

## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 10666/03

בפני: כבוד הנשיא א' ברק  
כבוד השופט א' ריבלין  
כבוד השופטת א' חיות

המערער: סילבאן שיטרית

נגד

המשיב: פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו  
מיום 9.10.2003, בעמ"ה 1125/00, שניתן על ידי כבוד  
השופטת ברכה אופיר-תום

בשם המערער: עו"ד פרופ' אהרן נמדר; עו"ד אמיל בן עטר;  
עו"ד יהודית רייך

בשם המשיב: עו"ד יריב אבן-חיים

### פסק-דין

הנשיא א' ברק:

האם העיסקה שבפנינו היא "עיסקה מלאכותית" על פי סעיף 86 לפקודת מס  
הכנסה (נוסח חדש) (להלן: הפקודה)? זו השאלה הניצבת לדיון בערעור זה.

הרקע הנורמטיבי

1. דיני המס מבחינים בין המס המוטל על החברה ובין המס המוטל על בעלי  
המניות. החברה נושאת במס חברות (בשיעור של 32% בשנת המס 2006) על הכנסותיה  
(סעיף 126 לפקודה). בעלי המניות נושאים במס הכנסה (בשיעור של 25%) על  
הדיבידנדים שהם מקבלים מן החברה (סעיף 125 לפקודה) (ראו באופן כללי: י'

שטראוס, ע' רוזמן, מיסוי חברות (תל-אביב, 2001); י' גרוס, מיסוי חברות: סוגיות נבחרות (מהדורה שלישית, תל-אביב, 1987)).

2. בהמשך לתפיסה זו, רואים דיני המס את אירוע פירוק החברה כאירוע שבו מוכרים בעלי המניות את מניותיהם בתמורה לנכסי החברה. על כן, מבחינת בעלי המניות, מתרחש בעת הפירוק אירוע מס של מכירת מניות. מבחינת החברה, מתרחש בעת הפירוק אירוע מס של מכירת הנכסים (ראו: ש' בורנשטיין, המיסוי בפירוק החברה (הוצאת יהלום, 1997) 8-9, 75, 129-132, 195-198 (להלן: המיסוי בפירוק החברה)). וכך קובע סעיף 93 לפקודה:

”בחבר בני אדם שהוחל בפירוקו, יחולו הוראות אלה:

(1) ...

(2) ...

(3) מניות או זכויות אחרות של חבר באותו חבר בני-אדם יראו כאילו נמכרו, והנכסים שקיבל חבר מהמפרק ייחשבו כתמורה בעד המניות או הזכויות האמורות.”

3. סעיף 94 לפקודה מוסיף וקובע, כנוסחו במועדים הרלבנטיים לערעור זה, כי:

”(א) במכירת מניה יראו כסכום אינפלציוני חייב, בנוסף לאמור בהגדרת סכום אינפלציוני חייב, גם סכום השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה שבחברה, כחלקו של מוכר המניה בזכות לרווחים בחברה, הכל בכפוף לאמור בסעיף קטן (ג).

(ב) לעניין סעיף קטן (א) –

(1) 'רווחים ראויים לחלוקה' – רווחים כאמור שהצטברו בחברה מתום שנת המס שקדמה לשנת רכישת המניה עד תום שנת המס שקדמה לשנת המכירה שלה, ובפירוק – עד ליום התחלת הפירוק.

(ג) הוראות סעיף קטן (א) יחולו אם המוכר המציא לפקיד השומה חישוב המראה את הרווחים הראויים לחלוקה כאמור בסעיף קטן (ב).”

