

דו ירחון לענייני מיסים

כרך כד
מס' 3
יוני 2010

עורכים:

יחזקאל פלומין

דב נייגר

איתן צחור

דן ביין

אמנון רפאל

הוצאת רונן

האם ניתן למכור מוניטין באופן חלקי לצורכי מס?

מפסק-דין שניתן לאחרונה בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו על-ידי השופט מגן אלטוביה, בעמ"ה (ת"א) 1046/05 לנדאו יובל סוכנות לביטוח (1994) ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (ראו מדור פסיקה בחוברת זו), עולה, כי לצורכי מס לא ניתן למכור מוניטין באופן חלקי. על אף שאנו סבורים, כי התוצאה אליה הגיע בית המשפט במקרה הספציפי היתה נכונה, עמדתו לגבי מכירת מוניטין חלקי בעייתית, לאור פסיקת של בית המשפט בעליון בע"א 7493/98 שלמה שרון נ' פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה, "מיסים" יח/1 עמ' ה-1 ("פרשת שלמה שרון"). לטעמנו, ישנם מקרים של מכירה של מוניטין חלקי שיש להכיר בהם לצורכי מס. למשל, כאשר לעסק לקוחות נאמנים והעסק מעביר לצד שלישי חלק מתיקי הלקוחות.

בפסק-הדין האמור חתמו שני סוכני ביטוח, שהחזיקו בסוכנות ביטוח, על הסכם מכירה עם כלל החזקות, לפיו, בין היתר, נמכר לכלל החזקות 49% מהמוניטין של אחד מסוכני הביטוח. פקיד השומה סיווג את התמורה בגין "המוניטין", ביחס לשני סוכני הביטוח, כתמורה ממכירת פעילות ו/או צירוף שותף ו/או מכירת זכות ראויה אחרת.

לא היתה מחלוקת, כי סוכני הביטוח הם עצמם היו האבן השואבת את הלקוחות לסוכנות הביטוח הישנה. לאור זאת קבע השופט אלטוביה, שאין בסיס כלכלי לעסקת מכירת מוניטין כאשר סוכני הביטוח התחייבו להמשיך ולעבוד במשך 10 שנים בסוכנות הביטוח החדשה, שהקימו עם כלל החזקות, כמנכ"לים משותפים. יתרה מזאת: לדעת בית המשפט, אין היגיון עסקי במכירה של חלק של מוניטין באותו תחום, אלא אם המוכר "ממית" את החלק הנותן של המוניטין ולא עוסק יותר בתחום. ומכיוון שאין טעם כלכלי לכך, לדעת בית המשפט המסקנה המתבקשת היא, שככלל, יש להכיר במכר מוניטין לצורכי מס רק במכירה טוטלית, דהיינו - מכירה של מלוא זכות המוניטין.

על אף שכאמור אנו סבורים, כי התוצאה אליה הגיע בית המשפט היתה נכונה (זאת לאור המסקנה שאין היגיון עסקי בעצם מכירת המוניטין לכלל החזקות), אמירתו של בית המשפט לגבי מכירה חלקית של מוניטין היא בעייתית. לדעתנו, יש לאבחן בין המושג 'מוניטין' לבין הגורמים שיוצרים לעסק מוניטין. בית המשפט העליון בפרשת שלמה שרון פירש את המונח "מוניטין" כעצם תיקי הלקוחות של עסק, דהיינו - הקשר עם הלקוחות שיש לעסק. מוניטין הוא תוצר. עסק - חברה או אדם - המוכר את המוניטין שלו לצד שלישי, מוכר את תיקי הלקוחות שלו ובכך מאפשר לקונה ליהנות מן הלקוחות שהיו למוכר. מוניטין עשויים לנבוע משורה של גורמים, ובהם: הסימן המסחרי של המוצר או השירות המוצע; איכות המוצר; יעילות העסק ומיקומו; תכונותיו האישיות של בעל העסק. ברם, יש להפריד בין הגורמים שהביאו ליצירת המוניטין לעסק לבין עצם המוניטין, קרי - תיקי הלקוחות. כפי שבית המשפט העליון הדגיש בפרשת שלמה שרון, אין לדבר על מוניטין אישיים לעומת מוניטין עסקיים. מוניטין הם מוניטין.

על רקע ההבחנה הנ"ל, בהחלט ניתן להעלות על הדעת מקרים בהם מכירה חלקית של מוניטין תהיה מוצדקת אף לצורכי מס. כך, למשל, משרד רואי חשבון שיש לו לקוחות רבים, מעוניין להתמקד בסוג מסוים של לקוחות. המשרד מוכר למשרד רואי חשבון אחר

את הלקוחות שכבר לא יטפל בהם, תוך התחייבות ממושכת שלא לנסות לשדל את הלקוחות הללו לשוב למשרד המוכר. מכירה כזו צריכה, לדעתנו, להיחשב כמכירה חלקית של המוניטין של משרד רואי החשבון, שכן מועבר חלק מתיקי הלקוחות. המשרד הרוכש קונה לעצמו זכות להציג את עצמו בפני אותם הלקוחות; הוא רוכש את ההזדמנות לזכות בנאמנותם; הוא גם עשוי להציג את עצמו "כיורשו" וממשיכו של משרד רואי החשבון המוכר. יתרונות אלה כולם, אף שהם עשויים להיות פרי יחסו האישי של משרד רואי החשבון המוכר, יחד עם עצם תיקי הלקוחות שנמכרו, הם בבחינת מוניטין שווי-כסף. בעסקה המתוארת, משרד רואי החשבון מכר חלק מהמוניטין שלו, דהיינו, חלק מתיקי הלקוחות שלו, מבלי ש"המית" את חלק המוניטין שלו שנותר ברשותו.

סיכומו של דבר, על רקע ההגדרה שקבע בית המשפט העליון בפרשת **שלמה שרון** למונח "מוניטין", לדעתנו בהחלט ייתכנו מקרים בהם מכירה חלקית של מוניטין תהיה מוכרת לצורכי מס. השאלות המכריעות הן:

- (א) האם אכן המוכר, ולא גורם אחר, הינו בעל מוניטין?
(ב) בהנחה שכן, האם המוניטין, כולו או חלקו, מועבר ונמכר לצד שלישי בהתאם לאמות המידה עליהם הצביע בית המשפט העליון בפרשת **שלמה שרון**.

עוה"ד הראל לוקר וד"ר אמיר שויצקי*

