

בתי המשפט

עמה 001198/01		בית משפט מחוזי תל אביב-יפו	
תאריך: 10/12/2004		שופט: אלטוביה מגן	בפני:

בעניין: **1. דורון ראובני אחזקות (3991) בע"מ**
2. ראובני דורון
ע"י ב"כ עו"ד יניב שקל ועו"ד רמזי דלה
המערער/ת

נגד

פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"י ב"כ עו"ד איריס בורשטיין – מוזס – פרקליטות מחוז תל המשיב
אביב (אזרחי)

נוכחים: שלא בנוכחות הצדדים

פסק דין

עניינו של ערעור זה בצו שהוציא המשיב למערערים לשנת המס 1998, אשר במסגרתו לא קיבל המשיב את הצהרת המערערת 1 (להלן המערערת) לפיה מכרה ביום 20.7.98 לסלעית חברה להשקעות ואחזקות בע"מ (להלן- סלעית) 40% מהמוניטין שלה תמורת 2.6 מליון ₪. המחלוקות נסובות סביב מספר שאלות ובהן היכולת למכור חלק ובפרט חלק בלתי מסוים, של נכס המוניטין, סיווג העיסקה כמכר מניות החייב במס מלא מול מיסוי מכירת המוניטין במס החייב במס מופחת, מועד שממנו נצמח המוניטין לצורך חישוב תקופת רווח ההון החלה במכירתו, היות מבנה העיסקה מלאכותי ותכליתו הפחתת מס בלתי נאותה.

הדיון נסוב סביב נוסח פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א – 1961 (הלן הפקודה) קודם לתיקונו בתיקון 132 אשר ביטל את הוראות פסקאות (2) ו(3) להגדרת "סכום אינפלציוני" שבסעיף 88 לפקודה. פסקאות אילו וטכניקת חישוב הסכום האינפלציוני העולה מהן, יצרו מסלול מיסוי שתוצאתו מס מופחת במכירתו של נכס שהוא מוניטין.

העובדות

המערער 2 (להלן – המערער) פעל כסוכן ביטוח עצמאי משנת 1980 ועד פברואר 1993. במסגרת עיסוקו זה שימש המערער כסוכן ביטוח לסוגיו השונים, ובכלל זה ביטוח חיים, ביטוח רכוש וכיוצא בזה.

ביום 8.12.92 נחתם בין המערער, ביחד עם אדם נוסף, מר יוסף פטל, ובין מ. רובננקו סוכנויות ביטוח בע"מ ויעקב רובננקו הסכם. בהסכם זה רכשו המערערים את "המידע המצוי ברשותם של של מ. רובננקו ושל יעקב המתייחס למבוטחים באמצעותם ולעיסקי הביטוח שלהם ואת המוניטין של מ. רובננקו" (ראה רישא של הסכם נספח א' לתצהירו של המערער). בגין המוניטין שולם סך של 250,000 ש"ח על ידי הרוכשים.

בשנת 1993 הקים המערער את המערערת והעביר אליה את פעילותו העיסקית שעה שהוא הופך להיות שכיר בה. במסגרת הקמת החברה, העביר המערער את המוניטין העיסקי שרכש מרובננקו ואת המוניטין העיסקי שצמח בידיו מאז שהחל לעסוק בתחום הביטוח בשנת 1980. בדו"ח לשנת 1993 שהגישה המערערת דווח כי בתמורה למוניטין שנרכש ממ. רובננקו ניתנה למערער הלוואה בסך 250,000 ₪. המערער מאשר זאת בעדותו (עמ' 49 לפרטיכל שורות 18-22). בדו"ח לשנת 1994 שהגישה המערערת דווח כי מוניטיו האישיים של המערער העוברו אליה כנגד הקצאת הון בסך 500,000 ₪. העברות המוניטין לא דווחו למשיב לרבות לא במתן הודעה לפקיד השומה כלשון סעיף 104(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א – 1961(להלן- הפקודה). סעיף זה מתנה כי הוראות סעיפים 104א עד 104ג הדנים בהעברת נכסים לחברה בתמורה לזכויות בה מבלי לראות בהעברות מסוג זה משום מימוש חב במס, יחולו, רק אם ניתנה הודעה לפקיד השומה בתוך 30 יום מיום העברת הנכס.

