



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5118/13

לפני: כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט א' שהם
כבוד השופטת ע' ברון

המערער: משה בנימין נסים

נגד

המשיב: פקיד שומה גוש דן

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב מיום
11.2.2013 ב-ע"מ 1036-08 שניתן על ידי כבוד השופט מ'
אלטוביה

תאריך הישיבה: כ"ו בתמוז התשע"ה (13.7.2015)

בשם המערער: עו"ד זיו שרון

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופטת ע' ברון:

1. עסקה שהוכתרה כמכר מוניטין של שותף במשרד עורכי דין לידי חברה שבבעלותו המלאה – האמנם במכר מוניטין עסקינן, שאז נהנה המוכר משיעור מס מופחת; או שמא מדובר במכר זכות בשותפות, שאז המס גבוה בהרבה. זו השאלה המונחת לפתחנו במסגרת ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (כבוד השופט מ' אלטוביה) ב-ע"מ 1036-08 מיום 11.2.2013, אשר דחה את השגות המערער על שומה שקבע לו פקיד שומה גוש דן (להלן: המשיב) בצו לשנת המס 2002.

2. המערער, משה בנימין נסים, הינו אישיות ציבורית ידועה (להלן: המערער). הוא נבחר מספר פעמים לכהן כחבר בכנסת ישראל ושימש לאורך השנים בתפקידי מפתח בממשלה. המערער עסק בעריכת דין, תחילה כשכיר ולאחר מכן כעצמאי החל מהסמכתו לכך בשנת 1964 ועד מינויו לתפקיד שר ללא תיק בשנת 1978. עם תום כהונתו ופרישתו מהחיים הפוליטיים בשנת 1996, שב המערער לעסוק בעריכת דין.

בחודש ספטמבר 1999 חבר המערער לעו"ד מוטי רינקוב ולעו"ד אבי סנדרוביץ, והשלושה הקימו משרד עורכי דין בשם "משה נסים, רינקוב, סנדרוביץ משרד עורכי דין" (להלן: השותפות). הגם שלא נחתם הסכם שותפות בכתב, אין חולק כי השלושה היו שותפים בשותפות בחלקים שווים. ביום 29.5.2002 הקים המערער חברה המוחזקת על ידו בבעלות מלאה תחת השם "משה נסים חברת עורכי דין", ח.פ. 513241117 (להלן: החברה). כשלושה שבועות לאחר מכן, ביום 20.6.2002, נחתם הסכם מכר בין המערער לחברה. על פי ההסכם, מכר המערער לחברה את המוניטין שצבר בכל שנות עבודתו ובמסגרת מגוון תחומי פעילותו, תמורת סך של שלושה מיליון שקלים (להלן: ההסכם). נאמר בהסכם, כי כוונת הצדדים היתה ששמו של המערער ישמש "כאבן שואבת ללקוחותיה העתידיים" של החברה (סעיף 5 להסכם). בפועל, תמורת ההסכם לא שולמה לידיו של המערער – וחלף זאת נרשמה לטובתו יתרת זכות בגובה התמורה בספרי החשבונות של החברה. סמוך לאחר חתימתו של ההסכם, וכבר בשנת המס 2002, חדל המערער לדווח על הכנסותיו מהשותפות, והחברה היא שהחלה מדווחת על הכנסות ממקור זה.

3. בעת עריכתו של ההסכם, בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה) היתה קבועה הטבת מס ייחודית במכירת נכס מוניטין. מכוח ההטבה ניתן היה לחשב את רווח ההון מהמכירה כך שחלק מן התמורה יהווה "סכום אינפלציוני" – וזאת גם כאשר המוכר לא קנה את המוניטין ולא שילם בעד רכישתם, אלא יצר את המוניטין בעצמו. ההטבה היתה גלומה בכך ש"סכום אינפלציוני" חייב מס בשיעור 10% בלבד, בעוד שרווח הון ריאלי חייב ככלל בשיעור מס גבוה יותר – הוא שיעור המס השולי אליו חשוף הנישום (אשר יכול להגיע עד ל-50%, לפי הוראת סעיף 121 לפקודה). ייחוס חלק מרווח ההון לסכום אינפלציוני משמעו אפוא הפחתה בגובה המס. יצוין כי זמן קצר לאחר חתימתו של ההסכם, ביום 1.1.2003 נכנס לתוקף תיקון מס' 132 לפקודה (להלן: תיקון מס' 132), ובמסגרתו

בוטלה האבחנה בין מוניטין לבין נכסים אחרים ובכך ביטל המחוקק את הטבת המס. אין חולק שהתיקון אינו חל בענייננו, בהיותו מאוחר להסכם.