4. סעיף 94 קובע, איפוא, כי יראו בחלק היחסי של בעל המניות ב"רווחים הראויים לחלוקה" כ"סכום אינפלציוני חייב". משמעות הדברים היא, כי שיעור המס שיוטל על כך הוא 10% (סעיף 91 לפקודה) (ראו: י' פלומין, "היבטי מיסוי בפירוק", מיסים א/1, א-1 (1987)). הדבר נועד להשוות את נטל המס על בעל מניות שקיבל את הרווחים של החברה כדיבידנד ושילם עליהם מס בשיעור 25% ועל בעל מניות שלא קיבל את הרווחים כדיבידנד, אלא, מכר את מניותיו בטרם חלוקת הרווחים ושילם על כך מס רווחי הון (ראו: המיסוי בפירוק החברה, בעמודים 10, 209-210; י' אדרעי, י' עדן, "פירושו של סעיף 94 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] בתקופת אינפלציה", מחקרי משפט ו' (1988) 76). אלא, שלאחר השינויים שחלו מאז שנחקק סעיף 94, בשיעורי המס ברמת החברה וברמת בעלי המניות על הרווחים המחולקים ועל הרווחים הצבורים, נוצר מצב שהטלת מס של 10% על הרווחים הראויים לחלוקה יוצרת דווקא פער מיסוי לטובת רווחים צבורים, כלומר, לטובת הנישום שלא מקבל דיבידנדים אלא מוכר מניותיו עם רווחים צבורים ומשלם מס רווחי הון (ראו: המיסוי בפירוק החברה, בעמודים 154, 211). נישום עם "רווחים ראויים לחלוקה" משלם מס של 10% על "רווחים ראויים לחלוקה" בעת הפירוק, בעוד ששיעור המס על חלוקת הרווחים האלה כדיבידנד הוא 25%. בשיעור המס של 10% על פי סעיף 94 לפקודה נטמנה, איפוא, הטבת מס (ראו: ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' יצחק טיוון (טרם פורסם)).

5. למען שלמות התמונה נוסיף, כי בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002, הועמד שיעור המס על "רווחים ראויים לחלוקה" על 25%, בדומה לשיעור המס המוטל על דיבידנד. בכך הושווה נטל המס בין בעלי מניות שמקבלים את הרווחים כדיבידנד ומשלמים עליהם מס הכנסה בשיעור 25% ובין בעלי מניות שמוכרים את מניותיהם, בפירוק או בנסיבות אחרות, בשעה שהרווחים צבורים בחברה ומשלמים מס רווחי הון כאשר על רווחים ראויים לחלוקה שיעור המס הוא 25% (ראו: י' פלומין, "היבטי מיסוי בפירוק – לאחר הרפורמות במס", מיסים יח/5, א-1 (2004)). בכך, הוסרה ההטבה. אך, בטרם תיקון זה, העניק סעיף 94 לפקודה הטבת מס בדמות השיעור המופחת החל על "רווחים ראויים לחלוקה". הטבה זו עומדת ביסוד תכנון המס שבעיסקה שבפנינו שאת מלאכותיותה אנו עומדים לבחון. ואלה הן עובדות המקרה והעיסקה.

## העובדות וההליכים

6. המערער, אדריכל במקצועו, החזיק במניותיה של חברת אס. די. אס. מערכות עיצוב בע"מ (להלן: החברה המקורית) וניהל אותה. החברה המקורית עסקה באדריכלות. היא צברה רווחים ראויים לחלוקה בסכום של 1,458,145 ₪. ביום 20.12.94 הקים המערער חברה חדשה בשם אס. די. אס. עיצוב, פיתוח ונוף (1994) בע"מ (להלן: החברה החדשה) וניהל גם אותה. החברה החדשה עסקה אף היא באדריכלות. זהות כמעט מוחלטת היתה קיימת בין החברה החדשה ובין החברה המקורית. מדובר, בין היתר, באותם תקנונים, אותם עובדים, אותם משרדים. בסמוך לאחר שהקים את החברה החדשה, פירק המערער בפירוק מרצון, ביום 15.1.95, את החברה המקורית (להלן: פירוק החברה המקורית). ביום 18.1.95 פנה המערער במכתב למשרד הבינוי והשיכון לביטול חוזה העבודה הבלתי פעילים שבין החברה המקורית למשרד. ביום 26.3.95 נחתם הסכם בין משרד הבינוי והשיכון, החברה המקורית והחברה החדשה, להסבת עשרה חוזה עבודה פעילים מן החברה המקורית לחברה החדשה. עם פירוק החברה המקורית, והפסקת פעילותו של המערער כמנהל החברה, קיבל הוא מן החברה המקורית "פיצויי פיטורין" בסכום של 61,230 ₪.

