

ערעור אזרחי מס' 265/67

מפי בע"מ נגד פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב (7)

בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
[19.11.67]

לפני מ"מ הגשיא (זילברג), והשופטים ויתקון, מני

פקודת מס הכנסה [דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6,
צ' 120], סעיפים 28, 28, 86 (ב).

החברה המערערת נוסדה על-ידי עשרה אנשים שהיו שותפים בשותפות מסוימת. לאחר
מכן רכשה החברה את השותפות האמורה מתשעה שותפים, בהיקף של 88%, ואילו חלקו של
השותף העשירי הועבר לחברה פלונית, אשר נרכשה מספר חדשים לפני כן על-ידי המערערת.
חברה פלונית זו הפסיקה משכבר את עסקיה, ולא נשאר לה אלא גרעון מסחרי העולה על רבע
מיליון ל"י. בעקבות הסדר זה, תבעה המערערת קיווה ההפסדים האמורים של החברה שנרכשה
על-ידיה כנגד רוחיה של זו מהשתתפותה בשותפות, אך פקיד השומה דחה את תביעתה, באשר
ראה בכל הענין עיסקה מלאכותית.

בית-המשפט העליון, ברחותו את הערעור, פסק —

א. (1) הקריטריון הנכון לקביעת מלאכותיות עיסקה, במובן סעיף 86 לפקודת
מס הכנסה, הוא אם יש בעיסקה תוכן כלשהו מלבד פטור ממס הכנסה.

(2) עיסקה אשר כשלעצמה מתוסרת טעם כלשהו (זולת הטעם להימנע ממס)
רואים אותה כמלאכותית.

(3) במקרה דנא, לא היה לשותפות ולמערערת כל ענין לרכוש את החברה
הכושלת, כי זו הפסיקה מכבר את עסקיה ולא היו לה מכוונות וצידו, וגם למוניטין
שלה לא היה כל ערך. לפיכך צדק המשיב בראותו בנסיבות אלו את העיסקה כעיסקה
מלאכותית.

פסקי-דין ישראלים שאוּכרוּ:

[1] ע"א 356/61 — פנחס רוזנפלד נגד פקיד השומה, גוש דן; פד"י, כרך טו, ע' 715.

א פסקי-דין של בתי-המשפט המחוזיים הישראליים שאוּכרוּ:

[2] עמ"ה 6/50, תל אביב — א' ב' נגד פקיד השומה, תל אביב; פ"ס מחוזיים, כרך ז, ע' 347, 351.

ב מקורות המשפט העברי שאוּכרוּ:
(לפי סדר אוּכורם)

- (א) בבא מציעא, פרק איזהו נשך, דף פ"ז, ע"ב; דף פ"ח, ע"א ורש"י שם.
- (ב) גיטין, דף ל"ג, ע"א ר"ע"ב; דף פ"א, ע"א ורש"י שם.
- (ג) רש"י, מכות, דף ג', ע"ב, ד"ה "מוסר שטרותיו".
- (ד) הרמב"ם, הלכות שמיטה ויובל, פרק ט', הלכה ט"ו.
- (ה) ירושלמי, יבמות, פרק ד', הלכה י"ב.
- (ו) מעשר שני, פרק ד', משניות ד', ה'.
- (ז) ויקרא, כ"ז, ל"א.
- (ח) רש"י, בבא מציעא, דף מ"ה, ע"ב, ד"ה "אומר".
- (ט) דברים, כ"ו, י"ג.
- (י) תשובות המהרי"ט (צהלון), ט"ו קמ"ז.

הערות:

על עיסקה ברויה או מלאכותית, עיין גם: ע"א 560/66 — דוד סבירסקי נגד פקיד השומה, תל אביב 1; פד"י, כרך כא (1), ע' 534 וההערות שם; א' ויתקון, דיני מסים, מהדורה שלישית, ע' 48.

ערעור על פסקי-דין של בתי-המשפט המחוזיים, תל אביב יפו (השופט ש' לובנברג), מיום 28.3.67, ב-עמ"ה 957/66, לפיו נדחה ערעור המערערת על צו המשיב אשר ראה בעיסקה של רכישת חברת "זיו הנקרה" ורכישת 12% משותפות מפי בע"מ על-ידי חברת "זיו הנקרה" שרשרת אחת המהוות עיסקה מלאכותית. הערעור נדחה.