החל מיום 1.1.98 נחשבה המערערת ל"חברה משפחתית" על פי הוראת סעיף 64א לפקודה כשהמערער הינו הנישום המייצג שלה.

ביום 20.7.98 נחתם הסכם בין המערערת, המערער ואשתו מצד אחד לבין סלעית חברה להשקעות ואחזקות בע"מ (להלן – סלעית) מהצד האחר (נספח ב לתצהיר המערער). בהסכם זה מכרה המערערת לסלעית 40% מהמוניטין שלה בתמורה ל 2.6 מליון ₪ (להלן- הסכם סלעית). מיד לאחר חתימת הסכם סלעית הוקמה חברה חדשה, על פי סעיף 8(א) להסכם סלעית, אשר הבעלות בה היתה 40% לסלעית ו60% למערערת. הן סלעית והן המערערת העבירו את המוניטין שהיה בידם עובר להקמת החברה, לחברה החדשה. הודעות בעניין העברת נכס המוניטין כנגד מניות בחברה החדשה העוברו לידי המשיב. משכך ובהמשך לתחולת הפרק הדין בהעברת נכסים כנגד מניות שבפקודה (סעיף 104), העברה זו של נכסי המוניטין של הצדדים לעיסקת סלעית לא היוותה מימוש חב במס במועד ההעברה.

סעיף 8(ד) להסכם עם סלעית קובע:

"החל מיום הקמת החברה החדשה ואילך ינוהלו כל עיסקי הביטוח, שנוהלו ע"י הסוכנות (המערערת – מ.א.) ושהועברו לחברה החדשה, כעסק חי במסגרת החברה החדשה בלבד, והסוכנות תחדל לנהל עסקים כלשהם ותהפוך לחברת אחזקות המחזיקה 60% ממניותיה של החברה החדשה.

קבוצת ראובני מתחייבת לגרום לכך שהחברה החדשה תקבל רשיון כדין לעסוק כסוכנות ביטוח, (סוכן – תאגיד) וזאת מיד כשיתאפשר."

סעיף 16 להסכם קבע כי המערער ישמש לפחות 7 שנים כמנכ"ל החברה החדשה שלא בסמגרת יחסי עובד מעביד, וכי שכרו ישולם על ידי "קבוצת ראובני" שהם המערערת המערער ורעייתו כהגדרתם בהסכם הנ"ל, באמצעות חברת ניהול. חידוש תקופת המינוי של המנכ"ל הוא אוטומטי אלא אם ניתנה הודעה אחרת.

בנוסף לכך רכשה החברה החדשה את הרכוש הקבוע של המערערת ששימש אותה בפעילותה בהפעלת סוכנות הביטוח. כן אפשרה החברה החדשה לצוות העובדים של המערערת לעבור ולעבוד עבורה.

החברה החדשה המשיכה להפעיל את עיסקי סוכנות הביטוח אשר הופעלה קודם לכן בידי המערערת. המערערת נותרה חברת אחזקות בלבד.

תמורת מכר 40% המוניטין של המערערת הוזרמה לידי המערער, כפי שיתואר .

המחלוקות

עמדת המשיב הינה כי הסכם עם סלעית הינו למעשה הסכם הכנסת שותף לעסקי הסוכנות בשעור של 40% ועל כן סיווגה הנכון של מכירת המונטין לצרכי מס הינו מכר מניות או זכות ראויה אחרת בידי המערער. לא ניתן לגישת המשיב, למכור 40% מהמוניטין של המערערת. לחלופין מדובר בעיסקה מלאכותית שתכליתה הפחתת מס בלא טעם מסחרי על כן יכול המשיב להתעלם מעיסקה זו. לחלופי חלופין, גם אם יקבע כי מדובר במכירת מוניטין הרי שבידי המערערת זה יכול היה להצמח ולהרכש רק מיום הקמתה, קרי בשנת 1993 ולא קודם לכן, בשנת 1980 כנטען על ידי המערערים.

