

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4374/05

בפני: כבוד השופט א' גרוניס
כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופט א' רובינשטיין

המערערים: 1. דורון ראובני
2. דורון ראובני אחזקות בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה תל אביב 4

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב
בתיק עמ"ה 1198/01 שניתן ביום 10.12.04 על-ידי
השופט מגן אלטוביה

תאריך הישיבה: ג' בחשון תשס"ז (25.10.06)

בשם המערערים: עו"ד משה שקל

בשם המשיב: עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

השופט א' רובינשטיין:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט מ' אלטוביה) בתיק עמ"ה 1198/01, בו קיבל בית המשפט את עמדת פקיד השומה (להלן המשיב), ודחה את עמדת דורון ראובני אחזקות (להלן המערערת) ודורון ראובני (להלן המערער, וביחד המערערים), תוך שאיפשר סיווג מחדש של העיסקה נשוא הערעור לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] תשכ"א - 1961 (להלן הפקודה).

הרקע

א. המערער פעל 13 שנים כסוכן ביטוח עצמאי. בתחילת שנת 1993 הקים המערער את המערערת. המערער העביר את כל הפעילות העסקית למערערת והפך להיות שכיר בה, וכן העביר לה את המוניטין העצמי שצבר ומוניטין עסקי שרכש מחברת ביטוח אחרת (מוניטין שנרכש ביום 8.12.92 תמורת 250,000 ש"ח). המערער קיבל מן המערערת הקצאת הון בסך 500,000 ש"ח תמורת המוניטין האישי שהועברו והלוואה בסך 250,000 ש"ח תמורת המוניטין שנרכשו מחברת הביטוח האחרת. העברת המוניטין לא דווחה למשיב, אף לא במתן הודעה כנדרש לפי סעיף 104ז(א) לפקודה; סעיף זה מתנה העברת נכסים לחברה בתמורה לזכויות בה, בהודעה לפקיד השומה, כדי שהעברה זו לא תיראה כמימוש החב במס.

ב. ביום 20.7.98 נערך הסכם בין המערערת, המערער ואשתו לבין סלעית חברה להשקעות ואחזקות בע"מ (להלן סלעית). לפי ההסכם, רכשה סלעית 40% מהמוניטין של המערערת תמורת 2.6 מיליון ש"ח. לאחר מכן הוקמה חברה חדשה, דורון ראובני סוכנות לביטוח (1998) בע"מ (להלן החברה החדשה), אליה העבירו המערערים וסלעית את המוניטין שבידיהם (60% ו-40% בהתאמה) ובתמורה קיבלו מניות בחברה החדשה. הן המערערת והן סלעית דיווחו לפקיד השומה על העברת המוניטין כמתחייב מסעיף 104 לפקודה. משכך, ובהעדר הוראה אחרת מפקיד השומה, לא נחשבה העברת המוניטין לחברה החדשה למימוש החייב במס. ההסכם בין הצדדים הכיל מספר תנאים, ובהם אלה: עסקי הביטוח של המערערת יועברו בשלמותם לחברה החדשה; המערערים התחייבו להשיג בעבור החברה החדשה רישיון ביטוח; והמערער התחייב לשמש כמנכ"ל החברה החדשה, אולם הוסכם כי משכורתו תשולם על ידי "קבוצת ראובני", שהם המערערת, המערער ואשתו. מיום 1.1.98 הוגדרה המערערת כחברה משפחתית לפי סעיף 64א לפקודה, והמערער הוגדר כנישום המייצג שלה.

ג. המשיב טען בפני בית המשפט קמא כי ההסכם שנערך בין הצדדים הוא הסכם להכנסת שותף עסקי במערערת. לפיכך הסיווג הנכון של מכירת המוניטין לצרכי מס הוא מכר מניות או זכות ראויה אחרת המצויה בידי המערער, אשר מימושה חייב במס. בנוסף, המשיב אמנם הכיר בכך שלמערערים מוניטין עסקי בתחום הביטוח, אך טען כי לא ניתן למכור 40% מן המוניטין בלבד. לחלופין טען המשיב, כי מדובר בעסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה. עוד טען, כי אם ייקבע שמדובר במכירת מוניטין, יש לחשב את החיוב במס המופחת רק בגין מוניטין שצמח ונרכש מיום הקמת המערערת, ולא כנטען על ידי המערערים.