7. המערער דיווח למשיב על רווח ההון שצמח לו בגין מכירת מניותיו באירוע פירוק החברה המקורית על פי האמור בסעיף 93 לפקודה. בדיווח זה שם המערער את עצמו בשומה עצמית. בשומה עצמית זו הוא החיל את סעיף 94 לפקודה על הרווחים הראויים לחלוקה שהצטברו בחברה המקורית בסכום של 1,458,145 ₪. בהתאם, הוא שם את הרווחים האלה בשיעור מס מופחת של 10% על פי האמור בסעיף 94 לפקודה. כמו כן, בשומתו העצמית, החיל המערער על פיצויי הפיטורין בסך 61,230 ₪ את סעיף 9(א) לפקודה, הפוטר ממס הכנסה "מענק הון שנתקבל עקב פרישה — עד סכום השווה למשכורת של חודש לכל שנת עבודה, לפי המשכורת האחרונה".

8. המשיב לא קיבל את שומתו העצמית של המערער. הוא סבר כי פירוק החברה המקורית הוא "עיסקה מלאכותית" על פי סעיף 86 לפקודה. לדידו, הפירוק נועד אך ורק להפחית את המס, על ידי ניצול לא לגיטימי של שיעור המס המופחת (10%) על רווחים ראויים לחלוקה על פי סעיף 94 לפקודה, ועל ידי החלת הפטור על פיצויי הפיטורין על פי סעיף 9(א) לפקודה. לשיטתו, בנסיבות העניין, לא עומד מאחורי פירוק החברה המקורית והקמת החברה החדשה כל טעם מסחרי. החברה החדשה היא המשך של החברה

המקורית, משקיימת זהות בבעלות ובניהול, זהות בתקנוני ההתאגדות, זהות במשרדים, זהות בפעילות וזהות בכל יתר המאפיינים הרלבנטיים, למעט השם ומספר הרישום ברשם החברות. לפיכך, סבר המשיב, כי יש לראות בפירוק "עיסקה מלאכותית" ו"להתעלם" ממנו כאמור בסעיף 86 לפקודה. התעלמות זו, הביאה את המשיב לראות ברווחים הראויים לחלוקה כדיבידנדים שקיבל המערער. לאור זאת, החיל המשיב על רווחים אלה את שיעור המס של 25% החל על דיבידנדים. כמו כן, התעלמות המשיב מן העיסקה המלאכותית הביאה אותו לראות בפיצויי הפיטורין כשכר עבודה שקיבל המערער, ולפיכך, כהכנסה חייבת במס על פי סעיף 2(2) לפקודה, לפי שיעורי המס הרגילים, ללא כל תחולה לסעיף הפטור על פיצויי פיטורים המעוגן בסעיף 9(א7) לפקודה. בהתאם לכלל האמור, הוציא המשיב שומה למערער.

9. על שומה זו השיג המערער. הוא טען כי לא מדובר ב "עיסקה מלאכותית". לשיטתו, מאחורי פירוק החברה המקורית והקמת החברה החדשה עמד טעם מסחרי. על פי גרסתו, הפירוק נעשה על פי עצת פקידים ממשרד הבינוי והשיכון ונועד להתגבר על "נוהל העומס" של המשרד, שלפיו, נקבעו תקרות מקסימליות של מספר חוזי עבודה לכל אדריכל, כדי להשיג פיזור עבודה נאות של חוזי התכנון של משרד הבינוי והשיכון בין האדריכלים השונים שעובדים עם המשרד. לגרסתו, בחברה המקורית הצטברו חוזי עבודה ממשרד הבינוי והשיכון שהקטינו משמעותית, לאור "נוהל העומס", את חוזי העבודה החדשים שקיבלה החברה המקורית ממשרד הבינוי והשיכון בשנים 1991-1994. הקמת החברה החדשה, כך נטען, נעשתה על פי עצת אנשי משרד הבינוי והשיכון ונועדה להתגבר על הירידה בחוזים החדשים לאור "נוהל העומס". נטען, כי הקמת החברה החדשה השיגה מטרה זו וגרמה לעלייה במספר חוזי העבודה החדשים שהיא קיבלה ממשרד הבינוי והשיכון. המשיב בחן גרסה זו, ובכלל זה, יצר קשר עם אנשי משרד הבינוי והשיכון. הוא דחה גרסה זו. לאור זאת, ובהעדר טעם מסחרי לפירוק החברה המקורית והקמת החברה החדשה, לא שינה המשיב את שומתו המפעילה את סעיף 86 לפקודה, ודחה את השגת המערער. על כן, שומת המשיב המחייבת את המערער במס בשיעור של 25% על הרווחים הראויים לחלוקה (בסך 1,458,145 ₪) בתור דיבידנד, ובמס בשיעור רגיל על פיצויי הפיטורין (בסך 61,230 ₪) בתור שכר עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, נותרה בעינה. על כך הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו.

