

מיסים ז/3 (יוני 1993) עמ' ה-20

ע. שפירי נ' פקיד שומה צפת

מחוזי

אזרחי

מס הכנסה

הנושא: מוניטין - מכירתו על ידי בעל מקצוע חופשי

בבית המשפט המחוזי בנצרת

מס' תיק: עמ"ה 4/92

בפני: כב' השופט מ. הס

המערער: ע. שפירי

המשיב: פקיד שומה צפת

ניתן ביום 28.4.93

העובדות:

1. המערער, יועץ מס, ערך בשנת 1988 הסכם עם רואת חשבון למכירת המוניטין בעסקו, תמורת 150,000 ש"ח. הסכום התבסס על הכנסותיו בשנת ההסכם.
2. לטענת פקיד השומה, הנכס הנמכר אינו מוניטין אלא הכנסה פירותית המבוססת על זכותו של המוכר לרווחים עתידיים.
3. לחילופין, הסכומים מהווים תמורה בגין התחייבות המערער לקשור בין הלקוחות לבין רואת החשבון, או עבור התחייבותו להמנע מלעסוק במקצוע במשך שנתיים.

3. לטענת המערער, ההסכם עניינו הבלעדי מכירת נכס הון שהוא מוניטין וכל התחייבויותיו האחרות הן פועל יוצא ונילווה למוניטין.

נפסק:

1. התוכן הכלכלי וכוונת הצדדים קובעים את מהות העסקה.

2. הטוען כי מהות העיסקה שונה מכינויה - עליו הראיה.
3. טענת המשיב כי אין המדובר במוניטין אלא במכירת דברים מוחשיים (תיקי לקוחות, העברת צוות עובדים, העדר אפשרות לקיום מוניטין כשמדובר במקצוע חופשי), לא הוכחה.
4. סתירה בין עדויות המערער לעדות רואת החשבון נובעת מניגוד אינטרסים וחילוקי דעות ביניהם - ויש להעדיף לאור ההסכם את עדות המערער.
5. לאור ההלכה והפסיקה, קיימת היום נטיה להרחיב את המושג "מוניטין" ולכלול בו כל יתרון הקשור לעסק.
6. ממכלול הראיות מתברר כי המערער לא מכר לרואת החשבון כל ציוד, לא את המושכר, העובדים מיום ההסכם הפכו לעובדי הקונה, תיקי הלקוחות מתייחסים למסמכים הנוגעים לעבר והתיק עצמו אינו נחשב ל"נכס".
7. הביטוי בהסכם "מכירת תיקים" התייחס רק לקשר עם הלקוחות והציפיה כי אותם לקוחות ימשיכו לעבוד עם הקונה. הציפיות להמשך הקשר שבהתממשותן יביאו רווחים עתידיים הוא הנכס הקנייני הבלתי מוחשי המהווה מוניטין.
8. יש לאמץ את הגישה במאמרו של יועץ המס נתנזון ("מיסים" ו/2) לגבי מוניטין שבידי בעל מקצוע חופשי.
9. אין מניעה להעברת מוניטין מיועץ מס לרואה חשבון. הקובע הוא מהות הזכויות המועברות ולא תוארו האקדמי של מקבלן. הוא הדין באשר לשינוי שם העסק, שכן אין כאן מכירת סימן מסחרי.

הערעור התקבל

בבית המשפט המחוזי בנצרת

עמ"ה 4/92

בפני: כב' השופט מ. הס

המערער: ע. שפירי

ע"י ב"כ עו"ד י. ארנון ושות'

נגד

המשיב: פקיד שומה צפת

ע"י ב"כ עו"ד ר. כהן

פסק דין

1. המערער הינו יועץ מס ומנהל חשבונות. במשך 20 שנה ועד לשנת 1988 היה בעל משרד להנה"ח ויעוץ מס בקרית שמונה (להלן: "העסק"). בתאריך 28.11.88 חתם המערער על הסכם עם רו"ח מרים מלכור (להלן: "מרים") מקרית שמונה (מוצג ת/1) לפיו התחייב המערער למכור ולהעביר למרים את זכויותיו בעסק. בסעיף 3 של ההסכם ת/1 נאמר:

3" מוסכם בזאת בין הצדדים כי מכירת הזכויות בעסק משמעה מכירת המוניטין והעברת תיקי לקוחות; מכירת כל הציוד במשרד וויתור על זכויות השכירות במשרד".

בסעיף 8 של ההסכם ת/1 נאמר:

8" א. עוזי מתחייב למכור למרים את המוניטין של העסק דהיינו כל תיקי הלקוחות ומוסכם בזאת כי כל הכנסות העסק בגין טיפול בתיקי לקוחות החל מיום 1.1.89 יהיו של מרים בלבד.

ב. אולם מוסכם בזאת כי כספים שייגבו על ידי עוזי לאחר 1.1.89 בגין חובות של שנת המס 1988 - דהיינו בגין עבודות הנהלת חשבונות, הצהרות הון וכיו"ב שנעשו עד 31.12.88, יהיו של עוזי בלבד".

תמורת מכירת הזכויות בעסק, הסכימה מרים לשלם למערער סכום של 150,000 ש"ח בצירוף מע"מ באופן המפורט בסעיף 9 של ת/1, כאשר עיקר התשלום חולק ל-36 תשלומים חודשיים של 3,750 ש"ח החל מ-15.2.89 ואילך.

בנוסף להתחייבותו של המערער בסעיף 8 של ת/1, כמצוטט לעיל, התחייב הוא (סעיף 12 של ת/1) שלא לפתוח בקרית שמונה עסק של הנה"ח ויעוץ מס במשך שנתיים מיום חתימת ההסכם.

בנספח שצורף לת/1 הסכימו הצדדים להוסיף סעיף 17 שבו הוסכם:

"סעיף 17

הסכום הנקוב בסעיף 9 רבתי מותנה בכך כי כל הלקוחות שנהלו הנה"ח עד סוף שנת 1988 ישארו אצל מרים לפחות 3 חודשים (שלושה חודשים) מתחילת שנת המס 1989. ולקוחות ביעוץ מס יגישו את דו"חותיהם לשנת המס 1988.

במידה שאחד או יותר מהנ"ל יעזבו לפני המועד הנקוב לעיל יורד סכום ששלמו בשנת המס 1988 מהסכום הנקוב בסעיף 9 ויעשה חשוב מחודש בסוף שנת המס 1989".