ד. המערערים טענו במענה, כי אין מניעה למכור חלק בלתי מסוים מן המוניטין. עוד נטען, כי אין מניעה חוקית שהשותפות בין המערערת וסלעית תיעשה ברמת הנכסים, בהעדר חובה

חוקית לערוך את העסקה ברמת בעלי המניות. בנוסף טענו, כי מדובר בתכנון מס לגיטימי, ואין לראות את המהלך כעסקה מלאכותית. במידה שבית המשפט יקבע כי מדובר במכר מניות, כך נטען, יש לתת ביטוי לכך שמניות אלה משקפות את המוניטין של המערערת. לבסוף, המערערים שללו את עמדת המשיב באשר לחישוב ערך המוניטין רק מיום הקמתה של המערערת.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי

ה. בית המשפט המחוזי דחה את טענות המערערים, בבחנו את המהות האמיתית של העסקה לשיטתו, לפי המבחנים שאומצו בפסיקה. בית המשפט קבע, כי המערער לא הציג טעם כלכלי ממשי לבניית העסקה כפי שנבנתה, וכי המטרה מאחורי מבנה העסקה היתה ניצול הקלה שהעניקה הפקודה למכירה של נכס מסוג מוניטין, בהשוואה למס המוטל על רווחי הון ריאליים. על פי עובדות שמנה, סבר בית המשפט כי המדובר בעסקה שלבית, שעניינה "ברמת ה-equity ולא ברמת הנכסים. מהלך הוצאת 40% מהמוניטין על מנת להזרימו רגע לאחר מכן לחברה חדשה שהיא תעתיק של המערערת, בכל מכל כל להוציא השוני ברמת בעלי המניות, נועד למקסם את יתרונות המס הגלומים במכירת מוניטין. לשלביה השונים של העסקה אין קיום עצמאי אלא כמכלול, ומכאן מלאכותיותם". לפיכך קבע בית המשפט כי המשיב רשאי להפעיל את סמכותו במסגרת סעיף 86 לפקודה, קרי, לראות את העסקה כמלאכותית ולהתעלם הימנה. משהכריע כך, לא נדרש בית המשפט עוד לטענה בדבר מכירה חלקית של מוניטין.

הטענות בערעור הנוכחי

ו. לטענת המערערים, שגה בית משפט קמא בקביעתו כי אסור ששיקול המס יהווה שיקול בתכנון מבנה העסקה, ופסיקתו מהווה התערבות בדרך שבה בחר הנישום להגשים מטרה מסחרית וכלכלית. עוד טוענים המערערים, כי המשיב לא בחן את העסקה לפי שיקוליה העסקיים של סלעית, הצד השני לעסקה, ובכך נמנע מבחינת העסקה על כל שיקוליה הפיסקליים והמסחריים. עוד נטען, כי העסקה נעשתה מטעמים כלכליים, וכי החלטת בית המשפט בדבר מלאכותיותה נוגעת לאופן ביצועה ולא לעצם ביצועה, ועל כן קביעתו שגויה. המערערים מוסיפים וטוענים, כי העסקה נעשתה במתווה של חוק המיזוגים והפיצולים – חלק ה-2 לפקודה – במסגרתו קיימות נורמות אנטי תכנוניות ספציפיות, ולכן אין להשתמש בטענת המלאכותיות. עוד נטען כי אילו דובר, כקביעת בית המשפט, בעסקה שנעשתה משיקולי מס בלבד, היה על בית המשפט לבחון את הלגיטימיות של תכנון המס. בחינת הלגיטימיות המבחינה בין תכנוני מס חיוביים לשליליים הייתה מגלה, לטענתם, כי מדובר בתכנון מס חיובי, התואם את תכלית החקיקה. לחלופין טוענים המערערים, כי טעה בית משפט קמא ביישמו את

דוקטרינת העיסקה הרב שלבית, דוקטרינה הרואה ברצף של פעולות עיסקה אחת. יתר על כן, לטענתם, בית המשפט דחה את טענתם החלופית בגין חישוב חבותם, ולא בחן את הטעויות שנפלו בחישוב רוח ההון לפי שומת המשיב.