10. בית המשפט המחוזי (השופטת ב' אופיר-תום) בחן את מלאכותיות פירוק החברה המקורית והקמת החברה החדשה על פי מבחן "הטעם המסחרי". נקודת המוצא שהנחתה את בית המשפט המחוזי היתה כי "נטל ההוכחה" בעניין מלאכותיות העיסקה מוטל על המשיב. על פי נקודת מוצא זו, בחן בית המשפט המחוזי את מכלול חומר הראיות שהונח בפניו. הוא בחן עובדתית את הטעם המסחרי לפי גרסת המערער כי העיסקה נעשתה בעצת אנשי משרד הבינוי והשיכון ונועדה להתגבר על "נוהל העומס". בית המשפט קבע, כי במשרד הבינוי והשיכון אכן היה קיים "נוהל עומס" אם כי הוא לא היה כתוב ומעוגן בצורה מסודרת. אולם, בית המשפט קבע עוד כי המערער לא פירק את החברה המקורית ולא הקים את החברה החדשה על פי עצת אנשי משרד הבינוי והשיכון. כן דחה בית המשפט את גרסת המערער שפירוק החברה המקורית נעשה כדי להתגבר על "נוהל העומס" של משרד הבינוי והשיכון. וזאת, בין היתר, משהראיות לא הצביעו על ירידה בחוזי העבודה החדשים מהמשרד בעידן החברה המקורית; משהראיות לא הצביעו על עלייה בחוזי העבודה החדשים מהמשרד בעידן החברה החדשה; משנראה כי אישיותה המשפטית של החברה החדשה לא היתה שיקול בחלוקת העבודה של משרד הבינוי והשיכון משהם ראו במערער עצמו, על המוניטין שלו כאדריכל, כמי שעומד מאחורי החברה החדשה כמו גם החברה המקורית, וזה היה השיקול המרכזי בחלוקת עבודות התכנון. לאור כל זאת, קבע בית המשפט המחוזי כי מאחורי העיסקה לא עמד כל "טעם מסחרי". לאור זאת, כך נקבע, בצדק ראה המשיב בעיסקה משום "עיסקה מלאכותית" על פי סעיף 86 לפקודה והתעלם ממנה ומיתרון המס שביקש המערער להשיג באמצעותה. משכך, אישר בית המשפט המחוזי את שומתו של המשיב ודחה את ערעור המערער. מכאן הערעור שבפנינו.

הטענות בערעור

11. טענתו הראשונה של המערער בפנינו, היא טענה גורפת, ולפיה, גם אם אין טעם מסחרי מאחורי פירוק החברה המקורית, לא מדובר ב "עיסקה מלאכותית". לשיטתו, בעצם, זכותו לפרק את החברה המקורית וליהנות משיעור מס מופחת על הרווחים הראויים לחלוקה בהתאם לסעיף 94ב לפקודה, וכך הוא נהג ואין בכך כל תכנון מס בלתי לגיטימי. בלשון בא כוחו: "גם אם לא נמצא טעם כלכלי או עיסקי לפירוק החברה המקורית והקמת החברה החדשה – אין בכך כדי להפוך את הפעולה למלאכותית ופקיד השומה איננו רשאי להתעלם ממנה, שכן מדובר בתכנון מס

לגיטימי" (סעיף 8 לסיכומים מטעם המערער); "משהעניק המחוקק במודע בסעיף 94 ב אפשרות לנישום להעביר את הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו בחברה במיסוי מופחת במסגרת פירוק החברה – נישום הפועל כך מבצע תכנון מס לגיטימי שאין לסווגו מחדש ולהחיל עליו נורמות אנטי תכנוניות. בייחוד שהמחוקק לא הגביל את האפשרות האמורה לחברות מסוימות ואף לא התנה אותה באי הקמת חברה חלופית במקום החברה שפורקה" (סעיף 9 לסיכומים מטעם המערער). לחילופין, טען המערער, כי התקיים טעם מסחרי. הוא חזר על גרסתו וטעמו כי העיסקה נעשתה בעצת משרד הבינוי והשיכון וכדי להתגבר על נוהל "העומס" של המשרד. הוא טען כי בית המשפט המחוזי טעה בקביעתו העובדתית בעניין זה. לשיטת המערער, הטעם המסחרי הוא "הצורך להמיר את החברה המקורית בחברה חדשה על מנת שהחברה החדשה תקבל עבודות נוספות ממשרד השיכון ולא יהיו רשומים על שמה אותם חוזים בלתי פעילים שהיו רשומים על שמה של החברה המקורית" (סעיף 15 לסיכומים מטעם המערער).