בענייננו, המערער הצהיר על מכירת המוניטין לחברה בדוח שהגיש למשיב לשנת המס 2002, ושם ציין כי לא רכש את המוניטין וכי אלה החלו לצמוח בשלהי שנת 1964, מעת שהוסמך כעורך דין. בהתאם לכך, המערער ייחס את חלק הארי של תמורת ההסכם, כ-2,989,547 מתוך שלושה מיליון שקלים, ל"סכום אינפלציוני" (בפסק דינו של בית משפט קמא נכתב, כפי הנראה בפליטת קולמוס, כי המערער דיווח על "סכום אינפלציוני" פטור ממס, ואולם הנכון הוא כי דיווח על סכום זה כחייב במס). את מקצתה של התמורה, כ-10,000 ש"ח בלבד, ייחס המערער לרווח הון ריאלי. בצו השומה שהוציא המשיב למערער, סירב הראשון לראות בנכס שנמכר על ידי המערער לחברה כמוניטין. לגישתו של המשיב, מדובר היה בהסבת הזכות לרווחי השותפות לידי החברה – הסבה שיש בה משום מכירת זכותו של המערער בשותפות. בנסיבות אלה הוציא המשיב למערער צו שומה, שלפיו תמורת ההסכם חייבת במס על רווחי הון במלואה. על צו זה הגיש המערער ערעור לבית המשפט המחוזי בתל אביב.

המסגרת הנורמטיבית

4. מוניטין הם דבר ערטילאי מעצם טבעם, ועל כן המושג מוניטין הוא בעל משמעות חמקמקה. בספרות המשפטית ובפסיקה מקובל להתייחס למוניטין של עסק כאל כוח המשיכה שלו כלפי לקוחות:

"במוניטין של עסק הכוונה לכוח המשיכה של עסק הגורם לבואם של לקוחות. הגורמים למוניטין עשויים להיות מגוונים, כגון כוח המשיכה של הסימן המסחרי של המוצר או השירות המוצע על ידי העסק; איכות המוצר או השירות; מחירי השירותים או המוצרים; יעילות העסק, מיקומו וכדומה" (יהושע ויסמן דיני קניין - חלק כללי 360 (1993)).

השופט א' ריבלין (כתוארו אז) ביאר כי "הגרעין של המוניטין מצוי בקיומה של סבירות כי הלקוחות ישובו, מסיבה זו או אחרת, למקום העסק"; ולכך הוסיף כי בהגדרת מוניטין באים לידי ביטוי "מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו – מיקומו, שמו הטוב, דימויו, איכות השירותים שהוא מציע ואיכות המוצרים שהוא מספק. העסק בעל המוניטין משמר את הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו" (ע"א 7493/98 שרון נ' פקיד שומה בפסקה 3 (15.12.2003) (להלן: עניין שרון)).

5. אשר למכירתם של מוניטין – כידוע, המוניטין הם נכס קנייני, "בעל שווי עובר לסוחר" (ע"א 4666/10 לנדאו נ' פקיד שומה תל אביב, בפסקה יא (28.6.2012); להלן: עניין לנדאו), וככאלו ככלל ניתנים הם למכירה (ע"א 276/69 הילקוביץ נ' אלויס (ישראל) בע"מ, פ"ד כד(1) 85, 90 (1970); להלן: עניין הילקוביץ). עם זאת, קיים קושי להכיר בהעברה של מוניטין מיד ליד, באותם מקרים שבהם הגורם המרכזי שמושך את הלקוחות לשוב אל מקום העסק קשור בבעל העסק באופן אישי – כדוגמת יחס אישי שהוא מעניק ללקוחות, מומחיות מיוחדת, או תכונות אישיות אחרות שבהן ניחן. סוגיה זו העסיקה את בתי המשפט לא אחת בעבר, וכבר נפסק בנושא כי יש להבחין בין מוניטין אישי לבין מוניטין עסקיים – שהם פירותיהם של המוניטין האישיים. בתוך כך הוברר, כי יחס אישי שמעניק בעל העסק ללקוחותיו, כמו גם תכונות אישיות אחרות שלו, אינם ניתנים להעברה לרוכש העסק, ואולם פירותיהם עשויים להיות עבירים.

ובמה דברים אמורים? חוג לקוחות של עסק, למשל, יכול שיהווה מוניטין הניתנים להעברה: "מי שרוכש את תיקי הלקוחות, רוכש לעצמו את הזכות להציג עצמו בפני הלקוחות; הוא רוכש את ההזדמנות לזכות בנאמנותם. לעיתים הוא רוכש גם את הזכות להציג עצמו כ'יורשו' וממשיכו של בעל העסק המוכר; העברת תיקי הלקוחות עשויה גם להעיד על כך שהמוכר סומך את ידיו על הרוכש, שימשיך לנהל את העסק כראוי, ובאופן שהלקוחות לא יפגעו. יתרונות אלה כולם, אף שהם פרי יחסו האישי של המוכר ללקוחותיו, הם בבחינת מוניטין שווי כסף המועברים לרוכש תיקי הלקוחות" (עניין שרון, בפסקה 5). האבחנה הנדרשת היא אפוא בין מוניטין אישיים, הטבועים בבעליהם וילכו עימו באשר ילך, לבין פירותיהם של המוניטין האישיים – אלה המוניטין העסקיים הניתנים להפרדה מהבעלים בהם. מטבע הדברים, משימה זו לא תמיד פשוטה היא (ראו גם: ע"א 4374/05 ראובני נ' פקיד שומה תל אביב 4, בפסקה יא (19.9.2007)); הטענה כי נעשתה עסקה למכירת מוניטין היא טענה בעלת פן עובדתי ופן משפטי כאחד, הדרושה הוכחה על ידי הטוען לעסקה כזו (עניין לנדאו, שם).

