

בבית המשפט העליון**רע"א 11490/03**

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

המבקש: פקיד שומה ירושלים 1

נ ג ד

המשיבים: 1. מרדכי ועקנין (עמ"ה 514/01)
 2. שמעון אמסלם (עמ"ה 515/01)
 3. דוד שמש (עמ"ה 516/01)

בקשת רשות ערעור על החלטת ביניים של בית-המשפט המחוזי בירושלים מיום 26.10.03 בעמ"ה 514/01, 515/01, 516/01 שניתנה על-ידי כבוד השופט צ' זילברטל

תאריך הישיבה: ח' בסיון התשס"ה (15.6.05)

בשם המבקש: עו"ד עמנואל לינדר; עו"ד לאה מרגלית

בשם המשיבים: עו"ד יחיאל גוטמן; עו"ד דב נייגר

מיני-רציו:

* מסים – מס הכנסה – עיסקה מלאכותית

* דיון אזרחי – ערעור – טענות בערעור

האם רשאי פקיד השומה להעלות טענה חלופית בדבר "עסקה מלאכותית", מקום שהשומה שהוציא מבוססת על ההנחה כי מדובר בעסקה של מכר מניות?

רקע: המשיבים, בעלי מניות בחברה, באחזקות שוות, מכרו את מניותיהם לחברה אחרת המצויה באחזקתם. המשיבים דיווחו על רווח ההון הנובע ממכירת המניות כ"רווח הון אינפלציוני חייב"; זאת משום שלטענתם קיימים בחברת ורד ארוזיה בע"מ רווחים ראויים לחלוקה לפי סעיף 94 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961. המערער דחה הצהרת המשיבים, והתמורה בגין מכירת המניות נקבעה לפי הערכת שווי של כלכלן. לטענת המערער לא מתקיימים בעניינם תנאי סעיף 94 לפקודה, ולחלופין, המערער הוסיף וקבע, כי גם אם יוחלט שהמשיבים עומדים בתנאי הסעיף הנ"ל, הרי שאין לקבל את דרך החישוב המוצעת על-ידם. המערער העלה בשומה טענה נוספת – בבחינת "חילופי חילופין", ומהותה כי העסקה כולה הינה "עסקה מלאכותית", במובן סעיף 86 לפקודה, ולכן כל הסכום

שנתקבל אצל המשיבים מהווה משיכת דיבידנד מחברת ורד ארוזיה בע"מ. המשיבים ערערו על קביעת אלה בפני בית-המשפט המחוזי וטענו כי המערער אינו רשאי לטעון, כטענה החלופית, לקיומה של עסקה מלאכותית. לשיטתם, טענה זו סותרת את שומתו ואת אופי בנייתה. בהחלטה נשוא הערעור, קיבל בית המשפט קמא את עמדת המשיבים לעניין זה ומכאן בקשת רשות ערעור זו.

בית-המשפט העליון דן בבקשה כבערעור, קיבל את הערעור ופסק כי:

ככלל, אין מחלוקת כי צד להליך משפטי רשאי להעלות טענות חלופיות בכתב תביעתו, ובלבד שמדובר בטענות משפטיות, ולא עובדתיות. תכליתה של הוראה זו היא "למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט וכן להניא מפני ניצולם לרעה של בתי המשפט". עקרונות אלה חלים גם על שומת המס.

עסקה מלאכותית אינה עסקה וירטואלית שלעולם לא באה אל אוויר העולם, כי אם עסקה אמיתית וחייה, שתוצאות המס שלה בלתי לגיטימיות במשטר המיסוי הקיים. טענה, לפיה עסקה פלונית הינה עסקה מלאכותית, אינה שומטת את הקרקע תחת התשתית העובדתית שבבסיסה של אותה עסקה.

במקרה דנן, קיבל המערער את התשתית העובדתית שהוצגה בפניו על-ידי המשיבים, קרי מכירת המניות בין החברות, לאור תשתית עובדתית זו בדק הן באשר לקיום תנאיו של סעיף 94 לפקודה, והן באשר לטענותיו לגבי מלאכותיות העסקה. משכך, לא נסמכה טענתו החלופית של המערער, על תשתית עובדתית חדשה. השאלה אם תוצאת העסקה הייתה רווח הון או משיכת דיבידנד היא שאלה שבמשפט, אשר נסמכה על תשתית עובדתית זהה, ומשכך אין מניעה לטענם בדרך ובאופן בהם בחר המערער לטעון אותם ולפיכך דין הערעור להתקבל.

