



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1036-08 נסים משה בנימין נ' פקיד שומה גוש דן

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערער

נסים משה בנימין

ע"י ב"כ עוה"ד ד"ר משה דרוקר ואריאל דיאמנט

נגד

משיב

פקיד שומה גוש דן

ע"י ב"כ עוה"ד אורית וינשטיין מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5 לפני ערעור על שומה שקבע המשיב בצו למערער לשנת המס 2002, העוסק בשאלה מהו מהות
6 הממכר שהעביר המערער לידי חברה שבבעלותו – אם מוניטין או זכותו בשותפות עורכי דין.

7

8

רקע עובדתי

9 1. המערער הינו אדם רב-פעלים, אשר שירת שנים רבות כנבחר ציבור. בשנת 1959 נבחר המערער
10 לכהן כחבר בכנסת ישראל. המערער כיהן כחבר כנסת בכנסת הרביעית ומהכנסת השביעית עד
11 לכנסת השלוש-עשרה (עד ליוני 1996). לאורך השנים, כיהן המערער גם בשלל תפקידים רמי דרג
12 נוספים, ביניהם כשר המשפטים, שר האוצר, שר התעשייה והמסחר, סגן ראש הממשלה, חבר
13 בקבינט הביטחוני ויושב ראש במספר ועדות שרים בתחומים שונים.

14

15 2. בשנת 1964 הוסמך המערער כעורך דין, ושימש כעורך דין, תחילה כשכיר ולאחר מכן כעצמאי, עד
16 לשנת 1978, בה מונה לתפקיד שר בלי תיק. בשנת 1996, עם תום כהונת הכנסת השלוש-עשרה
17 ופרישתו של המערער מחיים פוליטיים, שב לעסוק בעריכת דין. בספטמבר 1999 הקים המערער
18 משרד עורכי דין בשותפות עם ה"ה מוטי רינקוב ואבי סנדרוביץ, בחלקים שווים, בשם "משה נסים,
19 רינקוב, סנדרוביץ משרד עורכי דין" (להלן: "השותפות"). השותפות הוקמה ללא הסכם שותפות
20 בכתב בין השותפים.

21

22 3. ביום 29.5.2002 הקים המערער את חברת "משה נסים חברת עורכי דין" ח.פ. 513241117 (להלן:
23 "החברה"), אשר בבעלותו המלאה. כשלושה שבועות לאחר הקמת החברה, ביום 20.6.2002 נחתם
24 הסכם לפיו מכר המערער לחברה "את המוניטין שרכש בכל שנות עבודתו ובמסגרת מגוון תחומי
25 פעילותו", בתמורה לסך של 3,000,000 ₪ (להלן: "ההסכם", מש/1).

26



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1036-08 נסים משה בנימין נ' פקיד שומה גוש דן

4. בעקבות ההסכם דיווח המערער על רווח הון בסך 3,000,000 ₪ בגין מוניטין שלא שולם בעד רכישתו. בהתאם להוראות סעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: **"הפקודה"**) כנוסחו לפני תיקון מספר 132 לפקודה, דיווח המערער על סכום אינפלציוני פטור ממס בגין מכירת המוניטין בסך 2,989,547 ₪. המערער דיווח כי נכס המוניטין החל לצמוח בשנת 1964, עת הוסמך כעורך דין. החברה רשמה בספריה את המוניטין הנרכש כרכוש אחר, כנגד יתרת זכות למערער.

גדר המחלוקת

5. המחלוקת שנתגלעה בין הצדדים סבה סביב טיבו של הנכס שמכר המערער לחברה. בעוד המערער טוען כי מכר נכס מוניטין לחברה, טוען מנגד המשיב כי עסקין במכירת זכותו של המערער בשותפות לידי החברה. מכירת הזכות בשותפות חייבת במס רווח הון ריאלי בסך 3,000,000 ₪, ולא תזכה את המערער בחישוב סכום אינפלציוני פטור לפי הוראות סעיף 88 לפקודה. לחילופין, סבור המשיב כי ככל שיקבע שהמערער אכן מכר מוניטין, הרי שהמוניטין הלה צמח רק החל מיום 1.9.1999, מועד הקמת השותפות. לחילופי חילופין, טוען המשיב כי מכירת המוניטין שבבעלות המערער לחברה בבעלותו המלאה מהווה בנסיבות העניין עסקה מלאכותית, כמשמעות המונח בסעיף 86 לפקודה.