12. מנגד, טען המשיב, כי בהעדר "טעם מסחרי" לפירוק החברה המקורית הרי שמדובר ב "עיסקה מלאכותית" לפי סעיף 86 לפקודה. לשיטתו, בהעדר טעם מסחרי, אין לומר כי פעולת המערער היא ניצול לגיטימי של סעיף 94 לפקודה, כנוסחו במועדים הרלבנטיים לערעור זה. עוד טען המשיב כי גרסתו העובדתית של המערער על הטעם המסחרי שמאחורי העיסקה נדחתה על ידי בית המשפט קמא ואין מקום להתערב בכך. הוא הוסיף כי הגרסה חסרת הגיון, שהרי "החוזים שלא בוטלו הוסבו ממילא לחברה החדשה, ועימם הוסב אליה אותו 'עומס' העבודה שהיה על החברה המקורית. על כן, אין לקבל את הטענה, שדווקא 'עומס' על החברה המקורית מנע קבלת חוזים נוספים" (סעיף 15 לסיכומים מטעם המשיב). והרי, כך נטען, אף לגרסת המערער, לא אישיותה המשפטית הנפרדת והחדשה של החברה החדשה עמדה מאחורי שיקולי משרד הבינוי והשיכון בהענקת חוזי עבודה, אלא, אישיות המערער עצמו כאדריכל שעומד מאחורי החברה החדשה והמוניטין שלו בתחום, וממילא, הוא זה שעמד גם מאחורי החברה המקורית. לכן, כך נטען, הוכח שאין "טעם מסחרי" מאחורי העיסקה, ולכן, היא "עיסקה מלאכותית" על פי סעיף 86 לפקודה ויש "להתעלם" ממנה ומיתרון המס שביקש המערער להשיג באמצעותה.

"עיסקה מלאכותית"

13. על המתווה הנורמטיבי העומד בפני פקיד השומה כדי להתמודד עם תכנוני מס ולראות את העיסקה באור שונה ממה שהצדדים האירו אותה בו עמדנו בהרחבה בע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח

ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 (להלן: פרשת רובינשטיין). נקבע כי בפני פקיד השומה עומדים שני מסלולים (פרשת רובינשטיין, עמ' 922). המסלול הראשון הוא מסלול הדין הכללי. הדין הכללי יכול לספק קונסטרוקציות משפטיות שונות לסיווג העיסקה באופן שונה מסיווג הצדדים. בענייננו, הדין הכללי הרלבנטי הוא דיני התאגידים. אלא, שאין חולק כי על פי דיני התאגידים, החברה המקורית התפרקה וקמה החברה החדשה שהיא אישיות משפטית נפרדת העומדת על רגליה היא, כך שלא ניתן להתעלם מן הפירוק ותוצאותיו. המסלול השני, הוא מסלול הנורמה האנטי תכנונית הקבועה בסעיף 86 לפקודה. וכך קובע סעיף זה:

"(א) היה פקיד השומה סבור, כי עיסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עיסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העיסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק.

לענין זה, 'עיסקה' – לרבות פעולה".

14. על פי סעיף 86 לפקודה פעל פקיד השומה במקרה דנן. הוא ראה בפירוק החברה המקורית "עיסקה מלאכותית" במובן סעיף 86 לפקודה. המערער חולק בפנינו על כך וטוען כי אין מדובר ב"עיסקה מלאכותית". לדידו, גם אם פירוק החברה המקורית נועד אך ורק לניצול שיעור המס המופחת המעוגן בסעיף 94 לפקודה על "רווחים ראויים לחלוקה" הרי שמדובר בניצול לגיטימי של הטבת מס מן המחוקק. לפיכך, לשיטתו, מדובר בתכנון מס לגיטימי ואין מקום לראות בכך "עיסקה מלאכותית". האומנם כך?

