה לעבור תקופה של שנה או יותר בין יום ההוצאה העודפת לבין מועד הגשת הדו"ח שבסעיף 181ב' שמטרתה לגבות מיד את המס המגיע בגין הוצאות עודפות. אם נצא מתוך ההנחה שזו אמנם היתה כוונת המחוקק, הרי שניתן בהחלט להבין ולהצדיק את הוראות סעיף 181ב', גם כאשר מדובר בשותפות אשר,

בסופו של דבר, לא היא משלמת את המס. המקדמה שמשלמת תוכל להזקף לזכות השותפים עצמם בעת הגשת הדו"ח על ההכנסות מצד כל שותף ושותף וההתחשבות או הזקיפה של תשלום המקדמה יכול שתירשם בדו"ח השנתי של השותפים או מי מהם לפי מהות ההוצאה.

אם לא טעיתי בהנחתי באשר לכוונת המחוקק, כמוסבר לעיל, הרי שיש לפרש את הוראות סעיף 181ב' הנ"ל, המדברות על "חבר בני אדם", באופן שכוללות את השותפות - חרף הוראות סעיף 63 של הפקודה המדברת על חיוב השותפים בתור "נישום". יש לפרש את הסעיף לפי משמעותו וכפשוטו כאשר קיימת הנחה ודאית שהמחוקק ידע על קיום הוראות סעיף 63 ובכל זאת לא סייג את המונח "חבר בני אדם" שבסעיף 181ב' כדי להוציא את השותפות ממנו. הטענה של ב"כ המערערת כי סעיף 63 לפקודה, בהיותו הוראת חוק מיוחדת (Lex Specialis), הביאה להרמת מסך סטטוטורית כמוסבר לעיל, הינה גורפת מדי ואינה צריכה, בהכרח, לכלול גם את הוראות סעיף 181ב' הנ"ל, שאפשר לראותו גם כן כהוראת חוק בפני עצמה ואין כל הכרח להגיע למסקנה כי קיימת סתירה בין הוראות סעיף 63 וסעיף 181ב'. כל סעיף יכול בהחלט לעמוד בפני עצמו כי כל אחד משרת מטרה חקיקתית אחרת. גם אם השותפים בעצמם נושאים, בסופו של דבר, בתשלום המס על ההוצאה העודפת, עדיין אין בכך כדי לבטל את הוראות החוק שבסעיף 181ב', הדורשות תשלום מקדמה.

אין גם מקום לטענה שאם השותפות תשלם את המקדמה ובסופו של דבר תזקף המקדמה לזכותו של שותף כלשהו בדו"ח הסופי שלו, יש סיכון של תשלום כפל מס. הענין הוא לעניות דעתי ענין חשבונאי גרידא.

באשר לטענה הנוספת של ב"כ המערערת, כי במידה והשותפות תשלם מקדמות לא ניתן יהא לקזון בעת החיוב במס על הכנסותיה מצד השותפים ויש סיכון של תשלום כפל מס, יש להשיב כי פשיטא הוא כי מקדמות, אשר

שותפות משלמת על הוצאות עודפות, יש לזקפן בהתאם על חשבון המס המגיע בגין הכנסתו של כל שותף כשהן מיוחסות אל השותף המסויים וזאת כדי למנוע מיסוי כפול ולא צודק.