6. בעניין שרון דן בית המשפט העליון בדרכי הוכחה לכך שהמהות הכלכלית האמיתית של עסקה מסוימת היתה העברת מוניטין, ואגב כך מנה רשימה של סממנים שבהצטברותם עשויים להוביל למסקנה כזו. בין היתר נקבע כי מקרה מובהק של מכירת מוניטין עסקיים הוא כאשר עסק נמכר כ"עסק חי": המוכר מעביר לקונה את כלל פעילותו של העסק, ומושך את ידיו באופן מוחלט מעיסוקו. הסממנים כוללים אף רשימת לקוחות שעברה מרשותו של המוכר לידי הרוכש, וקיומה של תנית אי-תחרות בין המוכר לרוכש בהסכם המכר. ההיגיון שביסוד ההלכה שנקבעה, הוא שבסממנים

אלו יש כדי להצביע על כך שהמוכר "התפרק" מנכס בעל ערך כלכלי, והקנה אותו לרוכש באופן בלעדי. הרוכש הוא אפוא חליפו של המוכר, ולמוכר אין עוד אפשרות להתחרות ברוכש (ראו: עניין שרון, בפסקאות 7-8; עניין הילקוביץ', שם; *Herbert* (HL) 708-709, at pp. 688, 1 A.C. [1916] *Morris Ltd. v. Saxelby*). ואולם ברי כי הסממנים הנזכרים לעיל משמשים כאינדיקציה בלבד למהותה של העסקה, ועצם קיומם אינו מהווה הוכחה חותכת לכך שאכן נעשתה מכירה של מוניטין. לשם כך נדרשת בחינה בהתאם למכלול נסיבותיה של העסקה, וגזירת מסקנה הנסמכת על משקלם המצטבר של הסממנים כולם (עניין שרון, בפסקה 7).

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

7. בית המשפט המחוזי דחה את השגות המערער על צו השומה. בהידרשו להלכה שנקבעה בעניין שרון, ציין בית משפט קמא כי במקרה דנן לא הועבר לידי החברה נכס בעל ערך כלכלי, כדוגמת רשימת לקוחות, וגם לא נקבעה תנית אי-תחרות בין הצדדים; ועוד נאמר, כי אף אם סממנים אלה היו מתקיימים בהסכם, ספק אם ניתן היה לייחס להם משקל כשלהו בנסיבות שבהן המערער טוען כי מכר מוניטין לחברה שבבעלותו הבלעדית וללא כל שינוי באופן שבו פעל המערער כעורך דין בשותפות. עוד מצא בית משפט קמא, כי לא עלה בידי המערער להוכיח שקיים מנגנון עסקי כלשהו, הנפרד ממנו ומזוהה בקרב הלקוחות כבעל שם טוב בזכות עצמו; ולעומת זאת, ניכר כי יכולת משיכת הלקוחות גלומה באופיו, מהותו ותכונותיו האישיות של המערער. במצב דברים זה קבע בית המשפט המחוזי כי לא הועבר נכס מוניטין מהמערער לחברה שבבעלותו, והוא נפנה לבחון את מהותה האמיתית של העסקה. בעניין זה ייחס בית משפט קמא חשיבות לכך שעד לשנת המס 2002 פעל המערער כשותף בשותפות, ולמן שנה זו החברה נכנסה בנעליו כשותפה בשותפות – בעוד המערער ממשיך כימים ימימה בפעילותו כעורך דין במסגרת השותפות, הפעם תחת "המטריה" של החברה. על יסוד כך הסיק בית המשפט המחוזי, בהתאם לעמדת המשיב, כי עסקינן בהסבת זכות לרווחי השותפות לידי החברה, וכי פעולה זו מהווה מכירה של זכותו של המערער בשותפות כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה.