2. בהצהרתו של המערער לשנת המס 1988 כלל הוא את ההכנסה עפ"י ההסכם ת/1 כהכנסה ממכר של מוניטין ולפיכך צריך היה למסותה בשיעור המס המופחת הקבוע בגין הכנסה ממכר מוניטין, כאמור בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, ברם המשיב לא קיבל את ההצהרה של המערער וראה בהכנסה הנ"ל כהכנסה הונית החייבת במס רווחי הון רגילים בהתאם לסעיף 88 לפקודה, דחה את השגת המערער והוציא למערער צו לפי סעיף 152(ב) לפקודה, עליו הוגש הערעור בתיק זה.

3. בהודעה המפרטת את נימוקי השומה, שהגיש המשיב לבית המשפט, נטען כי הנכס שנמכר בהסכם ת/1 לא היה מוניטין; כי מוניטין מקצועיים אינם ניתנים להעברה בנפרד מבעל המוניטין עצמו. לפיכך כל מה שמכר המערער עפ"י ההסכם לא היה אלא זכותו לרווחים עתידיים (סעיף 3 של נימוקי השומה). עוד טען המשיב כי הסכומים שנקבעו בהסכם, כולם או מקצתם, היוו תמורה בגין העברת העסק **כעסק חי** בגין העברת המוניטין (סעיף 4 של נימוקי השומה). לחלופין: טען המשיב (סעיף 5 של נימוקי השומה) כי הסכומים שנקבעו בהסכם "היוו תמורה בגין התחייבותו של המערער לקשור קשר/ו/או להכיר בין לקוחותיו לבין רו"ח מלכיר, ועל כן חייבים הם במס לפי סעיף 2(1) או 2(10) לפקודה".

לחילופי חלופין; טען המשיב כי הסכומים שבהסכם היוו פיצוי בגין התחייבותו של המערער להמנע מלעסוק במקצועו בקרית שמונה במשך תקופה של שנתיים, כאמור בסעיף 12 של ההסכם, ועל כן חייבים הם במס לפי הסעיפים 2(1) או 2(10) לפקודה (סעיף 6 של נימוקי השומה).

4. עוד בטרם שהחלו הדיונים בערעור זה, הגיש ב"כ המשיב בקשה להרשות לו לתקן את נימוקי השומה אך בקשה זו לא נדונה כלל והונחה על ידי ב"כ המשיב, לפיכך יש לראות את נימוקי השומה שהוגשו בתחילה כקובעים לענין ערעור זה.

יצוין, כי למעשה סבה המחלוקת בערעור זה סביב שאלה משפטית אחת ויחידה שרק לגביה הובאו ראיות. כל שאר הטענות המרובות שהועלו מתייחסות לאמור בכתבי הטענות היינו לנימוקי השומה ונימוקי הערעור.

לגבי כל אחת ואחת מהטענות אתיחס בהמשך בנפרד, לפי הענין.

5. טענותיו של המערער הן שההסכם ת/1 עוסק במכירה של מוניטין לא במכירה של נכס אחר. העברת העסק כ"עסק חי", כשהבסיס לתמורה הוא בגין רווחים עתידיים, מהווה, לדבריו, מכירת מוניטין של העסק. פעולותיו של המערער, הן שגרמו ליצירת הקשר בין לקוחותיו לבין מרים וכתוצאה מכך הלקוחות השתכנעו כי המדובר בעצם בהמשכיותו של אותו עסק ולא בעסק חדש. "המוניטין" של העסק התבטא בכך שהלקוחות, שרגילים היו לבוא לעסקו של המערער ולהזקק לשרותיו, ימשיכו לבוא גם להבא לעסקה של מרים ולקבל את שרותיה המקצועיים, באותם ענינים שטיפל בהם המערער לפני כן. לטענת המערער, שוכנעו הלקוחות כי לא יחול כל שינוי בדרכי הפעולה של העסק ובאיכות השירות וגם בכך טמון האלמנט של "מוניטין".

6. באשר לטענת המשיב כי ההתחייבות להמנע מפתחת עסק מתחרה בקרית שמונה במשך שנתיים מצידו של המערער, שינתה את אופי העיסקה באופן שאין לראותה כמכירת "מוניטין", משיב ב"כ המערער כי התחייבות זו לא גרעה מאומה מהאופי של העיסקה, שהיא מכירת "מוניטין", וכי התחייבות כזו הינה חלק אינטגרלי המתחייב ממכירת ה"מוניטין" של העסק.

7. השאלה המשפטית שבמחלוקת:

המחלוקת הנטושה בין הצדדים סובבת, אם כן, סביב השאלה מה מכר, למעשה, המערער למרים ואיך ניתן לסווג את הממכר ואת התמורה שנתקבלה כנגדו הנובע מההסכם ת/1? וליתר דיוק: האם ההכנסה שנתקבלה על ידי המערער הינה הכנסה ממכר של "מוניטין" או הכנסה הונית רגילה החייבת במס רווחי הון רגילים?

8. ניתוח הטענה העיקרית:

כל אחד מהצדדים תומך את טענותיו על הוראות ההסכם ת/1 והנספח שלו, ועל יסוד יתר הראיות שהובאו במשפט. גם אם ניתן למצוא תימוכין לעמדתו של צד זה או אחר בניסוח הפורמלי של ההסכם, הרי שעפ"י הפסיקה יש לבדוק ולעמוד על מהותה האמיתית של העיסקה, מבחינה כלכלית ומעשית.

"יש לבחון את ההכנסה לפי מהותה האמיתית ואין זה בכוחם של צדדים לעיסקה... לשנות את המציאות על ידי כך שמלבישים תשלום צורה, וקוראים עליו שם שאינם הולמים את מהותו... אין אנו מתעלמים מן המציאות אך אין גם להתחשב בתיאור של תקבול המסלף את המציאות..." (ע"א 463/71 פד"י כ"ז(1) 183, 186).

הלכה זו חוזרת בפסק דין ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ פד"י ל"ד(1) 802 בעמ' 804 שם נאמר:

"הלכה פסוקה היא שעסקה נבחנת לצורכי הטלת מס על פי טיבה, כמות שהצדדים עשו אותה ולא על פי טיבה כפי שיכלה להיות לו עשו הסכם שונה.

בהסכם בין המשיבה לבין מילשטיין לא מופיעה המלה מכירה או קנית זכות בחלקה למשיבה, ונאמר שזה הסכם לפעולה משותפת אחת; אבל כאשר נדרש בית המשפט לטפל בשאלת חבות העסקה במס, המונחים בהם השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הם הלבישו את ההסכם מהווים ראיה לכאורית על טיב תוכנו, ולא יותר מזה; ואם תוכנו של ההסכם מראה שהמדובר בעסקה שונה במהותה הממשית משם תואר או מהלבוש שניתן לה בהסכם, לא ישעה בית המשפט לאותו שם תואר, או לבוש, וידון בענין על פי טיבה האמיתי של העסקה כפי שהיא משתקפת ממהות ההסכם על פי תוכנו האמיתי".

