

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3415/97

- בפני : כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופטת (בדימו') ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופט א' ריבלין
- המערער : פקיד שומה למפעלים גדולים
- נ ג ד
- המשיבה : יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ
- ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בעמ"ה 29/94 מיום 1.5.97, שניתן על ידי כבוד השופט א' פלפל
- תאריך הישיבה : ט' בסיון התשס"ב (20.05.2002)
- בשם המערער : עו"ד לאה מרגלית; עו"ד יהודה ליבליין
- בשם המשיבה : עו"ד אליעזר צוקרמן; עו"ד עמנואל גבאי

פסק-דין

הנשיא א' ברק:

האם העסקה שבפנינו היא "עסקה מלאכותית" במובן סעיף 86 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: הפקודה)? במידה והתשובה בחיוב, מה משמעות והיקף סמכותו של פקיד השומה "להתעלם" מן העסקה כאמור בסעיף 86? אלה הן השאלות המרכזיות הניצבות בפנינו בערעור זה.

העובדות

1. חברת "אקוריום פיש ברידינג סנטר בע"מ" (להלן: חברת אקוריום פיש) עסקה בתחום גידול דגי נוי וצברה הפסדים עסקיים שהגיעו בחודש דצמבר 1988 לסך של 4,218,570 ₪. ביום 19.7.89 רכש יואב רובינשטיין את כל מניות חברת אקוריום פיש תמורת סך של 160,000 ₪. במועד הרכישה לא היו לחברת אקוריום פיש, נכסים, ציוד או פעילות עסקית. ביום 18.1.90 שונה שם חברת אקוריום פיש ל "יואב רובינשטיין ושות' חב' לבניין פיתוח ומימון בע"מ" (להלן: חברת יואב רובינשטיין). כן שונה הכתובת ופרטים שונים, למעט המספר אצל רשם החברות. חברת יואב רובינשטיין לא המשיכה את הפעילות בתחום גידול דגי הנוי, אלא, עסקה באופן בלעדי בתחום הבנייה והנדל"ן. היא צברה רווחים עסקיים בפעילותה זו. היא ביקשה לקזז מרווחיה אלה, את הפסדי חברת אקוריום פיש מגידול דגי הנוי, על פי הוראות סעיף 28(ב) לפקודה. פקיד השומה סירב להיענות לבקשה זו, בטענה כי רכישת מניות חברת אקוריום פיש ושינוי פעילותה, היא "עסקה מלאכותית", במובן סעיף 86 לפקודה, שכל מטרתה קיזוז הפסדי חברת אקוריום פיש. לאור זאת, הוא הפעיל את סמכותו "להתעלם" מן "העסקה המלאכותית", וראה בחברת יואב רובינשטיין חברה חדשה ונפרדת מחברת אקוריום פיש, ולפיכך, אין הראשונה זכאית לקזז את הפסדי האחרונה. משהשגתה על כך נדחתה, ערערה חברת יואב רובינשטיין על כך לבית המשפט המחוזי.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי

2. בית המשפט המחוזי (כבוד השופט א' פלפל) קבע כי מבחינה משפטית תאגידית, חברת יואב רובינשטיין איננה אישיות משפטית חדשה מחברת אקוריום פיש. לפיכך, על פי דיני קיזוז הפסדים, אין כל מניעה לקזז את ההפסדים העסקיים שהיו לאישיות משפטית זו בעסקי גידול דגי הנוי בעבר (עת היתה בשם חברת אקוריום פיש) מרווחיה בעסקי הבנייה בהווה (כששמה הוא חברת יואב רובינשטיין). המפלט היחיד למניעת הקיזוז, כך נקבע, הוא על ידי הפעלת סעיף 86 לפקודה. ביחס לסעיף זה, לא בתן בית משפט קמא אם העסקה היא מלאכותית אם לאו. אלא, הוא בתן אך את משמעות והיקף סמכותו של פקיד השומה על פי סעיף 86 "להתעלם" מן "העסקה המלאכותית", והגיע למסקנה כי הפעלת סמכות "ההתעלמות" של פקיד השומה אין בה כדי למנוע את קיזוז ההפסדים המבוקש על ידי חברת יואב רובינשטיין בנסיבות המקרה. לשיטתו, הפעולות או העסקאות הרלבנטיות ל"התעלמות", הן שתיים. האחת, רכישת מניות חברת אקוריום פיש על ידי יואב רובינשטיין. השנייה, שינוי פעילות

החברה מעסקי דגי נוי לעסקי בנייה . נקבע, כי התעלמות מן העסקה הראשונה אין בה כדי למנוע את קיזוז ההפסדים המבוקש, משום שהקיזוז הוא ברמת החברה ולא בעלי המניות, והחברה נשארה אותה חברה, ואין כל רלבנטיות לעניין קיזוז הפסדים מי הם בעלי מניותיה. לכן, התעלמות מרכישת המניות ומהבעלים החדשים איננה רלבנטית כלל ועיקר לעניין קיזוז ההפסדים של חברת יואב רובינשטיין. באשר להתעלמות מן העסקה השנייה, נקבע כי, אמנם היא תוביל למניעת קיזוז ההפסד משום שמתעלמים מעסקי הבנייה והרווחים של חברת יואב רובינשטיין, ולכן אין ממה לקזז. אך, יחד עם זאת משמעותה שאין למסות את הרווחים מעסקי הבנייה, ובוודאי שפקיד השומה, כך נקבע, איננו רוצה בתוצאה זו. סיכומו של דבר, בית המשפט המחוזי קבע, כי סמכותו של פקיד השומה על פי סעיף 86 לפקודה "להתעלם" מן "העסקה המלאכותית" אין בה כדי למנוע את קיזוז ההפסדים המבוקש בנסיבות המקרה. לאור זאת, הוא התיר את הקיזוז, וקיבל את ערעור חברת יואב רובינשטיין. מכאן ערעור פקיד השומה בפנינו.