ז. במענה חוזר המשיב על נימוקיו בפני בית המשפט המחוזי, ורואה בהסכם עם סלעית הסכם להכנסת שותף לעסקי הביטוח בשיעור של 40%, משמע, לטענת המשיב יש לסווג את העסקה כעסקת מכר מניות או זכות ראויה אחרת. עוד נטען, כי מכירת חלק בלתי מסוים של מוניטין אינה אפשרית מבחינת הדין. כן טוען המשיב, כי מדובר בעסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה, אשר כל מטרתה הימנעות מתשלום מס כדין.

ההכרעה

ההבחנה בין סיווג שונה לסיווג מחדש

ח. באופן כללי, משמבקש פקיד השומה לראות עסקה באור שונה מזה שהציגו וביקשו הצדדים, יש בידו שני כלים. הכלי הראשון הוא הסיווג השונה; כלומר, ייבדק האם ניתן לסווג עיסקה פלונית באופן שונה מטענת הנישום לפי הדין הכללי, ובנסיבות המקרה, לפי דיני התאגידים ודיני החוזים. לענייננו השאלה היא, האם בבחינת העיסקה בצורה מהותית על פי דיני התאגידים, המערערת היא אישיות משפטית שונה ונפרדת מהחברה החדשה, והאם מבחינת דיני החוזים ההסכם שנערך בין הצדדים הוא חוקי (ד' גליקסברג, גבולות תכנון המס (המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר, התש"ן), עמ' 9-16 (להלן גליקסברג); ראו גם ע"א 455/89 קולומבו, מאכל ומשקה בע"מ נ' בנק למסחר בע"מ ואח', פ"ד מה (5) 490; רע"א 1690/00 קידוחי הצפון בע"מ נ' ורד גוילי, מפרקת זמנית, פ"ד נז(4) 385). הכלי השני הוא הסיווג מחדש לפי "הנורמה האנטי תכנונית" בדיני המס, הקבועה בסעיף 86 לפקודה. אם מתקיימת אחת מעילות ההתערבות לפי סעיף זה, הכוללות את עילת "העיסקה המלאכותית", רשאי פקיד השומה לסווג מחדש את העיסקה (גליקסברג, עמ' 18-19, 90-94; ע"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). אפנה עתה לבחינת השימוש בכלים אלה על ידי המשיב במקרה דנן, ותחילה – סוגית הסיווג השונה. ודוק: בשלב בחינתו של הסיווג השונה אין נזקקים להוראת סעיף 86; "רק אם לפי העובדות הרלוונטיות לא ניתן לסווג את העיסקה באופן שונה מכפי שסיווגה הנישום, מותר לרשויות המס לטעון כי מדובר בעיסקה מלאכותית" (ע"א 7493/98 שלמה שרון נ' פקיד שומה – היחידה הארצית לשומה, פ"ד נח(2), 241 - השופט, כתארו אז, ריבלין; להלן פרשת שרון).

דיני התאגידים

ט. נקודת המוצא היא, כי חברה היא אישיות משפטית נפרדת הנושאת בזכויות ובחובות משפטיות באופן בלתי תלוי מבעלי מניותיה. זהו עקרון היסוד בדיני חברות (ראו ג' פרוקצ'יה, התאגיד, מהותו ויצירתו (התשכ"ה) 21-11). על כך אין צורך להכביר מילים. לפיכך על פי דיני התאגידים המערערת והחברה החדשה הן שתי ישויות משפטיות נפרדות. עיקרון זה שריר וקיים גם בדיני המס. פקיד השומה מבקש לראות ברכישת המוניטין משום הכנסת שותף בעסקי המערערת. עם זאת ה"שותפות" העסקית היא בחברה החדשה ולא במערערת. הואיל וכך, דומה כי במקרה זה אין מקום לשינוי סיווג העסקה לפי הדין הכללי. כך גם על-פי דיני החוזים. יש לבחון את הסוגיה לאור דיני המס.

מהות המוניטין

י. כזכור ביקש המשיב להסתמך על הבעייתיות שבמכירת חלק ממוניטין, כאינדיקציה לכך שיש להתייחס לעסקה כהכנסת שותף במערערת. לדעתי, כאמור, אין מקום לסווג את העסקה באופן שונה, אך לא אמנע מההתייחסות קצרה לנושא המוניטין. מהם מוניטין? בסעיף 88 לפקודה, בהגדרת עודף אינפלציוני, בהוראות שנמחקו בינתיים, דובר על "נכס שהוא מוניטין"; המונח מופיע בדברי חקיקה נוספים, כגון פקודת המכס (סעיף 129), פקודת פשיטת הרגל (נוסח חדש), תש"מ - 1980 (סעיף 124) ועוד. הפסיקה ביארה מונח זה; השופט ריבלין תאר מוניטין כמבטאים את "מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו... העסק בעל המוניטין משמר את הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו" (פרשת שרון, 249; ראו גם בע"מ 5879/04 פלוני נ' פלונית, פ"ד נט(1) 193 אף לשורשי המונח מוניטין במקורות המשפט העברי). הואיל והצדדים אינם חלוקים על כך שלמערערים מוניטין עסקי בתחום הביטוח, אתייחס להיבט של מכירת המוניטין (במובחן מעצם קיומו) בלבד.