הלכה זו מופיעה גם בפסה"ד ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' ש.א.פ. בע"מ, פד"י מ"א(3) 735, 738 שם נאמר:

"התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העיסקה הם שעומדים בבסיס החיוב במס..."

ובאשר לבחינת מהותה האמיתית של העיסקה נקבע כי:

"רצונם האמיתי של הצדדים להסכם ולא החזות החיצונית שנתנו לו הוא שקובע... הלכה פסוקה היא שעיסקה נבחנת לצורכי הטלת מס עפ"י טיבה, כמות שהצדדים עשו אותה, ולא על פי טיבה כפי שיכולה להיות לו עשו הסכם שונה..." (ע"א 85/81 צמיד חב' למכוניות בע"מ נ' מנהל אגף המכס והבלו, פד"י ל"ז(2) 495, 487).

מההלכות המצוטטות לעיל ניתן לדלות את העקרונות הבאים:

(א) שהתוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העיסקה נבחנים בעת חתימת ההסכם ולא על פי התפתחויות ונסיבות מאוחרות מיום חתימת ההסכם שאין בהם כדי להשפיע על סיווגה המשפטי של העיסקה.

(ב) שהתוכן הכלכלי והמהות של העיסקה נקבעים לפי רצונם האמיתי של הצדדים וכוונתם ואין הצורה החיצונית או החזות החיצונית קובעת.

9. נטל ההוכחה:

המשיב מייחס למערער את ההכנסה של 150,000 ש"ח כהכנסה מרווח הון, להבדיל ממוניטין, חרף העובדה שבהסכם ת/1 השתמשו הצדדים במפורש במונח "מוניטין" אשר מתאר את נשוא המכר. יחד עם זאת טוען ב"כ המשיב, כי על המערער לשאת בנטל ההוכחה ולהוכיח שניים אלה:

(א) כי היו למערער "מוניטין" בעסק שיכול היה למוכרו למרים;

(ב) כי אכן מכר המערער במסגרת ההסכם ת/1 את המוניטין;

לטענה זו של ב"כ המשיב, עונה ב"כ המערער (סעיף 21 ואילך של הסיכום) כי המחלוקת נשוא דיון זה הינה משפטית וכי גם אם נטל ההוכחה מוטל על המערער, יש לקבל את הערעור לאור תוכנו הבלתי שנוי במחלוקת של ההסכם, המדבר על מכירת תיקי לקוחות שמשמעותה המשפטית של מכירה זו הינה מכר "מוניטין".

טוען ב"כ המערער שגם אם על המערער לשאת בנטל השכנוע שהצדדים אכן התכוונו להעברת "מוניטין", הרי משעמד המערער בחובת הבאת הראיה ואילו המשיב נמנע מלהביא ראיות התומכות בעמדתו, יש, לכן, לקבל את הערעור ולו מהטעם הראייתי בלבד.

במקרה הנדון, השתמשו הצדדים להסכם במונח "מוניטין". שנודעת לו משמעות משפטית והיא - היותו **ראיה לכאורה** לגבי טיבו של ההסכם, הרי שבכך עבר נטל הראיה על שכמו של המשיב לסתור ראיה לכאורית זו. בהקשר זה מצטט ב"כ המערער את הנאמר בע"א 85/81 הנ"ל, בעמ' 495:

"כאשר נדרש בית המשפט לטפל בשאלת חבות העסקה במס, המונחים בהם השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הליבו את ההסכם מהווים ראיה לכאורית על טיב תכנו ולא יותר מזה; ואם תכנו של ההסכם מראה שהמדובר בעסקה שונה במהותה הממשית משם התואר או מהלבוש שניתן לה בהסכם, לא ישעה בית המשפט לאותו שם, תואר או לבוש וידון על פי טיבה האמיתי של העיסקה כפי שהיא משתקפת ממהות ההסכם על פי תכנו המהותי" (ההדגשה שלי - מ.ה.).

טוען ב"כ המערער כי המשיב לא עמד בנטל הראיה הואיל ולא הביא לבית המשפט את פקיד השומה אשר הוציא את הצו אלא הביא רק עדות של מפקח, אשר לא הוסיפה דבר לבירור הסוגיה שבמחלוקת. עדותו של מפקח זה לא הביאה כל תמיכה לטענת המשיב לגבי מהות הממכר שנמכר במסגרת ההסכם ת/1. אין בעדות מפקח זה דבר או חצי דבר שיש בה כדי להראות שבעת חתימת הסכם ת/1 לא התכוונו הצדדים למה שנאמר בו, כדי שבית המשפט יקבע ממצא חיובי בסתירה למה שנאמר בת/1 או שיקבע כי כוונת הצדדים היתה אחרת ממה שנאמר במפורש בת/1.

במילים אחרות: כדי שבית המשפט יקבע סיווג אחר לעיסקה ושבעת עריכת ההסכם ת/1 לא התכוונו הצדדים למה שנאמר בו, **היה על המשיב להביא ראיות בכיוון זה, דבר שלא נעשה.**

"4. לדעתי אין לקבל את טענת פקיד השומה. הוראות ההסכם נ/1 אינן משתמעות לשתי פנים, ולפי תכנו אין בו העברת נכס לצמיתות, אלא רק מסירת השימוש בנכס החברה לידי "שמשון" תמורת תשלומים תקופתיים בשיעור שנקבע בהסכם. לא הוכח בדיון בבית המשפט המחוזי, שבעת שנעשה ההסכם נ/1 לא התכוונו הצדדים למה שנאמר בו, וכאמור הטענה שההסכם היה מלאכותי נדחתה על ידי בית המשפט המחוזי ולא הועלתה בערעור זה.

מפסק הדין של בית המשפט המחוזי ברור, שהשופט המלומד התרשם לפי הראיות שהיו בפניו, שההסכם נ/1 נתן ביטוי אמיתי לכוונות הצדדים ושהוא נעשה לאותה מטרה שעליה העידו בפניו העדים... (ע"א 128/75, 375/75 פקיד שומה פתח תקוה נ' אחים מרק בע"מ ואח' פד"ל (1) 557 עמ' 559).