במקרה דנן, לא הוכח, על פי העובדות המוסכמות, כי השותפים, בעת שהגישו את הדו"חות שלהם הוסיפו להכנסותיהם את ההוצאות העודפות שלא הוכרו או ששילמו מס מבלי שקוזז סכום המקדמות, כפי שנטען בהודעת נימוקי הערעור גם אם היו טוענים שכך הדבר, הרי שמן הדין ומן הצדק היה שהשומות של השותפים ייפתחו כדי לכלול בהן את תשלום המקדמות אשר השותפות שילמה או צריכה היתה לשלם על פי סעיף 181ב'. ברור הדבר שחייבת להיות זיקה וקשר חשבונאי בין תשלום המקדמות על פי סעיף 181ב' מצד השותפות לבין סכומי המס שחייבים בהם כל אחד מהשותפים בדו"ח הסופי שלהם, אחרת תתקבל תוצאה בלתי צודקת ובלתי מתקבלת על הדעת שמצד אחד שילמה השותפות מקדמות מס על הוצאות עודפות, כאשר השותפים לא יהיו זכאים לזקוף מקדמות אלה לזכותם בדו"ח הסופי על הכנסותיהם. לא יעלה על הדעת פרוש שיביא לתוצאה בלתי צודקת לפיה ייגבה מס פעמיים. אם שולם המס על ההוצאות העודפות בתור מקדמה, לא תגבה המקדמה רטרואקטיבית אך אם בשעתו חלה חובת תשלום מקדמה על ידי השותפות והיא לא עשתה כן, יש לענין משמעות לגבי חישוב קרן החוב, ההצמדה, הריבית והקנסות.

מסקנתי הינה, איפוא, כי מלכתחילה, בשעת ביצוע תשלום ההוצאה העודפת, היתה חובה על המערערת להגיש את הדו"ח ולשלם את המקדמות על פי הוראות סעיף 181ב', עם כל התוצאות המשתמעות מכך.

16. טענה אחרת בפי ב"כ המערערת והיא כי הסכומים המפורטים בשומה נשוא הערעור אינם עוד בגדר "מקדמה" אלא בגדר "חוב מס" הואיל והשומה נשוא ערעור זה הוצאה לאחר תום שנות המס הרלוונטיות (ב-6.1.89 הוצאה

לשותפות שומת ניכויים לשנים 1983-1986). בטענה זו מסתמכת ב"כ המערערת על האמור בסעיף 9 של נימוקי השומה שם נאמר:

**"על פי ספרי המערער התברר כי הפרשי המס שלא הועברו לפקיד השומה מסתכמים בסך 6,895 ש"ח לא כולל ריבית והפרשי הצמדה וקנסות שיוטלו כחוק".**

לטענת ב"כ המערערת מקומו של הדין בענין חישוב המס הנובע מתשלום הוצאות עודפות הוא בעת הדין בדו"ח הסופי השנתי של כל שותף ושותף ומשום כך אין מקום לדרוש מהשותפות את תשלום המס הנובע מאי תשלום המקדמות שכן אין השותפות חייבת בתשלום מס כלל.

אין לקבל טענה זו משקבעתי לעיל כי על פי סעיף 181ב' חלה חובה על השותפות להגיש את הדו"ח ולשלם את המקדמה. כל מה שדורש המשיב הוא תשלום הסכומים שהגיעו לו בזמנו כדין, לו היתה השותפות מקיימת את הוראות הסעיף הנ"ל. משלא קויימו הוראות החוק, הוצאה השומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 152ב' לפקודה. אין לקבל הטענה כי משנדרש תשלום חוב מס הנובע מאי תשלום מקדמות במועד על ידי השותפות אין אפשרות או זכות לדרוש תשלום זה מהשותפות וכי יש לדרוש תשלום זה מהשותפים עצמם.

17. סיכום:

הגעתי למסקנה שלמרות העובדה כי סעיפי הפקודה העוסקים והמדברים ב"חבר בני אדם" נידחים מפני הדין המיוחד שבסעיף 63 של הפקודה, כל עוד יש סתירה ביניהם, הרי שישנם בפקודה סעיפים אחרים הקובעים הוראות מיוחדות לגבי "חבר בני אדם", ושאינם נדחים מפני הוראות סעיף 63 כגון במקרה שלנו הדין בתשלום מקדמות על הוצאות עודפות על פי הוראות סעיף 181ב' של הפקודה. זהו מקרה מיוחד החורג מן הכלל אשר מעוגן בהוראות המיוחדות של סעיף 181ב' לפקודה לאור

הפירוש שיש לתת לסעיף הזה על פי כוונת המחוקק והתכלית החקיקתית שלו, כפי שהוסברה לעיל.

על יסוד כל האמור לעיל הנני מחליט לדחות את הערעור.

המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום של 5,000 ש"ח + מע"מ.

ניתן היום 20.2.92 בהיעדר הצדדים.

( - ) שופט