המערערים טוענים כי אין מניעה לבצע מכירה של חלק בלתי מסוים של מוניטין.

המערערים אינם חולקים כי מדובר בעיסקה של הכנסת שותף אולם אין עליהם חובה, לגישתם, לערוך את העיסקה ברמת בעלי המניות קרי אין מניעה כי השותפות תעשה ברמת הנכסים. באשר לטענות החלופיות של המשיב, סבורים המערערים כי אין לראות בהקמת החברה החדשה "עיסקה מלאכותית" אלא כי מדובר בתכנון מס נאות. לחלופין טוענים המערערים כי אם יקבע בית המשפט כי מדובר במכר מניות אזי יש לתת ביטוי לכך כי מניות אילו משקפות הלכה למעשה בעיקר את המוניטין של המערערת. כן שוללים המערערים את עמדת המשיב באשר ליום הקובע לצורך חישוב "רכישתו" של המוניטין.

הצדדים אינם חולקים כי למערערים מוניטין עיסקי בתחום הביטוח. בסיכומיו ויתר מכללא המשיב על טענתו בסעיף 6 להודעה המפרשת את נימוקי השומה כאילו לא הוכח שלמערערים מוניטין בתחום, הואיל ולא טען לסתור את עמדת המערערים כי קיומו של מוניטין, הוכח.

העדר המחלוקת בדבר קיומו של נכס המוניטין בידי המערערת מתבסס בין השאר עמידת המערערת במבחנים למכירת "נכס" המוניטין שתומצתו לאחרונה והובהרו בעניין **שלמה שרון** (ע"א 7493/98, 7479/98, 6690/99, 5321/98, 7543/98 **שלמה שרון נ. פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה ואח'**, מיסים יח'1, ה-55): עיסקה של המערערת נמכר כ"עסק חיי", הועברה רשימת הלקוחות המלאה, המערערים התחייבו שלא להתחרות בחברה החדשה, מדובר בעסקה בין צדדים בלתי קשורים וכיוצא בזה (ראה פסקאות 7 עד 9 לפסק דין **שלמה שרון**). במאמר מוסגר יאמר כי לא נטען כי חלק מהתמורה שולמה בגין התחייבות אי התחרות. ראה Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders, 7th Edition, Bottker-Eustice, Chapter 10.40[6].

כאמור, טענתו הראשית של המשיב הינה כי לא המוניטין הוא שנמכר אלא נמכרו מניות המערערת או שמא זכות ראויה אחרת שאיננה מוניטין. המשיב מסווג מחדש את העיסקה ובוחר להתעלם מהכינוי שבחרו לה הצדדים הואיל והמהות האמיתית של העיסקה לגישתו, איננה מכירת מוניטין אלא הכנסתו של שותף היא חברת סלעית בשעור של 40% במערערת וברמת בעלי המניות.

המשיב מצביע על מאפיינים בהסכם סלעית המעידים כי הרוכשת היתה מעוניינת במערערת ולא במה שיש בה לכאורה. ב"כ המשיב המלומדת מפנה בסיכומיה לנספחים להסכם סלעית