יא. מוניטין מתוארים כנכס, כאמור, ובשל כך ניתנים הם למכירה. הקושי במכירת מוניטין נובע בעיקר מהיותם נכס ערטילאי; על כן קשה שבעתיים הסוגיה של מכירת חלק בלתי מסוים מן המוניטין. עם זאת, לצורך המקרה הנוכחי, כפי שגם עולה מפסק הדין קמא, אין צורך להכריע אם מוניטין הם נכס הניתן לחלוקה, אף כי יתכן שהתשובה לכך מצריכה סיווגי משנה, ופעמים שהתשובה תהא בחיוב ופעמים לא. דרך משל, אם ניטול שותפים במשרד עורכי דין, לשותפים השונים חלק במוניטין של הפירמה. הוא הדין לבעלי עסק. אך מוניטין אישי של רופא מנתח - כיצד ניתן לחלקו? מכאן הקושי כשבמוניטין אישיים עסקינן (ראו עניין פלוני נ' פלונית הנזכר מעלה וטרם נאמרה בכך "המלה השיפוטית האחרונה"). אף אם נניח שתיתכן חלוקה תיאורטית ברמת הבעלות, לא תמיד היא תוכל לבוא לידי ביטוי מעשי; זאת בדומה לנכס

במקרקעין אשר אינו ניתן לחלוקה בעין - למשל בשל קטנותו, אף שבבעלות בו יכול ויחלקו מספר אנשים. בדומה תיתכן אף בנכס ערטילאי חלוקת בעלות - ראו למשל סעיף 5 לחוק זכות יוצרים, 1911. כאמור, בנידון דידן אין צורך להכריע בסוגיות אלה, נוכח התוצאה של עסקה מלאכותית שאליה נידרש להלן.

י"ב. במקרה דנא נעשתה העברת המוניטין בשלבים. ראשית, הועברו המוניטין (40%) כנכס מן המערערת לסלעית. שנית, הוקמה מייד החברה החדשה, ונכס המוניטין הועבר מהמערערת (60%) ומסלעית (40%) לחברה החדשה - בתמורה להקצאת מניות. העברת נכס המוניטין נעשתה במקביל להעברת תיקי לקוחות וסגירת פעילותה של המערערת בתחום הביטוח. לעניין זה יפים דבריו של השופט ריבלין בפרשת שרון (עמ' 251-252):

”על מנת שתתקיים העברה של מוניטין, נדרש כי ימצאו סממנים נוספים שיש בהם כדי להצביע על העברה כזו, או למצער, על סיכויים סבירים לכך. אולם לא נדרש, כי מכירה של המוניטין תלווה במכירה של נכס פיזי השייך לעסק... עם הסממנים הנוספים להעברת מוניטין, ניתן למנות את העברת מרשם הלקוחות ממוכר העסק לקונה.”

ועוד, העברת הטיפול בתיקי הלקוחות מהמערערת לחברה החדשה כמו גם העברת צוות העובדים, תומכות בקביעה כי המוניטין עברו במהות מהמערערת לחברה החדשה תמורת הקצאת מניות. יש לבחון האם רשאי היה המשיב לסווג את העסקה מחדש, לפי סעיף 86 לפקודה.