15. אין ספק כי סעיף 94 לפקודה, כנוסחו במועדים הרלבנטיים, טמן בחובו הטבת מס. אין גם ספק כי זכותו של הנישום לנצל הטבת מס זו. עצם ניצולה של ההטבה הוא פעולה לגיטימית שאין בה כל פסול ואין כל מקום להתערב בה. אלא, שלעתים, לאור הנסיבות הסובבות את ניצול ההטבה, הופך הניצול לניצול בלתי לגיטימי. כך שאין לומר, כפי שהמערער ביקש לטעון, כי כל ניצול של הטבת מס הוא פעולה לגיטימית. עמדה כזו מעניקה משקל מכריע לזכותו של הנישום לתכנן את המס ואין היא מאזנת אותה כראוי עם האינטרס הציבורי בגביית מס אמיתי ושוויוני. עמדה כזו איננה העמדה המקובלת בשיטתנו לאיזון בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין



האינטרס הציבורי בגביית מס אמת. על פי שיטתנו, יש ניצולים לגיטימיים ויש ניצולים בלתי לגיטימיים. יש ניצולים של זכויות ויש ניצולים "לרעה" של זכויות. אכן, "שיטות המשפט השונות מאוחדות כיום בתפיסה העקרונית, שלפיה, הכרה מלאה במימדיו של מרחב תכנון המס טומנת בחובה קשיים וסכנות רבים. לפיכך, מקובל כיום לכרסם בזכות לתכנון מס" (ד' גליקסברג, גבולות תכנון המס (המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי, ירושלים, 1990) 30). סעיף 86 לפקודה הוא הסעיף שיוצר את קו הגבול בין ניצולים לגיטימיים וניצולים בלתי לגיטימיים. הוא קובע את עילות ההתערבות הפיסקאלית בעיסקה. אחת העילות היא זו שעניינה ב"עיסקה מלאכותית". בעיסקה מלאכותית טמון ניצול בלתי לגיטימי של דיני המס, שמצדיק את התערבות פקיד השומה תוך פגיעה בזכות הנישום לתכנון מס, וזאת, לצורך השגת תוצאות מס צודקות ושוויוניות (ראו: פרשת רובינשטיין, בעמודים 924-925).

16. מטבע הדברים, וכפי שעמדנו על כך בהרחבה בפרשת רובינשטיין קו הגבול בין "עיסקה כשרה" ל"עיסקה מלאכותית", בין "ניצול לגיטימי" ל"ניצול בלתי לגיטימי" איננו פשוט. הוא נעשה ממקרה למקרה על פי כלל הנסיבות. מבחן העל הוא מבחן האיזון המהותי בין זכות הנישום לתכנון מס ובין האינטרס הציבורי בקיום מערכת מס שוויונית וצודקת. מבחן העזר לכך, כפי שפותח בפסיקה ענפה וממושכת בישראל ובעולם הוא מבחן "הטעם המסחרי" (ראו: ע"א 265/67 מפי בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כא(2) 593; ע"א 11/74 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד כט(1) 297; ע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב, פ"ד לז(1) 449; ע"א 83/81 ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד מ(3) 402; Gregory v. Helvering 293 U.S. ; Commissioner of Int. Rev. v. Bedford 325 U.S. 283 (1945); (1935) 465). עמדתי על כך בפרשת רובינשטיין באומרי:

"מקובל עליי מבחן הטעם המסחרי כמבחן לבחינת מלאכותיותה של עיסקה. ... מבחן זה איננו מבחן יחיד ומכריע. אכן, מבחן זה יש לבחון באספקלריה רחבה שבוחנת את כלל נסיבות העיסקה. יש לזכור כי זה מבחן עזר והשאיפה המהותית היא לאזן בין זכות הנישום לתכנון את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית" (שם, בעמוד 925).