לסיום מציין ביהמ"ש, כי לא מצא ממש בטענתו של המערער כי יש לחלק את הדיון בסעיף 86 לשני שלבים, כאשר בשלב הראשון תבחן השאלה אם העסקה עלולה להפחית את סכום המס, ורק אחר-כך, בשלב השני, יחליט אם להפעיל את הסעיף. בחינת השאלה אם הייתה "הפחתת מס" אם לאו היא שאלה ערכית, שבבסיסה ההכרעה לגבי מישור הייחוס של חבות המס שתחול על העסקה. הכרעה זו קשורה קשר הדוק לבחינתם של מרכיביה האחרים של הנורמה האנטי-תכנונית, שהפרדה דיונית ביניהם תהא מלאכותית ושגויה.

פסק-דין

השופט א' ריבלין:

1. האם רשאי פקיד השומה להעלות טענה חלופית בדבר "עסקה מלאכותית", מקום שהשומה שהוציא מבוססת על ההנחה כי מדובר בעסקה של מכר מניות? זו השאלה המונחת לפנינו בערעור זה.

רקע

2. המשיבים, בעלי מניות בחברת ורד ארוזיה בע"מ, באחזקות שוות, מכרו את מניותיהם לחברה אחרת המצויה באחזקתם – ורד ארוזיה לאחזקות בע"מ. המשיבים דיווחו על רווח ההון הנובע ממכירת המניות כ"רווח הון אינפלציוני חייב"; זאת משום שלטענתם קיימים בחברת ורד ארוזיה בע"מ רווחים ראויים לחלוקה לפי סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961. הצהרות המשיבים נדחו על-ידי המערער – פקיד שומה ירושלים, והתמורה בגין מכירת המניות נקבעה לפי הערכת שווי של כלכלן. עמדת המשיבים, לפיה מתקיימים בעניינם תנאי סעיף 94ב לפקודה – נדחתה. לחלופין, המערער הוסיף וקבע, כי גם אם יוחלט שהמשיבים עומדים בתנאי הסעיף הנ"ל, הרי שאין לקבל את דרך החישוב המוצעת על-ידם.

המערער העלה בשומה טענה נוספת – בבחינת "חילופי חילופין", ומהותה כי העסקה כולה הינה "עסקה מלאכותית", במובן סעיף 86 לפקודה, ולכן לדידו של המערער, כל הסכום שנתקבל אצל המשיבים מהווה משיכת דיבידנד מחברת ורד ארוזיה בע"מ. המשיבים ערערו על קביעות אלה (להלן: השומה) בפני בית-המשפט המחוזי בירושלים (כבוד השופט צ' זילברטל).

בדיון שהתקיים בפני בית-המשפט קמא, העלו המשיבים טענת סף, לפיה המערער אינו רשאי לטעון, כטענה החלופית, לקיומה של עסקה מלאכותית. לשיטתם, טענה זו סותרת את שומתו ואת אופי בנייתה. המערער, לעומת זאת, טען כי טענת המלאכותיות היא טענה משפטית שאין מניעה מלהעלותה גם כטענה חלופית. העיקר הוא, לגישתו, כי ניתנה לנישום הזדמנות נאותה להתגונן מפני טענת העסקה המלאכותית, וכי במקרה דנן לא עמדה בפני המשיבים מניעה מלעשות כן. בהחלטה נשוא הערעור, קיבל בית המשפט קמא את עמדת המשיבים לעניין זה.

3. בית המשפט קמא פסק כי בעל דין רשאי לטעון טענה חלופית, שאינה מתיישבת עם טיעונו הראשי; אולם זאת, רק מקום בו הצדדים חלוקים ביניהם על "נקודת המוצא" של השומה. בענייננו, כך קבע בית המשפט קמא, הבסיס המוסכם של השומה היה כי הרווח שהופק על ידי המשיבים מן העסקה הוא רווח הון, והשאלה שבה נפרדו דרכיהם של הצדדים, היא מהו אופן מיסויו של אותו רווח הון. הטענה החלופית, לעומת זאת, חותרת תחת בסיס מוסכם זה, ורואה בתקבולים שקיבלו המשיבים משיכת דיבידנד מהחברה, ובעסקה כולה עסקה מלאכותית. בית המשפט גרס, כי לאור גישתו של המערער עצמו – שעורר את טענת העסקה המלאכותית באופן

חלופי בלבד – הרי שבפועל כלל לא מתעורר הצורך לבחון את השאלה האם העסקה היא מלאכותית אם לאו, שכן בית המשפט נסמך על הבסיס המוסכם – היות העסקה בגדר עסקת מכר מניות. לפיכך, נפסק כי, טיעונו של המערער כלל לא יצר את אותה "פרשת דרכים", שבהגיע בית המשפט אליה – לאחר דחיית טענתו העיקרית של המערער – יהיה מקום לפנות לטענה החלופית.