ב' נהיר — בשם המערערת; ע' נתן, סגן פרקליט המדינה — בשם המשיב

מ"מ הנשיא (זילברג)

פסק-דין

מ"מ הנשיא (זילברג): הערעור שלפנינו טובב הולך סחור שאלה משפטית
השובה והיא:

א הערמה על החוק, במובנו העברי הקלאסי של הביטוי — היינו יצירת מצב מיוחד
המאפשר לעקוף הוראת חוק אחת באמצעות חברתה, ההוראה האחרת — הערמה כזאת,
מתי ובאיזה תנאים יש לראותה כ"עיסקה מלאכותית" במובן סעיף 86 של פקודת מס
הכנסת?

ב הצגת השאלה כפי שנוסחה לעיל כבר מכילה בתוכה את האמירה, שאלמלא סעיף 86
אי אפשר היה לפסול את העיסקה, מטעמים כלליים, בשל הערמה שבה. כי עיסקה החוסה
בצל הוראה חוקית, אינה יכולה להיות סתם בלתי חוקית. מאידך גיסא, אם אמנם העיסקה
היא מלאכותית, אזי נכשלת היא בעצם לא בשל מלאכותיותה, אלא בשל אי החוקיות
ג שבה; כי מלאכותיות זו פושטת מעליה את מחלצותיה החוקיות, והושפת את הגרעין
הבלתי חוקי שבה.

ראיתי צורך להעמיד בראש את הקביעות דלעיל, כי הן עשויות לשמש לנו מורה
דרך נאמן בהגיענו אל השבילים המסובכים של העיסקה המלאכותית.

2. ומכאן לפרטי הענין שלפנינו:

א) מאז שנת 1954 קיימת היתה בישראל שותפות מייצרת רהיטים בשם "מפי,
תעשיית רהיטים למזרח התיכון", להלן: שותפות מפי. מספר שותפיה היה עשרה, מהם
ה תשעה שותפים כלליים ואחד שותף מוגבל. ב-1 בדצמבר, 1963, נערך חוזה בין חברת
מפעלי איחוד שליד איחוד הקבוצות והקיבוצים מחד, ושותפות מפי מאידך, שכתוצאה
ממנו העבירה החברה לשותפות את השליטה בחברת "זיו הנקרה"; יחד עם זאת העבירה
החברה לזכות השותפות את החוב בסך רבע מיליון לירות בערך שהגיע לה מחברת "זיו
הנקרה"; כל זה תמורת סכום של 34,400 לירות שעתיד היה להשתלם לאיחוד הקבוצות
והקיבוצים.

ב) ביום 24 במרס 1964, התאגדו שותפי שותפות מפי לחברה ציבורית בע"מ על
מנת לרכוש את מפעלה של השותפות על-ידי הקצאת מניות לכל שותף ושותף. לפי
האחוזים שיש לו ברכוש השותפות. וחמישה ימים לאחר הולדת החברה, היינו ביום 29
במרס 1964, נעשה חוזה בין החברות מפי בע"מ ו"זיו הנקרה" בע"מ מזה, ושותפי השות-
פות מפי מזה, לפיו העבירו תשעת השותפים הכלליים את חלקיהם הם בשותפות, 88%,
לחברת מפי, והשותף העשירי, המוגבל, מר דונסקי, העביר את חלקו הוא, 12%, לחברת
"זיו הנקרה", הנשלטת היא גופת זה קרוב לארבעה חודשים על-ידי שותפות מפי, שהיא

מ"מ הנשיא (זילברג)

השותפות העוברת עתה מכוח החוזה לבעלותה של מפי החברה. רכישת ה-12% עלי-ידי "זיו הנקרה" מומנה על-ידי חברת מפי, ששילמה לדונסקי 180,000 ל"י והייתה בהן בפנקסיה את חברת "זיו הנקרה". התקיימה כאן איפוא שרשרת עיסקאות שכזאת: שותפות מפי בלעה את החברה "זיו הנקרה", חברת מפי בלעה את שותפות מפי על קרבה ועל פרשה (כלומר יחד עם חברת "זיו הנקרה" הטמונה בחובה), והפועל יוצא של כל ה"חד-גדיא" הקפיטליסטי הזה היה, כי מפי החברה, תמורת סכום של 1,500,000 ל"י, רכשה: מצד אחד, באורה ישיר ובשיעור של 88%, את המפעל הגדול והמשגשג, מייצר הרהיטים, של השותפות, ומצד שני — את החברה הכושלת "זיו הנקרה", בעלת הפאסיב הגדול של רבע מיליון ל"י, שבאמצעותה, ובאורה עקיף, שלטה גם על 12% הנותרים של מפעל הרהיטים הנ"ל.

