

ערעור אזרחי מס' 823/75

עמנואל הרציקוביץ נגד פקיד השומה למפעלים גדולים

בית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים  
[2.6.76]

לפני השופטים זיתקון, ח' כהן, מני

פקודת מס הכנסה [דיוני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, ע' 120, סעיפים 66(ב), 66(ב2) (כפי שתוקנו ב"תשל"ה-1975) סה"ח 756, ע' 42], 86 (כפי שתוקן ב"תשכ"ה-1968) סה"ח 534, ע' 171], 66(א) (כפי שתוקן ב"תשכ"ה-1965) סה"ח 442, ע' 28, ב"תשכ"ה-1968 [כנ"ל], ב"תשל"א-1971) סה"ח 622, ע' 104, ב"תשל"ב-1972) סה"ח 652, ע' 65, ב"תשל"ג-1973) סה"ח 691, ע' 100, ב"תשל"ד-1974) סה"ח 732, ע' 64, וב"תשל"ה-1975 [כנ"ל], 86(א) (כפי שתוקן ב"תשכ"ה-1968) [כנ"ל].

פקיד השומה לא נענה לבקשת המערער לערוך חישוב נפרד להכנסת אשתו, באשר ראה את העסקה, שהביאה לידי תשלום משכורת האשה על-ידי החברה שהקימה, כעסקה מלאכותית.

בית-המשפט העליון פסק —

א. (1) די בכך שאחת ממטרותיה העיקריות של העסקה היתה הימנעות ממס כדי להחיל עליה את סעיף 86 לפקודת מס הכנסה.

(2) מלאכותיות העסקה זנן משתקפת בכך שלמעשה לא הופרד העסק הקמי עונו מהעסק הסיטוני הפרדה ממשית, ארגונית ומשמעותית.

פסקי-דין של בית-המשפט העליון שאזכרו:

- (1) ע"א 102/59 — פקיד השומה, ירושלים נגד "איסמר" חברה למסחר ולהשקעות בע"מ: פד"י, כרך יד, ע' 2165; פ"מ, כרך מט, ע' 48.
- (2) ע"א 265/67 — מפ"י בע"מ נגד פקיד השומה למפעלים גדולים, תל-אביב (7): פד"י, כרך כא (2), ע' 593.
- (3) ע"א 11/74 — פקיד השומה למפעלים גדולים נגד אולפני הסרטה בישראל בע"מ: פד"י, כרך כט (1), ע' 297.
- (4) ע"א 634/73 — מיכאל ארנסט נגד פקיד השומה למפעלים גדולים: פד"י, כרך כט (1), ע' 517.

השופט ויתקון

- (5) ע"א 450/73 — פקיד השומה תל-אביב 3 נגד מזחם שליט: פד"י, כרך כח(2), ע' 287.
- (6) ע"א 734/74 — ארנולד רימוד שפאר נגד מנהל מס דכוש וקרן פיצויים: פד"י, כרך ל(1), ע' 271.

פסקי-דין של בתי-המשפט המחוזיים שאוזכרו:

א

- (7) עמ"ה 6/50, תל-אביב — א' ב' נגד פקיד השומה, תל-אביב: פ"ם מחוזיים, כרך ז, ע' 347.

הערות:

ב

1. לפיצול או איחוד במסוי בני-זוג, ע"י: ע"א 311/75 — אליהו ברלינסקי, ואח' נגד פקיד השומה, ירושלים: פד"י, כרך כט(2), ע' 801 וההערות שם; ע"א 118/73 — מלך אידל נגד פקיד השומה, חיפה: פד"י, כרך כח(1), ע' 309 וההערות שם.
2. לעסקה מלאכותית, ע"י: ב' נהיר, עסקה מלאכותית, רבעון לענייני מסים, תשכ"ח (1968), גליון מס' 11, ע' 211; ד"ר א' ו' קלימובסקי, ע"ה, עסקות מלאכותיות או בדויות, רואה חשבון, כרך יח, ע' 369.

