



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

מספר בקשה: 6

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מבקשים א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד א. רפאל
נגד

משיבים פקיד שומה רמלה

ע"י פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי) עוה"ד א. לבנה

החלטה

1

2

3 לפני בקשת המערערת להורות על הפיכת סדר הראיות בערעור, כך שקודם תשמענה
4 העדויות מטעם המשיב ולאחר מכן העדויות מטעם המערערת. לטענת המערערת הלכה היא
5 עימנו לפיה, כאשר המשיב מעלה טענה ל"עסקה מלאכותית" עובר הנטל להוכחת הטענה על
6 שכמו.

7

8

להלן העובדות הדרושות לעניין

9 1. חברת א.פ.סי (פליינג קרגו) היא חברת תובלה בינלאומית בע"מ ח.פ 513046615
10 (להלן: **חברת הבת או המערערת**) התאגדה ביום 12.12.00 והחלה את פעילותה ביום
11 1.1.01. החברה הוחזקה במלואה ע"י חברת פליינג קרגו בע"מ ח.פ 51-094482-0
12 (להלן: **חברת האם**).

13 2. החל מיום 1.1.01 הועברה לחברת הבת פעילות השילוח והפעילויות הנלוות
14 הקשורות לה מחברת האם, במסגרת מהלך לשינוי מבנה שבוצע באותו מועד. בנוסף
15 לכך, הועברה פעילות הבלדרות מחברת האם לחברה אחרת. על פי הצהרה שנתקבלה



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 במשרדי מס הכנסה באותה עת, ממייצגי חברת האם ערב הפיצול, צוין, כי חברת
2 פליינג קרגו תהפוך לחברת החזקות ובה השקעות בחברות בנות מזומנים והלוואות.
3 מטרת הפיצול, כפי שעלתה מהבקשה, הייתה העברת פעילויות שני הענפים בתחום
4 השילוח ובתחום הבלדרות לשתי מסגרות תאגידיות נפרדות.
- 5 3. ביום 16.10.2007 נחתמה עסקה משולשת, בו זמנית, בין חברת האם, חברת הבת וכן
6 חברה זרה בשם DEUTSCHE POST INTERNATIONAL BV (להלן: **החברה הזרה**). בהתאם
7 למתווה המופיע בהסכם המכירה והרכישה, מכרה חברת האם את מניות החברה
8 הבת לחברה זרה.
- 9 4. על פי האמור בהסכם, חברת האם פיצלה את התמורה שהתקבלה בשל העסקה
10 וייחסה סכום מסויים בגין מכירת מניות חברת הבת לחברה הזרה וסכום אחר בגין
11 מכירת מוניטין לחברת הבת.
- 12 5. המשיב הבהיר בנימוקי השומה שלא קיבל את דיווחי החברות על פיצול התמורה
13 הכוללת שקיבלה חברת האם למכירת מניות של חברת הבת לחברה הזרה ולמכירת
14 מוניטין של חברת האם לחברת הבת בשתי מכירות נפרדות. המשיב קבע אפוא, כי
15 התמורה הכוללת מהווה התאמות לעסקה בשל התאמות שנקבעו בחוזה והתקבלה
16 בתמורה למכירת המניות של חברת הבת בלבד. לפיכך קבע המשיב, כי מדובר
17 בפעולה מלאכותית שאין לה כל טעם כלכלי למעט הפחתת מס בלתי נאותה לפי
18 סעיף 86 לפקודה ולא קיבל את הצהרת המערערת בדו"ח על רכישת המוניטין
19 מחברת האם.
- 20 6. במענה לנימוקי השומה, טענה המערערת, כי הנכסים שהועברו אליה לא כללו חלק
21 כלשהו מהמוניטין שנצברו בחברה האם. בשנת 2007 מכרה החברה האם את מניות
22 המערערת לצד ג' ולאחר מכן רכשה המערערת מהחברה האם את המוניטין
23 האמורים. לטענתה, מהבחינה העובדתית - המוניטין נשוא המחלוקת בערעור זה, לא
24 הועברו לידי המערערת במסגרת שינוי המבנה שבוצע בשנת 2001 מהסיבות הבאות:



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 (א) ההודעה שנמסרה למשיב בנוגע לנכסים שהועברו במסגרת שינוי המבנה
2 מדברת בעד עצמה והיא מעידה על כך, שהמוניטין נותרו בידי החברה-האם.
3 הן פירוט הנכסים והן שווי הנכסים כפי שדווח בהודעה, לא כללו כל
4 התייחסות למוניטין;
- 5 (ב) מעבר לכך - במועד שינוי המבנה, לא בוצעו על-ידי המערערת והחברה-
6 האם פעולות כלשהן במטרה להבטיח את הטמעת המוניטין של החברה-האם
7 בידי המערערת, מהסיבה הפשוטה שאלה לא הועברו אל המערערת במועד
8 שינוי המבנה אלא נותרו בידי החברה-האם;
- 9 גם לאחר שינוי המבנה, המשיכו החברה-האם והמערערת לפעול בשילוב
10 עם חברות קשורות נוספות תוך ניצול המוניטין הכוללים שנצברו ונותרו
11 בחברה-האם.

טענות המערערת במסגרת הבקשה

- 12
- 13 7. טענת המערערת, למרות שבמרבית ערעורי המס, נטל ההוכחה מוטל על הנישום
14 מכוח הכלל הקבוע בסעיף 155 לפקודה. ההיגיון העומד מאחורי כלל זה הוא ברור –
15 שכן בדרך כלל הנישום הוא הבקיא ביותר בדרך שבה בחר לנהל את עסקיו ובידיו
16 מצויים כל ההסברים והראיות להוכחת כל טענה שירצה להעלות כנגד השומה.
- 17 8. לא כך במקרה של "עסקה מלאכותית" כמשמעות מונח זה בסעיף 86 לפקודה. טענת
18 עסקה מלאכותית היא טענה שמעלה המשיב. כאשר בוחר המשיב לטעון לעסקה
19 מלאכותית, עליו להוכיח כי העסקה היא אכן "מלאכותית" וכי יש הצדקה להתעלם
20 ממנה.
- 21 9. בערעור שלפנינו, טוען המשיב בסעיפים 27 ו-28 להודעה המפרשת את נימוקי
22 השומה כי העסקה שבמסגרתה רכשה המערערת את המוניטין נשוא הערעור הייתה
23 "עסקה מלאכותית". למעשה, מעיון בהודעה המפרשת את נימוקי השומה עולה שכל



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 טענותיו של המשיב בערעור זה מתבססות על הוראות סעיף 86 לפקודה, בין אם
2 בחלופה של עסקה בדויה ובין אם בחלופה של עסקה מלאכותית.
- 3 10. הלכה ידועה היא שכאשר מעלה המשיב בערעור מס טענה ל"עסקה מלאכותית",
4 עובר הנטל להוכחת הטענה אל שכמו. דברים אלו נקבעו על ידי בית המשפט העליון
5 לפני שנים רבות ובהן נאמר: "הכלל הוא כי חובת ההוכחה היא על פקיד השומה
6 כאשר הוא טוען כי עסקה פלונית היא עסקה מלאכותית".
- 7 11. משנקבע שנטל ההוכחה מוטל על פקיד השומה, מן הראוי שפקיד השומה יתחיל גם
8 בהבאת הראיות. שכן, תקנה 10(א) לתקנות הערעורים קובעת: "מקום שהמשיב
9 חייב על פי הפקודה, להצדיק את השומה, חייב הוא להתחיל בהבאת ראיותיו...".
10 כלל דומה נקבע גם בדין הכללי בתקנה 159 לתקנות סדר הדין האזרחי: "הודה
11 הנתבע בעובדות שטען להן התובע וטוען כי על פי דין, או מחמת עובדות שטען להן
12 הנתבע, אין התובע זכאי לסעד המבוקש — יהיה הנתבע הפותח, וסדר הטיעון יהיה
13 בהיפוך לסדר האמור בתקנה 158".
- 14 12. התוצאה היא, שגם בענייננו זה, דין הוא, שנטל ההוכחה יפול על כתפיו של המשיב
15 דווקא, והוא זה שיהא עליו לפתוח בהבאת ראיותיו תחילה". לאור כל האמור לעיל,
16 מתבקש בית-משפט זה להורות על הפיכת סדר הבאת הראיות בערעור שבכותרת, כך
17 שקודם תשמענה העדויות מטעם המשיב ולאחר-מכן העדויות.
- 18
- 19 **תגובה מטעם המשיב במסגרת הבקשה**
- 20
- 21 13. המשיב טען, כי דין הבקשה להידחות. לטענתו, בקשות להפיכת סדר הראיות,
22 מטעמים דומים ובהקשר דומה, נדונו לא אחת בפסיקה, ונדחו.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