שהם מאפיינים בדיקת נאותות בעת רכישת חברה. למקרא הסכם סלעית על נספחיו, קובעת ב"כ המשיב, כי סלעית בחרה לבחון את המערער, את אופן רישומה, הון מניותיה, העדר שינוי במצבה הכספי ממועד נתון ועד חתימת ההסכם, מספר עובדיה, שמותיהם, דיווחיה לרשויות המס, חשבונות בבנקים וכיוצא בזה (ראה סעיף 1 להסכם סלעית- נספח ב' לתצהיר המערער). בחינה זו של סלעית מאפיינת רכישת מניות כאמור ואין לה דבר עם רכישת מוניטין, שהרי מצבת חובות המערער, לו באמת ביקשה סלעית לרכוש את המוניטין, אינה צריכה להיות מענינה של הרוכשת, כך ב"כ המשיב. לא זאת אף זאת, סלעית לא יכלה היתה לרכוש את מלא המוניטין ולהפעיל את סוכנות הביטוח כעסק חי משום שאינה רשומה כסוכן תאגידי. האופציה היחידה שלה היתה להפוך לשותפה עם שותף הרשום כסוכן. כך אמנם מצהירה סלעית בסעיף 4 להסכם סלעית " ...מתקשרים הצדדים בעיסקה לפיה תהא סלעית שותפה בעסקי הביטוח של הסוכנות (המערער-מ.א.). בדרך של רכישת 40% מן המוניטין של הסוכנות...וגו"

עוד מפנה המשיב לעדותו של המומחה מטעם המערער, מר דגן אשר מאשר כי המערער הבהיר כי הוא "מכר חלק מהסוכנות" (עמ' 4 לפרטיכל).

כמו כן הפעילות בחברה החדשה התנהלה באותו אופן כפי שזו התנהלה במערער עד כדי כך שחלק מהלקוחות כלל לא חשו בשינוי המבני. (עמ' 4 שם וכן דברי העדים מרגולין וקציר עמודים 10, 21 והמערער בעמ' 36)

העובדה כי סלעית העבירה מיד את הממכר לידי חברה חדשה ביחד עם המערער מעידה, לטענת המשיב, כי לב ליבה של העיסקה שבין סלעית לבין המערער הינה הבעלות המשותפת בחברה המפעילה את סוכנות הביטוח. אין כל תכלית אמיתית להעברת המוניטין של המערער בשלב ביניים. סיווג הנכון של העיסקה הוא מכר מניות.

לחלופין טוען המשיב כי מבנה העיסקה עם סלעית אשר על פיו תחילה רוכשת סלעית 40% מהמוניטין ומיד לאחר מכן שני השותפים, המערער וסלעית, מזרימים את נכס המוניטין שבידיהם לידי חברה חדשה כנגד מניות במסגרת סעיף 104 לפקודה, תכלית מבנה זה הוא הפחתת המס הנובעת מדרך מיסוי מכירת נכס המוניטין. מבנה עיסקה זו הוא מלאכותי ונועד לחלץ את נכס המוניטין, כנכס החייב במס מופחת בעוד שבפועל מדובר הלכה למעשה במכר מניות המערער במערער שהתחלפה בחברה החדשה. משכך מכר מניות חייב במס רווח הון רגיל.

באשר לטענה בדבר סיווגה מחדש של העיסקה – כלי אנטי תכנוני זה אינו יכול להיות מיושם כאן. כלי זה מאפשר למשיב לסווג לתוך תבנית משפטית תקפה אחרת את העובדות שהוצגו תחת סיווג שונה. למשל סיווג יחסי מזמין קבלן עצמאי, כיחסי עובד מעביד, סיווג הזרמה כספית בין חברה לבעלי מניותיה שלא כדיבידנד אלא כדמי ניהול או שכר, סיווג הסכם נאמנות כהסכם מכר, הסכם חכירה כהסכם מכר וכיוצא בזה. לדידי סיווג מחדש אפשרי כאשר העיסקה נותרת בלא שינוי על נסיבותיה העובדתיות, אלא שסיווגה המשפטי משתנה בהתאם לדפוס או התבנית המשפטית בדין הכללי אשר, לצרכי מס, מתאימה יותר לתאר את מהותה הכלכלית. לא כך כאשר יש צורך לערוך שינוי כזה או אחר בעיסקה, להתעלם או לעשות שימוש "בכוח המבטל והמקים", אילו הם סמכויות המשיב אשר הוקנו לו במסגרת הכלי האנטי תכנוני של "העיסקה המלאכותית" ומקורן בסעיף 86 לפקודה. ראה בעניין זה ע"א 3415/97, **פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ**. מיסים יז/4 (אוגוסט 2003) ה-3, עמ' 3 בעמ' 62.