הנורמה האנטי תכנונית

י"ג. סעיף 86(א) לפקודה, שכותרתו "סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות" קובע כהאי לישנא:

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

מטרתו של הסעיף היא לקבוע את גבולות תכנון המס על ידי איזון בין שני עקרונות נוגדים: זכות הנישום לתכנון מס, והצורך החברתי בהגבלת תכנון זה (גליקסברג, עמ' 209). העילה המרכזית לפי סעיף 86 היא עילת "העסקה המלאכותית", ולצידה מתקיימות גם עילת "העסקה הבדויה", עילת "ההסבה הבלתי מופעלת" ועילת "הימנעות ממס או הפחתת המס הבלתי נאותה". כדברי השופטת חיות בפרשת אורל, "אחד מעקרונות היסוד בענייני המס הוא כי עיסקה יש למסות על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית" (ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין נ' אורל (טרם פורסם); ראו האסמכתאות שם). המבחן הוא המהות הכלכלית - תוכן העיסקה. התנאי המקדים להחלת אחת העילות המנויות מעלה הוא כי המדובר בעסקה המפחיתה או העלולה להפחית את החבות במס. תנאי זה מתקיים בתיק דנן, שכן שיעור המס על מכירת מוניטין היה נמוך משיעור המס על מכירת מניות. בהתקיים התנאי, רשאי פקיד השומה להתעלם מהעסקה אם מתקיימת אחת העילות האנטי תכנוניות הנזכרות. הוא הדין לגבי עסקאות רב-שלביות (גליקסברג עמ' 17).

עיסקה מלאכותית

י"ד. מה היא עיסקה מלאכותית? לרוב היא עיסקה חוקית על פניה, אשר בתחום הפיסקלי רואה בה המחוקק מטעמיו עיסקה בלתי לגיטימית, שמטרתה הפחתה או הימנעות מתשלום מס. הואיל ומדובר בעיסקה חוקית על פי הדין הכללי, קיים קושי להבחין בין תכנון מס לגיטימי לשאינו לגיטימי. הפסיקה פיתחה מבחנים שונים להבחנה בין עיסקה לגיטימית לבין עיסקה מלאכותית, ובהם מבחן הדפוסים המקובלים ומבחן מטרת העסקה, שפותח לימים לכלל מבחן הטעם המסחרי.

ט"ו. לפי מבחן הדפוסים המקובלים, כנאמר עוד משכבר הימים, "די בכך שעיסקה לובשת צורה המנוגדת לטפסים המקובלים בחיי הכלכלה וסוטה מן הדרכים שבני אדם נוהגים בהן כדי להשיג תוצאה כלכלית מסוימת" (עמ"ה 6/50 א.ב. נ. פקיד שומה תל אביב פ"מ ז 347, 351) על מנת לסווג עסקה כמלאכותית (ראו גם ע"א 102/59 פקיד שומה ירושלים נ. 'איסמר' חברה למסחר והשקעות בעם פד"י יב 1485). מבחן זה מושתת על ארבעה יסודות: התקפות המשפטית של העסקה, זיהוי תוצאתה הכלכלית, זיהוי הדפוסים המקובלים להשגת התוצאה, וסטיית הדפוס שננקט בפועל מדפוסים מקובלים. אי טבעיות העסקה לפי מבחן הדפוסים המקובלים נבחנת בהשוואתה למקובל ולמצוי (גליקסברג, עמ' 213-214).

ט"ז. בשל הקושי ביישומו של מבחן הדפוסים המקובלים פחת השימוש בו, ותחתיו בא מבחן מטרת העיסקה. בפרשת מפי (ע"א 265/67 מפי בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד כא(2) 593) קבע השופט ויתקון, כי "עסקה אשר, כשלעצמה מחוסרת טעם כלשהוא (זולת

הטעם להימנע ממס) רואים אותה כמלאכותית", ובפרשה אחרת הרחיב וקבע כי הטעם הנדרש כדי שהעסקה תהא לגיטימית הוא טעם מסחרי (ע"א 11/74 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד כט(1) 297, 302). מאז הורחב השימוש במבחן המכונה הטעם או המטרה המסחרית (ראו דברי ד"ר ל' ריזה, בתוך י' אדרעי, אירוועי מס, עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל (תשס"ז) 274), המבחין בין עסקה שנועדה לקידום מטרה מסחרית לבין עסקה הנעדרת טעם מסחרי והנעשית למטרת הימנעות ממס גרידא (ראו: 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 10666/03 טילבאן שיטרת נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (לא פורסם); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538). בפרשת רובינשטיין ציין הנשיא ברק כי מבחן הטעם המסחרי הוא "מבחן עזר והשאיפה המהותית היא לאזן בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית" (עמ' 925; לעניין הלכת רובינשטיין ראו גם י' אדרעי, שם, 213-215, 217; לדיון בנושאים הפליליים ראו ל' ריזה שם, 269 ואילך, הנדרשת לפרשת ע"פ 1182/99 הורוביץ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(4) 1). נוכח האמור תיבחן העסקה שבפנינו.