דיון והכרעה

6. בתי המשפט דנו ארוכות ורבות בשאלת מכירת נכס המוניטין. המוניטין הינו ה"סבירות כי הלקוחות ישובו, מסיבה זו או אחרת, למקום העסק", וכן **"המוניטין מבטאים, איפוא, את מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו - מיקומו, שמו הטוב, דימויו, איכות השירותים שהוא מציע ואיכות המוצרים שהוא מספק"** (ע"א 7493/98, שלמה שרון נ' פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה, מיסים יח/1 ה-57 (פברואר 2004), להלן: פרשת שרון). עם זאת, בית המשפט הבחין בפרשת שרון בין מכלול היתרונות שנצברו לעסק, אשר הם מקורות המוניטין, לבין התוצרים הנובעים מאותם יתרונות, הם פירות המוניטין. בפרט בעיסוקים מסוימים המכונים 'מקצועות חופשיים', מקורות המוניטין אחוזים בעסק או בעוסק עצמו, טבועים בו ואינם ניתנים להפרדה ממנו באשר הוא. המקורות הם המוניטין האישי, אשר הוא כאחד מתכונותיו האישיות של האדם ולפיכך אינו ניתן לעולם להעברה. פירות המוניטין, לעומת זאת, הם המוניטין העסקי, כלומר תוצר התכונות האישיות, אשר ניתן להפרדה מהתכונות עצמן. בענייננו, אין מחלוקת בין הצדדים בנוגע לפועלו הנרחב והמרשים של המערער ולשם הטוב שנוצר לו מכך. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשאלה האם שם טוב זה הוא ממקורות נכס המוניטין, כלומר אחת מתכונותיו האישיות של המערער הטבועה בו לנצח, או שמא מדובר בפירות נכס המוניטין, כלומר נכס נפרד אשר ניתן להעבירו ולסחור בו גם במנותק מזהותו של המערער.

7. בכדי להוכיח כי המוניטין הנטען במקרה דנא הינו מוניטין עסקי ולא אישי, על המערער להוכיח כי העביר מרשותו לרשות החברה נכס המעניק לחברה יתרון עסקי מסוים. בפרשת שרון עמד בית המשפט על כך שרשימת לקוחות מהווה נכס מעין זה, שכן היא מאפשרת לרוכש ליצור קשר עם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1036-08 נסים משה בנימין נ' פקיד שומה גוש דן

לקוחות המוכר ולהציגו כיורשו. כך גם קביעת תניית אי-תחרות, לצד מכר רשימת הלקוחות, עשויה לבטא מוניתין שנמכר, מאחר שהדבר יוצר לרוכש מעין "בלעדיות" על לקוחות המוכר. כל מקרה ייקבע לגופו ולפי נסיבותיו, אך המשותף לכל המקרים בהם יש להכיר במכר מוניתין הוא שתתקיים העברה של נכס בעל ערך כלכלי לידי הרוכש. בפסקי דין עמ"ה 1228/05, אליהו רג'ואן נ' פקיד שומה תל אביב יפו 1, מיסים כד/2 ה-170 (אפריל 2010) ועמ"ה 1046/05, לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4, מיסים כד/3 ה-178 (יוני 2010) קבע בית משפט זה כי לא נמכר מוניתין מאחר שלא הוכח שהועברו הסיכונים והסיכויים הכלכליים הכרוכים בנכס המוניתין. בכך ניתן ביטוי להלכה כי המוניתין הינו נכס מוגדר ותחום, אשר על הנישום להוכיח כי הועברה הבעלות לגביו.