עוד הוסיף בית המשפט קמא, כי במהלכו של המערער טמונה אי הגינות מסוימת כלפי המשיבים. אם אכן סבר המערער, כי יש להתעלם מעסקת מכירת המניות בשל היותה עסקה מלאכותית – היה עליו לטעון זאת כטענה ראשית. אך אין באפשרותו "לשמור" באמתחתו טענה הסותרת חזיתית את ההסכמה העולה מן הטיעון העיקרי לפיו מדובר במכר מניות – טיעון שמוכיל לתוצאת מס נוחה יותר עבורו. לדעת בית המשפט קמא, אם הבסיס אינו נכון לדידו של המערער, וכלל לא מדובר במכר מניות שהניב רווח הון כי אם בתשלום דיבידנד, הרי שיש להעמיד עניין זה לדיון מלכתחילה, ולא להציגו כטענה חילופית. לגישה זו, התשתית העובדתית עליה מבוסס טיעון העסקה המלאכותית סותרת את התשתית העובדתית עליה מבוסס הטיעון העיקרי של המערער, ואין המדובר רק בתשתית משפטית שונה: "כאשר [המערער] 'מכיר' בעסקת מכר המניות, כיצד הוא יורשה לסגת מכך לעמדה עובדתית שונה לחלוטין, רק מכיוון שטענותיו באשר לאופי מיסוי העסקה לא התקבלו. ... גם [המערער] מודה שסיווג העסקה כמכר מניות מביא לתוצאת מס מועדפת עליו. בכך הוא שומט את הקרקע מתחת לאפשרות לסווגה כעסקה מלאכותית".

על החלטה זו הוגשה בקשת רשות הערעור שבפנינו.

טענות הצדדים

4. המערער טוען כי משמעות החלטתו של בית המשפט קמא הינה פגיעה במטרתו של הליך המס להגיע לשומת אמת. לפי הגיונה של ההחלטה ובהתחשב בכך שבית המשפט אינו רשאי לקבוע מיוזמתו כי מדובר בעסקה מלאכותית (ע"א 83/81 ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים בע"מ נ' פ"ש חיפה, פ"ד מ(3) 402), הרי שניתן יהיה לפסוק לפי שומת אמת רק אם יבחר המערער לטעון את טענת המלאכותיות כטענה עיקרית. עמדתו של המערער היא כי הבנת תוצאת המס של העסקה הנטענת היא שלב הכרחי ומקדים לבחינת השאלה אם מדובר בעסקה מלאכותית, וכי במקרים בהם יש מחלוקת חזיתית

בין הנישום לפקיד השומה לגבי תוצאת המס של העסקה הנטענת, יש להכריע במחלוקת זו טרם בדיקת שאלת המלאכותיות. לשיטתו, קיומה של "הפחתת מס" היא תנאי מקדמי לתחולתו של סעיף 86 לפקודה, ועל כן יש לברר קודם האם אכן טמונה בעסקה הפחתת מס, אם לאו. טרם שנקבע אם אמנם מתקיימת הפחתת מס, וטרם שהתבררו נסיבותיה ומטרותיה של העסקה – כך סבור המערער – אין ביכולתו להפעיל את שיקול דעתו בנוגע לשאלה אם מדובר בעסקה שחרגה מגבול תכנון המס הלגיטימי.