מכאן הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים

8. לעמדת המערער, שגה בית המשפט המחוזי בכך שקבע כי בניגוד לאמור בהסכם, הנכס שמכר לחברה אינו נכס המוניטין העסקיים שלו. לדברי המערער, ההיקף

הניכר של ההכנסות והקצב המהיר בו צמחה השותפות, במיוחד כאשר שני שותפיו היו חסרי ניסיון ומוניטין בעת הקמתה, מוכיחים כי השותפות התבססה על המוניטין הרב שקנה לעצמו המערער – ובפרט על שמו הטוב והיכולת שלו למשוך לקוחות, חדשים לצד ותיקים. לגישתו של המערער, ובניגוד לאמור בפסק דינו של בית משפט קמא, הוא העמיד לרשותה של החברה מנגנון עסקי שהוא אמנם תוצר תכונותיו האישיות, אך נפרד ממנו (מהמערער) כאדם – ועל פי ההלכה שנקבעה בעניין שרון, נכס מסוג זה ניתן להעברה. המערער מודע לכך שבעניין שרון נקבעה רשימה של סממנים חיצוניים לזיהוי מכירת מוניטין, שאף אחד מהם אינו מתקיים בענייננו, גם לא רשימת לקוחות ותנית אי-תחרות; אך לגישת המערער לא ניתן מכך בלבד לגזור מסקנה כי לא מכר נכס מוניטין. לדבריו, בנסיבות המקרה לא היה ברשימת לקוחות כל צורך – שכן המוניטין שהעביר המערער לידי החברה הם כשלעצמם הקנו לה את היכולת למשוך לקוחות, ובכך היה די. גם תנית אי תחרות לא היתה דרושה בהסכם, שכן נקבע שם באופן מפורש כי המוניטין יוותר בידי החברה מעתה ועד עולם, וכן כי המערער לא יוכל לבטל את בעלות החברה במוניטין או להעבירה לכל גורם אחר. באופן זה, לטענתו, שם המערער קץ לאפשרות שהוא יציע שירותים המהווים תחרות לחברה. אין זאת אלא, לגרסת המערער, שהוראות ההסכם מעידות על כך שהלה "התפרק" מהמוניטין לצמיתות, והעבירם לחברה.

המערער מוסיף כי גם אם תידחה עמדתו בדבר מהות הממכר (מוניטין, כאמור) – בכל מקרה אין לקבל את קביעת בית משפט קמא ואת עמדת המשיב כי מדובר במכר של זכות בשותפות. לראיתו של המערער, השותפות אינה יותר מאשר המסגרת שנבחרה לביצוע הפעילות העסקית של עורכי הדין, שהרי השותפים יכולים היו להתאגד בכל דרך אחרת. בהעדר הסכם שותפות בכתב, המחייב לטווח ארוך, מדובר אף במסגרת ארעית העלולה להתפרק בכל רגע נתון. הדעת נותנת אפוא כי החברה לא היתה רוכשת זכות ארעית מעין זו, שלא ניתן יהיה לאכוף אותה – שכן זו אינה עסקה כדאית מבחינה כלכלית. ועוד נטען, כי משעה שהמוניטין של המערער עברו לידי החברה, השותפות כשלעצמה כבר לא החזיקה בהם – ואלמלא נכנסה החברה לשותפות (בנעליו של המערער), היתה השותפות מאבדת כליל את פוטנציאל ההכנסות שלה. לפיכך, לעמדת המערער, נכון למועד המכירה "לא היה לשותפות כל נכס אותו ניתן היה למכור" (פסקה 57 להודעת הערעור).

לבסוף טוען המערער, כי אף אם נכונה קביעת בית משפט קמא כי הנכס הנמכר הוא זכות המערער בשותפות ולא מוניטין – שגה המשיב כאשר אמד את שוויה של הזכות בשותפות לפי שיעור התמורה שנקבעה בהסכם. על פי הנטען, שומה היה על

המשיב לבסס את קביעתו על הערכה חשבונאית של שווי הזכות בשותפות; ואולם המשיב לא ערך חוות דעת מקצועית בנושא, וממילא לא הציג כזו בפני בית משפט קמא. לפיכך, גם אם ייקבע כי הנכס הנמכר הוא זכות בשותפות – לגישת המערער אין יסוד לחישוב שערך המשיב בנוגע לחיוב במס.

9. בניגוד למערער, המשיב מצידו סומך את ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. לגישתו, הטענות המועלות עתה על ידי המערער ביחס לטיב הנכס הנמכר הן טענות עובדתיות, שנדחו בפסק דין מבוסס ומנומק, ואין יסוד להתערב בממצאים שקבע בית המשפט. קביעותיו של בית משפט קמא מעוגנות כדבעי בעדויות שנשמעו מפי לקוחות השותפות ומלמדות כי נטייתם לשוב אל השותפות נעוצה במערער עצמו – ועל כן ברי כי עסקינן במוניטין אישיים, שאינם ניתנים להעברה. לכך מוסיף המשיב, כי הקביעה שלפיה מהות הממכר אינה מוניטין אישיים אלא זכות המערער בשותפות, נלמדת אף מכך שעובר לחתימתו של ההסכם היה המערער שותף בשותפות – ואילו מיד לאחר חתימת ההסכם נכנסה החברה בנעלי המערער והפכה היא עצמה לשותפה, ובאותו שיעור. לגישתו של המשיב, המשמעות היא שהנכס הנמכר הוא זכותו של המערער בשותפות, ומכירה זו חייבת במס רווח הון.