י"ז. ראשית יש להגדיר את העסקה. בית משפט קמא בחן את העסקה בתיק דנן וקבע:

"הסכם סלעית על שלביו בנוי כמקשה משפטית אחת מחייבת כששלביו הם למעשה סדרת התחייבויות משפטיות התלויות באופן הדדי זה בזה. משכך גם מבחן תלותן של ההתחייבויות מעיד על היות העסקה שלבית..."

אכן, השכל הישר מורה אותנו כי המדובר בעסקה שלבית, כפי שקבע בית המשפט קמא בהחלטתו. העסקה נערכה בשני שלבים. בשלב הראשון נמכרו 40% מהמוניטין של המערערת לסלעית תמורת 2.6 מיליון ש"ח. בשלב השני, בהתאם להסכם שנערך בין הצדדים, הוקמה החברה החדשה אליה העבירו הצדדים את המוניטין שברשותם בתמורה להקצאת הון. שני השלבים יחדיו הם העסקה. האם נופלת היא בגדר עסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה?

י"ח. לאחר העיון נראה לי, כי אין מקום להתערבות בהכרעתו של בית המשפט קמא. בחינת העסקה כמכלול מלמדת, כי עיקר מטרתה הוא ההימנעות ממס. קשה מאוד להשתכנע כי השיקול של הקמת חברה חדשה "נקיה" מנושים ומהתחייבויות קודמות, שהוצג על-ידי המערערים, הוא שיקול מסחרי שביסוד העסקה. הדעת נותנת כי אנשי עסקים המתקשרים בעסקה, לענייננו סלעית, יידעו מראש את מצבת החובות של המערערת, וגם נערכו בדיקות בהתאם (Due Diligence). אנשי סלעית לא הובאו להעיד, ולדעתי הנטל להביאם רבץ על

המערערת ולא על המשיב, ויכולה איפוא המערערת להלין בעניין זה אך על עצמה. את הטענה לפיה ביקשה סלעית לרכוש חברה נקיה מחובות או שעבודי עבר ניתן היה להוכיח על נקלה באמצעות העדת מנהלי החברה, מה גם שבהתחשב בבדיקות שערכה סלעית קשה להלום טענה זו. עד כאן באשר לשיקולה של סלעית בעסקה. אשר לרצון המערער כנטען לשמר את כלל מניותיה של המערערת בידו ולעשות בהם שימוש כחברת אחזקות, דבר זה כשלעצמו על פניו אינו בדרגה המתקרבת לתועלת שבהימנעות ממס, אילו צלחה. דומני איפוא כי שיקול המס היה למצער השיקול הדומיננטי, אם לא היחיד. כדי שהעסקה תיתפס כנאותה וראויה עליה להיות אמיתית וממשית, כעולה מדבריהם של השופט ויתקון וד"ר נאמן:

"...נראה שאי-אפשר למתוח קו ברור בין המותר לבין האסור, לא מבחינת מוסר, ולא כל שכן מבחינת החוק. אחרי ככלות הכל, ניתן בידי האוצר המנגנון החקיקתי להכשיר פעולות ולהכניס למצודת המס כל מה שנראה לו כראוי להכניס בו. מדוע יצא הקצף על משלם המס, המבקש להסדיר את אורח חייו במסגרת החוק תוך התחשבות בנטל המיסים? יאה להם לבתי המשפט שינקטו עמדה נויטראלית ולא יצאו חוצץ נגד פעולות חוקיות, אף אם יש בהן לחשוף מקום תורפה בהוראות החוק, כשם שוודאי לא יחושו לעזרת הנישום כשהוא בחר דרך שסופה לחייבו במס, בשעה שהיה בידו ללכת בדרך אחרת שאין סופה חיובה במס. גישה מציאותית זו פועלת בשני הכיוונים, פעמים לטובת הנישום ופעמים נגדו. היא תולה את התוצאה בדרך, שבה הלך הנישום בסידור ענייניו, ובלבד שהעסקה שעשה היתה עסקה אמיתית וממשית." (א' ויתקון וי' נאמן, דיני מיסים - מסי הכנסה עיזבון ושבח, תל-אביב 1969, עמ' 49).