5. המשיבים, מנגד, סומכים ידם על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. לגישתם, טענתו החלופית של המערער סותרת באופן חזיתי את השומה שנערכה על-ידו – שומת רווחי הון, ולא שומה של חלוקת דיבידנד. לדידם, בתי המשפט מתירים אמנם את העלאתה של טענת העסקה המלאכותית כטענה חלופית כעניין שבשגרה, אך זאת בתנאי שטענה זו נגזרת באופן טבעי ממערכת העובדות שהונחה בשומה. לא כך הוא, לטענת המשיבים, במקרה דנן. אם סבר המערער כי העסקה היא חלוקת דיבידנד, היה עליו להוציא את השומה כ"שומת דיבידנד". אם טעה בהוצאת השומה – עמד לרשותו סעיף 147 לפקודה, העוסק בביטול ושינוי השומה לדיבידנד. משלא עשה שימוש בסעיף זה, ופעל בדרך בה פעל, נסתרה השומה שהוציא. עוד טוענים המשיבים, כי המערער יצר מצב בלתי נסבל ובלתי אפשרי מבחינתם, לפיו הם מחויבים לדון בשומה שלא נערכה כלל, ואילו המערער "נהנה משני העולמות", ומנהל בה בעת שתי מערכות – האחת על השומה שהוא עצמו ערך, והשניה על שומה וירטואלית, שאינה קיימת ושפרטיה אינם ידועים. המשיבים סבורים כי הפרוצדורה לה טוען המערער, במסגרתה נבחנת טענת המלאכותיות בשני שלבים, אינה מוכרת בהליכי מס, וכל מטרתה לעקוף את העובדה כי טענת המלאכותיות לא נטענה כטענה ראשית. לבדיקת "הפחתת המס", כך הם טוענים, אין "שלב שומתי" עצמאי, ואין תשתית משפטית לחלוקת טענת המלאכותיות לשני שלבים.

לאחר שעיינתי בחומר שהובא בפנינו ובטענות הצדדים, החלטתי לקבל את בקשת רשות הערעור ולדון בה כבערעור. דין הערעור להתקבל.

העלאתן של טענות חלופיות בשומת מס

6. ככלל, אין מחלוקת כי צד להליך משפטי רשאי להעלות טענות חלופיות בכתב תביעתו, ובלבד שמדובר בטענות משפטיות, ולא עובדתיות. כך מורה תקנה 72(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984:

בכתב טענות אין לטעון כנגד אותו בעל דין טענות עובדתיות חלופיות, אלא אם כן הצהיר הטוען כי העובדות כהויתן אינן ידועות לו; אין באמור בתקנה זו כדי למנוע טענות משפטיות חלופיות.

עינינו הרואות, כי כל שמגבילה תקנה זו הוא העלאת טענות עובדתיות חלופיות; היא מתירה העלאת טענות משפטיות חלופיות, וכן אינה שוללת תביעת סעדים חלופיים, או העלאת טענות עובדתיות שאינן מכחישות האחת את השניה (י' זוסמן סדרי הדין האזרחי (מהדורה שביעית, ש' לויין עורך, 1995) 310). תכליתה של הוראה זו היא "למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט וכן להניא מפני ניצולם לרעה של בתי המשפט" (רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, טרם פורסם).

7. עקרונות אלה חלים גם על שומת המס. בנייתה של השומה כך שתושבת על טענות עיקריות לצדן של טענות חלופיות הינה דבר שבשגרה, שכמוהו רואים תדירות (ראו למשל רע"א 5899/03 נאור נ' פקיד השומה כפר סבא, מיסים יח/2 (2004) ה-13; ע"ש 36/91 איריקסון בע"מ נ' מנהל מע"מ, מיסים 1/ז (1993), עמ' ה-26; עמ"ה 11/97 ר. וקסלמן ושות' חב' קבלנית לבנין בע"מ נ' פקיד השומה כפר סבא, מיסים יב/4 (1998) ה-23). אולם, גם כאן, נשמר התנאי לפיו טענות אלה יועלו בהסתמך על מצע עובדתי אחד, ולא ייצרו תשתיות עובדתיות "מתחרות".

השאלה המונחת בפנינו הינה, אם כן, האם טענתו החלופית של המערער בדבר מלאכותיות העסקה של המשיבים, נסמכה על תשתית עובדתית שונה מטענתו העיקרית בשומה – שאז יש לראות בה טענה עובדתית חלופית; או שמא המדובר בטענה משפטית חלופית, ואזי הינה כשרה. התמודדות עם שאלה זו דורשת תחילה בירור באשר למהותה של טענת העסקה המלאכותית.

אופייה של טענת העסקה המלאכותית

8. לשונו של סעיף 86(א) לפקודה הינה כדלקמן:

היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית ... או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העסקה ... והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק.