17. על כן, יש לדחות את טענתו הראשונה והגורפת של המערער כי אף בהעדר טעם מסחרי מאחורי פירוק החברה המקורית מדובר בתכנון מס לגיטימי. עמדה זו סוטה באופן מובהק מקו הגבול שעוצב בפסיקה בין תכנון מס לגיטימי ותכנון מס בלתי לגיטימי על פי מבחן העזר בדבר "טעם מסחרי". עמדה זו סוטה באופן מובהק מקו האיזון העדין שבין הזכות לתכנון מס לאינטרס הציבורי בקיום מערכת מס צודקת ושוויונית (ראו: י' הדרי, "הנורמה האנטי תכנונית בדיני מיסים", מיסים יט/4, א-1 (2005)). עמדה כזו מרוקנת את סעיף 86 לפקודה מתוכנו. לפיכך, דינה להידחות. אמנם, המערער ניצל את סעיף 94 לפקודה. אלא, שניצול זה סובבות נסיבות מחשידות שונות. כך, למשל, ברמה המהותית, החברה המקורית המשיכה את פעילותה באישיות משפטית חדשה, היא החברה החדשה, כאשר קיימת זהות כמעט מוחלטת בין החברה המקורית לחברה החדשה. נסיבות אלה ואחרות העלו את השאלה אם מדובר בניצול לגיטימי אם לאו. אם מדובר בעיסקה מלאכותית אם לאו. הדבר יוכרע, על פי העמדה המקובלת, לפי מבחן הטעם המסחרי. השאלה היא, איפוא, אם מתקיים "טעם מסחרי" מאחורי פירוק החברה המקורית והקמת החברה החדשה בנסיבות המקרה שבפנינו. לכך נפנה עתה.

"טעם מסחרי" בנסיבות המקרה

18. אכן, ההלכה היא כי "נטל ההוכחה" שעיסקה נעדרת טעם מסחרי ומהווה "עיסקה מלאכותית" מוטל על פקיד השומה (ראו: ע"א 102/59 פ"ש ירושלים נ' איסמר חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165, 2170; ע"א 34/70 מוריס בנין נ' פ"ש ת"א 4, פ"ד כד(2) 425, 428). בית המשפט המחוזי פעל על פי הלכה זו. הוא בחן את מכלול חומר הראיות והגיע למסקנה עובדתית כי יש לקבל את גרסת פקיד השומה ולדחות את גרסת המערער בדבר "הטעם המסחרי" שמאחורי העיסקה. הוא קבע כי פירוק החברה המקורית לא נעשה על פי עצת אנשי משרד הבינוי והשיכון וכדי להתגבר על נוהל העומס כפי שגרס המערער. גרסה זו נדחתה על ידי בית המשפט המחוזי לאחר בחינה מקיפה של חומר הראיות. בקביעה עובדתית זו איננו מוצאים לנכון להתערב כערכאת ערעור משאין דרכה של ערכאת ערעור להתערב בממצאי העובדה של הערכאה הדיונית שבחנה את הראיות, אלא, במקרים חריגים שאין המקרה דנן נמנה עליהם (ראו: ע"א 583/93 מדינת ישראל נ' טחנת קמח שלום, פ"ד נ(4) 536, 545; ע"א 6315/98 שעת נ' מדינת ישראל, פ"ד נז(3) 645). זאת ועוד, גרסת המערער כי פירוק החברה המקורית והקמת החברה החדשה נועד להתגבר על "נוהל העומס" כדי לקבל חוזי עבודה חדשים ממשרד הבינוי והשיכון היא גרסה בלתי הגיונית. שהרי, "העומס" של החברה המקורית

הועבר לחברה החדשה, ולא היה בשינוי האישיות המשפטיות הנפרדות כדי לשנות מן העומס. השינוי בעומס נבע, אם בכלל, מביטול החוזים הבלתי פעילים, ואת אלה ניתן לבטל בין אם עסקינן בחברה המקורית ובין אם עסקינן בחברה החדשה. לאור זאת, ולאור טעמים נוספים, שאין לנו צורך לעמוד עליהם, בצדק נדחתה גרסתו של המערער ונדחה הטעם המסחרי שהצביע עליו. אכן הוכח, במקרה דנן, כי מאחורי פירוק החברה המקורית והקמת החברה החדשה לא עמד טעם מסחרי.

19. אכן, באיזון בין זכותו של המערער לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס צודק ושוויוני ידו של השיקול האחרון על העליונה. נראה לי, כי מקרה זה איננו מקרה קשה ומכלול הנסיבות מצביעות על מיקומו בגבולות תכנון המס הבלתי לגיטימי. מאחורי פירוק החברה המקורית לא עמד כל טעם מסחרי מלבד הרצון להפחית את המס. אכן, זהות כמעט מוחלטת קיימת בין החברה המקורית לחברה החדשה. מדובר באותם בעלים, אותם מנהלים, אותם תקנוני התאגדות, אותם משרדים, אותה פעילות ואותם חוזי עבודה. קשה שלא להתרשם מהמכלול המתואר, כי מדובר בניצול בלתי לגיטימי של הוראות הסעיפים 94ב ו-9(א7) לפקודה. אין הצדקה תכליתית להחיל את הסעיפים האמורים במקרה דנן. עיקרו של דבר, מכלול הנסיבות והראיות מלמדות כי עסקינן ב"עיסקה מלאכותית".