הטענות בערעור

3. לטענת המערער, רכישת מניות חברת אקוריום פיש, כשזו ריקה מכל תוכן כלכלי ועסקי, למעט הפסדים צבורים, היא "עסקה מלאכותית" קלאסית ופשוטה, על פי כל המבחנים שנקבעו בפסיקה, ובכלל זה, מבחן הדפוסים המקובלים, מבחן מטרת העסקה, מבחן הפחתת המס הבלתי נאותה. לשיטתו, זו גם ההלכה שנפסקה בע"א 267/67 מפי בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד כא(2) 593 (להלן: פרשת מפי). עוד טען המערער, כי בית משפט קמא פירש את סמכות פקיד השומה "להתעלם" מן "העסקה המלאכותית", בצורה טכנית פורמלית. לדידו, יש לפרש סמכות זו באופן פונקציונלי, ככוללת לא רק סמכות להתעלם, במובן של השמדת העסקה, אלא, גם סמכות לשקם, במובן של התעלמות חלקית בלבד מן העסקה, ובמובן של שיקום העסקה בפרטים מסויימים לאחר שהושמד חלקה, וראייתה בצורה וסיווג חדשים. על פי פרשנות זו, כך נטען, יש להתעלם אך מקיום הפסדי העבר של חברת אקוריום פיש, או מהעברת ההפסדים לחברת יואב רובינשטיין, או לשקם את ההתעלמות ולראות בחברת יואב רובינשטיין חברה בעלת אישיות משפטית נפרדת מחברת אקוריום פיש. לבסוף, טען המערער כי מניעת קיזוז ההפסדים במקרה דנן, מגשימה את תכלית דיני קיזוז ההפסדים שנועדו לקבוע את תוצאות המס של הנישום על פי טווח זמן הגדול משנה, ולאזן בין השנים עם רווחים והשנים עם הפסדים.

4. מנגד, טענה המשיבה, כי בפרשת מפי נקבע שאישיות משפטית רשאית לשנות את תחום עסקיה ולקזז הפסדים מעסקים שונים, אף אם אין קשר ביניהם, כל עוד

מדובר בהפסדים ורווחים של אותה אישיות משפטית נפרדת. לפיכך, כך נטען, על פי הלכת מפי דווקא זכאית היא לקזז את ההפסדים הנטענים. עוד טענה המשיבה, כי היא, כאישיות משפטית, לא ביצעה כל עסקה שהיא. לדידה, רכישת המניות של חברת אקוריום פיש, נעשתה על ידי יואב רובינשטיין, האיש, שהוא אישיות משפטית נפרדת ממנה. על כן, כך נטען, בהעדר כל עסקה שבוצעה על ידי המשיבה, אין כל מקום להפעלת סעיף 86 לפקודה כלפיה. כן היא טענה, כי לא התבצעה בנסיבות המקרה כל "עסקה מלאכותית", וכי הפעילות כולה היתה לגיטימית לחלוטין. כך מתבקש, לשיטתה, גם על פי ההלכה שנפסקה בפרשת מפי. לטענתה, קביעת המלאכותיות בפרשת מפי איננה רלבנטית לענייננו, משום שבפרשת מפי, בשונה מהפרשה דנן, הועברו רווחים אל החברה המפסידה. נוסף לכך, תמכה המשיבה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין פרשנות גדר סמכותו של פקיד השומה "להתעלם" מ"עסקה מלאכותית". לטענתה, סמכות פקיד השומה היא סמכות משמדה בלבד, ועל פי לשונו של סעיף 86 לפקודה, הוא קובע, לצורך התמודדות עם תכנוני מס בלתי לגיטימיים, מודל של התעלמות בלבד, ולא מודל של שלילת יתרון המס.

המסגרת הנורמטיבית

5. נישום זכאי לקזז את הפסדיו. דיני קיזוז הפסדים פירוטיים נקבעו בסעיף 28 לפקודה, בזו הלשון:

"28. קיזוז הפסד

(א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקזזו כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.

(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזזו כנגד סך כל הכנסתו החייבת באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה."

אם כן, על פי סעיף 28(ב) לפקודה, הפסד מעסק ניתן לקזזו כנגד רווח מעסק בשנים עתידיות, ולפי סעיף זה, ביקשה המשיבה לקזז את ההפסדים שהיו בעסקי גידול דגי הנוי מהרווחים בעסקי הבנייה. מובן, כי הקיזוז הוא של אותו נישום ואין קיזוז בין

נישומים שונים. אכן, אישיות משפטית זכאית לקזז הפסדיה מעסק כנגד רווחיה מעסק, אף אם מדובר בעסקים שונים של אותה אישיות משפטית, שאין כל קשר ביניהם. זו נקודת המוצא של הדיון, כפי שעוצבה בפרשת מפי, במלים אלה של השופט ויתקון:

”לפי סעיף 28(ב) לפקודה, אדם שהיה לו הפסד בעסק או משלח יד ולא קוזז באותה שנה, זכאי הוא להעבירו לשנים הבאות בלי כל הגבלה ולקזזו בהן כנגד הכנסה מעסק או משלח יד אפילו באין כל קשר כלכלי בין ההפסד דאז ובין ההכנסה דהיום, ויהא אשר יהא המרחק הזמני ביניהם, הנישום זכאי לקיזוז. הוא הדין בין שהנישום הוא אדם פיזי ובין שהוא תאגיד, אף כי ברור שהבעלות האקזיטבילית על תאגיד עשויה לעבור מיד ליד” (פרשת מפי, עמוד 602).