(ג) ענינה של חברת מפי ברכישת "זיו הנקרה" בעלת הפאסיב הנ"ל היה — אם באופן בלעדי ואם "בין השאר" — דוקא בניצולו של הפאסיב הגדול החוא. היא התעתדה להשתמש בהפסדי "זיו הנקרה" כדי לקזז אותם כנגד רווחיה של זו בתור בעלת 12% של המפעל (רווחים שיגיעו בסופו של דבר לכיסי החברה) לגבי תשלום מס הכנסה, מכוח סעיף 28 של הפקודה. על העובדה כי קיזוז זה היה מטרת החברה (כפי שטוען המשיב) או אחת ממטרותיה (כפי שטוענת המערערת) ברכישת "זיו הנקרה", יעידו שניים אלה:

1. מכתבה (2/ת) של חברת מפעלי איחוד לשותפות מפי מיום 1.12.63 (יום עריכת החוזה הנזכר בסעיף קטן (א) לעיל) בו החברה מסכימה לכך —

"כי הסך הנ"ל של 34,400 ל"י הנ"ל המגיע לנו ישולם לנו אך ורק במידה ובזמן שהחברה "זיו הנקרה" בע"מ תעמת, לצרכי מס הכנסה, הכנ" סות שיהיו לה לאחר יום העברת המניות לכם כנגד הפסדים שהיו לה לפני העברת השליטה.... באם תנאי זה יתמלא, הרי מכל לירה שתעומת כנ"ל תשלמו לנו 17.5 אגורות על חשבון הסך המגיע לנו עד לחיסול כל התשלום....."

2. פרוספקט חברת מפי, פרק 1, פיסקה 7, בו נמסרו פרטים אלה על חברת "זיו הנקרה":

"המפעל (הכוונה היא למפעל היצרני של שותפות מפי) רכש את השליטה בחברה זו בחודש דצמבר 1963 מאת מפעלי איחוד בע"מ שליד איחוד הקבוצות והקיבוצים.... השליטה בחברת "זיו הנקרה" בע"מ נרכשה בתמורה כוללת של 34,500 ל"י (צ"ל: 34,400 ל"י), ותשלום הסכום הזה מותנה בכך כי "זיו הנקרה" תורשה לעמת לצרכי מס הכנסה רווחים בעתיד בסכום העולה פי 6 בערך על הסכום שישולם עבור המניות, ובמידה ולא יותר העימות, יפחת המחיר יחסית. כנגד אותה תמורה הועבר על שם

מ"מ הנשיא (זילברג)

המפעל חוב בסך 264,478.08 ל"י, וכיום חייבת, זיו הנקרה' סכום זה לחברה (כלומר חברת מפי) (הערה: המלים "פי 6 בערך" מכוונות כלפי התנאי האמור ב"ת/2 הנ"ל שמכל לירה מעומתת תשלם השותפות למפעלי איחוד סכום של 17.5 אגורות).

ד) וכאן בנקודה זו, לגבי קיוויו, כפי שכבר נרמז לעיל, תפרדנה דרכיהם של שני בעלי הדין. המערערת טוענת כי קיוויו עתיד זה לא היה המטרה הבלעדית של רכישת "זיו הנקרה" עם "נדוניית" ההפסדים שלה. נלוותה אליה מטרה חשובה אחרת, והיא המו-ניטין של "זיו הנקרה" בחוגי הקיבוצים, שבאמצעותו קיוותה השותפות, ואחריה החברה, להפיץ את תוצרתה בסקטור הקיבוצי. לעומתה טוען המשיב, ודעתו נתקבלה על דעת השופט המלומד, כי ל"זיו הנקרה" לא היה עוד מוניטין כל עיקר, אף לא בקרב הקיבוצים, היות והיא עמדה מליצור כבר בשנת 1957, ואף מכוונתיה נמכרו לפני עריכת החוזה בינה לבין השותפות.

"אילו היו לה מוניטין אחרי שכבר לא נותרו לה המכונות — אומך השופט המלומד — היה הדבר צריך להשתקף במחיר תמורת המוניטין, ולא היא. אין למוניטין כל מחיר בחוזה."

ה) נותרה איפוא השאלה העקרונית הטהורה, אם, בצאתנו מתוך ההנחה כי מטרת רכישת "זיו הנקרה" היתה אך ורק להשתמש בהפסדה לצורך קיוויו כאמור, יש לראותה כ"עיסקה מלאכותית" במובן סעיף 86, או לא. פקיד השומה ראה את העיסקה כמלאכותית והוסיף להכנסתה המוצהרת של המערערת סכום של 39,455 ל"י, שהוא הסכום המהווה את הכנסותיה של "זיו הנקרה" בתור שותפה, בשיעור של 12%, בהון השותפות. השופט המלומד הצטרף לדעה זו, ואישר את שומתו של הפקיד, ועל כך מערערת המערערת לפנינו.