8. במקרה דנא, יכולת משיכת הלקוחות, הסבירות כי הלקוחות (הקיימים והפוטנציאליים) יביאו עסקיהם אל פתחה של השותפות, גלומה באופיו, מהותו ותכונותיו האישיות של המערער. כך העידו לקוחות השותפות. מר אלי קולס, העד מטעם המערער, העיד כי:

"חיפשנו עו"ד בעל שם שייצג אותנו כלקוח. מדובר בתיק כבד, לא פשוט. הועלו מספר הצעות של עו"ד לבסוף החלטנו פה אחד לבקש לשכור את שירותי עו"ד משה ניסים. הגענו למשרדו בגלל משה ניסים, חיפשנו אדם שייצג נאמנה את אינטרס של הבנק, והוא עשה כך. לדעתנו הוא האיש הכי מתאים לנושא." (דיון מיום 3.2.2011, עמ' 16)

כך גם אמנון בר טל, עד מטעם המערער, העיד כי תכונותיו האישיות של המערער הם שהובילו אותו לפנות אל השותפות, וכי פנה לקבלת שירותים ממשה ניסים, האדם:

"עבדתי עם משה ניסים, וקיבלתי שירותים גם מעובדים אחרים, לשאלה אם היתה לי חשיבות אם משה ניסים מכר את החברה והיא ממשיכה בפעילות יחד איתו, משיב שהדגשתי שהייתי צריך את משה ניסים, אם הוא הלך עם המוניתין שלו למקום אחר, אלך יחד איתו." (דיון מיום 3.2.2011, עמ' 18, ההדגשה שלי, מ.א.)

על כך גם הוסיף כי:

"אם בצד רחוב יש את משרדו של עו"ד משה ניסים, ובצד השני של הרחוב יש משרד עו"ד ויש חברה, משה ניסים בע"מ, וידוע לי שמשה ניסים מכר את המוניתין שלו לחברה, שמחזיקה את המוניתין, וכשאני צריך שירותי עו"ד, אלך למשה ניסים עם הידע שלו. אין לו תחליף." (דיון מיום 3.2.2011, עמ' 18)

בדומה, גם דוד אוזמו, עד מטעם המערער, העיד כי:

"הגענו למשרדו של משה ניסים הוחלט ע"י הנהלת חב' נכסים ובנין ובשיתוף מלא איתנו, זה היה בשנת 2001, אחד השיקולים החשובים היה דמותו ומוניתין של האיש, מעמדו במשק, קיבלנו את השירותים מעורכי הדין במשרדו, מוטי והמסייעים להם. היה מקרה לגבי הפסד במכרז בסוף 2002, דרשתי שמשה ניסים יופיע בביהמ"ש בירושלים בעתירה מינהלית, זה היה מאוד חשוב, עתירה כנגד האפוטרופוס הכללי שלא לבחור בחברתי לשעבר. הערך המוסף שראיתי במשה הסטנדרט המקצועי הגבוה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1036-08 נסים משה בנימין נ' פקיד שומה גוש דן

המוניטין, פתיחת דלתות. משקלו של האיש רב מאוד. (דיון מיום 3.2.2011, עמ' 21,

ההדגשות שלי, מ.א.).

בהמשך העיד כי :

"אם יש בצד רחוב אחד מש[ר]ד של משה נסים האיש עם צוות עובדים, ומהצד השני

יש חברת משה נסים, וידוע לי שהמוניטין של משה נסים נמכר מהאיש לחברה,

לשאלה למי אפנה לקבל שירותים מקצועיים משיב שאין ספק שלמשה נסים האיש."

(דיון מיום 3.2.2011, עמ' 22, ההדגשה שלי, מ.א.).

9. עדי המערער חזרו שוב ושוב על כך שהאיש משה נסים הוא האבן השואבת אשר הובילה את
הלקוחות למשרדי השותפות. המערער לא הוכיח מהו אותו נכס מוניטין שנמכר לידי החברה, ולא
הוכח כי קיים מנגנון עסקי כלשהו הנפרד מהמערער ומזוהה על ידי הלקוחות כבעל שם טוב בזכות
עצמו. אם היה עובר יום למחרת המערער להעניק שירותיו המקצועיים באופן אישי במסגרת
שותפות אחרת, הרי שלחברה לא היה קיים כל מוקד משיכה ללקוחותיה, שכן מוקד משיכה זה הוא
כאיבר מאיבריו של המערער עצמו. עדי המערער העידו בבירור שחברה בשם "משה נסים", אשר
במאזניה מופיע נכס של מוניטין, לא תזכה ליהנות מאמונם ומעסקיהם, בעוד משה נסים האדם
נותר עם שמו הטוב והמוניטין שצבר לאורך שנים. אם תימכר החברה לצד שלישי, עדיין ימשיכו
לקוחות השותפות לתת מבטחם במערער דווקא. במצב דברים זה לא נראה כי הועבר נכס מוניטין
מהמערער לחברה שבבעלותו.