לאור זאת, חשיבות ונפקות רבה יש לשאלה אם חברת יואב רובינשטיין היא אותה אישיות משפטית ששמה בעבר היה חברת אקוריום פיש, או שמא מדובר בשתי אישיות משפטיות נפרדות. המשיבה, עיצבה את העסקה והציגה אותה באופן שמדובר באותה אישיות משפטית שאך שינתה את שמה, מחברת אקוריום פיש לחברת יואב רובינשטיין. פקיד השומה איננו מקבל עיצוב והצגה זו, והוא מבקש לראות בחברת יואב רובינשטיין אישיות משפטית נפרדת מחברת אקוריום פיש, ובכך, למנוע את קיזוז ההפסדים.

6. לפקיד השומה שמבקש לראות את העסקה באור שונה ממה שהציגו וביקשו הצדדים לעיסקה פתוחים שני מסלולים. המסלול האחד, הוא מסלול הדין הכללי, ובנסיבות המקרה, דיני התאגידים. השאלה היא, האם בבחינת העסקה בצורה מהותית ואובייקטיבית על פי דיני התאגידים, חברת יואב רובינשטיין היא אישיות משפטית שונה ונפרדת מחברת אקוריום פיש. המסלול השני, הוא מסלול הנורמה האנטי תכנונית בדיני המס, הקבועה בסעיף 86 לפקודה. השאלה היא, האם מתקיימת עילת התערבות, מבין העילות הקבועות בסעיף 86 לפקודה, ובמיוחד עילת “העיסקה המלאכותית”, ומה משמעות והיקף סמכותו של פקיד השומה על פי נורמה זו (ראו: א’ ירון, “סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של ‘העסקה המלאכותית’, משפטים כ’ 43 (להלן: ירון); ד’ גליקסברג, גבולות תכנון המס (המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע”ש הרי סאקר, התש”ן), עמ’ 18-19, 90-94 (להלן: גליקסברג)). וזו לשון ההוראה שבסעיף 86 לפקודה:

”86. סמכות להתעלם מעסקות מסויימות

(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.

לענין זה, 'עסקה' - לרבות פעולה”.

נפנה, איפוא, לבחינת שני המסלולים האמורים.

דיני התאגידים

7. עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה הוא עקרון יסודי ובסיסי בדיני התאגידים. חברה היא אישיות משפטית נפרדת מבעלי מניותיה, ושינוי בבעלי המניות אין בו כדי לשנות באישיותה המשפטית של החברה. הוא הדין ביחס לשינויים בכתובת החברה, ופרטיה הטכניים השונים, למעט הרישום והייסוד ברשם החברות. מובן, כי גם שינוי הפעילות העסקית של החברה אין בו, על פי דיני התאגידים, כדי לשנות את אישיותה המשפטית של החברה. על רקע עקרונות אלה של דיני התאגידים, מתבקשת המסקנה, כי כל השינויים שנעשו בנסיבות המקרה שבפנינו במעבר חברת אקוריום פיש לחברת יואב רובינשטיין לא שינו את אישיותה המשפטית. שינוי בעלי המניות, השם, הכתובת, הפרטים הטכניים ותחום הפעילות העסקית של חברת אקוריום פיש, לא שינו את אישיותה המשפטית. על פי דיני התאגידים, אישיות משפטית אחת המשיכה להתקיים במשך כל פרק הזמן הרלבנטי, כשתחילה שמה הוא חברת אקוריום פיש ולאחר מכן שמה הוא חברת יואב רובינשטיין. אם כן, על פי דיני התאגידים, חברת יואב רובינשטיין היא אותה אישיות משפטית ששמה בעבר היה חברת אקוריום פיש. לאור זאת, מסלול דיני התאגידים אין בו כדי להעניק לפקיד השומה במקרה דנן, סמכות לראות את חברת יואב רובינשטיין כחברה שונה מחברת אקוריום פיש, בניגוד לסיווג הצדדים לעיסקה. מכאן, שעל פי מסלול זה, אין בידו למנוע את קיזוז ההפסדים

המבוקש על ידי המשיבה. נפנה, איפוא, למסלול השני, הוא מסלול הנורמה האנטי תכנונית אשר בסעיף 86 לפקודה.