3. בטרם אגש לבחינת תכנו של פסק-הדין, רצוני לתקן תחילה טעות אחת שנפלה בו אליבא דכולי עלמא. סבור היה השופט המלומד — איני יודע על יסוד מה — כי החברה מפי דרשה משלטונות המס להפחית את שומת הכנסותיה עלידי קיוויו הפסדי "זיו הנקרה" כנגד רווחי החברה — ולא היא, לא מיניה ולא מקצתיה! מה שקרה כאן הוא, למעשה, היפוכו של דבר. שלטונות המס הוסיפו לשומת החברה את הסכום של 39,455 ל"י הנ"ל, והחברה התנגדה לכך; הא ותו לא. ברור כי קיוויו הפסדי "זיו הנקרה" היוות תוחלת נכבדה מאד בשיקולי החברה, אך את ביצועו של קיוויו זה, את העימות שדובר בו במוצג ת/2 והפרוספקט, היא הניחה "ליום אחרון", היום בו תידרש "זיו הנקרה" להגיש, על הכנסותיה היא, את הדו"ח השנתי.

ברם טענה זו, בסופו של דבר, אינה לא מעלה ולא מורידה, והיא אינה עשויה לקפח את נכונותו של פסק-הדין, כי אם אמנם צדק השופט המלומד בסברו, כי העיסקה הרב-שלבית של רכישת "זיו הנקרה" ושיתופה, כגוף ביניים, ברווחי המפעל, מלאכותית היתה,

ח"מ הנשיא (זילברג)

הרי היא כ"לא היה" לגבי שלטונות המס, ומותר היה גם להוסיף לשומת החברה את רווחי "זיו הנקרה". העובדה כי החברה לעת עתה אינה דורשת את קיומו הפסדי "זיו הנקרה" אינה משנה ולא כלום. כי ההכרעה הן לגבי הקיומו והן לגבי התוספת, תהא תלויה סוף סוף בטבעיותה או מלאכותיותה של עיסקת "זיו הנקרה".

- א 4. וחוזרים אנו שוב אל פרשת הדרכים של השאלה העיקרית והמכרעת: אם אמנם יש בה, בעיסקת "זיו הנקרה", מסממניה של העיסקת המלאכותית ואם אין.

- ב אולם עד שאנו שואלים אם העיסקה הנ"ל מלאכותית היתה, נשאל תחילה "מלאכותיות" זו מה היא. והיכן מצינו יצור משפטי שיהיה לא מלאכותי אלא טבעי? הן לא הטבע הוא היוצר את המשפט, אלא החברה האנושית המבקשת להסדיר על-ידו את סדרי החיים. על כרחך עליך להוסיף ולומר, כי המושג "מלאכותי" כאן הוא מושג יחסי, גרדואלי, היינו: שלא כדרך העיסקאות הנעשות כרגיל בשטח המשפטי הנדון. אין למצוא אסמכתא לכך בפסיקה האנגלית, כי החוק האנגלי אינו מכיל הוראה בדומה לסעיף 86 שלנו, והנוסחה שהוצעה כאן מתקרבת למטבע שטבע חברי המלומד, השופט ויתקון, ב"עמ"ה 6/50, ת"א, פ"ם מחתיים, כרך ז, ע' 347, 351, (2): "..... סוטה מן הדרכים שבני אדם נוהגים בהן כדי להשיג תוצאה כלכלית מסויימת".

- ג ברם בנוסחה שהוצעה לעיל אנו רק חסיטים את מרכז הכובד של הבעיה, אך אין אנו פותרים אותה: כי מיד צצה ועולה השאלה, מה הפירוש של "עיסקה רגילה"? שכיחותה של עיסקה משפטית היא, בסופו של דבר, "פונקציה" של החוק, ואם השופט המוסמך מכריז על עיסקה מסויימת כפטורה ממס, חוקת עליה שתיהפך בן לילה לעיסקה נפוצה ורגילה, לא יוכל איפוא השופט לפסול את העיסקה בשל היותה בלתי רגילה או סוטה, שעה שהוא, בהבל פיו, יכול לעשותה רגילה ונורמלית. וכי הפטור ממס הוא תוצאה כלכלית המזדווגת כדרכה עם כל עיסקה ועיסקה — על כך איש לא יחלוק.

- ד 5. ונראה לי לאחר העיון והמחשבה כי אין לנו אלא לומר, כי הקריטריון הנכון לקביעת המלאכותיות, הוא בתשובה לשאלה: אם יש תוכן כל שהוא בעיסקה מלבד הפטור המיוחד ממס הכנסה. אם התשובה לכך היא חיובית, תועיל העיסקה לפטור את האיש ממס, אפילו אם היא עיסקה יוצאת דופן שאינה מן העיסקאות הרגילות בשטח המשפטי הנדון. לעומת זה, אם התשובה לשאלה הנ"ל היא שלילית, אזי תיחשב העיסקה כ"מלאכותית", והמבצע אותה לא יזכה בפטור המבוקש.