יצוין כי בכל מהלך המשפט ובכתבי הטענות לא העלה ב"כ המשיב טענה כי בהסכם ת/1 יש משום עיסקה מלאכותית או בדויה במובן סעיף 86 לפקודת מס הכנסה אך בתשובה בכתב לסיכומי המערער של ב"כ המשיב ביקש עו"ד ר. כהן כי בית המשפט יקבע אף מיוזמתו הוא, כי העיסקה נשוא הערעור הינה מלאכותית או בדויה על סמך הראיות שהובאו בפניו (ראה סעיף 2 של התשובה לסיכומי המערער). לטענה זו יש חשיבות והשלכות רבות הנוגעות לנטל הבאת ראיות ונטל השכנוע כאשר טוענים טענה של "עיסקה מלאכותית". כלל הוא שכאשר פקיד השומה משתמש בזכותו לפי סעיף 86 וטוען טענה כאמור בו, עליו מוטל נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע. עליו לשכנע שאכן מתקיימים בעיסקה או בפעולה הסממנים הדרושים על פי סעיף 86 לפקודה וכי יש להתעלם ממנה לצורך השומה (גיורא ארד חב' לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מע"מ, רע"א 1436/90 פד"א כ' 18 עמ' 593).

אם אכן טוען ב"כ המשיב לקיומם של "הסממנים" הקבועים בסעיף 86 של הפקודה, איה הן ההוכחות והעובדות המבססות טענה כזו שעל פיהן ברצונו לשכנע את בית המשפט שאכן מתקיימים בעיסקה הנדונה האלמנטים הדרושים על פי סעיף 86 לפקודה?

ב"כ המשיב טוען כי הראיות לכך, שאין המדובר במוניטין - שהוא נכס בלתי מוחשי אלא לתמורה ששולמה עבור דברים מוחשיים הן: תיקי לקוחות; מיקום העברת צוות העובדים; מיקום המשרד; שינוי שם העסק השוללים טענת "המשכיות"; ההתחייבות להמנע מהתחרות והעיקר: העדר אפשרות קיום "מוניטין" ומכירתו כאשר מדובר בבעל מקצוע חופשי.

10. תוכנו של ההסכם כפי שעולה מכוונת הצדדים ומתנאי ההסכם:

במבוא להסכם ת/1 נקבע כי המערער ביקש למכור את כל עסקו להנהלת חשבונות וליעוץ מס למרים, אשר היתה מעוניינת להקים עסק משלה לראית חשבון ולהנהלת חשבונות, באותו מקום בו נוהל עסקו של המערער.

על תוכנו של ההסכם העידו הן המערער והן מרים ולמעשה אין כמעט כל סתירה וניגוד בין עדויותיהם. המערער העיד כי העביר את כל עיסקו וקשריו עם לקוחותיו ועובדיו לידי מרים החל מ-1.1.89 ומאותו יום ואילך טיפלה מרים, יחד עם עובדיה (עובדיו לשעבר של המערער), באותם לקוחות שהיו לקוחותיו של המערער תוך כדי מתן עזרה מצידו של המערער בשלושת החודשים הראשונים של 1989.

המערער העיד כי לא מכר שום ציוד למרים וכי התמורה הורכבה ממוניטין ורק ממוניטין.

לאחר שההסכם נחתם הצגתי לעובדים את העובדה על קיומה והתניתי את זה שאני מבקש שישארו בעבודה וזה היה גם התנאי שלי עם מרים. הגב' מלכיר ביקשה ממני והתנתה שהעובדים שלי ימשיכו לעבוד אצלה כי בלעדיהם היא לא תוכל להרים את העסק לבדה. ישנה סיבה נוספת שהעובדים האלה מכירים את העבודה ואת הלקוחות... (עמ' 1 לפרוטוקול).

וכן:

"הגב' מלכיר בדקה את העסק יסודית, היא היתה מספר פעמים במשרד, עברה על כרטסת הלקוחות, התפלגות הלקוחות לפי סוגיהם, את ההכנסה של העסק ובמקביל לאחר חתימת החוזה והחל מ-1 לינואר אני דיברתי עם הלקוחות והצגתי חלקם בפני הגב' מלכיר ועם חלקם דיברתי בטלפון. יתר על כן, בתקופה של שלושה חודשים של שנת 1989 הייתי מגיע לקרית שמונה לפחות פעמיים בשבוע כדי שתהיה חפיפה והכנסה שוטפת של העבודה, היה לי ענין שהעסק יצליח... לקוח שלא היה שבע רצון מהענין רשאי היה שלא להמשיך עם הגב' מלכיר או עימי. כל לקוח רשאי לקחת את התיק שלו בתנאי שהוא לא חייב לי כסף" (עמ' 2 לפרוטוקול).

ובאשר לתמורה:

"התמורה בסעיף 9 הורכבה ממוניטין, רק ממוניטין, היא שולמה לי רק על המוניטין, המוניטין זה נכס שבהעדרו לקוחות לא היו באים אלי יותר. מאחר שהנכס הזה היה קיים בעליל לקוחות ממשיכים לבוא אליה הלאה והיא מרוויחה לחם ממנו... ה-150,000 ש"ח היה מבוסס על תחשוב של הכנסות של המשרד למשך מספר שנים. בתחילה דיברנו על חישוב של מחזור משוער למשך 5 שנים ולאחר מכן ירדנו ל-150,000 ש"ח שזה היה הסכום המוסכם. בסיס חישוב המוניטין היה מבוסס על מחזור עיסקאות בשנת 1988 כפול מספר שנים" (עמ' 3 לפרוטוקול).

"לא מכרתי שום ציוד לגב' מלכיר. התוספת להסכם בכתב יד הוספה לבקשתה של גב' מלכיר. נכתב שמי שעזב תוך שלושה חודשים וזה באשמתי אני אוריד לה מהמוניטין ואם יעזבו לאחר של שלושה חודשים סימן שזה באשמתי של גב' מלכיר. כל הסתייגות שהיתה, אם היתה, לגב' מלכיר נכללה בהסכם" (עמ' 4 לפרוטוקול).

בעדותה של עדת המשיב הגב' מרים מלכיר העידה היא:

"אני רואת חשבון במקצועי. אני חתמתי על ההסכם ת/1. את ההסכם ניסח עו"ד של המערער. סוכם שהתשלום יהיה עבור הלקוחות מפדיון של שנה אחת של שנת 1988. זה אחרי שהוא סיכם בהנהלת ספרים שלו. הנתון נלקח מהספרים של 1988. אני לא ראיתי את הספרים.