הנורמה האנטי תכנונית – סעיף 86 לפקודה

8. סעיף 86 לפקודה מהווה נורמה אנטי תכנונית כללית. הוא נועד לקבוע את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי ותכנון מס בלתי לגיטימי. הוא ביקש לתחום את המותר והאסור בתכנון מס. מטבע הדברים, קביעת קו גבול זה איננה פשוטה כלל ועיקר. הסעיף פותח בתנאי מקדמי לתחולתו, הוא התנאי בדבר הפחתה בפועל או בפוטנציה של המס. אין ספק כי תנאי זה מתקיים בענייננו, משום שקיזוז ההפסד המבוקש מפחית את המס שתישא בו המשיבה. הסעיף מוסיף וקובע עילות התערבות. העילה המרכזית היא עילת "העיסקה המלאכותית". בצידה קיימות עילת "העיסקה הברויה", עילת "ההסבה הבלתי מופעלת" ועילת "ההימנעות ממס או הפחתת המס הבלתי נאותה". בהתקיים עילת התערבות, מעניק הסעיף שיקול דעת לפקיד השומה "להתעלם" מן העיסקה ולשום את הנישום בהתאם לכך. בעלי הדין בפנינו חלוקים בדבר התקיימות עילת התערבות לפי סעיף 86 לפקודה, ובמיוחד עילת "העיסקה המלאכותית". כן הם חלוקים בעניין משמעות והיקף סמכותו של פקיד השומה "להתעלם" מן העיסקה. נפנה, איפוא, לבחון התקיימותה של עילת העיסקה המלאכותית. במידה ונגיע למסקנה חיובית, נבחן את משמעות והיקף סמכותו של פקיד השומה "להתעלם" מן העיסקה.

עיסקה מלאכותית

9. עיסקה מלאכותית אין משמעותה עיסקה בלתי חוקית. על פי רוב, מדובר בעיסקה חוקית, אך מטעמים מסויימים, המחוקק רואה בה עיסקה בלתי לגיטימית בהקשר הפסקאלי. המתח איננו, איפוא, בין חוקי לבלתי חוקי; המתח הוא בין לגיטימי לבלתי לגיטימי מבחינת דיני המס; המתח הוא בין עיסקה שמפחיתה מס באופן לגיטימי לבין עיסקה שמפחיתה מס באופן בלתי לגיטימי. הדילמה היא בקביעת קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי. הרצון הוא לקבוע את קו הגבול ולאזן בין זכותו של הנישום לתכנן את המס על ידי ניצול לגיטימי של דיני המס השונים, ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית (ראו: גליקסברג, 28-66; א' יורן, י' פלומין, תכנון מס בחיי העסק (ירושלים, 1973) 15-20). אך מובן הוא, כי איזון זה עדין וקשה הוא. מטבע הדברים, איזון זה נעשה ממקרה למקרה על פי כלל הנסיבות.

10. הפסיקה פיתחה מבחנים שונים לקביעת מלאכותיותה של עיסקה. תחילה, נקבע מבחן הדפוסים המקובלים (ע"א 102/59 פקיד שומה ירושלים נ' 'איסמר' חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165). על פי מבחן זה, עיסקה מלאכותית היא עיסקה "המנוגדת לדפוסים המקובלים בחיי הכלכלה וסוטה מן הדרכים שבני אדם נוהגים בהם, כדי להשיג תוצאה כלכלית מסויימת" (שם, בעמוד 2168). בהמשך, נקבע מפי השופט ויתקון, מבחן מטרת העיסקה כמבחן לקביעת מלאכותיותה (פרשת מפי). על פי מבחן זה, "עיסקה אשר, כשלעצמה, מחוסרת טעם כלשהו (זולת הטעם להימנע ממס) רואים אותה כמלאכותית" (שם, בעמוד 603). השופט ויתקון ציין בפרשה מאוחרת כי הטעם הנדרש איננו סתם טעם, אלא טעם מסחרי (ע"א 11/74 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד כט(1) 302, 297). כלומר, עיסקה הנעדרת טעם מסחרי, מלבד הטעם להימנע ממס, היא עיסקה מלאכותית. בע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב, פ"ד לז(1) 449 חזר בית משפט זה ואימץ את מבחן המטרה המסחרית, אם כי הנשיא שמגר עשה שימוש במונחים טעם אמין או סביר. אולם, השופטת בן פורת הוסיפה כי מבחן הטעם המסחרי איננו מבחן יחיד ומכריע. כך היא ציינה:

"קיומה של מטרה כלכלית או מסחרית אינו הופך תמיד ובהכרח כל עיסקה לבלתי מלאכותית. אין זה מבחן יחיד, שעל פיו נופלת תמיד ההכרעה בשאלה הקובעת באמת, והיא: אם מותר למנהל לסבור, כי עיסקה פלונית מלאכותית היא, ללא קשר הכרחי עם המטרה שהתלוותה לה" (שם, בעמוד 456-455. ראו עוד: ע"א 83/81 ת.מ. ב. תחזוקת מפעלים בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד מ(3) 402. לסקירה מקיפה של הפסיקה, ראו: א' רפאל מס הכנסה (כרך ה', הוצאת שוקן, 2002) (629-670).

מקובל עליי מבחן הטעם המסחרי כמבחן לבחינת מלאכותיותה של עסקה. כן מקובלים עליי דבריה של השופטת בן פורת כי 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 לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית. השאלה היא, האם על פי מבחן זה, העיסקה שבפנינו היא עיסקה מלאכותית?