- ה 6. ונתתי את לבי על המשפט העברי ומקורותיו ומצאתי בהם סמוכין וסעד לרעיון שהובע כאן זה עתה. מן הסעד הזה יש ליהנות "עם קב חומטין" (cum grano salis), שכן חייבים אנו לעשות "דיסקונט" מסויים בבואנו להשוות שיטת משפט חילונית עם שיטת משפט דתית.

מ"מ הנשיא (וילברג)

עמדתו של המשפט העברי כלפי עקיפת החוק באמצעות החוק גופו, היא ליברלית מאד; היו כמה סיבות היסטוריות לכך, ביניהן האחת והעיקרית: לשמור על גמישותו וחיוניותו של המשפט העתיק ולעשותו כלי קיבול לקליטת דרכי החיים המשתנים. למשל, ההערמות השונות על איסור הריבית על-ידי הפיכת עיסקת ההלוואה לעיסקה של מכר כפול, ישר והפוך (בבא מציעא, פרק איזהו נשך), או על-ידי הפיכת הריבית לרווחים בעקבות התקנה של "היתר עיסקא"; ההערמה על שמיטת כספים בשביעית על-ידי התקנה הנודעת של פרוזבול, שכתוצאה ממנו גביית החוב נעשית כביכול לא על-ידי הנושה (החייב בשמיטה), אלא על-ידי בית-הדין (גיטין, דף ל"ה, ע"א רע"ב; השו"ת רש"י, מכות, דף ג' ע"ב, ד"ה "מוסר שטרותיו", וראה רמב"ם, הלכות שמיטה ויובל, פרק ט', הלכה ט"ו); הערמת-החסד הגדולה של התנא הכהן ר' טרפון, שקידש שלוש מאות נשים באשקלון על מנת להאכילן בתרומה (הזולה) בימי רעבון (ירושלמי, יבמות, פרק ד', הלכה י"ב); או ההערמה על חיוב הוספת החומש בפדיון מעשר שני על-ידי נתינת הכסף או הפירות לאחר, כדי שהפודה יהיה "זר" ולא בעל-הפירות (מעשר שני, פרק ד', משניות ד', ה').

והנה בבדקנו את הלכות מעשר ומעשר שני אנו מוצאים בהן — להפתעונו — שתי הערמות על שני דינים שונים, האחת מותרת; השניה אסורה. והרי הן לפנינו:

(א) הדין הראשון שהוזכר לעיל הוא, כי אדם הפודה מעשר שני שלו, כדי להעלות את הכסף לירושלים ולאכלו שם, חייב להוסיף על שוויו חומש (ויקרא, כ"ז, ל"א); ואילו אם לא בעל-הפירות אלא אחר הוא הפודה את המעשר שני, הוא פודה אותו בשווי ואינו מוסיף עליו כלום. הלכה זו שימשה יסוד ל"עצה טובה" של הערמה, שהמשנה משיאה אותה לבעל-הפירות:

"מערימין על מעשר שני (לפדותו בלא חומש), כיצד? אומר אדם לבנו ולבתו, לעבדו ולשפחתו העברים: הילך מעות אלו ופדה לך מעשר שני זה" (מעשר שני, פרק ד', משנה ד').

"היה עומד בגורן ואין בידו מעות, אומר לחברו — לחברו שהוא אוהבו, ויודע בו שאינו עושה אלא כדי להיפטר מן החומש (רש"י, בבא מציעא, דף מ"ה, ע"ב, ד"ה, אומר) — הרי פירות אלה נתונים לך במתנה וחזור ואומר לו הרי הן מחוללין על מעות שיש לי בבית" (מעשר שני, שם, משנה ה').

הרי לפנינו הערמה של העברת בעלות פיקטיבית של המעות או הפירות, כדי שהפודה יהיה "זר", ויפטר מחומש את בעל-הפירות האמיתי. והערמה זו "מומלצת" כאילו על-ידי המשנה גופה ואין בה, כמוכח, שום דלס ודופי.

(ב) לא כן הדבר לגבי הערמה אחרת, דומה, שאפשר — אך אסור — להשתמש בה לשם עקיפת עצם חובת הפרשת המעשר. הדין הוא:

מ"מ הנשיא (זילברג)

„אין הטבל מתחייב במעשר עד שיראה פני הבית שנאמר (דברים, כ"ו, י"ג) ביערתי הקודש מן הבית“ (בבא מציעא, דף פ"ז, ע"ב — פ"ח ע"א).
 „פני הבית: שייכנס דרך הפתח שהוא פני הבית, ולא דרך גגות וקר-פיפין“ (רש"י, שם).