וכן עמ"ה 1231/01, **דוברובסקי רפאל ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**. מיסים יח/4 (אוגוסט 2004) ה-14, עמ' 14.

במקרה דנן לא ניתן לסווג את העיסקה מבלי להתעלם מחלק מתוצריה ומרכיביה המשפטיים. על מנת לראות בעיסקה נשוא הערעור עיסקת מכר מניות המערערת שבוצעה בידי המערער, יש צורך להתעלם מקיומה של החברה החדשה שהוקמה, כפי שיש צורך להתעלם ממכר נכס המוניטין שבוצע עובר להזרמתו לחברה החדשה. אין מדובר בסיווג מחדש של עיסקה תקפה, בשלמותה על כרעיה וקרביה, אלא ראייתה כעיסקה אחרת משפטית וכלכלית. סיווג מחדש אפשרי כאשר המשיב מקבל את מרכיבי העיסקה ובוחר לקטלג אותה תחת תבנית משפטית אחרת. מקום שיש צורך בהתעלמות מחלק ממרכיבי העיסקה או בבנית רכיב חלופי לאחר התעלמות מרכיב כזה או אחר, או בבחינת עיסקאות מספר כעיסקת שלבים (step transaction), אין מדובר עוד בסיווג מחדש אלא במלאכותיות.

על רקע דברים אילו תבחן עמדת המשיב באשר למהות האמיתית של העיסקה.

המערער אמנם הבהיר כי בחר שלא להכניס את סלעית כשותפה במערערת משום כוונתו ל"שמר" לעצמו את המערערת לצרכים אחרים בהיותה חברה משפחתית באותה עת (עמ' 64-62 לפרטיכל), אולם אישר כי שקול כלכלי בבנית העיסקה היה שקול המס:

”א. רציתי לשמר חברה. ב. יחד עם זאת ישנם יעוצים – יעוץ כלכלי, יעוץ מקצועי של אנשי מקצוע שאמר הכי נכון הוא להכניס שותף לכאן לא למכור מוניטין בחברה הזו אלא לקחת ולהעביר את כל המוניטין לחברה אחרת... (הכי נכון) במובן גם המיסוי. תכנון מס הוא חלק לדעתי... הוא חוקי לחלוטין, כל עוד הוא חוקי.”

על רקע דברים אילו, קרי העדר טעם כלכלי ממשי לבניית העיסקה בדרך שנבנתה, דומה שעיקרו של ערעור זה הוא גבולות תכנון המס הלגיטימי. הותרת המערערת בבעלות משפחתית של המערער ורעייתו הרי שגם טעם זה בעיקרו נובע משיקולי מס, הן בקשר עם העיסקה דן והן בקשר לעצם החזקתה של חברה משפחתית קודם לתיקון סעיף 64א לפקודה, המקנה בנסיבות מיוחדות יתרונות מיסויים. בקשר עם עיסקה זו על שום מה? על שום משיכת כספי מכירת המוניטין מאת המערערת מוכרת הנכס, לידי המערער, כדיבידנד בלא תשלום מס, בשל היות המערערת ”חברה משפחתית” ועל פי הוראת סעיף 64א(א)(1) לפקודה. המערער מאשר בעדותו (בעמ' 53 לפרטיכל) כי משך כספים אילו לידיו.

כזכור, הצדדים אינם חולקים לגבי שני נושאים מהותיים. האחד כי המערערת היתה בעלת מוניטין בתחומה וכי בעיסקה עם סלעית, על פניה לפחות, נמכרו 40% מנכס זה. השני, כי המערער ביקש להכניס את סלעית כשותפה ב”עסק החיי” שהוא סוכנות הביטוח. הואיל ואין צורך לדון בשאלת קיומו של מוניטין ובמהות כוונת הצדדים לעיסקת סלעית ליצור שותפות עיסקית בעסקי סוכנות הביטוח, מתגבשת ביתר חדות שאלת תכנון המס. מחד מוסכם על המשיב כי אין כאן נסיון לכנות כמוניטין מה שאיננו מוניטין. מאידך אין נסיון מצד המערערים לשלול את כוונת השותפות העיסקית העומדת מאחורי עסקת סלעית. אלא שהמערערים סבורים כי בדרך שבה בנו את העיסקה, עשו הם שימוש לגיטימי במסלול פחות מס לעומת מסלול עתיר מס.