המשיב דוחה מכל וכל את טענת המערער כי אין שוויה של הזכות בשותפות כשוויו של המוניטין לפי ההסכם. לדברי המשיב, עניין זה כלל לא היה שנוי במחלוקת בבית משפט קמא, לנוכח הסכמת הצדדים בנדון – ועל כן אין להידרש לו גם עתה. השאלה שהעמידו הצדדים להכרעתו של בית משפט קמא היתה אחת ויחידה – היא מהות הממכר – ועל יסוד מחלוקת זו קבע את אשר קבע, מבלי להידרש לסוגיית שוויו של הממכר. לגישת המשיב המשמעות היא, שהמערער הסכים לכך שגם אם ייקבע על ידי בית המשפט כי מדובר במכר של זכות בשותפות – שוויו של הממכר הוא בכל מקרה 3 מיליון ש"ח.

המשיב מוסיף וטוען, כי ככל שבמסגרת הערעור דנן תתקבל עמדתו של המערער לפיה העסקה שערך עם החברה אכן מהווה מכר של מוניטין – אזי יש לקבוע כי מדובר בעסקה מלאכותית כאמור בסעיף 86 לפקודה, וכי ככזו הוא רשאי להתעלם מן היתרונות המיסויים הטמונים בה. בתמצית, לגישתו של המשיב הכתרת ההסכם כעסקה למכירת מוניטין טומנת בחובה תכנון מס שאינו לגיטימי. ייאמר כבר כעת כי פסק דינו של בית משפט קמא אינו עוסק בטענה חלופית זו בדבר היותה של העסקה מלאכותית, אלא מבוסס על סיווגה של העסקה לפי מהותה – וגם אנו לא נידרש לטענה זו.

10. המערער השקיע מאמץ ניכר כדי לבסס את הטענה כי לזכותו מוניטין מפוארים; כי מוניטין אלה הם שמשכו את לקוחות השותפות לצרוך את שירותיה שוב ושוב; וכי הקצב המהיר שבו גדלה והתפתחה השותפות גם הוא תוצר ישיר של שמו הטוב של המערער. ואמנם, אין ולא יכול להיות חולק כי המערער נהנה ממוניטין. כפי שקבע גם בית משפט קמא, המערער הוא אדם רב פעלים, שכיחן בעמדות מפתח ציבוריות ומילא תפקידים בכירים ביותר. במרוצת השנים צבר המערער מוניטין לרוב, ושמו הטוב הולך לפניו. אלא שכפי שהוברר, עצם הוכחת קיומם של מוניטין בידי המערער לא די בו. שומה היה על המערער להראות כי מדובר במוניטין עסקיים הניתנים להעברה – ובעניין זה הוא כשל, ולא הניח תשתית עובדתית או ראייתית התומכת בעמדתו. בדין קבע בית משפט קמא כי למערער מוניטין אישיים שאינם ניתנים להעברה – ואין מקום להתערב בתוצאתו של פסק הדין. ואבאר בקצרה.

11. מסקנתו של בית משפט קמא נטועה היטב בעדויות שנשמעו מפי לקוחות של השותפות – לקוחות שהעידו מטעם המערער – שציינו כולם, פה אחד, כי מה שהוביל אותם לשוב ולפקוד את השותפות – הוא המערער עצמו. בית המשפט הסיק מן הדברים שנאמרו, כי יכולת משיכת הלקוחות (קיימים ופוטנציאליים) גלומה באופיו, מהותו ותכונותיו האישיות של המערער – ועל כן מדובר במוניטין אישיים ואלה אינם ניתנים להעברה. זאת ועוד, מפסק הדין עולה כי מסקנה זו מתבקשת גם כאשר בוחנים את מהותה של העסקה מנקודת מבטה של החברה:

”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 היתה החברה נמכרת לצד 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 היתה נותרת ככלי ריק, כאבן שאין לה הופכין, וודאי שלא כאבן שואבת.” (בפסקה 11).

הנה כי כן, המסקנה המשפטית שגזר בית משפט קמא, שלפיה לא הועבר נכס מוניטין מהמערער לחברה, היא המתבקשת מן התשתית העובדתית שנפרשה בפניו.