ג

ערעור על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי, תל-אביב-יפו (השופט ש' אשר), מיום 11.11.75, ב-עמ"ה 501/74, הערעור נדחה.

ד

ד"ר א' רפאל — בשם המערער; ח' ברנזון, סגן בכיר לפרקליט המדינה — בשם המשיב.

## פסק-דין

ה

השופט ויתקון: המערער ואשתו הם מנהלי חברה שהקימו בשנת 1964. שם החברה: "ישפאר חברה אלקטרונית למסחר בע"מ" (להלן — חברה א'). גם הון החברה כולו בידי המערערים (וילדיהם). עד 1970 עבדו שניהם בעסק החברה וכל אחד קיבל משכורת. על הכנסה זו שילמו מס הכנסה, אך לא היו רשאים לתבוע כי חישוב המס על הכנסת האשה ייעשה בנפרד. הרי בסעיף 66 (ב) לפקודת מס הכנסה נאמר שאין לתבוע חישוב נפרד, אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי-תלוי במקור הכנסה של בן-הזוג השני, ולא יראו הכנסת בן-הזוג האחד כאמור אם היא באה, בין השאר, מאחד מאלה: ..... (2) חברה אשר בה יש לשני בני-הזוג או לבן-הזוג השני, במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות הצבעה.....".

ו

בשנת 1970 חל שינוי. אשת המערער הקימה חברה חדשה בשם "ישפאר (שירותים) חברה אלקטרונית למסחר בע"מ" (להלן — חברה ב'). היא ורק היא מנהלת אותה והיא בעלת מניותיה היחידה וממנה בלבד מקבלת היא, מכאן ואילך, את משכורתה. לבעלה אין זכות בהנהלת החברה הזאת או חלק בזכויות ההצבעה שבה, ועל-כן בא הוא ודרש שהחל

## השופט ויתקון

משנת המס 1971 יחושב המס על הכנסת אשתו לפי חישוב נפרד. אך המשיב, פקיד השומה, לא נענה לו. לדעתו רשאי הוא — בהתאם לסעיף 86 לפקודה — להתעלם מהעסקה (או הפעולה) שהביאה לידי תשלום משכורת האשה על-ידי חברה ב'. עסקה (או פעולה) זו פסולה בעיניו בהיותה עסקה "מלאכותית" או עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה (כלשון הסעיף לפי תיקונו משנת תשכ"ח). על כן ערער המערער לבית-המשפט המחוזי, אך ערעורו נדחה, ומכאן ערעורו שלפנינו.

א

ד"ר רפאל בא-כוח המערער, הועיד את עיקר טענותיו המצויינות לצד המשפטי של הבעיה, בעיית "העסקה המלאכותית" ומשמעותה במסגרת מאבקו של החוק במעשי הימנעות הנראים בעיניו כבלתי-נאותים. הוא הסביר הסבר היטב את התפתחות ההלכה והחקיקה בישראל מתחילת שנות התמישים עד לימינו אנו ואף עשה מחקר השוואתי לגבי המצב בארצות אחרות. תחילה — כך טען — נקטנו במבחן "הדפוסים המקובלים", משמע שאם העסקה תואמת דפוסים כאלה אין לומר עליה שהיא עסקה מלאכותית (עמ"ה 6/50 (תי"א), א. ב. ו' פקיד השומה, (7); ע"א 102/59, "איסור בע"מ, (1), ואחרים). מכאן הגענו למבחן של "חוסר טעם כלשהו" (זולת הטעם להקטין את נטל המס) (ע"א 265/67, מפי בע"מ, (2)) שהוסבר אחר כך כ"חוסר טעם מסחרי כלשהו" (ע"א 11/74, אולפני הסרטה, (3); וראה גם ע"א 634/73, ארנסט, (4)). לשורה זו של אסמכתאות אפשר להוסיף גם את ענין שליט (ע"א 450/73, (5)), שאף שם נפסלה העסקה כיוון שלא נמצא לה הסבר מלבד המטרה להקטין את נטל המס. לאחרונה עלתה בעיית ההימנעות גם בענין נפאר (ע"א 734/74, (6)).