14. המשיב לדוגמה מפנה להחלטת בית המשפט המחוזי בעניין דומה (בש"א 5037/03+ עמ"ה 1228/02, סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקוה (מיסים און-ליין - מחוזי, מיסים יז/4 (אוגוסט 2003) ה-31). באותו עניין דחה בית המשפט המחוזי בקשה להיפוך נטל הראיה בנימוק שהדיון מתמקד בשאלת התוצאה הכלכלית האמיתית של העסקה ורק אחר כך, ולחילופי חילופין, מעגן המשיב את שומתו בסעיף 86 לפקודה בטענת מלאכותיות של העסקה, על כל הנובע מכך. מכיוון שכך בקשת המערערת להיפוך נטל השכנוע וסדר הבאת הראיות נדחתה.
15. לטענת המשיב, בקשתה של המערערת, מתייחסת לטענה אחת ויחידה והיא למלאכותיות העסקה, בגדר סעיף 86 לפקודה. בבקשה מתעלמת המערערת מטענות נוספות, שטוען המשיב, כאילו לא היו כלל בהודעה המפרשת את נימוקי השומה. היא מתעלמת גם מהפסיקה, הרלוונטית לענייננו, כאילו לא ניתנה.
16. חשוב לציין לענייננו את נימוקי השומה של המשיב, אשר אמורים לשקף את אומד דעתו באשר לאופן ראייתו את הנסיבות האמתיות של העסקה :
- ראשית, טען המשיב, כי הנכסים הבלתי מוחשיים המשמשים בפעילות העסקית של חברת האם אינם שייכים לחברת האם. זאת בהבהירו, כי עם פיצול פעילות חברת האם ביום 1.1.01 הועברו בנוסף לנכסים הפיזיים גם כל הנכסים הבלתי מוחשיים ככל שהיו. לאחר העברת הפעילות הפכה חברת האם להיות חברת החזקות ללא פעילות עסקית משל עצמה. על כן, גם אם ערב העברה במסגרת הנכסים הבלתי מוחשיים היה מוניטין כלשהו בחברת האם, הרי שבמסגרת העברת כל פעילותה למערערת בשנת 2001 הועברו כל הנכסים הבלתי מוחשיים, כך שחברת הבת לא יכלה לרכוש מוניטין אשר כבר נמצא ברשותה.
- כמו כן קבע המשיב, כי לחילופין אין מקום להתיר בניכוי את הפחתת המוניטין לצרכי מס לאור סעיף 2(א) לתקנות מ"ה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג - 2003 (להלן: "תקנות הפחתת מוניטין"), אשר אינו מאפשר הפחתת מוניטין ברכישת מוניטין מקרוב. מאחר שהעסקה הינה עסקה משולשת שנערכה בו זמנית, הרי שבעת ביצוע העסקה יש לראות בצדדי העסקה כצדדים קשורים ועל כן, אף אם במסגרת



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 הנכסים הבלתי מוחשיים היה מונויטין בחברת האם, אשר נרכש ע"י המערערת, דבר
2 המוכחש כשלעצמו, הרי שבהתאם לתקנות הפחתת המונויטין לא ניתן היה להפחיתו.
3 לחילופי חילופין טען המשיב, כי פיצול עסקת המכירה לשתי מכירות כאמור לעיל
4 הינה עסקה בדויה או מלאכותית שכל מטרתה הפחתת מס בלתי נאותה .

5

6

דיון והכרעה

7

17. סעיף 86(א) לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

8

"היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה
9 להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית
10 או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת
11 ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או
12 הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העסקה או מן
13 ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או
14 הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את
15 החוק.

16

לענין זה, "עסקה" - לרבות פעולה."

17

18. בהלכת ע"א 102/59 פקיד השומה ירושלים נגד איסמר בע"מ נוסחו המושגים "עסקה

18

מלאכותית" וכן "עסקה בדויה" על ידי כב' השופט משה לנדוי כדלקמן:

19

"בע"א 240/57 מתוארת עסקה בדויה כמשמעותה בסעיף 28
20 כ"קלוטה לחלוטין מן האויר" ואילו עסקה מלאכותית לפי אותו סעיף
21 "שיש לה אחיזה כלשהי במציאות". בממ"ה 6/50 (2) הגדיר השופט
22 ויתקון עסקה מלאכותית ביתר דיוק כלובשת צורה המנוגדת לטפסים
23 המקובלים בחיי הכלכלה והסוטה מן הדרכים שבניאדם נוהגים בהם,