אופייה של העסקה המלאכותית נדון בהרחבה בע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915, בו נקבע כי:

על-פי רוב, מדובר בעסקה חוקית, אך מטעמים מסויימים, המחוקק רואה בה עסקה בלתי לגיטימית בהקשר הפסקאלי. המתח איננו, איפוא, בין חוקי לבלתי חוקי; המתח הוא בין לגיטימי לבלתי לגיטימי מבחינת דיני המס; המתח הוא בין עסקה שמפחיתה מס באופן לגיטימי לבין עסקה שמפחיתה מס באופן בלתי לגיטימי. הדילמה היא בקביעת קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי. (שם, בע' 924.)

אם כן, עסקה מלאכותית היא עסקה קיימת – חיה ונושמת, שרק השלכות המס שלה נתפסות כבלתי לגיטימיות וככאלה – יש לסווגן מחדש. הפסיקה פיתחה שני כלים עיקריים לבחינתה של טענת המלאכותיות: האחד, בחינת השאלה האם העסקה "מנוגדת לדפוסים המקובלים בחיי הכלכלה וסוטה מן הדרכים שבני אדם נוהגים בהם, כדי להשיג תוצאה כלכלית מסויימת" (ע"א 102/59 פקיד שומה ירושלים נ' 'איסמר' חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165, 2168); והשני, בחינתו של הטעם הכלכלי שעמד בבסיס העסקה, כאשר עסקה שאין מאחוריה טעם כלשהו, זולת הטעם להימנע ממס, תסווג כמלאכותית (ע"א 267/67 מפי בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד כא(2) 593, 603). עם זאת, תנאי מקדמי להעלאתן ובחינתן של שאלות אלה הינו "הפחתה בפועל או בפוטנציה של המס" (עניין רובינשטיין הנ"ל, בע' 924. באותה פרשה "לא היה ספק כי תנאי מקדמי זה מתקיים"). הדרישה לקיומו של תנאי מקדמי של הפחתה נובעת מאופיין של הנורמות האנטי-תכנוניות, שנועדו לצמצם את תכנון המס באמצעות סיווג מחדש של עסקאות המביאות, או העלולות להביא,

להפחתת מס. מטרתו של התנאי המקדמי היא, אפוא, לבחון אם נתקיימה התוצאה של תכנון המס (ד' גליקסברג גבולות תכנון המס (תש"ן) 186).

התשתית העובדתית של השומה

9. בחינת השומה שהוציא המערער מלמדת על כך שהוא קיבל את התשתית העובדתית שהוצגה בפניו על-ידי המשיבים, לאמור, את העובדה כי מניותיה של חברת ורד ארוזיה בע"מ נמכרו לחברת ורד ארוזיה לאחזקות בע"מ. תשתית עובדתית זו אחת היא הן באשר לטענותיו של המערער באשר לקיום תנאיו של סעיף 94ב לפקודה, והן באשר לטענותיו לגבי מלאכותיות העסקה. טענתו החלופית של המערער אינה נסמכת, אפוא, על תשתית עובדתית חדשה, ואינה מסתייגת מעצם קיומה של עסקת המכר עליה הצהירו המשיבים. השאלה אם תוצאת העסקה הייתה רווח הון או משיכת דיבידנד היא שאלה שבמשפט, לא שאלה שבעובדה.

אילו הייתה טענתו החלופית של המערער כי המדובר הוא בעסקה בדויה, למשל, הרי שהצדק היה עם המשיבים. עסקה בדויה היא עסקה הנעשית למראית עין בלבד ואינה נושאת תוכן ממשי, ועל כן היא בטלה מכוח הדין הכללי (ראו למשל ע"פ 1182/99 הורוביץ נ' מדינת ישראל, טרם פורסם). יוצא, כי טענה חלופית בדבר עסקה בדויה הייתה שומטת את הקרקע מתחת לטיעון שהועלה בשומה שהוצאה למשיבים. אולם, דינה של עסקה מלאכותית שונה מהותית מזה של עסקה בדויה (ראו למשל ע"א 10829/02 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' מכון טיפול בשפכי אשקלון, טרם פורסם). עסקה מלאכותית אינה עסקה וירטואלית שלעולם לא באה אל אוויר העולם, כי אם עסקה אמיתית וחיה, שתוצאות המס שלה בלתי לגיטימיות במשטר המיסוי הקיים. טענה, לפיה עסקה פלונית הינה עסקה מלאכותית, אינה שומטת את הקרקע תחת התשתית העובדתית שבבסיסה של אותה עסקה. על תשתית עובדתית זו – לפיה המשיבים מכרו ממניותיהם בחברה אחת לחברה אחרת שבבעלותם ודיווחו על רווח ההון כרווח הון אינפלציוני חייב – אין עוררין בענייננו.