ב

ג

ד

טענתו של ד"ר רפאל היא, בקיצור נמרץ, שהמבחן היחיד המאפשר לנו להבחין בין תחבולות פסולות לבין מה שקרא "השימוש הלגיטימי בחלופות הקיימות בחיי המשפט והכלכלה" — הרי הוא מבחן הדפוסים המקובלים. כאן — כך טען — כל מה שנעשה היה שימוש לגיטימי בתאגיד נפרד למטרות העסק. עסקה של חברה א' כללה שני חלקים שונים ואחד מהם הוסט לחברה ב'. אשת המערער עסקה בחלק שהוסט לחברה ב' וטבעי איפוא שממנה (ולא מחברה א') גם קיבלה את גמולה. אך כפי שאסביר מיד, אלו אינן העובדות שהכריעו את הכף לחובת המערער. העובדות שקבען השופט ושלמעשה אינן שנויות במחלוקת, מצדיקות, לדעתי, את המסקנה שהיתה כאן עסקה או פעולה מלאכותית, יתא אשר יהיה המבחן שלפיו נעריך את העובדות הללו. לכן נראה לי שכל הוויכוח על המבחן נים למיניהם המשמשים בארץ ובחוץ-לארץ לפתרון הבעיה, אין מקומו כאן והוא מיותר לגמרי. רק דרך אגב ברצוני להעיר הערה קצרה. כשנקטנו במבחן של "חוסר טעם מסחרי כלשהו" (זולת הטעם להקטין את נטל המס), לא אמרנו אלא זאת שאם אין בידי הנישום להסביר את מעשיו בדרך אחרת, כי או אין מנוס מהמסקנה שהמטרה היחידה היתה להימנע ממס. בכך עדיין לא השבנו על השאלה — לא לחיוב ולא לשלילה — מה הדין כשיש בידי הנישום להצביע על מטרה כלכלית ממשית אחרת, אך עם זאת ברור הדבר שגם המניע הפיסקלי המריץ אותו ללכת בדרך שבה הלך, והנה, בא המחוקק בשנת 1968 וכפה עלינו הר כגיגית שדי בכך שאחת ממטרותיה העיקריות של העסקה היתה להימנע ממס, כדי להחיל עליה את סעיף 86. בכך קבע המחוקק מבחן חדש ואולי גם רחב יותר, אם-כי

ה

ו

ז

השופט ויתקון

טרם נודמן לנו לתחום את תחומיו. אך כאמור, אין כאן צורך לדון בשאלה זו. מוכן אני להשתמש במבחן הנוח ביותר לנישום ולשקול לפיו את העובדות.

- ומה היו העובדות שהעסקה נתגלתה בהן בכל מלאכותיותה? נמצא שחברה א' היתה בעלת הזכויות לשמש כסוכן בלעדי בישראל עבור חברת סוני מיפאן. עסק זה היה מורכב משני חלקים. אחד היבוא של מוצרי הספק הזה לשם מכירתם לקמעונאים ואחד עסק של מכירת מכשירים הישר לצרכנים. דהיינו לעולים חדשים ולדיפלומטים הזכאים לרכושם כשהם פטורים ממכס ומסים. הוסבר על-ידי המערער בעדותו, שחלק אחרון זה הפריע לו מאוד והוא לא היה מוכן להמשיך בו. ואפשר להבין לרוחו. עסק היבוא והשיווק להנויות גדולות שונה מעסק המצריך טיפול במאות ואולי אלפי לקוחות פרטיים, ויתכן מאוד כי שניהם שוב לא יכלו לגור בכפיפה אחת. משל למה הדבר דומה? לעסק של עורך-דין שהציג ליה לרכוש בידו עבודה נעימה עבור תריסר קליינטים גדולים ומשהגיע עד הלום, מרגיש הוא בצורך להיפטר מקהל לקוחותיו הקטנים הממלאים את חדר ההמתנה שבמשרדו ומט-רידים אותו במשפטי פינוי, מזונות, תעבורה וכיוצא באלה. רצונו של המערער לפצל את העסק ולפטור את החברה מעגשם של כל הצרכנים הפרטיים — רצון סביר היה שבהחלט אפשר לקבל באמונה. מאידך גיסא שמענו מפיו שחברת סוני לא הסכימה לפיצול הזכויות ולהעברת חלק ממנו למישהו אחר.