11. תחילה, יש להגדיר את העיסקה שבפנינו. העיסקה שבפנינו מורכבת ממספר פעולות אשר נעשו. תחילתה ברכישת מניות חברת אקוריום פיש על ידי יואב רובינשטיין, כשהיא ריקה מנכסים ופעילות, למעט ההפסד העסקי. המשך העסקה בשינוי שם החברה, כתובתה ופרטיה השונים. ובהמשך, שינוי פעילותה העסקית מפעילות בתחום של גידול דגי נוי לפעילות של בנייה. רצף זה של פעילויות ונסיבות מהווה את העסקה נשוא בחינתנו. עסקה אין משמעותה פעולה אחת בלבד. עסקה יכול שתהא מורכבת מרצף של פעולות ונסיבות. אין הצדקה לצמצם את תחולתו של סעיף 86 לפקודה, לפעולה אחת בלבד. צמצום זה אינו מתבקש על פי תכליתו של הסעיף לבחון מהותית עיסקה ולקבוע גבולות המותר והאסור בתכנון מס. צמצום זה, לטעמי, אף נוגד את תכליתו של סעיף 86 לפקודה. על כן, העיסקה נשוא בחינת המלאכותיות היא רצף הפעולות והנסיבות במקרה שבפנינו, שמציירים יחד תמונה כוללת אחת של "עיסקה". כך נהג השופט ויתקון בפרשת מפי, בפתחו את פסק דינו באומרו:

"העיסקה, נשוא הדיון, מורכבת ממספר לא קטן של פעולות, וגופים משפטיים למיניהם שלובים וכרוכים בה כשולטים ונשלטים כאחד" (פרשת מפי, בעמוד 601).

וכך כתב פרופ' ד' גליקסברג בהקשר זה:

"לדעתנו, יש להתייחס למונח 'עסקה' בפרספקטיבה רחבה ולראותו בהקשרו העובדתי הנרחב ובהתאם לנסיבותיו של כל אירוע. ככלל, יש להעניק למונח 'עסקה' פרשנות רחבה, היוצרת תשתית ראשונית רחבה להפעלת הנורמות האנטי תכנוניות וזאת כדי למנוע מצב שהנורמות האנטי תכנוניות לא יופעלו, למרות שנתקיימו עילות הסיווג מחדש, עקב הגדרה מצומצמת של המונח 'עסקה'" (גליקסברג, בעמודים 212-213).

לאור זאת, אין בידי לקבל את טענותיה של המשיבה כי היא לא ביצעה כל עסקה, ועל כן, אין כל מקום לבחינת המלאכותיות. בפנינו עיסקה רלבנטית, שהמשיבה היא אישיות משפטית דומיננטית בה, ויש לעיסקה השלכות פסקאליות על המשיבה, ויש לבחון, איפוא, מלאכותיותה של עסקה זו, בתיאורה הרחב. זאת ועוד: סעיף 86 לפקודה קובע מפורשות כי "לעניין זה, 'עסקה' – לרבות פעולה". תוספת זו באה להרחיב את גבולות המונח "עסקה", ולכלול בתוכו כל פעולה, ולשים את הדגש על המלאכותיות ועל השימוש לרעה בזכויות ובמוסדות משפטיים. במקרה שבפנינו ביצעה המשיבה

פעולה, ולכן היא ביצעה עסקה, ויסוד זה מתקיים. השאלה היא, האם פעולה זו היא מלאכותית אם לאו. מובן כי הערכה ערכית זו תלויה במטרת הפעולה שנעשתה ובקיומו ומידתו של שימוש לרעה בזכויות ובמוסדות משפטיים. לשאלת המלאכותיות אשר בעסקה/פעולה נפנה עתה.

12. בחינת העסקה כמכלול מלמדת כי לא עמדה מאחוריה מטרה מסחרית. המטרה הדומיננטית בביצוע העסקה היא אחת, והיא הרצון להפחית את המס על ידי קיזוז ההפסדים שנצברו בעסקי גידול דגי הנוי של חברת אקוריום פיש. על כך מלמדות בבירור נסיבות העסקה השונות. כך, רכישת חברת אקוריום פיש על ידי יואב רובינשטיין נעשתה כאשר החברה ריקה מכל נכסים ופעילות עסקית, למעט הפסדים צבורים. לא מצאתי טעם מסחרי בפעולה זו, למעט הרצון לנצל את ההפסדים ולקזזם ובכך להפחית את המס. אכן, ייתכן כי תעמוד מאחורי רכישה כאמור מטרה מסחרית, למשל, ניצול שלד בורסאי של חברה קיימת. ברם, במקרה דנן לא נטענה כל טענה בכיוון זה ואין כל אינדיקציה למטרה כזו כעומדת ביסוד הרכישה. נסיבה חזקה נוספת שמלמדת על העדר טעם מסחרי בעסקה, למעט הרצון להפחית את המס, היא שינוי תחום הפעילות מתחום דגי הנוי לתחום הבנייה. שינוי תחום הפעילות העסקית תוכנן מלכתחילה, לא היה כל רצון להמשיך בפעילות דגי הנוי ולהבריא את חברת אקוריום פיש, ובוודאי שלא נעשה בפועל כל נסיון כאמור. נסיבה זו מלמדת על כך כי מטרת העסקה שבוצעה היא הפחתת המס על ידי קיזוז ההפסדים הצבורים בחברת אקוריום פיש מרווחים בפעילות עסקית חדשה. יתר הנסיבות, כגון שינוי השם, מלמדות אף הן כי אין מאחוריהן מטרה מסחרית, וכי הן חולייה בשרשרת הפעולות שמעצבות את העסקה, שנועדו כולן לשמור על אישיות משפטית אחת עם הפסדים צבורים, שתשנה כליל את פעילותה העסקית, אך תוכל לקזז את ההפסדים מן הפעילות העסקית החדשה. על המטרה שעומדת מאחורי העסקה מצביעים גם סכומי ההפסד הצבורים בחברה והסכומים ששולמו על ידי רוכש החברה, מר יואב רובינשטיין.