על כך צוטט פרופ' Miachel Graetz בהקשר של מקלט מס :

“a deal done by very smart people that, absent tax considerations, would be very stupid” (Tax Report, Wall St. J, A-1, Feb 10, 1999)

במקרה דנן, ביקש המערער להכניס שותף לעיסקו. הנכס המרכזי של עיסקו הינו נכס המוניטין. מחוקק הפקודה קודם לתיקון 132 איפשר למי שמוכר מוניטין להנות ממסלול מס מועדף בשל טכניקת חישוב הרווח לגבי נכס זה.

המערער לא מציג כל טעם כלכלי ממשי לבניית העיסקה כפי שנבנתה. שימור החברה המשפחתית בידיו, גם טעמו העיקרי של הסבר זה הרי הוא משקולי מס. המערער מלבד היותה המחזיקה ב60% בחברה החדשה, לא נטען ולא הוכח כי היא מקיימת כל פעילות אחרת. מעיון בהסכם סלעית ובמיוחד סעיפים 11(ג), 14(ג) עולה כי סלעית על אף היותה בעלת 40% בחברה, הרי שבנושאים מסוימים המנויים שם, כגון הקצאת מניות, העברת מניות, שינוי זכויות במניות, שינוי מסמכי ההתאגדות, גובה דמי ניהול, ביצוע השקעות מעל סכום מסוים ושינויים מבניים, דרושה בנושאים אילו הסכמה של כל בעלי המניות. עובדה זו ביחד עם הוראות ההסכם אליו הפנתה ב"כ המשיב בדבר טיב בדיקת הנאותות Due Diligence) שערכה סלעית, מעידות כי ענינה של עיסקת סלעית הוא ברמת ה equity ולא ברמת הנכסים. מהלך הוצאת 40% מהמוניטין על מנת להזרימו רגע לאחר מכן לחברה חדשה שהיא תעתיק של המערער, בכל מכל כל, להוציא השוני ברמת בעלי המניות, נועד למקסם את יתרונות המס הגלומים במכירת מוניטין. לשלביה השונים של העיסקה אין קיום עצמאי אלא כמכלול ומכאן מלאכותיותם.

עיון במבחנים שהתפתחו בדין האמריקאי בנוגע לעיסקת השלבים מגלה כי על פי אמות המידה שנקבעו שם יש לראות את עיסקת סלעית כעיסקת שלבים:

“The step transaction doctrine consists of three separate tests:

Under the end result test, separate transactions are combined if they are "really prearranged parts of a single transaction intended from the outset to reach the ultimate result." **Penrod v. Commissioner**, 88 T.C. 1415, 1429 (1987). Under the "mutual interdependence" test, transactions are stepped together if they "are so interdependent that the legal relations created by one transaction would be fruitless without a completion of the series." **American Bantam Car Co. v. Commissioner**, 11 T.C. 397 (1948) aff'd 177 F.2d 513 (3d Cir. 1949). Finally, under the "binding commitment test," a binding commitment to take subsequent steps will cause their combination with earlier steps. **Commissioner v. Gordon**, 391 U.S. 83 (1968).”

Snake in the Box: The Hazards of Policymaking With 'Anti-Abuse' Rules

by David S. Miller, Oct. 2, 2000, www.taxanalysts.com/www/taxpolicyreadings.nsf/

CF111CEECEA4CEFE85256E14007B7E3A?OpenDocument

Stephen S. Brown, "**The End Result Test**", Taxes 722 (December 1994).