- כיצד נפתרה הבעיה? אשת המערער הקימה את חברה ב', שלבעלה לא היה חלק בה, וחברה א' העבירה לחברה ב' אותו חלק מהעסקה שרצתה להיפטר ממנו. על-מנת שתטפל בו האשה, כפי שטיפלה בו גם קודם לכן. אך, ראשית, העברה זו של נכס יקר-ערך בוצעה ללא כל תמורה, ובצדק העיר על כך השופט המלומד שגדיבות כזאת אינה הולמת "דפוסים מקובלים" בעולם המסחר. שנית וגדולה מזו, נמצא שלגבי ניהול העסק הקמעוני, שהטריד כל כך את המערער עד כדי שנאלץ היה להיפטר ממנו ויהי מה! לא השתנה כלום. שני העסקים נשארו באותו מקום ושירותי המשרד והטלפון של חברה א' שימשו גם חברה ב'. על דלת המשרד המשותף נשאר כקודם רק השלט של חברה א' ולא הופיע שם שלט של חברה ב'. אותם פקידים ועובדים של חברה א' שעבדו קודם לכן במסחר הקמעוני הוסיפו לעבוד בו. והעיקר, כל ההוצאות המינהליות המשותפות של שתי החברות — ואני מניח שזה כולל גם את משכורות אותם הפקידים ועובדים — נרשמו בספרי החשבונות של חברה א', ורק בסוף השנה קבעו המערער ואשתו ביניהם, באופן שרירותי, את חלקה של חברה ב' בהוצאות אלו והסכום שולם כסכום חדי-פעמי.

- כאן אפשר רק לשאול: מה הועילו חכמים בתקנתם? אותו קהל של צרכנים פרטיים טרדניים הוסיף להצטופף במשרדה של חברה א' ולהפריע למערער וליתר העוסקים בעסקי יבוא וסיטונאות בעבודתם. עיינתי בעדותם של המערער ואשתו ולא מצאתי בהם הסבר, כיצד פתר את בעייתו על-ידי סידור, שבעצם מאומה לא שינה במצב התפעולי של העסק. ואילו ד"ר רפאל, שהגדיל לעשות בצד המשפטי של הענין, כלל לא התייחס לתמיהותיו של השופט לגבי הצד העובדתי. נמצא, שלא בהקמת חברה נפרדת ובפיצולו של העסק

השופטים ויתקונו, חי' כהן

לשני חלקים אורגניים ראה השופט את המלאכותיות של העסקה, אלא בכך שלמעשה לא הופרד העסק הקמעוני מהעסק הסיטוני הפרדה ממשית, ארגונית ומשמעותית. בכך הופרך "הטעם המסחרי האחר", שטען לו המערער כדי להסביר את הקמת חברה ב' ואת תשלום משכורתה של אשתו על-ידי חברה זו (ולא על-ידי חברה א'). מאלה מתבקשת המסקנה שהדבר נעשה לשם הקטנת נטל המס.

השופט מני: אני מסכים.