א

נתונה איפוא לכל אדם ברירה פשוטה בתכלית להיפטר מחובת הפרשת המעשר והיא להכניס את הפירות לבית לא דרך הפתח אלא דרך גגות וקרפיפין. המותר להשתמש בהערמה זו? התשובה לכך: לא ולא! זו היא הערמה שאין רוח חכמים נוחה הימנה. וכך נאמר בתלמוד:

ב

„בוא וראה שלא כדורות הראשונים — דורות האחרונים! דורות הראשונים מכניסין פירותיהן דרך טרקסמון (דרך הכבושה מחוץ להיכנס בפנים: רש"י שם) כדי לחיבן במעשר; דורות האחרונים מכניסין פירותיהן דרך גגות ודרך קרפיפין כדי לפטורן מן המעשר, דאמר ר' ינאי אין הטבל מתחייב במעשר עד שיראה פני הבית וכו'" (גיטין, דף פ"א, ע"א).

ג

ומה בין זה לזה? מדוע מותר לנקוט הערמה מסויימת כדי להיפטר מחובת החומש של פדיון מעשר שני, ואסור לנקוט הערמה דומה כדי להיפטר מעצם חובת הפרשת המעשרות? כלום בכמות המעשר „המעוקף“ תליא מילתא?

ד

לכך אין תשובה אלא אחת והיא: שם, אצל פדיון מעשר שני מסרת ההערמה היא אמנם להיפטר מן החומש, אך מעשה ההערמה ורישומו הוא הרבה יותר רחב והרבה יותר עמוק. כי את הבעלות על העצם (מעות או פירות) הוא חייב להעביר העברה ממש, לכל פרטיה ודקדוקיה, מעצמו אל המקבל. אם יהיה חס ושלום חסר כל שהוא בתכנה או בהיקפה של ההעברה, הפודה לא יהיה „זר“ וההערמה לא תשיג מטרתה. כאן, אצל הכנסת פירות דרך גגות וקרפיפין, האקט הריאלי המערים הוא מעשה-ריק-מתוכן שאין לו בעולמו אלא פטור המעשר בלבד. אין לו השלכה אחרת וזלתי זו, משום כך מועיל הוא אמנם לפטור ממעשר כפי שנאמר בתורה, אבל אסור לבצעו, דוקא בשל יעילותו, כי אלמלא זו — הוא לא היה מוזיק ולא היה טעם לאסרו.

ה

וזו היא בדיוק אותה הבהנה ממש שהבחנו בסעיף 5 לעיל. אלא שהמחוקק החילוני המודרני מבכר שלילת תוקף על פני הטלת איסור, ולכן הוא קובע כי העיסקה המלאכותית תהיה כ"לא היה" ולא תזכה להכרה מטעם שלטונות המס. זהו „קב החומטיין“ שרמזתי עליו בריש סעיף זה.

ו

לא למותר יהיה להצביע כאן על דברי מהר"ט צהלון (מחצית שניה של המאה השש-עשרה — תחילת המאה השבע-עשרה) בתשובותיו, סימן קמ"ז, בו אנו רואים את יחסו

מ"מ הנשיא (זילברג, השופט ויתקון)

השלילי של המשפט העברי אל מעשה הערמה שמטרתו הבלעדית היא הפחתת המס המגיע לקהילה.

8. המשתזר ועולה מכל האמור הוא, כי הקריטריון לקביעת מלאכותיות העיסקה (במובן סעיף 86) הוא, אם יש בעיסקה תוכן כלשהו מלבד פטור המס ואם אין. במקרה שלפנינו קבע השופט המלומד — ובצדק — כי לשותפות ולמפי החברה לא היה כל ענין לרכוש את "זיו הנקרה", כי היא לא עבדה כבר כמה וכמה שנים, לא היו לה מכוונות וציוד; ולמוניטין שלה לא היה כל ערך אף לא בחוגי הקבוצות והקיבוצים.

מטעמים אלה נראה לי כי יש לדחות את הערעור, ולחייב את המערערת לשלם למשיב, כהוצאות הערעור, סכום כולל של 500 ל"י.

השופט ויתקון: העיסקה, נשוא הדיון, מורכבת ממספר לא קטן של פעולות, וגופים משפטיים למיניהם שלובים וכרוכים בה כשולטים ונשלטים כאחד. אך כך דרכה של התארגנות כלכלית בימינו, ולא בשל כך חוששים למלאכותיות. למעשה, אם ננתח את העיסקה, מיד יתברר לנו, מה אפיה.