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 כדי להשיג תוצאה כלכלית מסויימת". ארשה לעצמי להוסיף שאולי
2 ההבדל בין שני המושגים הללו, המופיעים זה בצד זה בסעיף 28; בכך
3 שעיסקה מלאכותית עם היותה תקפה מבחינה משפטית הינה מנוגדת
4 לדפוסים המקובלים בחיי הכלכלה וסוטה מן הדרכים שבני-אדם
5 נוהגים בהם כדי להשיג תוצאה כלכלית מסויימת. ואילו עיסקה בדויה
6 הינה חסרת ממשות גס מבחינה משפטית ונעשית רק למראית עין כדי
7 להסוות את העסק האמיתי בין הצדדים. צודק מר חסיד. בא-כוח פקיד
8 השומה, באמרו שבמקרה הנוכחי ההבחנה בין שני המושגים הללו
9 דקה מאד. (ע"א 102/59 פקיד שומה ירושלים נ' איסמר חברה למסחר
10 והשקעות בע"מ, פ"ד יד' 2165).
- 11 19. הוראת סעיף 155 לפקודת מס הכנסה קובעת כי חובת הראיה כי השומה היא מופרזת
12 תהיה על המערער. ההלכה שנפסקה בע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול
13 השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מע"מ מיסים ו/6 ה-11 קובעת כי: "כל המבקש
14 להתנגד להפעלת סמכות זו (סמכותה של רשות המס) עליו נטל הראיה ונטל
15 השכנוע".
- 16 20. תקנה 10 לתקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה) התשלט-1978 מורה כי
17 מלבד המקרים בהם המשיב חייב ע"פ הפקודה להצדיק את שומתו יביא המערער
18 ראיותיו ראשון. ברגיל ההכרעה בשאלת סדר הבאת הראיות הולכת אחר הנשיאה
19 בנטל ההצדקה והשכנוע (ור' עוד א. הרנון, דיני ראיות, חלק ראשון בעמ' 189).
- 20 21. הפסיקה אודות סעיף 86 קבעה כי כאשר נסמך פקיד השומה על טענת המלאכותיות
21 יעבור נטל ההוכחה אל כתפיו וכן יפתח הוא בהבאת ראיותיו (ראה ע"א 34/70 מוריס
22 בנין נ' פקיד שומה ת"א 4 פ"ד כד(2) 425 וכן ע"א 102/59 פקיד שומה ירושלים נ'
23 איסמר חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד' 2165 וכן עמ"ה 96/97 חברת וילגר
24 בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה, מיסים, יב(4) (אוגוסט 98) ה-26 (להלן:
25 "עניין וילגר").



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 מן הכלל אל הפרט;
- 2 22. המשיב מציג בנימוקי השומה שלוש טענות לכאורה חילופיות: האחת, טענתו
3 העיקרית של המשיב, לסיווג שונה; טענתו לחילופין, לאי התרת הפחתת מונוטין
4 ברכיית מונוטין מקרוב; טענתו לחילופי חילופין, לפעולה מלאכותית שאין לה כל
5 טעם כלכלי למעט הפחתת מס בלתי נאותה, לפי סעיף 86 לפקודה. לטענת המשיב,
6 כיוון שרק הטענה השלישית עוסקת בפעולה מלאכותית, אין מקום שנטל ההוכחה
7 יחול עליו אלא על המערערת.
- 8 **אין בידי לקבל את טענתו זו של המשיב. בחנתי מלפני ולפנים את טענותיו והגעתי לכלל**
9 **מסקנה, כי עיקר טענותיו של המשיב נסב סביב עסקה בדויה או עסקה מלאכותית ומשך**
10 **רובץ נטל ההוכחה על כתפיו.**
- 11 23. להלן אבחן את טענותיו של המשיב אחת לאחת וזאת בניסיון להבין למה באמת
12 התכוון המשיב בנימוקיו, כפי שהוא עצמו נסחם.
- 13 24. במסגרת הטענה הראשונה (להלן: **הטענה הראשונה**) נטען על ידי המשיב, כי הנכסים
14 הבלתי מוחשיים המשמשים בפעילות העסקית של המערערת אינם שייכים לחברת
15 האם. במסגרת טענה זו הבהיר המשיב, כי עם פיצול חברת האם ביום 1.1.01 הועברו
16 גם כל הנכסים הבלתי מוחשיים ובכך הפכה חברת האם להיות חברת החזקות ללא
17 פעילות עסקית משל עצמה. לטענתו, במצב בו לחברת האם אין פעילות משל עצמה,
18 לא יכולה הייתה המערערת לרכוש מונוטין שכבר הועבר אליה ביום הפיצול או
19 שנוצר אצלה בשנות הפעילות מאז 2001. **במילים אחרות: המשיב טוען שהאמור**
20 **בהסכם הוא פיקציה, שכן לא מדובר במכירת מונוטין משום שלא היו כל מונוטין**
21 **למכירה.**
- 22 מסקנה ביניים מתבקשת היא כי הטענה לפיה מה שרשום בהסכם היא עובדה
23 פיקטיבית צריכה להיכנס לגדר עיסקה בדויה, כיוון שהעובדות בגדר ההסכם הן
24 חסרות ממשות גם מבחינה משפטית ונכתבו רק למראית עין כדי להסוות את