ניכר מהחומר הראייתי, כי אין לעלות על הדעת שההסכם הביא לכך שהמערער נפרד משמו הטוב, על כוח משיכת הלקוחות הטמון בו, ומסר אותו לידי החברה. נסיבות המקרה מלמדות כי אין לכאורה משמעות מעשית כלשהי למכירת המוניטין הנטען: לאחר כריתתו של ההסכם ממשיכה השותפות לעשות שימוש בשמו הטוב של המערער למשיכת לקוחות, בדיוק כפי שהיה קודם לכן – שכן החברה היא המערער. ואולם לא היה זה המצב אילו מדובר היה בהעברה אמיתית של מוניטין – שאז מקובל כי מוכר המוניטין פורש מעיסוקו הקודם, לפחות באופן חלקי, ומאפשר לרוכש להעביר אליו את קהל הלקוחות. וכפי שכבר נקבע: "ככלל, טענה למכירת מוניטין תישמע – בהקשר דנא – מפי מי שמכר את המוניטין שלו לגוף אחר, המבקש לעשות בהם שימוש מסחרי כדי למשוך את לקוחות המוכר להתקשר עימו ולא עם מוכר המוניטין. דברים אלה מתיישבים עם השכל הישר [ההדגשות שלי- ע'ב']". (ראו: עניין לנדאו, בפסקאות יג-יד). כאמור, לא כאלה הם פני הדברים במקנה דנן.

קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (להלן: החב"ק) מורה דברים דומים לעניין סעיף 88 לפקודה. הוראותיו של קובץ זה עוסקות בין היתר בהיבטי המס הגלומים במוניטין, ובהתייחס לעסקה שעניינה מכירת עסק של יחיד נקבע כי "לב המוניטין הוא השם הטוב המושך לקוחות. יחיד אינו יכול להיפרד משמו, ולכן אף אם צמחו לו בשנות פעילותו מוניטין, הוא לא יכול בדרך כלל, למכור אותם". ועוד נקבע בקובץ החב"ק, כי לעיתים מוצגת העברת פעילותו של עצמאי לחברה כמכירת מוניטין, שאז בראש ובראשונה יש לבחון אם מדובר ב"עסק של יחיד הניתן להעברה במנותק מהיחיד". נמצאנו למדים, כי לא ניתן לקבל את עמדת המערער שלפיה הוא נפרד משמו הטוב – על כוח משיכת הלקוחות הנלווה לו – ומסר אותו לידי החברה.

12. משהגענו לכלל מסקנה כי לא הועבר נכס מוניטין מן המערער לחברה, יש להוסיף ולבחון מה מהותה של יתרת הזכות שנרשמה לזכותו בספרי החברה מכוח ההסכם.

עקרון יסודי בדיני המס מורה כי עסקה יש למסות על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית (עניין לנדאו, בפסקה יב; ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין לאזור תל-אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ (16.8.2006), בפסקה 7 לפסק דינה של השופטת א' חיות; ע"א 6340/08 וילאר נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10.6.2010) (בפסקה 24); על פי ההלכה הפסוקה -

"כאשר נדרש בית-המשפט לטפל בשאלת חבות העסקה במס, המונחים בהם השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הם

הלבישו את ההסכם מהווים ראיה לכאורית על טיב תוכנו, ולא יותר מזה; ואם תוכנו של ההסכם מראה שהמדובר בעסקה שונה במהותה הממשית משם התואר או מהלבוש שניתן לה בהסכם, לא ישעה בית-המשפט לאותו שם תואר או לבוש, וידון בענין על-פי טיבה האמיתי של העסקה כפי שהיא משתקפת ממהות ההסכם על-פי תוכנו האמיתי" (ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד(1) 802, 804 (1979) (להלן: עניין אביבית)).

הנה כי כן, המציאות העובדתית המתגבשת ממכלול הראיות היא החורצת, בסופו של דבר, את סיווגה של העסקה – ולא הכסות שהקפידו להעניק לה הצדדים בהסכם שנערך ביניהם (ראו גם: דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 9-19 (1990)). בענייננו, מן הראוי להניח את כובד המשקל על העובדה שעם חתימתו של ההסכם חדל המערער לדווח על הכנסות מהשותפות, ובד בבד החברה היא שהחלה לדווח על הכנסות ממקור זה. אין זאת אלא שבעקבות ההסכם נכנסה החברה בנעליו של המערער בשותפות, ובאותו שיעור של השתתפות. המערער עצמו אף אישר בעדותו בפני בית משפט קמא, כי "לא משה נסים הוא השותף, אלא חברת משה נסים" (פרוטוקול הדיון מיום 3.2.2001, עמ' 28-29). אשר על כן, הנכס הנמכר על פי ההסכם הוא זכותו של המערער בשותפות.

13. משהוברה מהותה של העסקה, נותר עוד להסיר מן הפרק מספר טענות שהועלו על ידי המערער, שייאמר כבר כעת שלא נמצא בהן כל ממש. הראשונה נוגעת לאופן המיסוי של מכירת זכות בשותפות.