מצד אחד יש לנו חברה בשם "זיו הנקרה" בע"מ, שעסקה בנגרות, אך מזמן הפסיקה את עסקיה. כבר התייאשו ממנה בעליה, מכרו את מכוונותיה, ולא נשאר לפליטה אלא "נכס" חשוב אחד, גרעון מסחרי בסך 264,479.08 ל"י. גרעון זה הופיע במאזן החברה כחוב לבעל המניות העיקרי, מפעלי איחוד בע"מ. מהצד השני יש לנו שותפות העוסקת גם היא בנגרות (אם כי לא מאותו סוג), ועשרת שותפיה עמדו להתארגן כחברה. חברה זו — חברת מפי המערערת שלפנינו — רכשה את חלקיהם של תשעה שותפים בשותפות, המסתכמים ב־88 חלקים ממאה, ואילו השותף העשירי העביר את חלקו בשותפות לחברה "זיו הנקרה" הנזכרת לעיל. שתי אלו, החברה המערערת וחברת "זיו הנקרה" נעשו איפוא שותפי השותפות. אך "זיו הנקרה" לא הפכה לשותף אלא לאחר שהשותפות קנתה שליטה עליה והעבירה אותה למערערת. המערערת גם הלוחה ל"זיו הנקרה" את הכסף (180,000 ל"י) שהיה דרוש לה כדי לרכוש, כאמור, את חלקו בשותפות של אחד השותפים. בעקיפין, ובאמצעות שליטתה על "זיו הנקרה", קיבלה איפוא המערערת את השליטה הבלעדית על השותפות, אולם רווחי השותפות חולקו מכאן ואילך בין שני השותפים, כל אחד לפי חלקו, המערערת 88% ו"זיו הנקרה" 12%. בשנה הנדונה נפל בחלקה של "זיו הנקרה" ריווח המתקרב לסך 40,000 ל"י.

על שום מה רכשה המערערת את השליטה על "זיו הנקרה", חברה, אשר כאמור חדלה משכבר לפעול, ולא היה לה מאומה זולת גרעון שעלה על רבע מיליון לירות? כאן יש לציין כי לא רק המניות אלא גם החוב, שהיה מגיע למפעלי איחוד הועבר למערערת. הכוונה היתה איפוא ש"זיו הנקרה" תקבל את חלקה ברווחי השותפות (כאמור,

השופט ויתרון

כ-40,000 ל"י בשנה הנדונה), ולא תשלם עליו מס הכנסה, כי הוא יקוּזו כנגד הגרעון, ומשנתקבל הריווח, נקי ממס, יועד, באותה שנה וכיוצא בכך בשנים הבאות, לפרעון החוב שהועבר למערערת. זאת ולא אחרת היתה הכוונה שהניעה את המערערת לשלם 34,400 ל"י בעד המניות והחוב ביחד, שכן מתוך חשש שמא לא ירשה פקיד השומה את הקיוון, הוסכם בשעתו עם מפעלי איחוד שלמעשה לא תקבל הלוו לא פחות ולא יותר מ-17.50 מניע נוסף, והוא של"זיו הנקרה" היו מהלכים בחוגי הקיבוצים שהמערערת רצתה לשווק סחורה באמצעותה בין לקוחות אלה. אך נסיון זה נכשל, ואין תימה בכך, נוכח ההסכם בו נקבע כי התמורה היחידה בעד המניות תהיה מותנית באפשרות לנצל את הגרעון לשם מניעת מס הכנסה.

התלבטתי בשאלה, אם מן הדין לראות בעיסקה זו עיסקה מלאכותית, וזהו גדר הספק, לפי סעיף 28 (ב) לפקודה, אדם שהיה לו הפסד בעסק או משלח-יד ולא קוּזו באותה שנה, זכאי הוא להעבירו לשנים הבאות בלי כל הגבלה ולקוּזו 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 לקיוון. הוא הדין בין שהנישום הוא אדם פיזי ובין שהוא תאגיד, אף כי ברור שהבעלות האקזיטבילית על תאגיד עשויה לעבור מיד לידי יתירה מזו, דוקא בעסק שסבל הפסדים והוא זקוק למימון ואולי אף לניהול חדש, תעבור הבעלות בצורה זו או אחרת לידיים אחרות. כל זה הוא לגיטימי לגמרי ואף רצוי מבחינה כלכלית, והנטייה למוזג מפעלים קטנים וחלשים ליחידה אחת, חזקה יותר, ראויה אפילו לעידוד. אם נראה במקרה שלפנינו מקרה של עיסקה מלאכותית, מיד תעלה השאלה, כיצד נבחון בינו לבין כל המקרים האלה, המקובלים במשק המודרני, שבהם נרכשת השליטה (take over בלע"ז) לשם מטרה רצויה?