ההגדרות והניסוח שבהסכם ת/1 הם לא שלי. אני הנחתי כשהסכמתי לשלם תמורה של 150,000 ש"ח כי אם הלקוחות ימשיכו לעבוד הלאה איתי תהיה לי הכנסה של 150,000 ש"ח שזו הכנסה של שנה אחת. הסכום הזה היה פדיון של 1988. את הנתון הזה קיבלתי ממר שפרירי. את הסכום הזה קיבלתי ממר שפרירי, האמנתי לדבריו. הסכום שבהסכם ת/1 אינו כולל ציוד" (עמ' 4 לפרוטוקול).

וכן:

"אני קניתי את הלקוחות ורציתי לשלם עבור הלקוחות נטו שישארו" (עמ' 8 לפרוטוקול).

ובחקירתה הנגדית:

"לפני רכישת העסק משפרירי היה לי וותק בראיית חשבון בתור שכירה כשנתיים-שלוש ועוד 4-5 שנים בעבודה של הנהלת חשבונות. לא למדתי את שיטות העבודה של העסק של שפרירי כי לא היה מה ללמוד שם. בגלל שהעובדים נשארו לעבוד עימי, ראיתי את צורת העבודה והשיטות שהם עבדו לא היו טובות ונכונות ואני החלטתי לשנות. לא היתה שום התחייבות של אף לקוח מראש להשאיר לעבוד עימי, דבר זה הינו בלתי אפשרי" (עמ' 8 לפרוטוקול).

קיימת סתירה בין עדותו של המערער שהעיד כי מרים בדקה את הספרים והתיקים לפני שהחליטה להכנס עימו לעיסקה לעומת עדותה של מרים שהעידה כי לא בדקה את הספרים. בנקודה זו נראה לי להעדיף את עדותו של המערער ולקבוע על פיו כי אכן היא בדקה את הספרים והתיקים לפני עשיית העיסקה. דבר זה הינו גם סביר ומתקבל יותר על הדעת בנסיבות הענין. לא נראה לי כסביר כי ר"ח במקצועו העומד להכנס לעיסקה מסוג זה לא יבדוק את מה שמתבקש להיבדק בנסיבות הענין. יש להוסיף כי מרים הובאה להעיד על ידי המשיב כאשר באותה עת היו תלויים ועומדים הליכים משפטיים אזרחיים בינה לבין המערער בקשר לאי תשלום התמורה שהוסכמה עליה בהסכם ת/1. למרים לא היה "ענין" מיוחד לעזור למערער במשפט זה ודי לחכימא.

11. מעדויותיהם של המערער ושל מרים עולה בבירור כי בהסכם ת/1 סיכמו הם על העברת העסק של המערער כעסק חי, כאשר עובדיו של המערער ממשיכים לעבוד בעסק כעובדי מרים החל מ-1.1.89 ואילך.

במידת האפשר, התכוונו ובפועל פעלו הצדדים להסכם להעביר את כל קשריו של המערער עם לקוחותיו אל מרים. מוסכם היה וברור כי לא היתה כל התחייבות או אף אפשרות להתחייב כי כל לקוחותיו של המערער ימשיכו לעבוד עם מרים, כי הדבר היה תלוי בלקוחות עצמם. דבר זה נלקח היטב בחשבון על ידי שני הצדדים והיה ידוע להם בעת חתימת ההסכם ת/1.

באשר לאופן חישוב התמורה על פי ההסכם, העידו הצדדים איך הגיעו לחישוב התמורה. באופן כללי ניתן לומר כבר בשלב זה, ועל כך ידובר עוד להלן, כי התמורה נקבעה על יסוד חישוב הכנסות העסק בעבר במשך תקופה מסויימת או על בסיס חישוב לציפיות לרווחים עתידיים למשך תקופה מסויימת. קביעת תמורה זו על בסיס הנתונים האלה הינה אחת ממספר דרכים לקביעת שווי של "מוניטין" (ראה דברי השופט אגרנט בענין **בלוך נ' מילר**, ע"א 45/49, פד"י כרך ד', 325, 329). אין מעריכים כאן שווי של נכס מוחשי אלא הערכה של נכס בלתי מוחשי התלוי בגורמים ונתונים הקשורים לניהול העסק הנמכר בעבר ובגורמים בלתי ידועים שעשויים להתרחש בעתיד. ניתן, איפוא, לומר כי הצדדים להסכם ת/1 התכוונו להעביר את העסק מהמערער למרים באופן שתיקי הלקוחות הקיימים יעברו לבעלותה של מרים; שהמערער יקשר בין הלקוחות לבין מרים וינסה להשפיע עליהם כי ימשיכו לעבוד עם מרים בעתיד, כשם שעבדו קודם לכן עם המערער. אלו הן כל **הזכויות הראויות הקניניות** שמכר המערער למרים. השאלה היא אם זכויות קניניות אלה ניתן לכנותן בשם "מוניטין" ואם לאו ועל כך אתייחס עוד להלן.

12. ב"כ המשיב בסיכומיו (עמ' 15-13) טוען כי התמורה שנתקבלה על ידי המערער היתה עבור תיקי לקוחות דהיינו עבור הציפיה להיותם מקור הכנסה עתידי אך אין בכך כדי לקבוע שמדובר כאן במכירת "מוניטין". לעומת זאת, סבור ב"כ המערער כי העיסקה, הן על פי האמור בהסכם, והן על פי כוונת הצדדים ועל פי מהותה המעשית והכלכלית היתה של מכירת "מוניטין".

13. סיווג המשפטי של ההסכם - מכר מוניטין ואם לאו?

אין כל ספק בכך שמוניטין של עסק מהווה זכות קנינית והינה חלק מדיני הקנין. פרופ' י. וייסמן בספרו "דיני קניין" חלק כללי (הוצאת הפקולטה למשפטים האוניברסיטה העברית בירושלים המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי על שם הארי סאקר, 1993) בעמ' 360 כותב:

"מוניטין"

במוניטין של עסק הכוונה לכוח המשיכה של עסק הגורם לבואם של לקוחות, הגורמים למוניטין עשויים להיות מגוונים, כגון כוח המשיכה של הסימן המסחרי של המוצר או השירות המוצע על ידי העסק; איכות המוצר או השירות; מחירי המוצרים או השירותים; יעילות העסק, מיקומו, וכדומה. המוניטין ניתנים להערכה כספית. אפשר למוכרם, להורישם ולמשכנבם, ומתייחסים אליהם כאל נכס. יש והמחוקק מונה במפורש את המוניטין בהגדרת נכס, ויש התבטאויות לרוב בפסיקה ובספרות המקצועית, שבהן מכונים המוניטין כנכס, או קניין".