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

- 1 העסקה האמתית בין הצדדים (ראו: **עסקה מלאכותית ועסקה בדויה- ייזהר העוסק,**
2 **יחשוש הנישום**, אריה גרובר עו"ד, יזהר רגב רו"ח, מיסים כה/5 אוקטובר (2011).
- 3 25. בגדר הטענה השנייה (להלן: **הטענה השנייה**) נטען על ידי המשיב, כי אין מקום
4 להתיר בניכוי את הפחתת המוניטין לצרכי מס לאור סעיף 2(א) לתקנות מ"ה (שיעור
5 פחת למוניטין), התשס"ג - 2003 (להלן: **תקנות הפחתת מוניטין**), אשר אינו מאפשר
6 הפחתת מוניטין ברכישת מוניטין מקרוב. נטען כי מאחר שהעסקה הינה עסקה
7 משולשת שנערכה בו זמנית, הרי שבעת ביצוע העסקה יש לראות בצדדי העסקה
8 כצדדים קשורים ועל כן, אף אם במסגרת הנכסים הבלתי מוחשיים היה מוניטין
9 בחברת האם, דבר המוכחש כשלעצמו, אשר נרכש ע"י המערערת, הרי שבהתאם
10 לתקנות הפחתת המוניטין לא ניתן היה להפחיתם. כמסקנת ביניים לעניין טענה זו,
11 אציין, כי לפי מיטב הבחנתי בשלב זה מדובר בטענה משנית ולא עיקרית בתיק.
- 12 26. בגדר הטענה האחרונה, טען המשיב מפורשות, כי פיצול עסקת המכירה לשתי
13 מכירות הינה **"עסקה בדויה או עסקה מלאכותית"** שכל מטרתה הפחתת מס בלתי
14 נאותה לפי סעיף 86 לפקודה.
- 15 27. סיכום וניתוח כל נימוקיו של המשיב הביאני לכלל מסקנה כי עיקר טענותיו של
16 המשיב מתרכזות סביב טענה, כי העסקה נשוא הערעור היא עסקה בדויה או
17 מלאכותית בעוד שיש לראות בטענה השנייה כטענה משנית בחשיבותה. לא נעלמה
18 ממני ההלכה לפיה אם מדובר **"בשני ערעורים שאוחדו. במצב זה אף אם נטל הבאת**
19 **הראיה רק באחד מהם (ערעור השומה) מוטל על הנישום, רשאי היה בית קמא**
20 **להורות לנישום להתחיל בהבאת הראיות באשר לכל הנושאים שעלו בערעור**
21 **המאוחד"** (רע"א 4483/02, מובילי מים (1994) דבוריה בע"מ נ' מנהל מע"מ טבריה
22 מיסים יט/5 (אוקטובר 2005 להלן: **"עניין מובילי מים"**). אלא שבעניינו לא מדובר
23 בנושא אחד שבו נטל הבאת הראייה מוטל על הנישום, אלא בשני נושאים מתוך
24 שלושה, כך שברור כי עיקר הדיון יתמקד בעניין **"עסקה בדויה"** או **"עסקה**
25 **מלאכותית"**. מה עוד, שנאמר בעניין מובילי מים שבית המשפט קמא **רשאי** ולא