10. בית המשפט העליון דן זה מכבר בשאלת הבעלות על מוניטין בפרימת עורכי דין, היינו האם
המוניטין הוא של השותפות או של השותפים בשותפות. למשל, בע"א 1228/11 ד"ר אמנון רפאל נ'
אשר רבינוביץ' (ניתן ביום 14.6.2012, פורסם בנבו) קבע בית המשפט כי לשותפות עורכי הדין
שעניינה נידון שם לא מוניטין משל עצמה שאינו משוייך לשותפים החברים בה. לתוצאה זוהי הגיע
בית המשפט גם בע"א 1746/11 אבי גרא נ' ד"ר יהושע רוזנצוויג (ניתן ביום 14.6.2012, פורסם בנבו),
אך שם ציין בית המשפט כי אין לצאת מתוך הנחה כי המקרים בהם המוניטין שייך לשותפות הם
מקרים נדירים או חריגים. עם זאת, אין מקום להסיק מהלכות אלו כי בכל מקרה בו קיים מוניטין
אישי מדובר במוניטין הניתן להעברה ולמכירה. עצם העובדה שהמוניטין במקרה זה הוא של
המערער ולא של השותפות, כפי שעמדו על כך העדים כאמור, אינה משנה מאופיו כמוניטין אישי
האחוז בתכונותיו האישיות של המערער.

11. במקרה דנא, לא הועבר לידי החברה כל נכס, כדוגמת רשימת לקוחות, אשר יאפשר לה לפנות
ללקוחות השותפות ולהציע להם שירותים משפטיים. המערער עצמו עמד על כך בעדותו :

"ש. יש חברה ויש שותפות, לחברה יש לקוחות עצמאיים שלה ?

ת. אין. קודם משה נסים היה אישית שותף במשרד, היום השותף בפירמה היא חברת

משה נסים.... אף אחד לא יעז לבקש להיות לקוח רק של החברה. לא הייתי מקבלו."

(דיון מיום 3.2.2011, עמ' 27)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1036-08 נסים משה בנימין נ' פקיד שומה גוש דן

כמו כן, לא נקבעה תנית אי-תחרות בין הצדדים, העסק לא נמכר כעסק חי כאשר המערער מושך ידיו מהעסק והמערער לא סיפק שירותי ייעוץ לשימור הלקוחות. ממילא קיים ספק מה המשקל שראוי היה להעניק לפעולות אלו שעה שהמערער מבקש למכור מוניטין לחברה בבעלותו הבלעדית ללא כל שינוי באופי הפעילות (ראו גם: עמ"ה 1098/05, ד"ר צור אפרים נ' פקיד שומה כפר סבא, מיסים כב/3 ה-151 (יוני 2008)). בכדי להוכיח מכירת מוניטין, על הנישום להוכיח כי הגורם אליו נמכר המוניטין רשאי להציג עצמו כממשיכו וכיורשו של המוכר. במקרה זה, החברה הציגה עצמה כמחליפתו של המערער רק מתוקף מעמדו של המערער כבעליה הבלעדיים. לו הייתה החברה נמכרת לידי צד שלישי לא קשור, לא היה בידה כל נכס המבטא את הזכות לפנות ללקוחות השותפות, ודאי שאין בידה נכס המבטא סבירות כי לקוחות יתקשרו דווקא עם החברה אף בהיעדרו של המערער. לו נותקה החברה מן המערער, הרי שהיא הייתה נותרת ככלי ריק, כאבן שאין לה הופכין, וודאי שלא כאבן שואבת. המערער לא הצליח להוכיח ממכר של נכס מוניטין, אלא לכל היותר כי יש בידיו מוניטין אישי רב, שאינו ניתן להעברה.