13. סיכומו של דבר, מכלול הנסיבות בעסקה שלפנינו כהגדרתה הרחבה, מלמד כי מאחורי עסקה זו כפי שבוצעה לא עומדת מטרה מסחרית כלשהי. מאחורי העסקה עומדת מטרה דומיננטית לקזז את ההפסדים הצבורים בחברת אקוריום פיש ולהפחית על ידי כך את המס המוטל על הפעילות העסקית החדשה של המשיבה בתחום הבנייה. על כן, לפי המבחנים המקובלים בפסיקתו של בית משפט זה בכגון דא, אין לי ספק כי העסקה נשוא דיוננו היא עסקה מלאכותית. נחה דעתי, כי האיזון הראוי בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית, מצדיק פסילת העסקה שבפנינו, וראיתה כתכנון מס בלתי לגיטימי. אכן,

המחוקק התיר קיזוז הפסדים בין עסקים שונים של אותו נישום. אמת, הוא עשה כן כדי להבטיח מיסוי צודק יותר על פי היכולת לשלם, על ידי מדידת היכולת לשלם על פני פרק זמן גדול משנה, ועל ידי התחשבות בהפסדיו השונים של הנישום כמו שמתחשבים ברווחיו השונים של אותו נישום. אולם, זאת הוא ביקש להעניק לאותו נישום. אכן שינוי בבעלי המניות בחברה אינו משנה באישיותה, וגם כאשר חל שינוי בבעלי המניות יש לקזז את הפסדי החברה מעסקיה השונים. אולם, לתוצאה זו, אין הצדקה כאשר השינוי בבעלי המניות נועד אך ורק כדי לקזז את ההפסדים של החברה, ומי שנהנה ממנו בסופו של דבר, איננו אותו נישום כלכלי שספג את ההפסדים. התרת קיזוז הפסד כזה עלולה לפגוע קשות באינטרס הציבורי בגביית מס, ולהפחית בצורה ניכרת את גביית המס, ללא הצדקה משכנעת, ותוך פגיעה במערכת מס צודקת ושוויונית, משום שבעלות רווח המס שהפיקו המתכננים נושאים יתר הנישומים.

14. ודוק: אינני גורס שכל רכישת מניות חברה מפסידה היא עסקה מלאכותית. ייתכן, שביסוד הרכישה עומד הרצון לרכוש את השלד הבורסאי של החברה. ייתכן שביסוד הרכישה עומד הרצון לחסל מתחרה. ייתכן שביסוד הרכישה עומד הרצון לשקם את החברה המפסידה ולהפיק מכך רווח מוסף. ייתכן שטעמים אלה או חלקם או טעמים אחרים יכשירו את העסקה ואינני מביע בעניין זה כל עמדה. זאת ועוד: אינני קובע כי כל שינוי פעילות חברה מפסידה הוא עסקה מלאכותית. לא אחת יש הצדקה לשינוי פעילות חברה מפסידה, ולו מהטעם של רצון לעבור לרווחים. ייתכן שתהיה לשינוי הצדקה שתכשיר את העסקה ואינני מביע בעניין זה כל עמדה. אכן, קביעת המלאכותיות של העסקה תלויה בנסיבות ובמטרות. כל עסקה ונסיבותיה ומטרותיה שלה. על פי מכלול הנסיבות והמטרות תיקבע מלאכותיותה. מכלול הנסיבות והמטרות בעסקה שלפנינו הובילו אותי למסקנה כי היא עסקה מלאכותית, שעוברת את גבול תכנון המס הלגיטימי.

15. תפיסה דומה הנחתה את בתי המשפט האמריקאיים. הם מתחו את קו הגבול בין תכנון המס הלגיטימי ובין תכנון המס הבלתי לגיטימי בהתאם למטרה המסחרית של העסקה (ראו: Gregory V. Helvering, 293 U.S. 465, 55 S.Ct. 266 (1935); Commissioner V. Estate of Bedford, 325 U.S. 283, 65 S.Ct. 1157 (1945); National Carbide Corp. V. Commissioner, 336 U.S. 422, 69 S.Ct. 726 (1949)). עמד על כך R. Rice באומרו:

"A leading Principle in this area is expressed in the view that a transaction which formally complies with statutory requirements will be

unavailing to reduce taxes unless undertaken with a business purpose.

...

The sentiment expressed in this doctrine is appealing: if a transaction is arranged for business purposes, tax consequences should be recognized; when it is established for tax saving purposes, it should be ignored" (R. Rice, "Judicial Techniques in Combating Tax Avoidance", 51 Mich. L. Rev. 1021, 1041, 1043 (1953).

קו גבול זה, אומץ על ידי המחוקק האמריקאי בשנת 1943, עת נחקק סעיף 269 לקוד המס האמריקאי (Internal Revenue Code). סעיף זה שולל קיזוז הפסדים מחברה אשר רכשה חברה מפסידה אם, בין היתר, המטרה המרכזית (Principal Purpose) של הרכישה היא קיזוז ההפסדים. התיקון מאמץ את האיזון שקבענו בין תכנון מס לגיטימי ותכנון מס בלתי לגיטימי בהקשר של רכישת חברה מפסידה לשם קיזוז הפסדיה. אין לומר, כפי שטענה המשיבה, כי תיקון זה היה הכרחי על מנת להגיע לתוצאה הנזכרת, ובלעדיו, בתי המשפט לא היו פוסלים קיזוז הפסד שנעשה עקב רכישת חברה מפסידה. ההיסטוריה החקיקתית של התיקון מלמדת, ואף הפסיקה שקדמה לו, כי אין כך הם פני הדברים, וכי התיקון בא למען הזהירות בלבד לאחר תחילת התפתחות שוק נרחב של סחר בהפסדים לצורך מס (ראו: H. J. Rudick, "Acquisitions to Avoid Taxes" 58 Harv. L. Rev. 196, 199 (1944)).