מבחן התוצאה הסופית מעיד כי השותפות שביקש המערער ליצור עם סלעית הינה ברמת ה-Equity בזכויות בחברה החדשה שהיא תעתיק כאמור של המערער. הכלת מבחן התלות הבין שלבית, קרי הותרת 40% מהמוניטין בידי סלעית בלא החבירה למערערים באמצעות שלביה הבאים של העיסקה, מעיד, שעה שלסלעית אין כל אפשרות או יכולת להפעיל את הנכס שרכשה לכאורה, כי תכלית העיסקה הינה שותפות במניות. רשיון הסוכן הוא בידי המערער כך גם הידע המיומנות וכח האדם. בלא אילו נותר חלק המוניטין הנמכר ככלי ריק. 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 העיסקה עיסקה שלבית, משמע נופלת היא בגדרו של סעיף 86 לפקודה.

משלא הוכח טעם כלכלי ממשי מחד אך הוכח כי הטעם העיקרי לבניית העיסקה בדרך בה נערכה הוא מסלול המס המופחת החל במכירת מוניטין, הרי המשיב נשא בנטל לשכנעני כי רשאי היה הוא להפעיל סמכותו במסגרת סעיף 86 לפקודה.

הפיכת המערער לחברה משפחתית בשנת המס שבה נחתמה עיסקת סלעית איפשרה למערער להנות, לו היתה מתקבל תכנון המס שנקט בו, מתשלום מס מופחת בגין מכירת חלק המוניטין, תוך הזרמת התמורה מהמערער לידי בלא תשלום מס על דיבינד. העובדה כי תמורת הנכס זרמה לידי של המערער בדרך זו, מחזקת את אופיה של העיסקה אליה מכוון המשיב, קרי מכירת מניות בידי המערער ולא מכירת נכס בידי המערער.

ב"כ המערער מבקש כי היה ובית המשפט יקבע כי המדובר במכירת מניות כעמדת המשיב, אזי "ישקיף" מניות אילו ויתיחס אל הנכסים שהן משקפות. במלים אחרות, הואיל ועיקר נכסה של המערער הוא נכס המוניטין, הרי המהות הכלכלית האמיתית של מכירת המניות

היא מכירת מוניטין בשעור שנקבע בעיסקה. משקבע מחוקק הפקודה כי מכירת מוניטין תהנה ממס מופחת, יש להחיל זאת גם על מכירת מניות המשקפות בעלות במוניטין.

עמדתו זו של המערער, דינה להדחות. המחוקק הוא המוסמך לקבוע אימתי שווי וטיב נכסי החברה יבואו לידי ביטוי בעת מכירת מניותיה באופן שמבקשים המערערים, קרי בהתעלם מהיות המניה "זכות" או "נכס" שונה מנכסי החברה עצמה תוך ראית המניה כביטוי ישיר של חלק היחסי של נכסי החברה. המחוקק כשבחר לעשות זאת עשה זאת מפורשות למשל בקשר עם "איגוד מקרקעין" בסעיפים 12 ו-14 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה), התשכ"ג – 1963 קודם לתיקון מס 50 לחוק. מקום שלא עשה כן, מנוע בית המשפט בדרך של פרשנות לקבוע בפקודה את מה שאין בה. זאת ועוד, עמדת המערער אינה עולה בקנה אחד עם הלכת **שדות** והרציונאל העומד מאחורי הלכה זו. ראה ע"א 2026/92, **פקיד שומה פתח תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ ואח'**. מיסים טו/3 (יוני 2001) ה-1, עמ' 1.

לאור עמדתי דלעיל אינני נצרך לטענת המשיב כי לא ניתן למכור חלקו של מוניטין. כן אין צורך לדון בשאלת מועד צמיחת המוניטין.

אשר על כן דין הערעור להדחות.

המערערים ישאו בהוצאות המשיב לרבות שכר טרחת עורך דין בסך כולל של 17,500 ₪, כשסכום זה נושא הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

**ניתן היום כ"ז בכסלו, תשס"ה (10 בדצמבר 2004) שלא במעמד הצדדים
המזכירות תמציא העתקים לב"כ הצדדים**

אלטוביה מגן, שופט

052עמה001198/01 אלטוביה מגן