10. החלטתו של בית המשפט קמא הסתמכה על כך כי:

נקודת המוצא היא שהמשיב [המערער בפנינו] לא ראה לנכון לחלוק, בטיעונו העיקרי, על טענת המערערים [המשיבים בפנינו] לפיה מדובר בעסקה של מכר מניות וברווח הון. המשיב חולק על האופן שבו דיווחו

המערערים על רווח זה ועל זכותם שהרווח האמור ימוסה בדרך בה בחרו, אך השומה שהוציא המשיב אינה סוטה מהנתון הבסיסי האמור. במצב זה אין לאפשר למשיב לטעון, כטענה חלופית, טענה שאינה מתיישבת עם אותו בסיס מוסכם (לפיו מדובר ברווח הון) (ההדגשה במקור – א.ר.).

הסתירה שהציג בית המשפט קמא – לאו סתירה היא. מכר המניות הוא אכן עניין שבעובדה, המוסכם על הכל, והוא משמש איפוא תשתית עובדתית עליה יש לסמוך את הטענות המשפטיות. העסקה אכן הקימה רווח למשיבים. לעומת זאת, טענת המערערים כי הם הפיקו מן העסקה רווח הון, הינה טענה משפטית. טענה זו נסמכת על המצע העובדתי לפיו בוצעה עסקת מכר של מניות, מסיקה ממנו את המסקנות המשפטיות-פיסקאליות, ולא באה תחתיו. אין פלוגתא, כי המשיבים הפיקו מן העסקה רווח. רווח זה הוא עניין שבעובדה, והם עצמם אינם חולקים על כך. שאלה אחרת היא – שאלה שבסיווג משפטי – האם אותו רווח היה רווח הון, או שמא היה הוא רווח שנבע ממשיכת דיבידנד. המושגים "רווח הון" או "רווח ממשיכת דיבידנד" הם מושגים משפטיים-פיסקאליים, שמתארים, שניהם גם יחד, את התוצאה המשפטית של עסקה פלונית – עסקת מכר מניות בענייננו. המערער ראה מן ההיגיון בשתי תוצאות משפטיות אלה, ועל כן פירט את שתיהן במסגרת השומה תוך שהוא מקדים את האחת לאחרת. נקודת המוצא של שני הטיעונים – אחת היא – לאמור, עסקה של מכר מניות. שני הטיעונים – טיעונים שבמשפט הם, הנסמכים על תשתית עובדתית זהה, ומשכך אין מניעה לטענם בדרך ובאופן בהם בחר המערער לטעון אותם.

די היה בדברים אלה כדי להביא לקבלת הערעור. אולם, מצאתי לנכון להוסיף דברים לאור הטענות שהעלה פקיד השומה בערעורו.

"הפחתת מס" – אימתי?

11. במסגרת השומה, טען, כאמור, המערער, טענות חלופיות. כטענה עיקרית סבר שלא התקיימו, בעניינם של המשיבים, תנאיו של סעיף 94ב. בהנחה שטענה זו של המערער מתקבלת, סבור הוא שהעסקה לא "חטאה" בהפחתת מס, וממילא לא נתקיים התנאי המקדמי לסיווגה כמלאכותית. ואולם, לדידו של המערער, אם יאושר דיווחם של המשיבים ושומתו תדחה, הרי שיהיה בכך משום אישור לכך שהעסקה טמנה בחובה

הפחתת מס. במצב זה, ראוי יהיה לפנות לטיעונו החלופי, לפיו מדובר בעסקה מלאכותית. לפי מהלך זה, טענת המלאכותיות נסמכת כל כולה על השאלה האם יתקבל טיעונו העיקרי של המערער, שמשמעותו בפועל היא האם הייתה בעסקה הפחתת מס אם לאו. טענת המלאכותיות, לפי טיעון זה, אינה עומדת על רגליה היא כי אם נסמכת כל כולה על ההכרעה באשר לקיום תנאיו של סעיף 94ב, נשוא הטיעון העיקרי.