בחיבורו של חברי הנכבד כב' השופט ג. גינת "גניבת עין" שבעריכת ג. טדסקי (הוצאת הפקולטה למשפטים האוניברסיטה העברית בירושלים המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי על שם הארי סאקר) נאמר, בעמ' 5:

"הגדרת המוניטין ניתן לשאוב מתחומים אחרים של המשפט. לענייננו, נוכל לראות במוניטין את הרגלם של הצרכנים לשוב ולקנות באותו בית עסק, או אותם טובין. לא ניתן לנתק בין העסק לבין המוניטין ויש בהם כדי לציין יתרון מסויים של בעל המוניטין על מתחריו. אין מניעה לכך, שהמוניטין יתמצו באלמנט בודד כמו, למשל, סימן מסוים בו מתוארת הסחורה, מוצאה הגיאוגרפי, אופן פרסומה וכיו"ב" (וראה גם הערת השוליים מס' 10 עם כל האסמכתאות המצוטטות שם).

וכן:

"10. המוניטין הינו זכות קניינית ככל זכות קניינית אחרת, כאמור בע"א 283/85 (10) בעמ' 28".

(ע"א 663/87 ד"ר תקוה נתן נ' צפורה גרינר ואח', פד"י מ"ה(1) עמ' 104, 114).

וכן כותב כב' הנשיא שמגר בפסק דינו רע"א 371/89 ליבוביץ נ' א.א.ת.י. אליהו בע"מ ואח' (פד"י מ"ד(2) 309, 316-315):

"(ב) המושג מוניטין קשה להגדרה מדויקת וממצה... המוניטין הוא נכס בלתי מוחשי. הוא בגדר קניין. ניתן למכור מוניטין של עסק (ראה למשל, ע"א 276/69 (1) בעמ' 90). על התמורה המתקבלת ממכירתו של המוניטין מוטל מס רווחי הון (ראה, למשל, ע"א 550/72 (2) בעמ' 651). מוניטין ניתן להוריש (ראה ע"א 280/73 (3), בעמ' 605). מוניטין של חברה ניתן למשכן (ראה סעיפים 165 ו-194 לפקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג-1983. אכן, מוניטין של מוצר הוא נכס, ויכולה להיווצר לגביו זכות קניין".

בפסק הדין ע"א 550/72 ארנסט באומל נ' פקיד שומה חיפה פד"י כ"ה(1) 650 כתב כב' השופט עציוני:

"לא קל להגדיר את מהות המוניטין והרכבו, והגדרות מהגדרות שונות ניתנו בפסיקה האנגלית למונח זה.

Inland Revenue אומר בפסק הדין Lord Macnaughten

Comrs. v. Muller & Co.'s Margarine Ltd: A.C. (1901) 217, 223,

:H.L. (5)

"It is a thing very easy to describe but very difficult to define.

It is the benefit and advantage of good name, reputation, and

connection of a business. It is the attractive force which

anbringes in custom. It is the one thing which distinguishes

startold-established business from a new business at its first".

השופט Fletcher Moulton אומר בפסק דין In Re Spanish

CorospectingP.: (1911), 1 Ch. 92' p. 105 (6)

"The capital value of goodwill is an alternative to profits, not part of them. It is the price at which a person renounces his rights to future profits, Hence, the goodwill of a business can never appear in the calculation of its profits".

והשופט ויתקון באותו פסק דין באומל' נ' פקיד שומה חיפה אומר:

"יש שוני רב בין עסק ועסק, יש עליות וירידות, ולא הרי מוניטין של עסק המבוססות, למשל, על המקום שבו הוא נמצא או על מומחיות בעליו, כהרי מוניטין הקשורות לעמדה מונופוליסטית, כגון בעלות על פטנט, זכות יוצרים, ידע או שיטות עבודה חדישות או מיוחדות. על מוניטין אמר לור דאלדון בשנת 1810: "מוניטין שנמכרו אינן אלא ההסתברות שלקוחות ישנים יחזרו למקום הישן"

(31Cruttwell v, Lye, (1808-1813) II A E.R. Rep. 89) ; ולורד מקנאטן הרחיב את הגדרתו ואמר כי מוניטין הן לשד העסק וחייו, ובלעדיהן אין לו תשואה. "הן שמה הטוב של הפירמה ומכלול קשריה, שנבנו בשנות עבודה כנה או שהושגו בהשקעה רחבה" (4) Trego v. Hunt: All E.R. Rep. 804, (1895-1899). ניתן לומר כי המוניטין הן פונקציה של רווחיות העסק, ויש שמחשבים את שוויין בכל עת על יסוד הרווח שהשנתי הממוצע, אם לתקופה של שנה אחת ואם לתקופה של מספר שנים (ראה לעיל דברי השופט אגרנט בענין בלוך נ' מילר, ע"א 45/49 (1) בעמ' 329 ה') (ההדגשות שלי - מ.ה.).

כב' השופט אשר בעמ"ה 11/67 קימל נ' פקיד שומה תל אביב 4 (פד"א א' 69) אומר:

"מה משמעו של המושג "מוניטין"?

מקובל לחשוב כי מוניטין מבטא את מכלול היתרונות המצטברים בעסק בגלל שמו הטוב ובגלל הוודאות שלקוחותיו יחזרו אליו ויערכו בו את קנייתיהם בגלל נסיבות שונות הקשורות במקום או בשירות שניתן להם או בהרגל".

בהלסבורי הוצאה שלישית כרך 29 בעמ' 360 ניתנה הגדרה של Goodwill כדלקמן:

"The goodwill of a business is the whole advantage of the reputation & connection formed with customers together with the circumstances, whether of habit or otherwise, which tend to ..."make such connection permanent

מהאמור לעיל מתקבל כי בתוך המוניטין יש גורמים מספר והם:

א. שם טוב של העסק.

ב. קשר ללקוחות שהפך להיות קבוע לרגל הרגל.

ג. מקום המצאו של העסק וכו'.

קיימת היום נטייה להרחיב את המושג "מוניטין" ולכלול בתוכו כל יתרון הקשור לעסק.

"כיום הנטייה היא להרחיב את המושג מוניטין ולכלול בתוכו כל יתרון הקשור לעסק בין אם יתרון זה נגזר ממיקומו המיוחד, משמו המקצועי הטוב או מכל גורם רלוונטי אחר המשפיע ישירות או בעקיפין על ערכו של העסק. המוניטין כולל את מכלול היתרונות הנובעים מעסק פלוני מעבר לערך החשבונאי שלו. נאמר על כך

ב-38 Am. Jur. Rochester and San Francisco 1912 2d 1912:

"Goodwill is the advantage or benefit which is acquired by capital stockn establishment beyond the mere value of thea, funds, or property employed therien, in consequence of the general public patronage and encouragement which it receives from constant or habitual customers on account of its local position, or common celebrity, or reputation for skill, or affluence, or punctuality, or from other accidental circumstances or necessities".

14. ב"כ המערער טוען כי גם אם בפקודת מס הכנסה לא הוגדר המונח "מוניטין" הרי שההגדרות שניתנו למונח בפסיקה מוכיחות כי במקרה דנן מדובר במכירת תיקי לקוחות שהינו מכירת "מוניטין". אין מחלוקת שבמקרה הנוכחי לא נמכר כל נכס מוחשי וכי גם "מוניטין" מהווה נכס בלתי מוחשי.

אינני רואה כל בעיה בכך שהמונח "מוניטין" אינו מוגדר בפקודת מס הכנסה הואיל ואם אנו מגיעים למסקנה ש"מוניטין" הינו נכס קנייני, כפי שהוסבר לעיל, הרי שבהגדרה של "נכס" שבפקודה ניתן לכלול גם את המוניטין ואין כל הכרח בכך שפקודת מס הכנסה תקבע הגדרה מיוחדת למונח זה.

מכלול הראיות שבתיק מתברר כי המערער לא מכר למרים ציוד; לא מכר לה מושכר; העובדים שעבדו אצל המערער החלו לעבוד מיום 1/1/89 ואילך כעובדיה של מרים; התיקים שהסכם ת/1 מדבר על מכירתם, הם למעשה, תיקים של לקוחות המכילים מסמכים הנוגעים להצהרות הון, לדו"חות על הכנסות, חשבונות וכל דוקומנטציה אחרת הנוגעת לאותו לקוח לגבי העבר אך אין התיק כשלעצמו נחשב "נכס". נשאלת השאלה, אם כן, מה יכול היה להיות כלול בממכר שמכר המערער למרים?

בהכרח אנו מגיעים למסקנה שכל מה שהיה כלול בנכס הקנייני שנמכר למרים לא היה אלא הקשר שהיה למערער עם לקוחותיו למתן למתן שירותיו כיועץ מס וכמנהל חשבונות והתקוה או הציפיות כי אותם לקוחות ימשיכו לעבוד עם מרים. אין אפשרות לכנות נכס קנייני בלתי מוחשי זה אלא כמוניטין. ההגדרה שהגדירה הלורד אלדין בפסק הדין שצוטט על ידי כב' השופט ויתקון כי: "מוניטין שנמכרו אינם אלא ההסתברות שלקוחות ישנים יחזרו למקום הישן" יפה לענייננו כשם שדברי כב' השופט ש. אשר שצוטטו לעיל מתאימים היטב לעובדות המקרה שלנו".

סבורני שכאשר הצדדים השתמשו במונח "מכירת תיקים" לא התכוונו הם אלא לציין את הציפיות לתועלת שמחזיק התיקים יפיק מהתיקים על ידי כך שבעלי התיקים (הלקוחות), (כאשר החומר הכלול בתיקים כבר איננו אקטואלי הואיל ויש בהם חומר ששייך לעבר [הצהרות הון, דוחי הכנסות, דו"חות, התכתבויות וכו'] כפי שהוסבר לעיל), ימשיכו בקשר עם מרים ויבקשו ממנה שרות מקצועי לגבי שנת המס שלאחרי המכירה. השתמשתי במילה "ציפיות" כי לא ניתן לחייב את הלקוחות שימשיכו לעבוד עם מרים (ראה עדויות הצדדים שצוטטו לעיל). ה"ציפיות" להמשכיותו של הקשר בין הלקוחות ומרים, אשר בהתממשותה למביאה לרווחים עתידיים, היא היא הנכס הקנייני אליו התכוונו המלומדים כאשר כינו נכס בלתי מוחשי זה כ"מוניטין" וזו היתה בהחלט גם כוונת הצדדים לעיסקה נשוא ערעור זה.

אין גם להניח שמרים, בהיותה רואה חשבון מנוסה במקצועה, ואחרי בדיקת ספרי העסק ותיקי הלקוחות, תשתמש במושג "מוניטין" כאשר אין הדבר תואם את המציאות. אני קובע שלא בכדי השתמשו הצדדים במונח "מוניטין" בכמה מקומות בהסכם ת/1. אין כל חשיבות לטענה בדבר היות מנסח ההסכם עורך דינו של המערער ואם לאו. זהות הממכר ותוכנו הוא הקובע ולא זהות מנסחו של ההסכם.

15. ב"כ המשיב טוען טענות מרובות בדבר העדר אפשרות של קיום מוניטין במקרה הנדון כי לא קיים מוניטין אצל אדם בעל מקצוע חופשי ואין אדם בעל מקצועי חופשי, לטענתו, יכול להעביר מוניטין. טענותיו אלה של ב"כ המשיב אינן מקובלות עלי ויש לדחותן.

לגבי הטענה של העדר אפשרות קיום מוניטין אצל אדם בעל מקצוע חופשי, מקבל אני את טענותיו של ב"כ המערער בסיכומו בכתב (סעיפים 57-60) ומפנה למה שנפסק מפי כב' השופט אשר בעמ"ה 240/73 פאר שירותי פרסום ויחסי ציבור בע"מ פד"א ז' 185, 187 כי:

"בכל מקרה של העברת מוניטין קיים סיכון כזה ובמיוחד בעסק המספק שירותים כגון העברת פרקטיקה של רופא, עו"ד וכיו"ב. ובכל זאת אנו ערים לכך שגם בעסקים כאלה מעבירים מוניטין מאחד למשנהו ומשלמים תמורתם. הדאגה לכדאיות הסיכון היא דאגתו של הרוכש, ואם הוא זהיר במידה מספקת מתנה הוא את קביעת התמורה בעד המוניטין, במידת הצלחה שבהעברת הלקוחות. הצלחה שמתברר תוך תקופה סבירה אחרי ההעברה..." (ההדגשה שלי - מ.ה.)

כמו כן הפנה ב"כ המערער בסיכומו למאמרו של יועץ המס דני נתנזון "מכירת מוניטין על ידי בעל מקצוע חופשי" (פורסם בדו ירחון "מיסים" כרך 2/ו בעמ' א-50) שם נאמר:

"מכירת מוניטין על ידי בעלי מקצועות חופשיים נדחית בדרך כלל על הסף. הגישה הינה כאילו מוניטין של בעל מקצוע חופשי תלויה בו בלבד, נבנית על ידו בלבד, כך שפרידתו מן העסק מרוקנת את העסק מכל תוכן. במצב זה ברור שלא יכולה להתקיים מכירת מוניטין.

נראה לי כי יש לדחות גישה זו.

עסקו של בעל מקצוע חופשי תלוי בגורמים רבים. כמובן שעסקו של מרצה בודד או מי שעוסק במקצועו ללא בסיס רחב של משרד וצוות, המוניטין תלוי בו בלבד. אך במקרים אלה ודאי שלא יימכר עסק או מוניטין. לפיכך, אנו עוסקים בבעלי מקצוע חופשי שלהם בסיס עסקי רחב, כשהם עומדים בראשה של פירמידה עסקית ומקצועית, כיועצי מס, רואי חשבון, עורכי דין, מהנדסים וכד'. מספר קריטריונים מאפיינים בעל מקצוע חופשי כזה:

1. משרד במקום קבוע.
2. צוות עובדים.
3. מסורת מקצועית.
4. לקוחות קבועים או לפחות בסיס קבוע של לקוחות.
5. ציוד ותשתית.

קריטריונים אלה אשר מאפיינים את בעל המקצוע החופשי, הם גם אלה המבססים את קיומו של מוניטין בעסק כזה. בכל אחד ממרכיבים אלה אפשר למצוא מרכיב של מוניטין, בבחינת ערך מוסף המצטרף לכל פעולה עסקית ולכל נכס".

דבריו הנ"ל של בעל המאמר מקובלים עלי ואני מאמץ את הגישה המוצעת על ידו, אשר עולה בקנה אחד עם הפסיקה של בתי המשפט.

16. העברת מוניטין מיועץ מס לרואה חשבון:

טענה נוספת שהעלה ב"כ המשיב בתגובה לסיכומי המערער והיא כי לא יכולה להתקיים במקרה דגן העברת "מוניטין" מאחר שמדובר בהעברת מוניטין מיועץ מס לרואה חשבון. הדבר אינו יכול להתקבל בגלל שסמכויות רוא"ח רחבות יותר מסמכויות יועץ מס ומאחר שמעמדו של רוא"ח בכיר יותר מזה של יועץ מס.

אין כל ממש בטענה זו. לעניות דעתי אין התואר המקצועי קובע לענייננו ואין לו כל חשיבות. הקובע לענייננו הן מהות הזכויות והממכר שהועברו וסיווגן. זאת ועוד: מרים החליטה לרכוש את הממכר מהמערער והיה זה מענינה אם תמשיך את העסק באותה מתכונת שניהל אותה המערער או להרחיבה כראות עיניה ואין זה מענייננו לדון בענין זה.

יש לדחות טענה זו בהיותה חסרת בסיס.

17. שינוי שם העסק:

טענה אחרת בפי ב"כ המשיב והיא: כי כאשר משתנה שמו של העסק עם מכירתו שולל הדבר את האפשרות של מכר "מוניטין" כאשר מדובר במיוחד בעסק של איש אחד (עמ' 17 לסיכומי ב"כ המשיב). אני דוחה גם טענה זו שאין בה ממש ומכמה טעמים: ראשית: אין המדובר במכירת שם עסק, אין המדובר במוניטין של מוצר המזוהה עם סימן מסחרי בבחינת Trade mark או Logo. אם הייתי מקבל טענה זו, הרי שבכך צריכה להתקבל הטענה שאין אפשרות של מכירת מוניטין כאשר מדובר במוניטין של רופא או עו"ד כאשר ברור שבמקרים כאלה כרוכה העברת המוניטין, מניה וביה, בשינוי שם. כבר קבעתי לעיל שיש להכיר במכירת "מוניטין" אף כאשר מדובר בעסק של בעלי מקצוע חופשי. שנית: אין מדובר כאן בעסק של איש אחד אלא במשרד המנוהל על ידי המערער שבו עבדו מספר עובדים שהיו קשורים אף הם עם הלקוחות.

18. אופן חישוב התמורה בנספח ל-1/ת:

עוד טענה בפי ב"כ המשיב כי מהאופן שבו נקבעה התמורה למוניטין בסעיף 17 של נספח ת/1 יש ללמוד שלא ב"מוניטין" מדובר. אין לקבל גם טענה זו. קביעת השווי למוניטין יכולה שתעשה בהרבה צורות ואופנים. קיים אומנם קושי הטמון בהערכה זו של קביעת שווי וכב' השופט כהן בע"א 550/72 (באומל נ' פקיד שומה חיפה, פד"י כ"ה(1) 650) שצוטט לעיל, כתב:

"לדעתי הגורמים המשפיעים על ערכן של מוניטין הם כה רבים ומגוונים, שחישוב ערך נכס זה בעבר על יסוד מחירו בהווה ורווחיותו הממוצעת אינו אלא בגדר ניחוש" (ההדגשות שלי - מ.ה.).

מקבל אני את דברי ב"כ המערער בסיכומו שהמנגנון שנקבע בענייננו הוכר בפסיקה כדרך רצויה לחישוב מוניטין, אשר יש בה כדי להגן על רוכש מוניטין בעסק המספק שירותים, בהסתמכו על דברי כב' השופט אשר בעמ"ה 240/73 שצוטטו לעיל. אני דוחה לכן גם טענה זו של ב"כ המשיב.

19. ב"כ המשיב טען עוד טענות מטענות שונות ועשה מאמץ ראוי לשמו כדי לשכנע את בית המשפט שאין המדובר במקרה זה במכירת מוניטין אך אין טענותיו יכולות להתקבל, כמוסבר לעיל. אין בכונתי להיכנס ולדון בכל יתר הטענות שלא התייחסתי אליהן בפירוט שכן אינני סבור שהדבר ישנה את התוצאה אחרי שקבעתי את הממצאים והקביעות המשפטיות כמפורט לעיל.

20. על יסוד כל האמור לעיל, הנני קובע שהממכר שמכר המערער למרים על פי ההסכם ת/1 היה "מוניטין" וכי יש למסות את התמורה בהתאם לכך על פי הפקודה ובנתון לכך יש לקבל את הערער.

21. אשר על כן אני מחליט לקבל את הערער, הנני מבטל את הצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה מיום 1.12.91 וסכום המס ייקבע על פי האמור לעיל.

המשיב ישלם למערער הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 5,000 ש"ח + מע"מ.

ניתן היום 28.4.93 בהעדר.

(-) שופט