12. לנוכח האמור, בדין קבע המשיב כי אין להכיר במקרה זה במכירת מוניטין. החברה יצרה יתרת זכות לזכותו של המערער בגין רכישת המוניטין, אשר נמשכה על ידיו ללא חבות במס לאורך השנים. משנקבע כי לא מכר המערער מוניטין לידי החברה, נותר לבחון את מהות יתרת הזכות שיצרה החברה לזכותו של המשיב. מאז שנת 2002, פסק המערער לדווח על הכנסותיו מהשותפות, ובד בבד החלה החברה לדווח על הכנסות מהשותפות. המשיב ראה בהסבת הזכות לרווחי השותפות לידי החברה כמכירת זכותו של המערער בשותפות. גם בעניין זה דעתי כדעת המשיב. המערער העיד על הנסיבות שהובילו לקבלת ההכנסות בידי החברה ולא בידיו:

"ש. מה קרה במאי 2002? ת. הקמתי חברה. ש. למה החברה מדווחת על הכנסות שלה מהשותפות? ת. האם היא לא תדווח? ש. איך היא מדווחת על הכנסות? ת. היא הפכה להיות שותף לחברה [צ.ל. בשותפות, מ.א.]. לא מעלימה מס. ש. אם לא העברתי בעלות איך היא בעלים? ת. מכרתי את המוניטין ללא שיעור. ש. מכירת המוניטין שקולה למכירת הבעלות בשותפות? ת. הקמתי חברה והכנסתי את החברה כשותפה בפירמה משה נסים... ועשיתי זאת בלי תשלום, בלי הסכמים, לא למכור את חלקי השותפות בחברה, בלי קשר לכך, ובקשר לעובדה שבאה החברה במקום משה נסים, בעל המוניטין שעדיין אין לה מוניטין, מכרתי לחברה את המוניטין שלי ע"מ שהפירמה תהיה עם המוניטין.

שאלת ביהמ"ש: יום לפני הקמת החברה יש לי 2 נכסים, האחד הזכויות בשותפות, והשני המוניטין שלי. הקמתי חברה, והעברתי לחברה את המוניטין לשאלה מהן [צ.ל. מה עם, מ.א.]. הזכויות בשותפות. ת. מדובר בשני צעדים, רציתי להקים חברה עוד לפני מאי, כיוון שהקמתי חברה אמרתי שהיא תהיה השותפה, הודעתי לשותפים, לא משה נסים הוא השותף, אלא חברת משה נסים. עמדה השאלה, שחבר[ת] משה נסים אין לה מוניטין, היא חברה חדשה. ש. איזה נכסים מחזיקה החברה ביום שהודעתי לשותפים שהיא השותפה שלהם. ת. החברה מחזיקה במוניטין שלי, ובשליש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1036-08 נסים משה בנימין נ' פקיד שומה גוש דן

מהשותפות שקרויה משה נסים... ש. איך השליש של השותפות הגיע לחברה. ת. נגיד
שהיתה לי חברה ב- 99 ודיברנו על הקמת השותפות, כבר אז הייתי אומר להם שהשותף
הוא החברה. הם לא מעיזים לומר לי לא. (דיון מיום 3.2.2011, עמ' 28 – 29, ההדגשות
שלי, מ.א.).

13. עד שנת 2002 המערער פעל כשותף בשותפות ומאז שנה זו, כפי שציין המערער בעדותו שוב ושוב,
הוכנסה החברה כשותפה בשותפות במקומו של המערער. הסבת זכותו של המערער בשותפות לידי
החברה מהווה מכירה על פי הוראות סעיף 88 לפקודה, וככזו חייבת היא ברווח הון. אף אילו היה
מוכר המערער במקרה זה מוניטין לידי החברה, לא עלה בידי להבין כיצד ניתן לטעון שהעברת
זכויות המערער בשותפות לידי החברה אינה מהווה מכירה.

אחרית דבר

הערעור נדחה.

המערער יישא בהוצאות המשיב ובכלל זה בשכר טרחת עורך דין בסכום כולל של 45,000 ₪
ניתן היום, א' אדר תשע"ג, 11 פברואר 2013, בהעדר הצדדים.


מגן אלטוביה, שופט