16. על רקע זה, אף בתי המשפט בארה"ב, הן לפני חקיקת סעיף 269 והן אחריו, בחנו כל מקרה לגופו ונסיבותיו, בהתחקותם אחרי מטרת הרכישה (ראו: B. I. Bittker, Federal Taxation of Income, Estates, and Gifts (1981), section 95.5.3. מעניין לציין, כי הם ייחסו משקל חשוב לעובדת אי המשך פעילותה העסקית של החברה המפסידה על ידי הרוכשים, כאינדיקציה להעדרה של מטרה מסחרית (ראו: U.S. Shelter Corp. V. United States, 13 Cl. Ct. 606 (1987); J. T. Slocumb Co. V. C. I. R., 334 F.2d 269 (2s Cir. 1964)). על בסיס בחינת נסיבות כל מקרה ומקרה, ובהעדר מטרה מסחרית, לא התירו בתי המשפט קיזוז הפסדים, בנסיבות פחות ברורות מהמקרה שבפנינו (ראו והשוו: American Pipe & Steel Corp. v. Commissioner, 243 F. 2d 125 (9th Cir. 1957); Mill Ridge Coal Co. v. Patterson, 264 F.2d 713 (1959); Luke v. Commissioner, 351 F.2d 568 (7th Cir. 1965; Note: State of Mind Analysis in Corporate Taxation, 69 Colum. L. Rev. 1224, 1238 (1969); Loken, "Loss Carryovers and Corporate Alterations:

(1968) 52 Minn. L. Rev. 571. ("Toward a Uniform Approach"). כאן המקום לצטט מדבריו של השופט קרדוזה בפרשה שקדמה לחקיקת סעיף 269, וכך הוא אמר:

"A different ruling would mean that a prosperous corporation could buy the shares of one that had suffered heavy losses and wipe out thereby its own liability for taxes. The mind rebels against the notion that Congress in permitting a consolidated return was willing to foster an opportunity for juggling so facile and so obvious ... To such an attempt the reaction of an impartial mind is little short of instinctive that the deduction is unreasonable and cannot have been intended by the framers of the statute" (Woolford Realty Corp. V. Rose, 286 U.S. 319, 329-330 (1923)).

17. בכיוון דומה התפתח המשפט האנגלי. הנורמות האנטי תכנוניות באנגליה, כמו במדינות אחרות, שמו את הדגש על מטרת העיסקה. עמד על כך א' לפידות, באומרו:

"התחיקה המודרנית נגד התחמקות באנגליה ניסתה להבהיר את הביטוי המעורפל 'בדוי או מלאכותי', שמקורו בתחיקה בדבר 'מס רווחי יתר'. הוטל דגש ב'מטרה' שלשמה ביצע הנישום עיסקה מסויימת. בדרך זו הפכה כוונתו של הנישום להיות שיקול חשוב" (ראו: א' לפידות, התחמקות והשתמטות ממס הכנסה (ירושלים, 1966), 134; ראו גם בעמ' 91-98, 109-112).

אכן, גישתם המסורתית של בתי המשפט באנגליה בלטה בהתרת מרחב רחב של תכנון מס בידי הנישומים, אך השינוי החל בשנות השמונים, עת פיתחו בתי המשפט באנגליה את ה Fiscal Nullity Doctrine. על פי דוקטרינה זו, עסקה רב שלבית שמטרתה היחידה הקטנת החבות במס לא תוכר לצורכי מס (ראו: W. T. Ramsay L.t.d. V. I.R.C. [1982] A.C. 300; I.R.C. V. Burmah Oil Company Ltd. (1981) 54 T.C. 200; Furniss V. Dawson (1984) 1 A. C. 474; R. Bramwell & others, Taxation of Companies and Company Reconstructions (7th ed. London, 1999) 247-262). נמצא, כי גם בתי המשפט באנגליה בחנו את מטרת העסקה, ובהתאם לקריטריון זה נקבע קו הגבול בין תכנון המס הלגיטימי ותכנון המס הבלתי לגיטימי (ראו: גליקסברג, בעמודים 127-135). חשוב לציין כי הן בפרשת Ramsay והן בפרשת Burmah דובר על קיזוז הפסד, ובתי המשפט פסלו את העסקה שמטרתה היחידה היתה קיזוז ההפסד

ולא התירו את הקיזוז. ובתכנון המס הספציפי שבו עסקינן, כלומר, רכישת חברות לשם קיזוז הפסדיהן, קבע המחוקק בסעיף 768 לקוד המס האנגלי, בדומה לסעיף 382 לקוד המס האמריקאי שנחקק בשנת 1954, כי במקרה כזה לא יותר קיזוז ההפסד אם חל שינוי בבעלות בחברה ובאופי פעילותה העסקית.