12. קו הטיעון של המערער מסתמך איפוא על הסברה כי אם התקיימו תנאיו של סעיף 94 לפקודה, הרי שלא תהיה במקרה זה "הפחתת מס", כמצוותו של סעיף 86, ואין בסיס להעלאת טענה של עסקה מלאכותית. אולם, בעניין זה מתעוררת השאלה, מהו מישור הייחוס לקביעה כי חלה בעסקה פלונית הפחתת מס. היטיב לתאר בעיה זו המלומד ד' גליקסברג:

... [אנו נדרשים לקבוע בדמיונו רמת חבות במס מסוימת המשמשת כמישור ייחוס, כך שעסקה המפחיתה או עלולה להפחית מס בהשוואה אליה, ומקיימת אחת מעילות הסיווג מחדש, תסווג מחדש. ... קביעת מישור הייחוס כרוכה בשאלה קשה ביותר והיא: האם מישור הייחוס הוא נטל המס שהיה מוטל על הפעולה האלטרנטיבית שהיה על הנישום לנקוט או שמא הוא החבות במס לפני ביצוע העסקה נשוא הסיווג מחדש? (ד' גליקסברג, גבולות תכנון המס, בע' 189).

נראה כי המערער ראה במישור הייחוס הראוי את עסקתם של המשיבים בהנחה כי הם לא עומדים בתנאיו של סעיף 94ב. ניתן לתאר את הרף המשמש, לגישתו של המערער, כמישור ייחוס, כך: המשיבים מכרו את מניותיהם בחברה א' שבבעלותם לחברה ב', שגם היא בבעלותם. כתוצאה מעסקה זו נצמח להם רווח. המס על רווח זה הוא מישור הייחוס, ואולם אם תתקבל טענתם בדבר תחולת סעיף 94ב, כפי שהם ציפו, אזי מדובר יהיה ב"הפחתת מס". אולם, ספק אם על תנאיו הטכניים במהותם של סעיף 94ב יקום ויפול מישור הייחוס; ספק אם הם לבדם יקבעו האם בהפחתת מס עסקינן.

13. זיהויו של מישור הייחוס בעסקת מס פלונית נעוץ בתוכנה של עילת העסקה המלאכותית. העילה מורכבת, כאמור, משני מבחני בסיס: האחד – מבחן הדפוסים המקובלים; השני – מבחן הטעם הכלכלי. לפי מבחן הדפוסים המקובלים, מישור הייחוס הוא בדרך כלל חבות המס בעסקה אלטרנטיבית בעלת דפוסים מקובלים. גם

לפי מבחן הטעם הכלכלי, ניתן לראות בעסקה בעלת הדפוסים המקובלים את מישור הייחוס, אך במקרה זה ניתן להעלות גם מישור ייחוס אלטרנטיבי, לאמור, חבות המס ללא ביצוע העסקה (ראו גליקסברג, שם, בע' 189). שתי דרכים אלה לקביעתו של מישור הייחוס משקפות את שתי סמכויותיו של המערער בהתמודדותו עם עסקה מלאכותית – האחת, סמכות משקמת, לאמור, "[ה]סמכות להוסיף פרטים לאחר השמדת העסקה ולראות אותה בצורה שונה" (עניין רובינשטיין הנ"ל, בע' 931), והאחרת – הסמכות המשמידה, המתירה למערער להתעלם כליל מן העסקה שבוצעה.

אופן השימוש בסמכויות אלה, היקפן והברירה ביניהן נגזרים מן הפרשנות התכליתית הראויה של דיני המס:

מבין מגוון המשמעויות הלשוניות (הרגילות או המיוחדות) של חוק מס, תקבע המשמעות המשפטית על פי התכלית המונחת ביסוד חוק המס. תכלית זו תיקבע על פי לשון החוק, ההיסטוריה שלו, וערכי היסוד של השיטה. כאשר מקורות אלה אינם מאפשרים גיבוש תכלית סופית, יתפרש החוק באופן המקל עם מי שאמור לשאת בו. (א' ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח (תשנ"ז) 441, 425.)

בחינת תכליתן של הנורמות האנטי-תכנוניות בפקודה מעלה, כי:

מטרתה ה'סופית' של הנורמה האנטי תכנונית אינה ההתעלמות מהעסקה כשלעצמה, אלא למנוע מהנישום את יתרון המס שתכנון המס נועד להשיג. בהקשר הנדון ההתעלמות היא אפוא מונח אינסטרומנטלי, במובן זה שבאמצעותה ניתן לשלול מהנישום את יתרון המס שאליו הוא משתוקק. (ד' גליקסברג "סמכות הסיווג מחדש והנורמות האנטי-תכנוניות: העדפת התפיסה הפונקציונלית על פני התפיסה הקונספטואלית" משפטים ל (תש"ס) 545, 559.)