העיסקה דנא נראית, בסופו של יום, כטבולה בראש וראשונה, למצער כמטרה דומיננטית, ברצון להימנע ממס. על כן באה היא בגדרי סעיף 86. יפה בעיני תיאור בית המשפט קמא (בעקבות המלומד Graetz), לעסקה מלאכותית: "A deal done by very smart people that absent tax considerations, would be very stupid" D. Hariton, "Symposium on Corporate Tax Shelters Part II: Commentary", 55 Tax L. (Rev. 397 (2002)), דברים מקבילים לדברי השופט ויתקון בפרשת מפי (לעיל). במקרה שלפנינו לא הוצג כל הסבר ממשי לדרך רבת השלבים, שלא לומר הפתלתלה, באמצעותה הגיעו סלעית והמערערים ליעדם, למעט הרצון להימנע מתשלום מס מלא.

י"ט. משכך, נשאלת השאלה מה עניינה של העברת המוניטין בנידוננו. והתשובה היא, כי המדובר בכלי לצרכי מס בלבד, שכן, בטרם תיקון 132 (משנת תשס"ב) העניקה הפקודה לנישום הקלה בנטל המס במכירה של נכס מסוג מוניטין, בהשוואה למס המוטל על מכירת מניות. יוער,

כי תיקון 132 לפקודה מתשס"ב-2002 ביטל את ההבחנה בין מוניטין לנכסים אחרים המוגדרים בסעיף 88 לפקודה, ובכך ביטל המחוקק יתרון זה.

סוף דבר

כ. בחינת מכלול הנסיבות בעיסקה שלפנינו, מלמד כי מאחוריה לא נמצא טעם כלכלי ממשי. אם כך, בעיסקה מלאכותית לפי סעיף 86 עסקינן; על כן מתייחר כאמור הדיון בשאלה אם ניתן למכור חלק ממוניטין.

כ'. אציע איפוא לחברי שלא להיעתר לערעור. המערערים ישאו בשכר טרחת באי כוחו של המשיב בסך 10,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט א' גרוניט:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ע' ארבל:

אני מצטרפת לפסק דינו של חברי, השופט א' רובינשטיין ומצטרפת לנתיבי הבדיקה באמצעותם ביקש להרים את המסך ולהסיר את המחלצות החיצוניות מהעסקה נשוא הערעור במטרה לבחון מהי העסקה האמיתית והאם יצרה אירוע מס אם לאו.

החקיקה וההלכה הפסוקה יצרו דרכים שונות להתמודדות עם סיטואציות שונות של התחמקות ממס שענינן תחבולה תוך ניצול פרצות בחוק. כך, החקיקה המעניקה לפקיד שומה סמכות לסווג עסקה מחדש, שלגביה נטען כי היא חבה במס או פטורה ממנו (ראו דנ"א 3017/94 חזון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מט(2) 705, 716). כך גם החקיקה העוסקת בשאלה מתי עסקה היא מלאכותית, כמו גם האפשרות לערוך בדיקה של פקיד השומה האם מטרת העסקה היא התחמקות אסורה ממס, וקביעתו מהי העסקה האמיתית שמאפייניה צריכים לשמש בסיס לנטל המס (ראו לדוגמא: ע"א 102/59 פקיד השומה, ירושלים נ' "איסמר" חברה למסחר ולהשקעות בע"מ, פ"ד יד(3)

2165 (1960); ע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב, פ"ד לז(1) 449 (1983)). משלימה את אלו הפסיקה החלה גם במקרים בהם לא מדובר בעסקה מלאכותית או בדויה, הבודקת את ההוראות החוזיות העומדות ביסוד העסקאות כדי לנטרל יסודות כוזבים ולהגיע לחקר המציאות העובדתית והמשפטית האמיתית לצורך בחינת החבות במס (ראו למשל: ע"א 378/66 ליואי נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד כ(4) 738 (1966)).

בחינת מהות העסקה כפי שנעשתה על-ידי בית המשפט המחוזי על פי המבחנים שאומצו בפסיקה מובילה למסקנה המנומקת אליה הגיע חברי, השופט א' רובינשטיין, כי מדובר בעסקה שעיקר מטרתה היא ההימנעות ממס ולפיכך אני מצטרפת כאמור לפסק דינו.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' רובינשטיין.

ניתן היום, ז' בתשרי תשס"ח (19.9.07).

שופט

שופט

שופט