מר נתן, בשם פקיד השומה, בהגינתו הידועה, לא נתעלם מהבעיה וביקש להפיס את דעתנו. הוא אמר — כפי שלדעתי צריך היה לומר — שאין כל מלאכותיות בשל כך בלבד שכאן נרכשה חברה שצברה הפסדים הנתונים לקיוון כנגד רווחים עתידיים להיעשות. בזה הכיר מר נתן בשלושה עקרונות חשובים: אין כל מלאכותיות לא בצפיה לקיוון הפסדים (כי זאת מצוות המחוקק בסעיף 28), לא בהעברת השליטה באמצעות צורת התאגיד (כי מכבר הוחלט שפיצול האישיות בדרך תאגיד אין אבק מלאכותיות בו), ואף לא בכך שאחד המניעים לפעולה היה להפחית את המס המוטל על הנישום. אך להבדיל, לטענת מר נתן, רכישת חברה בעלת הפסדים וגלגול רווחים אליה מעסק אחר לשם קיוון, כשכל התכלית אינה אלא אחת ויחידה: להשיג עליידי כך הכנסה פטורה ממס. כאן נרכשה חברה, "זיו הנקרה", שלא היתה כבר, זה שש שנים, בחינת "עסק חי"; לא היו לה נכסים כלשהם ואף לא מוניטין או יתרונות אחרים, שהיו עשויים למשוך את לב הקונה, כפי שקבע בית-המשפט. התמורה לא היתה אלא תמורה בעד החסכון במס המקווה, ואם תקוה זו תתבדה חס ושלום, אף התמורה מאליה תתבטל. במצב כזה, כך טען מר נתן, אין מנוס מהמסקנה שהעיסקה היתה מלאכותית.

השופט ויתרון

לא פעם הבעתי את ספקותי לגבי העקרון הטמון בהוראה שבסעיף 86, המסמיך את פקיד השומה להתעלם מעיסקה מלאכותית. תמיד ראיתי סכנה בכך שהוראה מעין זו עלולה לחנך את האזרח לצביעות. אם רק ימצא טעם רציני כלשהו לפעולתו, מלבד הטעם להפחית את נטל המס, ייצא מגזירת ההוראה. על-פי רוב, יהיו לעיסקה טעמים מטעמים שונים, ולא נוכל לבחון לב וכליות של אדם כדי לקבוע, מה היה הטעם המכריע, אך כאן מצא בית-המשפט, שלא היה לעיסקה טעם כלשהו מלבד הטעם להפחית את המס. (ולאור ממצא זה, אין נפקא מינה, על מי מוטל נטל ההוכחה) הרבה התלבטו חכמים בהגדרת המונח „עיסקה מלאכותית“, ושמתתי ללמוד מחברי, שאף רבותינו לא קבעו כלל נוקשה, אלא לכל מקרה ומקרה את דינו המיוחד, אם לשבט ואם לחסד. דבר אחד נראה ברור. עיסקה אשר, כשלעצמה, מחוסרת טעם כלשהו (זולת הטעם להימנע ממס) רואים אותה כמלאכותית. מקרה כזה היה רוזנפלד נגד פקיד השומה, ע"א 356/61, (1). שאף שם הש-
 תמשו שותפים בחברה, שלא מילאה תפקיד כלשהו, מלבד להשיג להם יתרון פיסקלי.
 שונה המצב כשהפעולה כשלעצמה אינה מחוסרת טעם, והאדם מעדיף לעשותה במקום אחרת, פחות נוחה מבחינת המס, למשל, מי שמבכר למכור סחורה לפני הטלת מס קניה עליה, במקום למכרה לאחר מכן, אין לומר כי „מלאכותי“ היה מצדו להחיש את המכירה; הרי גם המכירה לפני הטלת המס היתה עיסקה נורמלית. כיוצא בכך דוגמאות אין ספור. במקרה שלפנינו לא נמצא כאמור טעם כלשהו (מלבד הטעם הפיסקלי) לרכישת החברה „ויו הנקרה“ ולהפעלתה. התליית התמורה בתוצאה הפיסקלית המקווה מעידה על כך כמאה עדים. אין לומר שפקיד השומה טעה כשראה בנסיבות אלו עיסקה מלאכותית. משום כך גם אני הייתי דוחה את הערעור.

השופט מני : אני מסכים.

לפיכך הוחלט לדחות את הערעור ולחייב את המערערת לשלם למשיב, כהוצאות הערעור, סכום כולל של 500 לירות.

ניתן היום, ט"ז בחשוון תשכ"ח (19.11.1967).