20. ודוק: איננו גורסים שכל פירוק חברה שיש בו ניצול סעיף 94ב לפקודה כנוסחו במועדים הרלבנטיים על רווחים ראויים לחלוקה הוא "עיסקה מלאכותית". בוודאי שלא כך הוא הדין. ההטבה שהיתה טמונה בסעיף 94ב לפקודה ניתנת לניצול בלא מעט מקרים. כמובן, היא מנוצלת במקרים של פירוק שמאחוריו טעם מסחרי. כל מקרה ונסיבותיו. במקרה דנן קבענו, על רקע המכלול, כי הניצול הוא בלתי לגיטימי. אכן, אין לומר כי לגיטימי להחיל את סעיף 94ב לפקודה על פירוק החברה המקורית, ולנצל את השיעור המופחת, בשעה שהחברה המקורית התפרקה משפטית אך ורק לצורך קבלת ההטבה, והמשיכה מהותית את כל פעילותה הכלכלית בחברה החדשה, שהיא עם שם ומספר חדשים, אך עם אותם בעלים, מנהלים, עובדים, משרדים וחוזי עבודה. בצדק, איפוא, ראה המשיב בעיסקה "עיסקה מלאכותית" על פי סעיף 86 לפקודה. צדק בית המשפט המחוזי באשרו זאת. בפנינו, אם כן, "עיסקה מלאכותית". משכך, מוקנית לפקיד השומה סמכות "התעלמות" מן "העיסקה המלאכותית".

“התעלמות” מן “העיסקה המלאכותית”

21. בפרשת רובינשטיין יצאה מלפני בית משפט זה הלכה כי “התעלמות” מן “העיסקה המלאכותית” משמעותה התעלמות מיתרון המס שביקש הנישום להשיג בתכנון המס הבלתי לגיטימי שבעיסקה. על כן, סמכות ההתעלמות של פקיד השומה מפירוק החברה המקורית והקמת החברה החדשה משמעותה סמכותו להתעלם מיתרון המס הטמון בסעיף 94ב לפקודה בגין “רווחים ראויים לחלוקה”. וכן, סמכות להתעלם מיתרון המס הטמון בסעיף 9(א7) לפקודה בגין “פיצויי פיטורין”. בצדק, איפוא, מיסה המשיב את “הרווחים הראויים לחלוקה” בשיעור המס שחל על דיבידנדים, הוא השיעור שחל בשלילת היתרון והתכנון. כמו כן, נכון עשה פקיד השומה בשעה שהטיל על “פיצויי הפיטורין” מס רגיל בתור שכר עבודה על פי סעיף 2(2) לפקודה. תוצאות מס אלה שוללות בצורה נכונה את יתרון המס שביקש המערער להגשים. תוצאות מס אלה מגשימות את תכלית איזון האינטרסים המונחת ביסוד סעיף 86 לפקודה. תוצאות מס אלה מגשימות את תכליות הסעיפים 94ב ו-9(א7) לפקודה. תוצאות מס אלה הן תוצאות מס צודקות ונכונות.

סוף דבר

22. הגענו אם כן למסקנה כי העיסקה שבפנינו על פי מכלול הנסיבות והראיות היא עיסקה שנעדרת טעם מסחרי מלבד הרצון להפחית את המס ולנצל את סעיף 94ב לפקודה וסעיף 9(א7) לפקודה באופן בלתי לגיטימי. על כן, מדובר ב“עיסקה מלאכותית” במובן סעיף 86 לפקודה. משכך, ניתן “להתעלם” ממנה ולשלול את יתרון המס הטמון בה. כך פעל פקיד השומה. צדק, איפוא, בית המשפט המחוזי בשעה שדחה את ערעורו של המערער. הערעור בפנינו, איפוא, דינו להידחות.

הערעור נדחה. המערער יישא בהוצאות המשיב ובשכר טירחת עורך דין בסכום כולל של 20,000 ₪.

ה נ ש י א

השופט א' ריבלין:

אני מסכים.

שופט

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא א' ברק.

ניתן היום, א' בשבט התשס"ו (30.1.2006).

שופטת

שופט

הנשיא