14. מטרה זו יכולה להיות מושגת הן תוך שימוש בסמכות המשקמת והן תוך הפעלת הסמכות המשמידה, ובלבד שישללו מן הנישום פירותיו של תכנון המס הבלתי-לגיטימי שביצע (גליקסברג, שם, בע' 566). סיווג פורמלי בין סמכות משקמת לסמכות משמידה אינו נושא חשיבות בהקשר זה, ובלבד ששימוש באחת הסמכויות תוביל

להגשמת התכלית שבבסיס הוראת סעיף 86. פועל יוצא מכך הוא, כי גם הבחירה במישור ייחוס של "חבות מס בעסקה אלטרנטיבית בעלת דפוסים מקובלים" או במישור ייחוס של "חבות מס שהייתה נוצרת בהיעדר העסקה" נגזרת בסופו של יום מן השאלה איזה מן המישורים האלה יגשים את מטרת הנורמה האנטי-תכנונית.

משכך, על המערער לקבוע את מישור הייחוס לפיו יעריך אם הייתה "הפחתה במס" לפי סעיף 86 לפקודה, בהתאם לגישה תכליתית, שמטרתה לבטל את יתרון המס של הנישום. לצורך זאת, ביכולתו לעשות שימוש בכל אחת משתי הסמכויות שסעיף 86 הפקיד בידיו, בהתאם לשיקול דעתו ולנסיבותיה המיוחדות של כל עסקה ועסקה הבאה לפניו. ברי, כי קביעה זו אינה יכולה להיעשות במנותק מבחינתה של העסקה נשוא השומה על כל רבדיה. תנאי ה"הפחתה במס" הוא אמנם תנאי מקדמי להפעלתו של סעיף 86 לפקודה. אולם, הוא אינו עומד על רגליו באופן עצמאי כשלב מקדמי שנבחן במנותק ממרכיביו האחרים של סעיף 86, כי אם מתגבש באמצעות מסקנותיו של המערער לגבי טיבה וטבעה של העסקה. בחירה זו אינה עומדת בפני פקיד השומה בנסיבות המקרה שלפנינו. הוא בחר להביא להכרעה תחילה את שאלת תחולת התנאים שבסעיף 94 לפקודה, אם תתקבל עמדתו לא יהא עוד צורך לדון בשאלת תחולתו של סעיף 86. ואם לא תתקבל עמדתו יהא צורך להכריע בשאלת קיום תנאיו של סעיף 86 ובמסגרת זו מישור ההתייחסות יהא אך אחד – ההשוואה לרמת המיסוי המוטלת על משיכת דיווידנד.

15. מן הכלל אל הפרט, לא מצאתי ממש בטענתו של המערער כי יש לחלק את הדיון בסעיף 86 לשני שלבים, כאשר בשלב הראשון תבחן השאלה אם העסקה עלולה להפחית את סכום המס, ורק אחר-כך, בשלב השני, יחליט אם להפעיל את הסעיף. בחינת השאלה אם הייתה "הפחתת מס" אם לאו היא שאלה ערכית, שבבסיסה ההכרעה לגבי מישור הייחוס של חבות המס שתחול על העסקה. הכרעה זו קשורה קשר הדוק לבחינתם של מרכיביה האחרים של הנורמה האנטי-תכנונית, שהפרדה דיונית ביניהם תהא מלאכותית ושגויה.

אלא שכאמור, דין הערעור להתקבל מנימוקים אחרים. במקרה זה נמצא, כאמור, כי שתי טענותיו של המערער – זו העיקרית וזו החלופית – היו טענות משפטיות שנסמכו על מצע עובדתי זהה. די בכך כדי להכשיר את הדרך בה בחר להציג את נימוקי השומה. ומשילך בדרך זו יחולו ההתוויות שעוצבו בפסק-הדין שבערעור.

16. הערעור מתקבל, איפוא, מן הטעמים שמניתי, והחלטתו של בית המשפט קמא שמחקה את טענתו החלופית של המערער – מתבטלת. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

ש ו פ ט

השופט א' גרוניט:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ע' ארבל:

אני מצרפת דעתי לדעתו ונימוקיו של חברי, השופט ריבלין, כי דין הערעור להתקבל.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט ריבלין.

ניתן היום י"ח בכסלו התשס"ו (19.12.05).

אליעזר ריבלין 54678313-11490/03

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 03114900_P03.doc
מרכז מידע, טל' 02-6593666; אתר אינטרנט, www.court.gov.il

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה