

מיסים יז/1 (פברואר 2003) ה-19

פרידלנד שמואל נ' פקיד שומה כפר-סבא

מחוזי

אזרחי

מס הכנסה

-

הנושא: מכירת מוניטין כתאונת מס

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

מס' תיק: עמ"ה 1036/00

בפני: כב' השופטת ב. אופיר-תום

המערער: פרידלנד שמואל

המשיב: פקיד שומה כפר-סבא

ניתן ביום: 15.01.2003

עובדות

1. המערער הוא בעליה ומנהלה של חברת ממתקים גדולה.
2. עסקו של המערער הוקם על ידו עוד בשנות ה-40, ונוהל על ידו לבדו ולאחר מכן עם בנו. כך עד לשנת 1992, בה החליטו להסב את השותפות ביניהם לחברה בע"מ.
3. עם הקמת החברה נחתם הסכם בין החברה לשותפות, לפיו נמכר לחברה העסק בכללותו. אולם במסגרת הסכם זה נקבע, שהשותפים ימשיכו להחזיק באופן אישי בכל נכסי הנדל"ן, את המוניטין ואת זכויות השיווק.
4. בשנת 1995, כארבע שנים לאחר הקמת החברה, נערך הסכם נוסף בין החברה לשותפים ולפיו רכשה החברה מידי השותפים, תמורת 3.3 מליון ש"ח, את המוניטין והסוכנויות בחו"ל שהוחרגו מההסכם משנת 1992.
5. לדעת המשיב, ההסכם השני אין בו משום מכירת מוניטין אלא מכירה בגין זכויות הייצוג והשיווק של היצרנים בארץ ובחו"ל בהן החזיקה השותפות, או לחילופין בגין שכירתן של אותן זכויות במהלך ארבע השנים שחלפו.

1. הנטל להוכחת קיומם של מוניטין מוטל על המערער הטוען לקיומו. לצורך הרמת נטל זה, אין די בעדותו של בעל העניין לבדו.
2. הוכח, כי העסק הוא אכן רב קשרים ולקוחות, אולם אין בכל אלה כדי לבסס קיומם של המוניטין והעברתם לחברה.
3. בעדותו התעלם המערער מן ההבחנה הנדרשת בין מוניטין אישיים שלו ושל אביו לבין מוניטין של השותפות כגוף אחד.
4. אין די בהכרזה מפי עד המערער, כי הלקוחות של השותפות שעליהם העיד רק הוא לבדו - עברו כולם כאחד אל החברה מיד עם הקמתה.
5. יש לאבחן בין מכירת מוניטין לגורם זר לבין מכירתו לגוף שבשליטת בעלי המוניטין קודם להעברתו. במכירה לגורם זר, המשך הקשר עם הלקוחות בידי הקונה מלמד על העברת המוניטין. לא כך כאשר בפנינו מכירה המתבצעת בין גורמים קשורים, שבה אין העברת מוניטין אלא הכל בבחינת אותה גברת בשינוי אדרת.
6. הקונסטרוקציה המשפטית שבחרו הצדדים במקרה זה תמוהה. מוסכם שההסכם הראשון משנת 1992 מיצה את העברת העסק כולו, ואין לפרש הסכם זה כהסכם שאיננו כולל מכירת המוניטין בפועל. שהרי הלכה פסוקה היא, שהמוניטין הולכים אחרי העסק ואין דרך למכרם במנותק ממנו.
7. משכך, נותר לפרש רק את ההסכם השני משנת 1995 והמסקנה היא, שאין ללמוד מהסכמים אלה על ההתרחשות האמיתית שעמדה מאחורי כריתתם. הסברו של המערער, כי אי העברת המוניטין עם העסק נבעה מאי יכולתו להעריך את השווי באותה עת - חסרת משמעות בעיני בית המשפט.
8. קשה להבין את ההסכם השני באשר לשאלה, למה נזקקה החברה באותה עת למוניטין, שהרי דבר לא השתנה עם המכירה, מה עוד שהחברה "השתמשה" כבר במוניטין מבלי שאיש ציפה ממנה לתשלום בגינם.
9. טענת המערער, כי הערכת השווי התעכבה בשל ההמתנה של החברה למשקיע, אינה נראית לבית המשפט.
10. עיכוב במכירת המוניטין לחברה שהוקמה על בסיס עסק קודם כבר נדונה ונשללה על רקע הלכת פרץ אטינגר.
11. הסבריו של המערער לתמיהות הלוגיות שמעלים שני ההסכמים, יותר משהם תורמים להבהרת הבלבול, הריהם תורמים להגדלתו והאדרתו. אין מענה, למשל, לשאלה, אם העיכוב נבע מחוסר יכולת לחשב את המוניטין - מדוע לא בא לכך כל הסבר מילולי בהסכם עצמו.
12. לסיכום, מוסכם על דעת שני הצדדים כי אין לדבר על מכירת עסק חי ללא מכירת המוניטין. לפיכך, הקונסטרוקציה כפי שתוארה ע"י המערער אינה מתיישבת עם לשון ההסכם ועם רוחו. אין לקבל עמדתו שיש הגיון בהתנהלות עיסקית מסוג זו בשל הקירבה בין הצדדים.
13. אין לראות בהסכם השני הסכם למכירת מוניטין נוכח התהיות דלעיל. לאחר חלוף 4 שנות שימוש בפועל במוניטין ולאחר היטמעותם בחברה מיד לאחר רכישתם בהסכם הראשון, אין לראות בהסכם השני הסכם למכירת המוניטין.
14. לפיכך, יש לראות בהסכם השני רק מכירת הסוכנויות והזכויות, שאין עוררין שנמכרו באותו הסכם.

הערעור נדחה.

הערת מערכת:

שוב מכירה קלאסית של מוניטין שנדחתה. משמעות פסק הדין היא תאונת מס לפיה ישולם מס ריאלי על מכירה שלכאורה חושבה כהענקת תמורה לבעלי המניות במס מוקטן. נראה כי רצוי להימנע מלצרף למכירת מוניטין נכסים אחרים.

-

עמ"ה 1036/00

כב' השופטת ב. אופיר-תום בפני:

המערער: פרידלנד שמואל

ע"י ב"כ עו"ד טולצ'ינסקי

נגד

המשיב: פקיד שומה כפר-סבא

ע"י ב"כ עו"ד אנגלרד

**פסק דין****רקע ועובדות**

1. ברקע ערעור מס זה, עומד הצו שהוציא המשיב למערער, מנהלה ובעליה של חברת ד. פרידלנד בע"מ (להלן - החברה) לפיו דחה את דו"חו של המערער לשנת המס 1995 (להלן - השנה שבערעור) בו הצהיר על הכנסה בסך 1,665,000 ש"ח, אשר נבעה לו כמוצהר, ממכירת מוניטין לחברה.

התמונה המצטיירת מעיון בכתבי הטענות של הצדדים ומסיכומיהם, היא ברורה למדי. המחלוקת ביניהם נעה במישור המשפטי בעיקר, כאשר השאלה היא, האם אכן בוצעה על ידי המערער בשנת המס נשוא הערעור, עסקה של מכירת מוניטין כהגדרת המונח בפקודת מס הכנסה (ג.ח.) (להלן - הפקודה) או שמא, המדובר הוא במכירת נכס שאיננו נופל להגדרת המונח בפקודה.

סוגיה זו, יש לומר, כבר נדונה וחזרה ונדונה בבתי המשפט, עד שדומה כי כל היבטיה לובנו. עם זאת, צצות בכל פעם מחלוקות חדשות לגביה, במסגרתן מנסים נישומים להוכיח כי עניינם שונה מאלה בהם דחו בתי המשפט טענות של מכירת מוניטין, וכי נופלים הם לגדר המקרים המעטים בהם אושרה טענה כאמור.

עניינו של המערער דנא, הטוען למכירת המוניטין שצבר ביחד עם בנו-שותפו בעסק הממתקים, לחברה שהקימו, יידון לאורכו של דיון זה.

2. העובדות כפי שהן עולות מחומר הראיות ומסיכומי הצדדים, ואשר על עיקרן אין חולק, הן כדלהלן:

עסקו של המערער הוקם על ידו בשנות הארבעים כעסק ליבוא ממתקים ודברי מאפה, ונהל על ידו לבדו עד שנת 1964, כאשר הצטרף אליו בנו, דן פרידלנד.

מאותה שנה ועד שנת 1992 הפעילו האב והבן את עסקם זה, במסגרת שותפות לא רשומה, בעלת זכויות ייצוג של יצרני ממתקים וסוכנויות ממתקים בארץ ובחו"ל (להלן - השותפות).

בשנת 1992, החליטו השותפים להסב את השותפות לחברה, ובעקבות כך רשמה אצל רשם החברות תחת השם, חברת פרידלנד ד. בע"מ. השותפים לשעבר, החזיקו מעתה במניותיה של החברה, ביחד עם רעייתו של הבן, כך שהמערער החזיק ב-50% ממניותיה, הבן החזיק ב-40% ורעייתו ב-10% הנותרים.

עם הקמת החברה, ביום 16.2.92, נחתם הסכם בינה ובין השותפות (להלן - הסכם המכר, מע/3) לפיו מכרו השותפים לחברה את העסק בבעלותם, כולל כל הרכוש הקבוע שהיה לשותפות, וכולל המלאי העיסקי שהיה לה, כמו גם ההתחייבויות שצברה.

בסעיף 3(ב) להסכם, הכריזו הצדדים, כי על אף מכירת העסק כולו לחברה, אין המכירה כוללת את נכסי הנדל"ן של השותפות, לא את הסוכנויות שלה בחו"ל ובארץ, לא את זכויות השיווק שהיו לה, וגם לא את המוניטין של שותפיה. כל אלה, כך נקבע, ישארו בבעלות השותפים. בלשון ההסכם:

"מובהר ומוסכם בזה כי במסגרת הסכם זה אין החברה רוכשת מהשותפות והשותפים נדל"ן כל שהוא, וכן אין החברה רוכשת את המוניטין, את הסוכנויות מחו"ל ובארץ וזכויות השיווק הכרוכות בכך, הנשארים כולם בבעלותם של השותפים".

3. מעדות המערער בפני, עלה, כי עסקי החברה צלחו, וכי העניינים המשיכו להתנהל בה כמקודם, וכפי שהתנהלו במסגרת השותפות. עולה עוד, כי האב והבן עברו גם הם אל החברה שהקימו, ומילאו בה תפקידי ניהול מרכזיים. משום מה, החליטה החברה, יום אחד, בסוף שנת 1995, קרי, כארבע שנים לאחר הקמתה, כמו לחזור לאחור, ולערוך פתאום הסכם נוסף (מע/6) עם השותפים לשעבר, ובעליה בהווה. לפי הסכם זה (להלן - ההסכם השני) רכשה החברה, הפעם, מידי השותפים, תמורת סך 3,330,000 ש"ח בצירוף מע"מ, את המוניטין, כולל הסוכנויות בחו"ל ובארץ שהוחרגו מהסכם המכר כמוזכר לעיל (ר', סעיף ה"הואיל" הראשון, להסכם השני).

על רקע זה, הצהיר המערער בדו"ח שהגיש למשיב לשנת המס 1995, על הכנסות שנבעו לו באותה שנה ממכירת המוניטין שמכר לחברה, בסך 1,665,000 ש"ח.

הצהרה זו בדו"ח, לא נראתה בעיני המשיב, אשר גרס כי הסכום האמור שנתקבל בידי המערער מן החברה בשנת המס שבערעור, לא שולם לו בגין מוניטין שמכר לחברה במהלך שנה זו, אלא בגין מכירת זכויות הייצוג והשיווק של היצרנים בארץ ובחו"ל, בהן החזיקה השותפות, או לחילופין בגין שכירתן של זכויות אלה מן השותפים במהלך ארבע השנים שחלפו (ר', סעיפים 11 ו-12 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).

דוק, אילו נתקבל על דעת המשיב, סיווגה של העסקה כפי הצגתה על ידי המערער ובנו, היתה הכנסתם הימנה, ממוסית בחלקה הגדול - סך 1,664,222 ש"ח לכל שותף - כסכום אינפלציוני, כאשר רק החלק המיזערי הנותר, היה ממוסה, הוא בלבד, כרווח ריאלי.

#### ההסכם מע/6, האמנם בעסקת מוניטין עניינו?

4. יודגש תחילה, כי אין חולק בערעור זה, וטוב שכך, כי הנטל להוכחת קיומם של מוניטין, על המערער הוא, כפי שנקבע בפסיקה יותר מפעם (ר', בין היתר, עמ"ה 194/92 תחנת שירות רמת-גן בע"מ נ' פ"ש גוש דן מיסים י/6-ה-7; ר' עמ"ה 1021/98, אהוד קורי נ' פ"ש ת"א 1, מיסים יד/6-ה-13; וכן, עמ"ה 131/95 יעקב מילר נ' פ"ש כ"ס, מיסים יג/5-ה-113, ה-114).

נדמה לי, כי איש גם לא יוכל לחלוק, שלצורך הרמת נטל זה, אין די בעדותו של בעל הענין לבדו, המספר על הצלחתו ועל שמו הטוב שלו עצמו ושל עסקו, שהרי, עדותו זו נגועה היא מדרך הטבע בחוסר אובייקטיביות מובנה. כך הבהרתי דעתי בסוגיה זו בענין תחנת שירות הנ"ל:

"בין כך ובין כך, נראה לי, כי הצדק עם עו"ד סגל בטענו, כי על מנת להוכיח קיומם של המוניטין בענינו, לא די היה להם למערערים בהשמעת עדויותיהם של בעלי התחנה בלבד, שאמרו מה שאמרו מתוך נגיעה אישית ברורה.

היה על המערערים לזמן כעדים מטעמם, ולו, כמה מלקוחותיה הקבועים של התחנה, על מנת שיעידו על המוניטין שלה, שבגינם נמשכו הם ואחרים, אליה, דרך קבע...

איש מאלה לא הובא משום מה לעדות, ואילו עדויותיהם של מנהלי התחנה, שהירבו כאמור לטפוח לעצמם על השכם על ייחודה של התחנה שבניהולם, לא יכלו לעמוד במקום עדותם הישירה של אנשי סוגול עצמם" (עמ' ה-100).

בענינו, כמו בענין תחנת שירות, לא מצא המערער משום מה לטרוח ולזמן לבית המשפט עדים מטעמו, לבד מבנו-שותפו, שפרש בפני על פני יריעה רחבה את כל שבחי השותפות, את פרסומה בארץ ובעולם, את קשריה עם ספקים ולקוחות מובחרים, ואת הצלחתה המרשימה בכל התחומים בהם עסקה. בעומדו על הדוכן, סיפר על הפעילות החובקת עולם של השותפות, על הציוד המתקדם שהיה לה, על צי הרכב שלה ויותר מכל, על "המנגנון המשומן" של העובדים, אנשי המכירות, מנהלי המכירות ומנהלי השיווק שעבדו עבורו, כמו גם ציבור הלקוחות הגדול שנהה אחר השותפות ונתן בה מלוא אמונו. בין היתר, הסביר:

"לגבי הלוגיסטיקה, המכירות היו בין 8-12 אנשי מכירות, כאשר היו לנו גם שני מנהלי מכירות, האחד לשוק הפרטי קמעונאי והשני לשוק הממוסד, רשתות שיווק, מעליהם היה מנהל שיווק. הם אלה שעמדו בעיקר מול הלקוחות.

לגבי הלוגיסטיקה בענין ההפצה - זה היה עסק שמספר כלי הרכב שהיו בו היה 30 כלי רכב שכלל כלי רכב של מוכרנים וגם משאיות מקוררות להפצת המוצרים. היו 8 משאיות ואח"כ היו 12 משאיות" (עמ' 5 לפרוט').

על דבריו אלה של המערער, חזר גם בא כחו המלומד בסיכומיו, תוך שהוא שב ומבהיר כי נושא המוניטין של העסק, הוא כמו ענין של מוכן מאליו, וכמו עובדה שאינה צריכה ראייה כלל. לדבריו:

"די בהצצה חטופה ברשימת הספקים המכובדת הכוללת את מיטב הספקים העולמיים דוגמת לינדט, המוכרים לכל מי שעיסוקו בתחום זה של ממתקים ושוקולד, כדי להבין את הקשרים העסקיים שצברה לעצמה השותפות, אשרנבעו מהערכת יכולתה בשיווק והפצת המוצרים בישראל" (עמ' 6 לסיכומי המערער).

5. האמנם די באלה לצורך ביסוס קיומם של המוניטין אצל השותפות, והעברתם לאחר מכן אל החברה שבאה בנעליה?

כפי שהובהר לעיל, אין די בעדות מפי בעל הענין עצמו על מנת לקבוע כי מוניטיו של העסק, קרי, מכלול תכונותיו התרומיות, שמו הטוב, צוות עובדיו, מיקומו, ועוד כיוצא באלה תכונות שמנתה הפסיקה בענין זה, אכן התקיימו ואף היוו אותו כח מושך שהביא אל העסק אתם הקשר עם ספקים ולקוחות כנטען על ידי בעל העסק, **ועל ידו בלבד** (ר', ר'), ענין קורי הנ"ל, בעמ' ה-151, ור' גם, ד' **נתנזון**, מכירת מוניטין על ידי בעל מקצוע חופשי, מסים 2/1 א-47).

בצדק טענה איפוא עו"ד אנגלרד בסיכומיה, כי שאלת הוכחת המוניטין בעניננו נשארה תלויה על בלימה מבלי שמומשה על ידי המערער. רוצה לומר, גם בהנחה שהתמונה של העסק ששורטטה על ידי בנו של המערער, תמונה אפשרית היא, עדיין נשאר המערך הראייתי שלו, לוקה בחסר ראייתי מהותי, היורד לשורשו של הערער.

יתרה מזו, נראה לי כי גם בהתעלם מן העובדה שבסיס המוניטין הונח בפני רק מפי עד שאיננו אוביקטיבי כלל, יש לקבוע כי עצם הצגתה של רשימת ספקים מרשימה, כמו עצם הצבעה על מערך לקוחות נכבד, אין בהם כדי לבסס הטענה שאלה הגיעו אל העסק ונקשרו בקישרי סחר עימו בשל מוניטיו דווקא. הטענה כי בבסיס הקשרים שנקשרו בין העסק ובין ספקיו ולקוחותיו, יהיו אשר יהיו, עומד שמו הטוב של העסק, כמו יתר תכונותיו התרומיות, אף שההיגיון עומד מאחוריה, עדיין צריכה היא ראייה מפי מי שהגיע אל העסק על רקע מוניטיו אלה, או, מפי גורם אוביקטיבי אחר שצריך היה להעיד על קיומם של המוניטין, עדות ישירה.

6. מורכבת אף יותר היא שאלת מיהותו של נשא המוניטין על פי גירסת המערער. בעדותו, התעלם עד המערער מן ההבחנה הנדרשת בין מוניטין אישיים שלו ושל אביו, ובין מוניטין של השותפות עצמה, וחבל. והרי אפשר כי הבחנה זו, תהיה מכרעת לצורך מיסוי המוניטין. שאם במוניטין אישיים עסקינו, אין לדבר על מכירתם, לא לחברה ולא בכלל, בהיותם בלתי ניתנים להפרדה מבעליהם, ובלתי עבירים (ר', עמ"ה 94/95 **הררי נ' פקיד השומה**, מיסים, יב/5, ה-123). ואם לא במוניטין אישיים עניננו, אלא במוניטין עסקיים, תעלה השאלה, כיצד נצמחו אלה בעסק, או, נכון יותר, כיצד הוטמעו הם בו, ומתי?

לא מצאתי תשובה לדילמה זו בדבריו של עד המערער.

בעומדו על הדוכן, דילג מר פרידלנד הלוך ושוב, בין המוניטין האישי של ושל אביו, ובין מוניטין של השותפות, כאילו היו הם היינו הך, ולא היא. בנימוקי הערעור הסביר כי השותפים "זכו להערכה רבה כאנשים אמינים והגונים", וכי שמם יצא כאנשי מקצוע מעולים המכירים היטב את השוק והדואגים ללקוחותיהם. בסיכומי, הירבה ב"כ המערער להרעיף שבחים על השותפות דווקא, תוך הדגשה חוזרת של אותן תכונות של השותפים, שצינו גם את העסק עצמו.

האם השליכו תכונותיהם האישיות של השותפים על העסק בניהולם? לטענת עו"ד טולצ'ינסקי, שעמד היטב על ההבחנה בין מוניטין אישי למוניטין עסקי, אכן נמזגו המוניטין האלה, האישיים, בתוך שותפות עצמה, עד שהשם הטוב ויתר תכונותיהם הידועות של השותפים, נצמדו אל העסק ותרמו לבניית מוניטיו שלו (על מרכיבי המוניטין העסקיים ועל עבירותם כעקרון בעת מכירת העסק, עמדתי בעמ"ה 14/95 שלמה שרון נ' פקיד השומה, מיסים יב/6, ה-117, ובענין קורי הנ"ל, ואין להוסיף). דא עקא, שאיש לא העיד בפני, שאכן כך התרחשו הדברים בפועל. והרי, טענה כאמור, איננה חזקה המדברת לעצמה.

7. בנקודה זו, נראה לי, אף אין די בהכרזה מפי עד המערער, כי הלקוחות של השותפות - שעליהם העיד רק הוא לבדו - עברו כולם כאחד, אל החברה מיד עם הקמתה.

למותר לשוב ולציין בהקשר זה, כי מערך הלקוחות של העסק, והצפי שהקשר עימם ימשך גם לאחר מכירתו, אכן מהווים אחת ההוכחות המרכזיות לקיום המוניטין בעסק, כפי שטען עו"ד טולצ'ינסקי בצדק (ר' לענין זה, עמ"ה 4/92 שפריירי נ' פ"ש צפת, מיסים ז/3, ה-137).

אלא שלא תמיד ולא בכל מקרה, כך. כאשר מתבצעת מכירת העסק על ידי אדם או תאגיד לגורם זר, שאין בינו ובין המוכר יחסים מיוחדים, מהווה המשך הקשר של הלקוחות עם העסק שעבר לידיים אחרות, אינדיקציה ברורה לקיומם של מוניטין ולהעברתם אל הקונה. שאילולא המוניטין, היו הלקוחות פונים אולי לגורם אחר בשוק ונקשרים בקשרים עסקיים עימו. לא כך, כאשר ענין לנו "במכירה" המתבצעת בין גורמים קשורים, כמו שותפות ההופכת להיות חברה הנכנסת לנעליה, והמנוהלת על ידי השותפים לשעבר, הכל, בבחינת אותה גברת בשינוי אדרת.

בנסיבות כאמור, דבר לא נשתנה לכאורה מבחינת הלקוחות במעבר מן השותפות לחברה, ומשמע, שהמשך קישריהם עם העסק שהפך להיות בבעלות החברה, אין בו כדי להעיד בהכרח על העברת המוניטין אל החברה. וכי מה ענינם של הלקוחות באיזו צורת התאגדות פועל אותו גוף שאליו נקשרו לפני שנים?



יוצא אפוא, כי הגם שמוסכם עלי כי הקשר עם הלקוחות והצפי להמשכו, הם "על פי רוב הדעות המרכיב המוביל והחשוב ביותר מבין מרכיבי המוניטין כולו, (וכי) יש הטוענים כי בכך מתמצית הגדרת המוניטין" (סעיף 10 לסיכומי המערער) לא אוכל להסכים, כי מרכיב זה של המוניטין העסקי היה בעל נפקות בענייננו (לענין מקומם של הלקוחות והצפי להמשך הקשר עימם כמרכיב של המוניטין, ר' שוב, ענין שלמה שרון וענין הררי הנ"ל).

#### ולגופן של עסקאות המכר נשוא ערעור זה

8. על אף החסר הראייתי שעליו עמדתי עד כאן, ואשר עניינו בשאלת ביסוס קיומם של מוניטין בידי השותפות והעברתם אל החברה שהקימו יחידה, לא על חסר זה אמור הערעור דנא לקום או ליפול. השאלה המכרעת, שהשלכותיה על הערעור קריטיות, היא זו הנוגעת לקונסטרוקציה המשפטית שהציב ב"כ המערער בפני, בכל הנוגע לשתי עסקאות המכר נשוא הערעור, אשר לטענתו, אחת הן.

קונסטרוקציה משפטית זו, מהי?

התבוננות בשני ההסכמים שעליהם סמך המערער טיעונו בענין מכירת המוניטין לחברה, מע/3 ומע/6, מעמידה על פניה, תמונה של עסקה אחת שפוצלה לכאורה לשתיים, או של שתי עסקאות נפרדות שבוצעו בזו אחר זו. השאלה היא שאלה של פרשנות חוזה.

שני הצדדים סוברים, כל אחד מטעמיו, כי אף שההסכם הראשון העוסק במכירת העסק כולו כעסק חי, מחריג את המוניטין ממסגרת מכירה זו, אין לפרש הסכם זה כהסכם שאיננו כולל מכירת המוניטין בפועל. העסקה האמיתית המסתתרת מאחורי המילים שבהסכמים אלה, היא אליבא דשני הצדדים, מכירה של העסק על מוניטיו. שהרי, הלכה פסוקה היא משכבר הימים, כי המוניטין הולכים אחר העסק, ואין דרך למוכרם במנותק ממנו (ר' דיון בסוגיה זו, בענין קורי הנ"ל, בסעיף 13 לפסק הדין, ור', גם עמ"ה 94/96, 46/97 ליאון בן אסולי ויעקב כהן נ' מדינת ישראל, מיסים יב/6, בעמ' ה-23).

משכך, עולה השאלה, כיצד יש להבין את ההסכם השני, מע/6, המתיימר להיות הסכם מוניטין שעניינו, על פניו, במכירת אותם מוניטין עצמם? שאם נמכרו אלה במסגרת ההסכם הראשון, מהו שנמכר במסגרת הסכם שני זה?

9. נדמה לי, כי המסקנה המתבקשת מתוך התבוננות חוזרת בשני ההסכמים שעליהם חתם המערער, היא, שאין ללמוד מהם דבר על ההתרחשות האמיתית שעמדה מאחורי כריתתם.

הצדק ללא ספק עם הטוענים כי המוניטין נמכרו עם העסק, כמתחייב על פי ההיגיון המשפטי והעסקי. אלא שלנוכח קביעה חד משמעית זו, עולה השאלה, על אי מכירת המוניטין במסגרת אותה עסקה?

הסברו של ב"כ המערער, לפיו, נבע הדבר מאי יכולת הערכת שווי המוניטין באותה עת, חסרת משמעות היא בעיני. שהרי, קיימות דרכים להערכת שווי מוניטין, שהמערער ובנו בוודאי היו מודעים להן, ואשר יכלו לפתור הדילמה באחת. חמורה יותר העובדה, שעל אף טענת ב"כ המערער היום כי מכר מוניטיו עם העסק, ראה לערוך הסכם מכר חדש, כעבור כארבע שנים, לפיו, חזר ומכר אותם מוניטין עצמם בפעם השנייה, לאותה רוכשת.

קשה מאד להבין טרנסקציה חוזרת זו, שחסרת כל טעם כלכלי היא על פניה.

ולשם מה נזקקה החברה למוניטין? לא זו בלבד שמוסכם על הכל כי כבר רכשה אותם בעת הקמתה, עובר לרכישת העסק כולו מן השותפות, אלא שגם השותפים עצמם, שנשאו בגאון את מוניטיהם, הם עברו אל החברה מיד עם הקמתה, ועימם כל המוניטין שהיוו חלק מהם, דבר לא נשתנה בעסק, עם הקמת החברה, אליבא דבנו של המערער; אותם חצרים, אותם עובדים, אותם ספקים, ומדרך הטבע גם אותם לקוחות, כל אלה נותרו תחת כנפי החברה, כפי שהיו קודם, בחסותה של השותפות. מדוע איפוא תשלם החברה, כגוף עסקי העומד על רגליו ושאמור לדאוג להשאר רוחויו שלו, סכום כסף נכבד ביותר עבור מוניטין שממילא שלו הם?

מה עוד, כאשר כבר "השתמשה" החברה במוניטין האמורים במשך ארבע שנים, גם אליבא דמערער, בלא שאיש ציפה ממנה לתשלום בגינם.

10. ועוד, מדוע לקח להם, לחברה ולשותפים, זמן רב כל כך עד שהצליחו להעריך שווים של המוניטין שהועברו לחברה עוד בשנת 92'?

טענת ב"כ המערער, כי הערכה זו התעכבה בשל ההמתנה של החברה למשקיע שיבוא ויציע לה מחיר ריאלי בגין המוניטין, אינה נראית בעיני. שהרי, גם כאשר כבר הגיע המשקיע, היא חברת אופנהיימר שחתמה עם החברה על ההסכם מ/ע4, לא מיהרה החברה לשלם לבעליה את מחיר המוניטין שבהם החזיקה כאמור, במשך מספר שנים בלא תשלום. כך גם, כאשר להסברו של ב"כ המערער, לפיו, משבוטל ההסכם עם אופנהיימר, החליט לבחון את נושא השווי עם משקיעים אחרים שעיימם ניהל משא ומתן לצורך כניסתם לעסק. הייתי אומרת, שאם ההסבר הראשון נראה דחוק ביותר, הרי נראה ההסבר השני, בלתי אפשרי לחלוטין; ומיותר לפרט מדוע. בכל מקרה, הקונסטרוקציה כולה שנראית בעיני, מפולפלת אך עקרה, חסרת אחיזה היא בכל חשיבה עסקית סבירה. דומה, כי רק קיומם של יחסים מיוחדים כמו אלה ששררו בין השותפות ויחידיה, ובין החברה שהקימו לעצמם, הם שנתנו להם האפשרות "לשחק" בנכס הערטילאי הזה ששמו מוניטין, לצורך עשיית טרסקציות שונות ומשונות בו, של העברה בלא תמורה, של מכירה שאיננה מכירה, ושל רכישה שאיננה רכישה.

על סיטואציה דומה בה דן השופט הגין בעמ"ה 98/85, **פריץ אטינגר בע"מ נ' פ"ש ת"א 1**, מסים 5/ בעמ' ה-72, הביע תמיהה גם הוא:

**"...לא ניתן כל הסבר על ידו, על שום מה ראה ב-3.5.81 לחתום על הסכם בשם החברה עם עצמו על העברת המוניטין - 3 שנים לאחר שהקים את החברה והוא בעליה מתחילתה. החברה היתה שלו, רווחי החברה באו אליו ואם המוניטין אכן היו נכס והגדילו את הרווחים, הרי שהגדילו מלכתחילה גם את שווי מניותיו.**

עוד מ-1977 הן שוות, איפוא, יותר בשל אותו נכס - מוניטין - שיש לחברה מאז. כך היה מתחילת הדברים בזמן איגודה של החברה, וכך היה ב-3.5.81 ואף לאחר מכן. מה ראה על כך לחתום הסכם על תשלום ב-1981. מר אטינגר קשר את עשיית הסכם המוניטין בשנת 1981 עם שותפות שעשה עם אדם אחד בשם גרבר... " (ר' גם התייחסות לסיטואציה של מכירת מוניטין בין גופים קשורים, בענין קורי הנ"ל, שם הובהר כי מה שנכון גבי שני צדדים נויטרליים המחליטים לקשור עסקה כאמור ביניהם, אינו נכון גבי צדדים הקשורים זה אל זה במערך יחסים מיוחדים ובאינטרסים משותפים).

11. בין כך ובין כך נראה לי, כי הסברו של המערער לתמיהות הלוגיות שמעלים שני ההסכמים, מע/3 ומע/6, יותר משהוא תורם להבהרת הבלבול השורה על כל פרשת מכירת המוניטין, הריהו תורם להגדלתו והאדרתו של בלבול זה. שאלה, שעליה לא קיבלתי מענה, היא למשל, מדוע לא נתנו הצדדים להסכמים אלה, ביטוי לשוני פשוט למציאות אותה תיאר ב"כ המערער בפני, בסיכומיו? מדוע, אם לא יכלו לחשב שווי המוניטין, לא אמרו כן במלים פשוטות בהסכם, ומדוע אם דחו התשלום על רקע קושי הערכתי זה, לא הודיעו על תשלום נדחה, אלא הכריזו ברחל בתך הקטנה על אי מכירת המוניטין, בהיפוך מפורש מן המציאות העובדתית והמשפטית שבודאי היו מודעים לה?

בטענו לפרשנות ההסכם שלא על פי מילותיו, היפני ב"כ המערער, בין היתר, אל פסק הדין בפרשת אפרופים (ע"א 4628/93, מדינת ישראל נ' אפרופים שיכון וייזום (1991) בע"מ, פ"ד מ"ט 2 (265) בה נפתחה דרך לפרשנות הסכם על בסיס הנסיבות שעמדו ברקע כריתתו ולא דווקא לפי מילותיו. חוששתני, כי אין מסריו של פסק דין זה יפים לענינו. עיון בפסק הדין אכן מבהיר כי הוא מושך לכיוון פרשנות חוזה על פי אומד דעתם של הצדדים אלא שאומד דעת זה בענינו אין בו כדי להוות בסיס לבניית גירסת המערער עליו:

"חוזה מתפרש על-פי אומד דעתם של הצדדים. אומד דעת זה הוא המטרות, היעדים, האינטרסים, והתכנית אשר הצדדים ביקשו במשותף להגשים. על אומד הדעת למד הפרשן מלשון החוזה ומהנסיבות החיצוניות לו", כשדעת הרוב באותה פרשה הייתה:

אין סדר זמנים קבוע בגיבוש אומד דעת הצדדים. פרשן אחד יפנה ללשון החוזה וממנה לנסיבות החיצוניות. פרשן אחר עשוי לפנות תחילה לנסיבות החיצוניות ולאחר מכן ללשון החוזה. יהא סדר הפנייה אשר יהא - ובדרך כללתהא זו תנועת מטוטלת מהלשון לנסיבות, ומהנסיבות ללשון - תוצאתו הסופית צריכה להיות אומד דעת המשתמע מתוך החוזה. אם אומד הדעת המשתמע מתוך החוזה אינו רלוואנטי לפתרון הבעיה הפרשנית הניצבת לפני השופט, יפנה הוא לאומד הדעת המתבקש מתוך הנסיבות החיצוניות. בכל המקרים הללו, המעבר מלשון החוזה אל הנסיבות החיצוניות אינו מותנה כלל בשאלה אם לשונו של החוזה היא ברורה או לא ברורה" (ר' שם, בעמ' 311).

לעיתים, כך נקבע אף "מותר לסטות מלשונו של החוזה אם פרשנותו על לשונו תביא לתוצאה אבסורדית" (שם, בעמ' 321).

נראה כי במסע לאיתור הכוונה המשותפת של הצדדים בנושא המוניטין, אין למצא אחיזה לטענה בדבר דחיית התשלום בגינם, למועד כלשהו בעתיד הלא ידוע, בשל הקושי להעריך. אין בהסכם מע/3 עצמו, ולו, רמז לאי הכללת חלקם של המוניטין במכר ולדחיית התשלום בגינם. אין גם בהסכם מע/6, שנחתם לאחר כארבע שנים של שימוש שעשתה החברה במוניטין הנרכשים, כל רמז להתיחסותו של ההסכם הזה לתשלום שחבה החברה לשותפים בגין המוניטין שכבר נמכרו בפועל קודם. כך, גם אין להסיק מאומד דעת הצדדים כי לכך התכוונו בהסכם זה.

התוצאה היא, כדברי הנשיא בענין אפרופים, כי:

"בהיעדר טענה ללקסיקון מיוחד - וטענה כזו לא הושמעה בפרשה שלפנינו - אין הפרשן רשאי לתת ללשון החוזה משמעות שהוא אינו יכול לשאת בלשון העברית..."

## סוף דבר

12. מכל שנאמר עד כאן, מתבקשות לדעתי שתי קביעות לפחות הנגזרות מתוכנם של שני ההסכמים נשוא הערעור דנא, הרלוונטיות לקביעת סיווגו של הנכס, שלדעת המערער יש לראותו כמוניטין שנמכרו על ידו ועל ידי בנו, לחברה שהקימו.

הקביעה הראשונה היא, שיש לקבל טענת המערער, כי אין כל מאומה בהכרזה שהכריז במסגרת סעיף 3(ב) להסכם מע/3, לפיה, לא נכללו המוניטין של השותפות, ככל שאלה נתקיימו בידי השותפות, במסגרת הסכם זה. כך, לנוכח ההסכמה הכוללת לפיה אין לדבר על מכירת עסק כעסק חי, בלא מכירת מוניטין, עימו. קביעה זו, שעליה אין עוד חולק בענינו, מתחייבת כאמור, מן ההתבוננות בהסכם מע/3, מזווית ראייה משפטית ועסקית, כאחד.

קביעה שנייה המתחייבת מן הראשונה, היא, שאין כל אפשרות לאמץ טענה של המערער, לפיה, יש להבין ההכרזה בסעיף 3(ב) בדבר אי מכירת המוניטין, כהכרזה שמשמעה, דחיית התשלום בגין מכירה זו. קונסטרוקציה עסקית כזו, כפי שתוארה על ידי ב"כ המערער בסיכומיו, לא זו בלבד שאיננה מתישבת עם לשון ההסכם ועם רוחו; לא זו בלבד שאיננה מובנת על רקע צירופם של המוניטין אל יתר הנכסים שלא נמכרו גם הם לפי סעיף זה בהסכם, אלא שהיא גם מעוררת קשיים לנוכח מסריו החד משמעיים של ההסכם. קושי אחד הוא כאמור הקושי הלשוני, הכרוך בעובדה שגם אם ניתן לדלג מעבר לפרשנות הלשונית של ההסכם, אל עבר הפרשנות התכליתית שלו, צריך שתהיה לפירוש המתקבל "נקודת אחיזה ארכימדית", ראשונית למיצער, בלשון הטקסט (ר', ע"א 165/82, **קיבוץ הצור נ' פ"ש רחובות**, פ"ד לט(2) 70, 75) מה שאין כן בענינו. שהרי, אין בהסכם מע/3 כאמור, ולו, רמז לכוונת הצדדים לדחות התשלום על ידי החברה לבעליה, בגין המוניטין, או, לא להכלילם בתשלום הכולל שקיבלו השותפים מן החברה במסגרת הסכם המכר מע/3.

קושי אחר הוא הקושי הכרוך בהעדר ההגיון העסקי בקונסטרוקציה המוצגת על ידי המערער, לפיה, הסכימו בעליהם של המוניטין רבי הערך לדחות התשלום בגינם בלא מועד.

תשובתו של ב"כ המערער, לפיה, יש הגיון בהתנהלות עסקית זו על רקע יחסי הקירבה, או הזוהות בפועל, בין הצדדים לעסקה, לאו תשובה היא בעיני. והרי, ענין לנו בעסקה בין שתי ישויות משפטיות נפרדות, שראו, ובצדק, לעגן את כל הסכמותיהם בהסכמים בכתב, כנדרש וכמקובל בדרך העסקים הרגילה, ועל פי ההגיון המסחרי האלמנטרי. במסגרת זו, מצופה היה מן הצדדים שיפעילו אותו ההגיון עסקי שהפעילו גבי העסקה כולה, גם גבי המוניטין שהיוו אך חלק ממנה.

13. עד כאן באשר להסכם הראשון. דומים הדברים גם בהקשר להסכם השני, שהוא העומד למעשה בבסיסו של דיון זה.

האמנם ניתן לראות בהסכם מע/6, הסכם למכירת מוניטין כפי שהתיימר להיות על פניו?

לא אחזור שוב על כל התהיות העולות מעצם מכירת המוניטין לחברה, לאחר חלוף ארבע שנות שימושה בהם בפועל, ולאחר היטמעותם בתוכה מיד לאחר רכישתם על ידי השותפות, במסגרת ההסכם הראשון. אומר אך זאת, כי משהוסכם על הכל שהמוניטין אכן נמכרו לחברה במסגרת ההסכם הראשון, ומשקבעתי כי המחיר ששולם בגין הסכם זה, כולו, כלל גם את מחיר מוניטיו של העסק הנמכר, לא נותרה לדעתי עוד כל אפשרות לראות בהסכם השני, הסכם שהתייחס גם הוא למכירת אותם מוניטין עצמם, שלא יכלו עוד לעמוד למכירה לאותה קונה.

על כורחך אתה אומר, כי ההסכם מע/6 - שעניינו מכירת זכויות הפצה וסוכנויות בחו"ל על ידי השותפות לחברה, לצד מכירת מוניטין (ר', ה' והואיל" הראשון בהסכם מע/6) - לא כיוון אלא למכירתם של הראשונים, קרי, הסוכנויות וזכויות הפצה שאכן נותרו עדיין בידי השותפים, אליבא דכולי עלמא, לאחר חתימת ההסכם הראשון, ושעדיין יכלו כפי הנראה להימכר על ידיהם במחיר ראוי.

בנסיבות הענין, יידחה הערעור.

המערער ישלם הוצאות המשפט בסך 10,000 ש"ח שישאו הפרשי הצמדה וריבית כחוק מתום שבוע מהיום ועד לתשלום בפועל.

ניתן היום י"ב בשבט, תשס"ג (15 בינואר 2003) בהעדר הצדדים.