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

- 1 נאמר **חייב**, ועל כן מובן כי בית המשפט העליון התיר שיקול דעת רחב לערכאה
2 הדיונית בניהול הדיון לרבות בסדר הבאת העדויות וקביעת נטל ההוכחה.
- 3 28. ראיה נוספת לאומד דעתו של המשיב בנימוקי החלטת השומה שלא קיבלו ביטוי
4 בדברי המבוא לשומה שנתן וכך קבע בהקדמה לנימוקי השומה כך:
- 5 **"לא קיבלתי את דיווחי החברות על פיצול התמורה הכוללת**
6 **שקיבלה חברת האם למכירת מניות חברת הבת לחברה הזרה**
7 **ולמכירת מוניטין של חברת האם לחברת הבת כשתי מכירות**
8 **נפרדות. קבעתי כי התמורה הכוללת התקבלה בתמורה**
9 **למכירת המניות של חברת הבת בלבד. על כן לא קיבלתי את**
10 **דיווחי חברת הבת על רכישת מוניטין מחברת האם והפחתתו, בין**
11 **היתר מהסיבות הבאות".**
- 12 בדבריו אלה אומר פקיד השומה למעשה כי הוא לא מקבל למעשה את טענת
13 המערערת לפיה מדובר בשתי מכירות נפרדות אלא בעסקה אחת אשר במהלכה
14 התקבלה תמורה בגין מכירת המניות של חברת הבת בלבד. שוב, בגדר אמירה זו שולל
15 פקיד השומה את האמור בהסכם, לפיו חברת האם פיצלה את התמורה שהתקבלה בשל
16 העסקה וייחסה סכום מסויים בגין מכירת מניות חברת הבת לחברה הזרה וסכום אחר
17 גדול יותר בגין מכירת מוניטין לחברת הבת.
- 18 הנה כי כן, כאשר טוען המשיב כי העיסקה האמיתית לא התבצעה בדרך שהמערערת
19 דיווחה עליה, אין זאת אלא שהוא טוען כי העיסקה היא מלאכותית או בדויה וזאת
20 כאמור בטענותיו בנימוקי השומה עצמם.
- 21 29. הפסיקה אודות סעיף 86 קבעה לפני זמן רב כי כאשר נסמך פקיד השומה על טענת
22 המלאכותיות יעבור נטל ההוכחה אל כתפיו וכן יפתח הוא בהבאת ראיותיו ולא על
23 הנישום. בעניין וילגר נקבע כי הנטל להוכיח מלאכותיותה של עיסקה מוטל על רשות
24 המס ולא על הנישום :



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

1 "דומה, כי הטלת הנטל על רשות המס להוכיח מלאכותיותה של
2 העיסקה, לא באה אפוא בכדי; ולא בחלל ריק נולדה היא. מטרתה
3 הברורה של גישה זו, שתחילתה בהילכת בנין ואיסמך הנ"ל, להודיע
4 לרשות המס, כי בבואה להתעלם מעיסקה שהציג הנישום בפניו,
5 ולהכריז עליה כעל עיסקה שלא באה לעולם כלל, חייבת היא להתבסס
6 בראש כל, על מערך ראיתי כזה שיהיה בו כדי להצדיק התעלמות
7 כאמור" (ראו עניין וילגר).

8 כן נאמר באותו עניין כי :

9 "פקיד השומה, המחליט להתעלם מעיסקה בהיותה מלאכותית בעיניו,
10 הוא היודע מה בסיס לה למלאכותיות שקבע; וידיעתו זו, מן הראוי
11 שתוצב על ידו פני בית המשפט, תחילה, בטרם ייקרא המערער
12 להפריכה" (ראו עניין וילגר).

13 באשר לסדר הבאת הראיות קבעה כב' השופטת ברכה אופיר תום כדלקמן:

14 "דין הוא, שנטל ההוכחה יפול על כתפיו של המשיב דווקא, והוא זה
15 שיהא עליו לפתוח בהבאת ראיותיו תחילה" (ראו עניין וילגר).

16
17
18
19
20
21



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

1

2

מכל המקובץ באתי לכלל מסקנה לפיה הנטל ההוכחה במקרה דנן רובץ על המשיב
והוא זה אשר יפתח בהבאת הראיות תחילה. בשלב העלאת הטענה, אין בידי
הנישום כלים או הסברים כלשהם כדי להתמודד עם הטענה. לכן, במקרים מסוג
זה, על פקיד השומה להתחיל בהבאת ראיות ורק לאחר-מכן יוכל הנישום להביא
ראיות מטעמו, להפריך את טענת פקיד השומה.

7

8

המשיב ישלם למערערת שכ"ט עו"ד בשיעור של 5,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד
וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל

9

10

11

ניתנה היום, ט"ו אייר תשע"ג, 25 אפריל 2013, בהעדר הצדדים.

12

ד"ר אחיקם סטולר, שופט

13

14