ביום 20.5.2001 ניתן פסק הדין ב-ע"א 2026/92 פקיד שומה פתח תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ ואחרים, שם נדרש בית משפט זה לשאלה כיצד נתפסת שותפות בדיני המס. על פי החלופה הראשונה שהוצעה, השותפות היא כלי ניהולי המשמש את השותפים בעסקם המשותף, ולפיכך השותפים הם העוסקים בעסק ולא השותפות; על פי חלופה זו, העברת חלקו של שותף לאחר תיחשב כמכירת כל נכס ונכס מנכסי השותפות. לפי חלופה שנייה שעלתה, רואים בשותפות ישות עצמאית המפעילה עסק בנפרד מהשותפים המחזיקים בה, כך שהעברת חלקו של שותף לאחר תיחשב כמכירה של נכס בודד – הוא הזכות בשותפות. בית משפט זה הכריע לפי החלופה השנייה, בקובעו כי הנכס הנמכר בעת העברת חלקו של שותף בשותפות הינו זכותו של השותף בשותפות (להלן: הלכת שדות). לקביעה זו נודעו השלכות נרחבות בתחום המס, ועיקר נפקותה בכך שבעת מכירת זכות בשותפות, חל על המוכר מס רווח הון בהתאם להוראות חלק ה לפקודה (שם, עמ' 110-115).

עמדת המערער היא כי בעת שהעביר את זכותו בשותפות לחברה טרם הוחלה הלכת שדות; ומשכך המצב היה כזה שזכות בשותפות אינה מהווה נכס לצרכי מס. ואולם לא אלה הם פני הדברים. הלכת שדות יצאה מלפני בית המשפט העליון כבר בחודש מאי 2001; עתירה שהוגשה לקיום דיון נוסף בהלכת שדות נדחתה בהחלטה שניתנה בחודש ינואר 2002 (דנ"א 5504/01 פקיד שומה פתח תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ (21.1.2002)); ואילו ההסכם נחתם במועד שהוא מאוחר מכך, ביום 20.6.2002. קרי: הלכת שדות כבר היתה שרירה ועומדת באותה עת. גם בחוזר מס הכנסה 14/2003 נקבע כי יש להחיל את הוראות החוזר המיישמות את הלכת שדות, על דוחות המוגשים בגין פעילות בשנת המס 2002 ואילך (מסים יז/5 ג-20 (2003)). אין זאת אלא, שהלכת שדות חלה על העסקה שבה עסקינן – והמשמעות היא שהסבת זכות השותפות מידי המערער לחברה מהווה מכירה לפי הוראות סעיף 88 לפקודה, וככזו – חייבת במס רווח הון.

14. טענה נוספת שנטענה על ידי המערער, לראשונה בשלב הערעור, הינה שככל שהעביר המערער את זכותו בשותפות לידי החברה – על העברה זו חלה ההטבה שבסעיף 104א לפקודה, ומטעם זה העסקה אינה חייבת במס. סעיף 104א לפקודה מורה כי נישום שהעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה, בתמורה להקצאת זכויות בחברה עצמה, יהא פטור מתשלום מס בגין ההעברה. אלא שטענה זו מהווה הרחבת חזית אסורה, וכבר בשל כך דינה להידחות. כלל ידוע הוא שבעלי הדין מעצבים את המוסכמות ואת הפלוגתאות העומדות לדיון בגדר כתבי הטענות שהם מגישים בערכאה הדיונית (ע"א 1270/02 עיריית רמת גן נ' מנחמי בוני מגדלי דוד רמת-גן בע"מ, פ"ד נח(2) 7, בעמ' 11 (2003); ע"א 759/76 פז נ' נוימן, פ"ד לא(2) 169, 173 (1977)). משוויתר המערער על טענה זו במסגרת הדיון בבית משפט קמא, הוא מושתק מלהעלותה בשלב הערעור. ואולם מעבר לכך, גם לגופם של דברים מדובר בטענה עובדתית הסותרת את לוז גרסתו של המערער, שלפיה הוא כלל לא מכר לחברה זכות בשותפות. לא רק זאת, אלא שהמערער כלל לא דיווח למשיב על ביצוע העסקה כנדרש לשם קבלת הפטור, וברי כי גם בשל כך הוא אינו זכאי לקבלו. אמנם המערער טוען שהגיש למשיב טופס דיווח על העברת זכותו בשותפות בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה – ואולם בניגוד לנטען, טופס הדיווח שאליו הפנה המערער כלל לא מתייחס לזכות בשותפות, כי אם לציוד ולריהוט שהעביר המערער לחברה. אף לו הנחנו לטובתו של המערער כי עמד בחובת הדיווח על העסקה למשיב, לא היה בכך כדי לסייע בידו. כאמור, סעיף 104א לפקודה קובע כי נישום שהעביר את מלוא זכויותיו בנכס כלשהו בתמורה ל"זכויות הקיימות באותה חברה" – לא יחוב במס בגין ההעברה. בפסיקה הובהר זה מכבר, כי ההטבה שבסעיף לא תינתן כאשר פרט להקצאת הזכויות בחברה זכה הנישום לתמורה