השופט ז' כהן: אין אני מהרהר אחר קביעת השופט המלומד בבית-המשפט המחוזי, שזכתה לאישור מפי חברי הנכבד, אב"בית-הדין, שאחת ממטרותיה העיקריות של ייסוד חברה ב' והעברת מקצת עסקיה של חברה א' לידיה, היתה הפחתת-מס — הפחתה הנובעת מן החישוב הנפרד של הכנסות בני-הזוג לפי סעיף 66 (א) לפקודת מס הכנסה. השאלה שהתלבטתי בה, ואשר לא מצאתי לה תשובה לא בפסק-דינו של השופט המלומד בבית-המשפט המחוזי ולא בחוות-דעתו של חברי הנכבד, אב"בית-הדין, היא אם להפחתת מס אשר כזאת ייקרא "בלתי-נאות": סעיף 86 (א) לפקודה מסמיך את פקיד השומה להתעלם מן העסקה, לא כשאחת ממטרותיה העיקריות היתה הימנעות ממס או הפחתת המס, אלא רק כשהמטרה היתה הימנעות בלתי-נאותה ממס או הפחתת-מס בלתי-נאותה. אין ספק שיש לייחס לשתי המילים הללו שבסעיף 86 משמעות משלהן — כשם שאין ספק שבאותן הן להגביל שיקול-דעתו של פקיד השומה. בסעיף 86 עצמו מוצאים אנו אך הגדרה שלילית בלבד, שאינה מקדמת אותנו בהרבה, לאמור: "הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק". שמענו שבלתי-נאות הוא לאו דוקא בלתי-חוקי; אבל לא שמענו בלתי-נאות מה הוא, ואימתי יש לראות הפחתת מס כבלתי-נאותה.

תחילה נטיתי לחשוב שהפחתת המס שאינה נובעת אלא מחישוב נפרד של הכנסות שני בני-הזוג, אינה לכאורה בלתי-נאותה: זה עידן ועידנים צועקים הצועקים (או: צועי-קות הצעקניות) חמס על המחוקק, האוסר את החישוב הנפרד של הכנסות האשה הנשואה וכופה עליה חישוב משותף עם בעלה, כאילו אין היא בגדר אדם העומד ברושן עצמו, אלא מעין שפחה או אמה עבריה שכל הכנסותיה הן הכנסותיו של בעלה (תרתי משמע). מצאו בני-זוג דרך להפריד בין הכנסותיהם, ולו לשם הפחתת המס בלבד, תבוא עליהם הברכה — וכיצד ניתן לראות הפחתה זו כבלתי-נאותה?

ואולם לאחר שיקול הגעתי לידי מסקנה שלפי העובדות המיוחדות שנקבעו בענין זה, אין מנוס מלראות את הפחתת המס הנכספת כבלתי-נאותה. אין אני מייחס חשיבות לכך אם החברה א' העבירה מה שהעבירה לידי חברה ב' ללא תמורה: מתנות בעל לאשתו הן דבר שכית, וכל המרבה הרי זה משובח. אבל כל הסימנים מעידים שלא היתה פה העברה כלל — גם לאחר ייסוד החברה החדשה התנהל הכל כמקודם, ולמעשה לא נעשתה "העסקה" שיכולה היתה להיעשות עם ייסוד החברה החדשה וייחודה לאשה. בשנות המס

השופט ח' כהן

שאנו דנים בהן הוקמה רק המסגרת הארגונית המאפשרת הפרדת העסקים למטרת חישוב ההכנסות. הפחתת-המס הנובעת מהפרדת אמת נראית נאותה בעיני — אך מצגי-שוא כאילו המסגרת שהוקמה נתמלאה תוכן של ממש, וכאילו החברה החדשה היא אמנם בפועל מקור בלתי-תלוי בחברה הישנה, הוא העושה את הפחתת המס לבלתי-נאותה.

אין צריך לומר שמצב הדברים ניתן לתיקון לקראת שנות המס הבאות.

א

אני מסכים לדחיית הערעור.

לפיכך הוחלט לדחות את הערעור ולחייב את המערער לשלם למשיב הוצאות בסכום כולל של 1,500 ל"י.

ב

ניתן היום, ד' בסיון תשל"ו (2.6.1976).

ג

ד

ה

ו

ז