18. הנה כי כן, מסקנתנו היא שהעיסקה נשוא דיוננו היא עיסקה מלאכותית. כך מתבקש על פי המבחנים שאומצו בפסיקתו של בית משפט זה ביחס לעיסקות מלאכותיות. כך מתבקש מהאיזון הראוי בין זכות הנישום לתכנון מס והאינטרס הציבורי בגביית מס אמת. כך מתבקש מהאיזון שהגיעו אליו בתי המשפט והמחוקק בארה"ב ובאנגליה, שהתמודדו בשלב מוקדם יותר ממדינתנו עם תופעת רכישת חברות מפסידות לשם ניצול הפסדיהן. משזו מסקנתנו, נפנה לשאלה השנייה שעולה בפנינו. השאלה היא, מה גדר סמכויותיו של פקיד השומה כנגד העיסקה המלאכותית, על פי סעיף 86 לפקודה, שמורה כי פקיד השומה רשאי "להתעלם" מן העיסקה. מה משמעות והיקף סמכות "ההתעלמות" של פקיד השומה על פי סעיף 86 לפקודה?

משמעות והיקף סמכות פקיד השומה "להתעלם" מן "העיסקה המלאכותית"

19. משמעות והיקף סמכותו של פקיד השומה "להתעלם" מן העיסקה המלאכותית נגזרת מפרשנות סעיף 86 לפקודה, על פי תכליתו (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75; ע"א 4271/00 מ. ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953; ע"א 900/01 רון קלס נ' פ"ש (טרם פורסם); א' ברק, פרשנות דיני המסים, משפטים כח(3) (תשנ"ז) 425). ההתעלמות אין לה קיום עצמאי. ההתעלמות נועדה להתמודד עם תכנון מס בלתי לגיטימי ולשלול את יתרון המס שביקשו המתכננים להגשים. תכליתו של סעיף 86 לפקודה, וסמכות ההתעלמות שבו בפרט, היא למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי. לאור תכלית זו, ומשנמצא כי עסקינן בתכנון מס בלתי לגיטימי, נראה כי יש לפרש את סמכות ההתעלמות של פקיד השומה כסמכות להתעלם מיתרון המס שהנישום ביקש להשיג. ובענייננו, הסמכות היא להתעלם מקיזוז ההפסד שהמשיבה ביקשה להשיג באמצעות עיסקה מלאכותית. יתרון המס נשזר בתוך העיסקה המלאכותית, והסמכות להתעלם מן העיסקה, כאמור בסעיף 86 לפקודה היא סמכות להתעלם מיתרון המס השזור בעסקה. פרשנות זו איננה סותרת את לשונו של סעיף 86 לפקודה. יש בה כדי להגשים את תכליתו של סעיף 86 לפקודה. יש בה כדי למנוע תוצאה קשה כי חרף קיומה של עיסקה מלאכותית, אין כל אפשרות להתמודד עימה משום שהתעלמות מחלקים ממנה או מכולה לא תוביל לתוצאה של מניעת תכנון המס ושליטת יתרון המס, שלמטרה זו בדיוק נועדה הנורמה. ובענייננו,

משמעות ההתעלמות היא התעלמות מקיזוז ההפסד הנטען על ידי המשיבה ושלילתו. פעולה זו באה בגדרי סמכותו של פקיד השומה על פי סעיף 86 לפקודה, בהתאם לתכליתו (ראו: ד' גליקסברג, "סמכות הסיווג מחדש והנורמות האנטי תכנוניות: העדפת התפיסה הפונקציונלית על פני התפיסה הקונספטואלית", משפטים ל (תש"ס) 545). זו נראית לי דרך המלך. ניתן גם לומר, כי סמכות ההתעלמות של פקיד השומה, איננה רק סמכות הורסת (משמידה), אלא, גם סמכות בונה (משקמת). כלומר, סמכות להוסיף פרטים לאחר השמדת העסקה ולראות אותה בצורה שונה (ראו: גליקסברג, בעמודים 269-275; יורן, בעמוד 67). וכך כתב פרופ' יורן בעניין זה:

"עדיין לא השכנו מה יעשה פקיד השומה, אחרי האין שנוצר עקב ההתעלמות ההורסת. לפי מה יוטל המס? מקובלת עליי המסקנה שאין מנוס, אלא מלפרש התעלמות כמאפשרת סיווג מחדש לפי הצורה שבה העסקה היתה נעשית אילולא הרצון להשיג את תכנון המס. הואיל והמיסוי נעשה על פי עובדות מס והואיל וכל מטרתו של סעיף 86 היא להביא למיסוי, חייבים לפרש את ההתעלמות כהורסת ובונה גם יחד" (יורן, בעמוד 67).

ובענייננו, משמעות הדברים היא, שפקיד השומה מוסמך, לצורך מניעת קיזוז ההפסד בלבד, לראות בחברת יואב רובינשטיין חברה חדשה ונפרדת מחברת אקוריום פיש. על פי סיווג זה, אין להתיר את קיזוז ההפסד המבוקש.

20. התוצאה היא, כי יש לקבל את ערעור פקיד השומה ולאשר את החלטתו למנוע את קיזוז ההפסדים על ידי המשיבה, במסגרת סמכותו על פי סעיף 86 לפקודה.

הערעור נתקבל. המשיבה תישא בהוצאות המערער בשתי הערכאות בסכום כולל של 25,000 ₪.

ה נ ש י א

השופטת (בדימ') ט' שטרסברג-כהן:

אני מסכימה.

שופטת (בדימ')

השופט א' ריבלין:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא א' ברק.

ניתן היום, ב' באב התשס"ג (31.7.2003).

שופט

שופטת (בדימ')

הנשיא