נוספת בגין ההעברה. בענייננו, המערער לא רק שהפך לבעלים בחברה, אלא שלאחר חתימתו של ההסכם אף רשמה החברה יתרת זכות לטובת המערער בשווי של שלושה מיליון שקלים. יתרת זכות זו מהווה תמורה נוספת, השוללת את ההצדקה לתחולתו של סעיף 104א לפקודה בענייננו של המערער (ע"א 4342/03 בית ייטח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, בפסקה 5 (28.5.2006)).

ועוד יצוין, כי הסוגיה של שווי הזכות בשותפות, אף היא לא היתה שנויה במחלוקת במסגרת הדיון בבית משפט קמא. זאת לנוכח הסכמת הצדדים כי שווי הממכר היה, כאמור בהסכם, שלושה מיליון שקלים – בין אם הממכר הוא מוניטין כטענת המערער, ובין אם הוא זכות בשותפות כעמדת המשיב. משכך גדרו הצדדים את המחלוקת ביניהם, הדיון בפני בית משפט קמא התמקד במהותו של הממכר – ושווי לא נדון ולא הוערך. טענותיו של המערער בנוגע לשווי הזכות בשותפות מהוות אפוא שינוי חזית אסור, ואין להידרש להן.

15. כפי שכבר נזכר לעיל, איננו נדרשים לדון בשאלה אם העסקה שנערכה בין המערער לחברה היא עסקה מלאכותית כהגדרתה בסעיף 86 לפקודה, אם לאו. עם זאת, דומני כי לא ניתן לחתום את פסק הדין מבלי להתייחס לתמונה הכללית העולה ומצטיירת מעובדות המקרה.

הטבת המס שהיתה קבועה בעבר בפקודה, איפשרה לנישום לדווח על חלק כזה או אחר של התמורה ממכירת מוניטין כ"סכום אינפלציוני", החייב במס בשיעור 10% בלבד – בעוד שבגין רווח הון ריאלי חב הנישום במס בשיעור של עד 50% (שיעור המס השולי שאליו הוא חשוף לנוכח שווי ההסכם) (ראו: אמנון רפאל וירון מהולל מס הכנסה כרך ג 80-83, 93-94 (1991); דב נייגר "היבטים פיסקאליים של מכירת מוניטין", מסים ד/4 (1990)). כידוע, אין כל פסול בעצם העובדה שנישום מבקש לנצל הטבת מס הקבועה עלי חוק – ובהקשר זה אין כל חשיבות אם המניע לעסקה הוא האפשרות להפחית את החבות במס, או שמונח ביסודה אף טעם מסחרי אחר (ע"א 1211/14 יחזקאל גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, בפסקה 13 (11.11.2015); להלן: עניין גוטשל). ואולם יוער, כי אחת הסיבות העיקריות לביטולה של הטבת המס במכירת מוניטין במסגרת תיקון מס' 132 לפקודה, היתה שהטבה זו נוצלה שלא למטרה שלשמה ניתנה והפכה כר פורה להימנעות מתשלום מס (ראו: החב"ק; חוזר מס הכנסה מס' 23/2002 מסי יז/1 ג-132 (2002); והשוו: עניין גוטשל, בפסקה 17). הרושם הוא שגם במקרה דנן, הניסיון לשוות לעסקה צביון של מכר מוניטין חותר תחת תכליתה של הטבת מס זו.

סוף דבר, אציע לחבריי לדחות את הערעור ולחייב את המערער בהוצאות בסך של 25,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט א' שהם:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט י' עמית:

אני מסכים.

לפנינו מקרה פשוט של העברת זכות המערער בשותפות. המערער היה שותף בשליש מהשותפות, ולאחר מכן נכנסה החברה בנעליו והפכה לשותפה בשליש מהשותפות, וההכנסות מהשותפות הועברו אל החברה במקום אל המערער.

המערער טען כי עם מכירת המוניטין הוא נטל על עצמו מגבלה של אי תחרות מול החברה הנושאת את שמו, וחזקה עליו כי לא יפר הסכם. אלא שלא זו השאלה העומדת בפנינו. השאלה היא אם עלה בידי המערער להוכיח ממכר של מוניטין. כפי שהיטיבה חברתי להראות, ענייננו במוניטין אישיים של המערער, והלקוחות שהובאו כעדים מטעמו, אך חיזקו את המסקנה כי פנייתם אל השותפות נעשית בשל האיש משה נסים ולא בשל החברה הנושאת את שמו.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ע' ברוך.

ניתן היום, י"ב בטבת התשע"ו (24.12.2015).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט