



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת	ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ ע"י ב"כ עוה"ד דניאל פסרמן, שלמה אביעד זידר, עדי חיה רבן, שירין גבאי מצגר
---------------	---

נגד

משיב	פקיד שומה גוש דן ע"י ב"כ עוה"ד אריק ליס ועדי חן
-------------	---

החלטה

מונחת לפניי בקשה מטעם המערערת להשתתף נטל ההוכחה ונטל הבאת הראיות בהליך על המשיב. לחילופין, מבוקש להורות למשיב לפתוח בהבאת מסכת הראיות והעדים מטעמו תוך הותרת הקביעה בדבר הצד הנושא בנטל השכנוע להכרעה בתום ההליך, במסגרת הכרעת הדין.

המחלוקת בערעור זה היא, האם עסקה שביצעה המערערת למכירת הקניין הרוחני שבבעלותה אינה אלא שינוי מבנה עסקי, כטענת המשיב, במסגרתה נמכרו "הפונקציות, הנכסים והסיכונים" (FAR) שהיו בידי המערערת ערב המכירה.

המסד העובדתי הרלוונטי למחלוקת בעניין נטל ההוכחה

1. המערערת התאגדה בישראל בשנת 2000 ומלוא מניותיה הוחזקו בידי חברה תושבת ארה"ב Broadlight Inc. (להלן – **חברת האם**). תחום פעילותה של המערערת הוא בפיתוח רכיבים ופתרונות לרשתות תקשורת.
2. בתאריך 21.3.2012 רכשה חברה תושבת ארה"ב Broadcom Corporation (להלן – **ברודקום**) את מלוא מניותיה של חברת האם בתמורה לסכום של כ- 200 מיליון דולר (להלן – **עסקת רכישת המניות**).
3. בתאריך 1.6.2012 נחתם הסכם במסגרתו מכרה המערערת את כל זכויותיה בקניין הרוחני לחברה תושבת איי קיימן Broadcom International Limited, מקבוצת ברודקום, בתמורה לסכום של 59.5 מיליון דולר (להלן – **הסכם מכירת הקניין הרוחני**).
4. בתאריך 1.6.2012 נחתמו שני הסכמים בין המערערת לבין חברות מקבוצת ברודקום:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- א. הסכם למתן שירותי מחקר ופיתוח לברודקום במסגרתו נקבע כי המערערת תספק שירותי מחקר ופיתוח בתמורה לכיסוי עלויותיה ובתוספת מרווח רווח של 8% (Cost+8%) (להלן – **הסכם המו"פ**).
- ב. הסכם למתן שירותי שיווק ותמיכה טכנית שנחתם מול חברה תושבת סינגפור מקבוצת ברודקום במסגרתו נקבע כי המערערת תספק לאותה חברה שירותי שיווק בתמורה לכיסוי עלויותיה ובתוספת מרווח רווח של 10% (Cost +10%) (להלן – **ההסכם למתן שירותי שיווק**).
5. לעמדת המשיב, העסקה שנערכה בין המערערת לבין חברת ברודקום הקיימנית במסגרת ההסכם למכירת הקניין הרוחני רחבה בהיקפה מבחינה מהותית מכפי שהוצגה. המשיב טוען כי לא רק הקניין הרוחני של המערערת נמכר באותה עסקה אלא מלוא הפונקציות והנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים שהיו בידיה ערב המכירה והסיכונים בהם נשאה - Functions Assets and Risks (להלן – FAR) ויש לראותם כאילו גם הם נמכרו במסגרת העסקה (סעיף 7 לנימוקי השומה). הנה כי כן, בעוד שהמערערת טוענת כי מכרה קניין רוחני בלבד בסכום של 59.5 מיליון דולר (כ- 230 מיליון ש"ח), המשיב טוען כי מכרה גם FAR בסכום כולל של 646,627,500 ש"ח ולאחר גילום מרכיב מס חברות עומד הסכום על סך של 879,570,000 ש"ח.
6. יובהר כי המשיב אינו חולק בשומתו על שווי הקניין הרוחני שנמכר (סעיף 22 לתשובת המשיב לבקשה) ואף אינו חולק על המרווח המוסכם במסגרת הסכם המו"פ וההסכם למתן שירותי שיווק. ליבת המחלוקת היא בשאלה "מה נמכר", דהיינו, האם נמכרו נכסים או פעילות, מעבר לקניין הרוחני, ובהמשך לכך מה שווי הממכר וכיצד יש למסותו. המחלוקת בין הצדדים היא, אפוא, **בשאלת תוכן העסקה שנערכה והיקפה**.
7. המשיב תמחר את עסקת מכירת ה-FAR והוסיף לה מרכיב של **גילום מס** וכן ערך **התאמה משנית**.
בקצרה יוסבר כך:
לעניין **גילום המס**, המשיב טוען כי שווי מניות חברת האם, בסכום של כ- 200 מיליון דולר, אמור לשמש בסיס לקביעת שווי השוק של הנכסים שיצאו מידי המערערת (כשלושה חודשים לאחר מכן). ברם, שווי המניות לא יכול להיות שווה לשווי נכסי המערערת מאחר והוא אינו לוקח בחשבון את מרכיב מס החברות בו הייתה מחויבת המערערת לו הייתה מוכרת את נכסיה לצד ג' (להסבר מפורט יותר, ראו הדוגמא שבסעיף 17.1 בנימוקי השומה). לפיכך, המשיב ערך התאמה בגין מרכיב מס חברות של המערערת (בשיעור של 25%) וגילם את מס החברות בשווי מכירת מניות חברת האם וכך קבע את שווי השוק של נכסי המערערת, שלשיטתו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

נמכרו במסגרת שינוי המבנה העסקי. המשיב העמיד את שווי השוק של נכסי המערערת לאחר גילום המס על סך של 879,570,000 ש"ח. לעניין ההתאמה המשנית, המשיב טוען כי יש לראות בסכום ההפרש שבין שווי השוק של נכסי המערערת לבין התמורה שקיבלה בפועל כהלוואה שהעניקה המערערת לחברות קשורות בקבוצת ברודקום ולכן יש לזקוף לה הכנסת מריבית בגין סכום ההפרש. המשיב העמיד את סכום הריבית בשומה על סך של 1.7 מיליון ש"ח.

כללי – נטל ההוכחה בטענת מלאכותיות

8. כידוע, הכלל הרגיל בערעורי מס הוא כי נטל ההוכחה מוטל על המערער שהוא "המוציא מחברו". מקובל לומר שהגיונה של שיטה זו בעמדתו העדיפה של המערער, שבידו המידע הטוב ביותר בנוגע לניהול עסקיו, להוכחת העובדות הרלוונטיות על מנת להפריך את השומה שהוצאה לו (רע"א 1436/90 גיורא ארז חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פד"י מו(5) 101 (1992)).

9. הגיון זה כוחו יפה שעה שלמערער יתרון יחסי בהכרת העובדות הרלוונטיות. עם זאת, לעיתים נשמט יתרונו היחסי של המערער, למשל, כאשר פקיד השומה מסתמך על סעיף 86 לפקודת מס הכנסה על מנת להתעלם מהעסקה שהונחה לפניו כדי לבסס את שומתו על עסקה אחרת.

10. סעיף 86 לפקודת מס הכנסה קובע כך:

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

11. מקום בו פקיד השומה טוען למלאכותיות לפי סעיף 86 לפקודה הוא "בורא" עסקה חדשה לצורכי מס, חלף העסקה שביצע הנישום. במקרה זה נשלל מהנישום יתרונו היחסי בהכרת העובדות הרלוונטיות ומונח הבסיס הנורמטיבי להשתת נטל ההוכחה על המשיב.

הווה אומר, כאשר פקיד השומה סבור כי, לצורכי מס, יש להתייחס לעסקה באופן אחר מזה שהיא קיימת בעולם המעשה, משום שעיקר מטרתה היא הפחתת מס, עליו להתכבד ולהסביר על שום מה היא מלאכותית בעיניו. מאחר שפקיד השומה הוא היודע מה הבסיס למלאכותיות שקבע, מן הראוי כי הוא זה שיניח תחילה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

בפני בית המשפט את התשתית הראייתית לביסוס המלאכותיות לה הוא טוען ורק לאחר מכן יידרש הנישום להביא ראיות מטעמו על מנת לסתור את טענת המלאכותיות (עמ"ה 96/97 חברת וילגר בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה פסקה 25 (24.5.1998); ראו גם ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין נ' פקיד שומה תל אביב 3 (19.3.2017)).

12. ואכן, מזה עידן ועידנים זוהי גישתם העקבית של בתי המשפט לעניין השתת נטל ההוכחה על פקיד השומה מקום בו הוא טוען למלאכותיות העסקה. אמור מעתה, כאשר פקיד השומה טוען טענת מלאכותיות, בין במפורש ובין במשתמע, נטל הראיה והשכנוע מונח לפתחו והוא זה שנדרש לפתוח במסכת הבאת הראיות בערעור (על זיהוי טענת מלאכותיות גם כאשר לא נטענה במפורש ראו ע"מ (מחוזי מרכז) 56940-07-12 א.פ. סי (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה פסקה 28 (25.4.2013); ת"א 17861/07 תדיראן מוצרי צריכה בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים (24.12.2007)).

13. אכן, אם השומה שהוציא המשיב למערערת בגין שינוי מבנה עסקי מבוססת על טענת מלאכותיות, שומה על המשיב לפתוח במסכת הבאת ראיותיו ועליו יושת נטל השכנוע בערעור.

אולם המשיב טוען כי לא עשה שימוש בסמכות המיוחדת הנתונה לו לפי סעיף 86 לפקודה לסווג את העסקה מחדש, אלא רק סיווג אותה באופן שונה, בהתאם למהותה הכלכלית האמיתית. היות שכך, המשיב טוען כי על המערער לפתוח בהבאת ראיותיו ועליו לשאת בנטל השכנוע בערעור.

בין טענת "סיווג שונה" לטענת "מלאכותיות" ("סיווג מחדש")

רקע נורמטיבי

14. ניצני ההבחנה בין טענת מלאכותיות ("סיווג מחדש") לטענת "סיווג שונה" ניתן למצוא בכתביהם של המלומדים א. יורן ו-ד. גליקסברג בכל הנוגע לכלים העומדים בפני רשות המס שעה שהיא נדרשת להתמודד עם תכנוני מס ועם יישומן של נורמות אנטי תכנוניות (א' יורן "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של העסקה המלאכותית" משפטים כ 43 (1990); ד. גליקסברג **גבולות תכנון המס** (המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר, התש"ן, עמודים 9-16)).

15. הפסיקה הלכה בתלם הדוקטרינות שקבעו המלומדים ויצרה אבחנה בין שתי חלופות, בין "הסיווג השונה" של העסקה לבין "הסיווג מחדש" שלה לפי הנורמה האנטי תכנונית הספציפית בדיני המס הקבועה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה ("טענת המלאכותיות") (ע"א 4374/05 ראובני נ' פקיד שומה תל אביב 4



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 18-02-17419 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

(19.9.2007); ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבניין פיתוח ומימון בע"מ, פד"י נז(5) 915 (2003) (להלן – עניין רובינשטיין).

16. אחד מפסקי הדין בהם נותחה הסוגיה הוא פסק דינו של כב' השופט ש' בורנשטיין ב- ע"מ (מרכז) 34660-02-15 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (27.8.2015) (להלן – עניין צמל) שם נקבע כך (פסקאות 18-19):

"אין זאת אלא כי כאשר פקיד השומה עושה שימוש בסמכותו ל'סיווג מחדש' [סיווג שונה, י"ס] של העסקה, אין הוא מאמץ את המצג העובדתי שמציג הנישום, מפני שלדעתו מצג זה אינו משקף נאמנה את המציאות העובדתית האמתית. ודוק – הוא אינו מאמץ את המצג ולפיכך מוצא לנכון לקבוע מצג אחר תחתיו. הוא אינו 'משנה' את העובדות. פעולתו זו של פקיד השומה היא 'בעולם המעשה'...או, למצער, בעולם המשפט הכללי, ולא 'בעולם המס', ומבחינה זו הוא אף אינו נזקק להוראת 'ההתעלמות' המיוחדת הקבועה בסעיף 86 לפקודה. לעומת זאת, כאשר פקיד השומה עושה שימוש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה, ומאחר שמדובר בסמכות שיורית...הרי שהוא עושה זאת רק לאחר שהגיע למסקנה כי 'בעולם המעשה', או בעולם המשפט הכללי, העסקה האמתית היא כפי שהוצגה על ידי הנישום ולא ניתן לסווגה באופן אחר. או אז פונה פקיד השומה לכלים המיוחדים שניתנו לו בפקודת מס הכנסה, הכוללים אף את סעיף 86 לפקודה, המאפשר לו 'להתעלם' מהעסקה (ובכלל זה לבנות עסקה אחרת תחתיה שכן מדובר הן בסמכות 'הורסת' והן בסמכות 'בונה' (משקמת) כפי שנקבע בע"א 3415/97 פשמ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות', מסים יז/4, ה-59 (2003), ו'יוצר' עסקה חדשה 'בעולם המס' ולצורך מס בלבד".

17. בפסק הדין בעניין ע"מ 46602-05-14 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה (10.5.2015) הציג כב' השופט א' סטולר את עמדתו לפיה –

"במקרה שלפניי המעלה סוגיה של שינוי מבנה עסקי, המשיב אינו קובע כי לצורך מס יש להתעלם מהמצב העובדתי לאור זאת שמטרתו היא הפחתת מס, אלא כי המצב העובדתי, כפי שהוצג על ידי המערערת, אינו משקף את המצב האמיתי לאשורו, וכי יש להביט על העסקה באופן אחר. המדובר לפיכך בטענה לסיווג מחדש [סיווג שונה, י"ס] ולא בטענה לעסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה, ולפיכך אין מקום להורות על העברת הנטל" [ההדגשה אינה במקור].

18. אמור מעתה, כאשר פקיד השומה מתערב במצב העובדתי, כפי שהוצג על ידי הנישום, משום שהוא משקיף באופן שונה על התרחשות העסקה בעולם המציאות, אין הוא מפעיל את הנורמה האנטי תכנונית המיוחדת שבסעיף 86 לפקודה ואין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסיס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

הוא מסווג את העסקה מחדש אלא אך טוען לסיווג שונה שלה. התערבות בעובדות, תוך שינוי תוכן והיקף העסקה כפי שהוצגה על ידי הנישום, אין פירושה כי בעשותו כן משתמש פקיד השומה בהכרח בסמכות ההתעלמות שלו מכוח סעיף 86 לפקודה. לא כל "התעלמות" מעסקה או שינוי בעובדותיה משמעותם שימוש בכלי המיוחד של טענת מלאכותיות תוך העברת הנטל לכתפי פקיד השומה, אלא רק התעלמות מעסקה הנעשית בעולם המס, לאחר שהתברר כי לא ניתן להתעלם ממנה בעולם המעשה.

אין כל מניעה כי פקיד השומה יתערב בעובדות העסקה גם במסגרת סיווג באופן שונה ואין בהתעלמות מהמצג העובדתי של הנישום כדי ללמד בהכרח על שימוש בכלי המלאכותיות. אבן הבוחן לטעמי היא היכן נעשה השינוי המדובר: אם בעולם המעשה, עניין לנו בשינוי סיווג העסקה. אם בעולם המס, עניין לנו בטענת מלאכותיות ובסיווג העסקה מחדש.

19. מילים אחרות, אבן הבוחן לאבחנה בין טענת מלאכותיות ("סיווג מחדש") לטענת "סיווג שונה" אינה עצם ההתעלמות מהעסקה, הריסתה ובנייתה מחדש, אלא היכן נעשים הדברים: אם העסקה נבנית מחדש בעולם המציאות, שכן פקיד השומה בדעה שהצגת עובדות העסקה בידי הנישום לוקה בחסר או שונה מכפי שאירעו הדברים בפועל, למשל, לעניין היקף ותוכן העסקה או זהות הצדדים לה, לפנינו שימוש בכלי של "סיווג שונה" של העסקה וסיווג זה אינו מעביר את נטל ההוכחה לכתפי פקיד השומה.

לעומת זאת, אם העסקה נבנית מחדש, כולה או חלקה, רק בעולם המיוחד של המס, משום שבעולם המעשה פקיד השומה מסכים לכך שהעסקה התרחשה בפועל כפי שהוצגה לו על ידי הנישום, רק אז לפנינו שימוש בכלי השיורי של טענת המלאכותיות ורק אז ראוי כי יעבור נטל ההוכחה לכתפי פקיד השומה.

20. ויובהר שוב, פנייתו של פקיד השומה לעולם המס, שם הוא עושה שימוש בכלי המיוחד של "טענת המלאכותיות" לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, נעשית רק כאשר הוא לא יכול להתעלם מהעסקה בעולם המעשה ולכן נזקק לעולם המס ולסמכות המיוחדת הנתונה לו במסגרתו להתעלם מעסקה שהוא מכיר בקיומה ובהיקפה בפועל. בעולם ייחודי זה של עולם המס, רשאי פקיד השומה להתעלם מהמערכת העובדתית, למרות שהוא אינו כופר בקיומה המעשי, להרוס אותה ולבנות תחתיה עסקה אחרת, וזאת על מנת לנטרל את יתרון המס שנצמח לשיטתו לנישום באופן בלתי נאות.

אולם כל עוד פקיד השומה יכול להתערב בעולם המעשה של העסקה, להתעלם מעובדות מסוימות, להוסיף עובדות אחרות, לשנות את היקף העסקה או לשנות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- את זהות הצדדים לה, הוא פועל בעולם המציאות בלבד ולכן רק משנה את סיווגה של העסקה ולא יותר מזה.
21. ואכן ראוי כי נטל ההוכחה ימשיך לרבוץ על כתפי הנישום כאשר פקיד השומה מבסס את שומתו על סיווג שונה של העסקה, דהיינו, משקיף על העסקה בעולם המעשה באופן אחר מכפי שהוצגה לו על ידי הנישום. במקרה זה עדיין הנישום הוא בעל המידע המדויק בנוגע לעובדות הרלוונטיות של העסקה כפי שהתרחשה בפועל ולכן מן הראוי שיהיה זה הוא אשר יפתח במסכת הבאת ראיותיו.
- לעומת זאת, כאשר פקיד השומה מתעלם מעסקה ומשנה אותה על בסיס טענת מלאכותיות, שינוי הרלוונטי לעולם המס בלבד, שכן בעולם המעשה ובמציאות החיה הוא מקבל את המצג העובדתי של הנישום ואינו מבקש להתערב בעובדות שהתרחשו בפועל, עליו להתכבד ולהסביר מהי אותה עסקה חדשה שברא יש מאין ולכן מן הראוי שיהיה זה הוא אשר יפתח בהבאת ראיותיו.
22. לאור זאת, אין לקבל את טענת המערערת לפיה כל התערבות בעובדות העסקה מחייבת שימוש בכלי המיוחד לפי סעיף 86 לפקודה.
- השאלה הרלוונטית אינה אם פקיד השומה התעלם מהעסקה, הרס אותה ובנה חדשה תחתיה אלא היכן עשה זאת: אם בעולם המעשה, כי אז הפעיל את סמכותו לסווג את העסקה באופן שונה; אם בעולם המס, כי אז הפעיל את סמכותו השיורית המיוחדת הנתונה לו בסעיף 86 לפקודה.
23. בעניין צמל מציג כב' השופט בורנשטיין דוגמאות למקרים בהם לא ניתן להתערב בעסקה בעולם המעשה, שאז מחויב פקיד השומה לעשות שימוש בסעיף 86 לפקודה. לדוגמא, בעניין רובינשטיין, פקיד השומה לא יכול היה להתעלם מהעובדות בעולם המעשה, מעצם רכישת החברה ומעצם העובדה שנצברו בה הפסדים. האפשרות באותו מקרה להתמודד עם יתרון המס של רכישת חברה בהפסדים וקיצוץ ההפסד הייתה אפשרית רק בעולם המס ורק תוך שימוש בטענת המלאכותיות (עניין צמל, פסקה 20 וראו גם הדוגמה הנוספת שבפסקה 21).
24. זאת ועוד, אין לקבל את הטענה כי טענת סיווג שונה חלה רק כאשר פקיד השומה משנה את הסיווג והמהות המשפטיים בלבד על מערכת עובדות קיימות וכל עוד לא התערב בעובדות.
- אמת, המקרים הנפוצים בהם עולה טענה על סיווג שונה הם כאשר פקיד השומה בוחן אם הכינוי שנתנו הצדדים למערכת עובדות נתונה אכן מייצג את אופייה המשפטי של העסקה. כך, למשל, כאשר פקיד השומה מבקש להחליף את הכותרת שנתנו הצדדים לעסקה בכותרת חדשה או לסווג את מהותם של תקבולים לפי מקור הכנסה אחר וכיו"ב. אולם, גם כאשר פקיד השומה משנה את העסקה, ולא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

רק משנה את כותרתה המשפטית, הוא עשוי לסווג את העסקה באופן שונה, ולא מחדש, ובלבד שמדובר בשינוי הרלוונטי למציאות החיה ולא לעולם המס בלבד. אין לקבל את הטענה כי הפעלת הסמכות ההורסת והמשקמת מחייבת תמיד את הפעלת הסמכות המיוחדת לפי סעיף 86 לפקודה תוך כדי העברת נטל ההוכחה לכתפי המשיב.

יישום בנסיבות העניין

25. המערערת טוענת כי המשיב אינו מסווג את העסקה באופן שונה. לשיטתה המשיב משנה את העסקה שכן הוא מתיימר לטעון כי בנוסף למכירת הקניין הרוחני נמכרו גם ה-FAR של המערערת. בכך המשיב "הורס" את העסקה שנעשתה בפועל ומשקם תחתיה עסקה אלטרנטיבית, עסקה אחרת לגמרי. סמכות זו, ההורסת והמשקמת בעולם המס, מצויה לטענת המערערת רק בסעיף 86 לפקודה והשימוש בה מחייב השתת נטל ההוכחה על שכמו של המשיב.

26. טענה זו אין בידי לקבל.

אזכיר כי המשיב טוען כי המערערת מכרה לחברות בקבוצת ברודקום, בנוסף לקניין הרוחני שלה, נכסים, פונקציות וסיכונים נוספים (FAR) בשווי של מאות מיליוני שקלים. כלומר, המשיב אינו מקבל את המצג העובדתי של המערערת בדוחותיה לפיו היא מכרה רק את הקניין הרוחני שלה בתמורה ל-59.5 מיליון דולר ולמעשה טוען כי ב"עולם המעשה", דהיינו, במציאות החיה, התרחשה עסקה אחרת שונה בהיקפה ובתוכנה מזו שהוצגה על ידי המערערת, ובמסגרתה נמכרו נכסים ופעילות בשווי גבוה מכפי שהוצג. עסקה אחרת זו, שהתרחשה לשיטת המשיב במציאות ולא בעולם המס הייחודי, היא עסקה למכירת ה-FAR של המערערת בנוסף למכירת הקניין הרוחני. המשיב אינו טוען "כאילו" המערערת מכרה את ה-FAR בעולם דמיוני נטול מציאות אלא טוען שהמערערת מכרה בפועל ובעולם המציאות את ה-FAR ואת פעילותה, אולם נמנעה מלדווח על כך.

27. המערערת טוענת כי המשיב מתעלם מהעובדה שבעולם המעשה, גם כיום, החברה ממשיכה להעסיק עובדים, להחזיק משרדים, להפעיל את פונקציית המו"פ שלה ולהניע פרויקטים חדשים בתחומה, לעסוק בשיווק, בתמיכה טכנית ובבקרת איכות ואף להיות מובילה מקצועית בקבוצת ברודקום בתחום ה-PON. ברם, המשיב אינו מתעלם מהפונקציות שנתרו אצל המערערת (מו"פ ושירותי שיווק ותמיכה) אלא טוען כי עד לרכישת המערערת על ידי ברודקום, היא הייתה זו ששלטה בכל הנכסים, הפונקציות והסיכונים הכרוכים בהם, ושווים של אלו ערב העסקה היה כשווי התמורה ששולמה עבור רכישת מניות חברת האם (בכפוף להתאמות). לטענת המשיב, לאחר רכישת מניות חברת האם, הועברו לקבוצת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- ברודקום פונקציות מסוימות ונכסים בלתי מוחשיים, לרבות זכויות בטכנולוגיה קיימת ועתידית, מותגים וקשרי לקוחות ומרבית הסיכונים העסקיים והקניין הרוחני (למעט פונקציות מו"פ ושירותי מכירה ושיווק שנותרו אצל המערערת). כלומר, לטענת המשיב, המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, כפי שבאה לידי ביטוי בעולם המעשה, היא עסקה למכירת ה-FAR ולכן צודק המשיב כי מדובר בסיווג שונה של העסקה, ולא יותר מכך.
28. לו היה המשיב מקבל את המצג העובדתי של המערערת, לפיו מה שנמכר בפועל בעסקה הוא הקניין הרוחני, והוא בלבד, ולא היה טוען כי במציאות נמכרו פעילות, נכסים ופונקציות נוספים (FAR), שלא דווחו, אז ורק אז לא היה מנוס מהידרשות לכלים המיוחדים והשיוריים שמעניק סעיף 86 לפקודה, בדמות טענת המלאכותיות, כדי לנטרל את יתרון המס שנצמח לשיטתו למערערת באופן בלתי נאות. במקרה זה היה נאלץ המשיב לפנות לעולם המס, משום שרק בו היה רשאי להתעלם מהעובדות שלשיטתו התרחשו בפועל, על מנת לבנות עסקה חדשה בעולם המס וכדי לנטרל את יתרון המס שנוצר לשיטתו למערערת.
- אולם, כאשר המשיב סבור שהיקף העסקה, כפי שדווח על ידי המערערת, אינו משקף את היקף העסקה שהתרחשה בפועל, דהיינו, כאשר המשיב בדעה כי מה שנמכר בפועל הוא לא רק הקניין הרוחני אלא גם נכסים, פונקציות וסיכונים, שמכירתם לא דווחה, התערבות המשיב בתוכן ובהיקף העסקה של המערערת היא בתוך עולם המעשה ולכן השימוש שעשה הוא של סיווג שונה של העסקה באופן שאינו משית את נטל ההוכחה על כתפיו.
29. בעניין ע"מ 49444-01-13 ג'יטקו בע"מ נ' פקיד שומה כפר-סבא (6.6.2017), שעניינו שינוי מבנה עסקי, נדחתה טענת המערערת שם להיפוך נטל ההוכחה מהטעם שהמשיב עשה שימוש בטענת מלאכותיות. נקבע כי "לא למותר אף לציין כי אין בידי לקבל את טענת המערערת לפיה המשיב טוען למעשה לקיומה של עסקה מלאכותית בין הצדדים ולפיכך נטל הראיה עליו; טענה לפיה תוכן העסקה שונה מהאופן בו היא הוצגה בפני פקיד השומה, אינה טענה בדבר מלאכותיות העסקה אלא בדבר סיווגה מחדש".
- זו גם דעתי.
30. מוסיפה וטוענת המערערת כי שני האלמנטים שקבע המשיב בשומה, הן בעניין גילום מרכיב המס במסגרת חישוב תמורת העסקה (סעיפים 17-20 לנימוקי השומה) והן בעניין ההתאמה המשנית – המבוססת על הטענה כי יש לראות בהפרש שבין שווי השוק לתמורה בפועל כהלוואה שהעניקה המערערת המחייבת לזקוף לה הכנסת ריבית (סעיפים 21-22 לנימוקי השומה) – ממחישים שוב כי בבסיס טענת המשיב מצויה טענת מלאכותיות. שהרי ברור כי בעולם המעשה לא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

הוסכם על גילום מס או על הלוואה בריבית. הניסיון להלביש אירועים אלו על העסקה מחדד את טענת המלאכותיות של המשיב.
31. אין דעתי כדעת המערערת.

הן גילום מרכיב המס והן ההתאמה המשנית הם פועל יוצא של עמדת המשיב לפיה יש לקבוע את שווי השוק של העסקה למכירת ה-FAR בהתבסס על מחיר רכישת מניות חברת האם (סעיף 10 לחוות הדעת המצורפת לנימוקי השומה). משעה שקבעתי כי בעשותו כן (שינוי היקף העסקה), סיווג המשיב את העסקה באופן שונה, ולא השתמש בטענת המלאכותיות, אין בגילום המס ובהתאמה המשנית כדי לשנות מהתוצאה.

טענת המערערת כי על פי הדין הזר לא ניתן לסווג את העסקה באופן שונה

32. טענה נוספת בפי המערערת.

לטענתה, על מנת שהמשיב יוכל לסווג את העסקה למכירת הקניין הרוחני כעסקה למכירת FAR עליו לפנות לדין האזרחי הרלוונטי, דהיינו, לדיני החוזה, לדיני הקניין, לדיני התאגידים, לדיני החיובים וכיו"ב ולבדוק האם ניתן על פיהם לסווג את העסקה באופן שונה.

לטענתה, בהסכם למכירת הקניין הרוחני נקבעה תניה המכפיפה את ההסכם לדין הזר בקליפורניה ארה"ב ולכן היה על המשיב לפנות לדין הזר בקליפורניה ולהוכיח כי בהתאם לדין האזרחי הכללי שם נערכה עסקה שונה הכוללת מכירה של FAR. כל עוד לא עשה זאת המשיב, לא ניתן לסווג את העסקה באופן שונה. לתמיכה בטענתה זו צרפה המערערת תמצית חוות דעת של פרופ' פרחומובסקי, מומחה לדין האמריקאי.

33. אין בידי לקבל טענה זו.

מבלי שאביע דעתי בשאלה האם הדין החל בנסיבות העניין על ההסכם למכירת הקניין הרוחני הוא דין מדינת קליפורניה, אם לאו, ומבלי לקבוע מסמרות בשאלה אם היה על המשיב להידרש לדין הזר בקליפורניה על מנת לסווג את העסקה באופן שונה, לא שוכנעתי מתמצית חוות הדעת שצרפה המערערת כי דין מדינת קליפורניה אינו מאפשר בהכרח לסווג עסקה באופן שונה. פרופ' פרחומובסקי מציין בחוות דעתו כי לפי דין מדינת קליפורניה יש לתת תוקף לכוונת הצדדים המפורשת כפי שהיא באה לידי ביטוי בלשון ההסכם. אולם, המשיב אינו טוען כי אין מקום לתת תוקף לכוונת הצדדים בהסכם למכירת הקניין הרוחני, ככל שהדברים נוגעים למכירת הקניין הרוחני עצמו. המשיב אף ציין כי אינו מתכוון להתערב בקביעת חקר שוק לגבי שוויה של מכירת הקניין הרוחני וכי הוא מוכן לתת תוקף מלא לכוונת הצדדים הן לעניין מכירת הקניין הרוחני והן לעניין שוויו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

(סעיף 22 לתשובת המשיב). אלא שהמשיב טוען כי העסקה האמיתית היא רחבה יותר ממכירת הקניין הרוחני ולהיקפה האמיתי של העסקה, הכולל גם את מכירת ה-FAR והפעילות, לא ניתן ביטוי בכוונת הצדדים כפי שהיא באה לידי ביטוי בלשון ההסכם. אשר על כן, לא מצאתי כי יש בטענה זו כדי לשנות ממסקנתי לעיל בסוגית נטל ההוכחה בהליך.

טענת המערערת כי על פי הדין הכללי לא ניתן לסווג את העסקה באופן שונה

34. המערערת טוענת לחילופין כי הדין הכללי אינו מאפשר לראות בשומה שהוציא המשיב כ"סיווג שונה" ומכאן שבהכרח מדובר בטענת מלאכותיות הנעשית בעולם המס בלבד. לטענת המערערת, גם אם לטענת המשיב המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, כפי שבאה לידי ביטוי בעולם המעשה, היא עסקת FAR, גם אז לא ניתן לראות בכך כטענה ל"סיווג שונה" שכן המשפט הכללי כלל אינו מכיר במכר FAR. לטענת המערערת, עסקת FAR אינה אלא פיקציה משפטית הפועלת בעולם המס בלבד. אין דבר כזה "FAR" בדין הכללי הישראלי.

35. המשיב טוען כי המערערת מכרה "פעילות" ומבחן ה-FAR הוא רק הכלי שבוחן את שוויה של הפעילות שהועברה. אין חולק כי הדין הישראלי מכיר במכירת פעילות ועל כן דין טענה זו של המערערת להידחות.

36. לא ירדתי לסוף דעתו של המשיב מדוע לשיטתו ה-FAR איננו מייצג את הממכר אלא רק את שיטת החישוב של שווי הממכר. עיון בנימוקי השומה ובחוות הדעת שצורפה לה מעלה שהמשיב טוען גם טוען למכירה של ה-FAR. למרות זאת, אין בידי לקבל את טענת המערערת. לא מצאתי מדוע הדין הכללי אינו מאפשר מכירה של נכסים בלתי מוחשיים ומדוע אינו מאפשר מכירה של "פעילות" לרבות מכירה של היכולת לבצע פונקציות מסוימות ולשאת בסיכונים מסוימים הכרוכים בהן (ראו סעיפים 9-11 לחוות הדעת המצורפת לנימוקי השומה ובה פירוט הפעילות שנמכרה).

טענת המערערת כי נטל ההוכחה מוטל על המשיב מכוח סעיף 85א לפקודה

37. המערערת טוענת כי שומת המשיב נקבעה לפי סעיפים 85א ו-88 לפקודת מס הכנסה.

38. סעיף 85א(ג)(2) לפקודה קובע כי בנסיבות בהן מסר הנישום לפקיד השומה את המסמכים והנתונים המצויים בידי הנוגעים לעסקה ואת דרך קביעת מחיר העסקה "...תחול על פקיד השומה חובת הראיה אם קבע קביעות השונות מההסכמות בין הצדדים".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

מאחר שהמערערת הציגה בפני המשיב את המידע המלא, לרבות מחקר מחירי העברה העונה להוראות תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006, חובת הראיה מוטלת על המשיב.

39. אין בידי לקבל את הטענה.

סעיף 85א לפקודה קובע כללים למיסוי עסקאות בינלאומיות בין צדדים אשר מתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים. ההסדר בסעיף 85א בא להתמודד עם הקושי בקביעת מחיר בעסקה שבה קיימת חפיפה בין האינטרסים הכלכליים של הצדדים ולכן המחיר שנקבע ביניהם אינו משקף בהכרח את מחיר השוק. בנסיבות אלה קובע הסעיף את הכלל לפיו יש לדווח על העסקה לפי מחיר השוק וקובע את הדרכים להוכחת מחיר השוק, לרבות המצאת חקר תנאי שוק בתנאים המפורטים בתקנות. על רקע זה ניתן להבין את הוראת סעיף 85א(ג)(2) לפקודה לפיה מקום בו הנישום עמד בחובתו להמציא חקר שוק ובחובתו להמציא את המסמכים הנוספים הנדרשים, תחול חובת הראיה על פקיד השומה אם הוא מבקש לסטות מהמחיר שקבע הנישום.

אולם בענייננו המשיב אינו חולק על חקר השוק שהמציאה המערערת ואין בכוונתו להתערב בקביעות חקר השוק בעניין שווי הקניין הרוחני. כאמור, המשיב אינו מקבל את היקף העסקה שהוצג על ידי המערערת וקובע כי יש לראות בעסקה כעסקה למכירת ה-FAR ומטעם זה קובע כי התמורה שהייתה אמורה להשתלם בה שונה מזו שנקבעה בין הצדדים. חקר השוק שהמציאה המערערת, בעניין מכירת הקניין הרוחני, אינו מנתח את מכירת ה-FAR ולכן אין לו רלוונטיות לקביעת שווי העסקה בשומה. ממילא אין בו בנסיבות אלו להשית את חובת הראיה על המשיב.

טענות נוספות של המערערת

40. המערערת טוענת בנוסף כי השתת נטל ההוכחה על כתפי המשיב מתחייבת גם מטיבה של השומה, אף אם מדובר בסיווג שונה של העסקה. לטענתה, השומה לאקונית, נעדרת פירוט והנמקה ואינה מאפשרת לה לעמוד על זכותה לערעור מושכל. הדברים מקבלים משנה תוקף כאשר עליה להתמודד עם עובדות שליליות ולהוכיח כי לא מכרה נכסים, פונקציות וסיכונים. אם לא די בכך, גם העדר גילוי מסמכים מחייב, לשיטת המערערת, את השתת נטל ההוכחה על כתפי המשיב.

41. המשיב טוען כי מדובר בהיתממות של המערערת שאינה במקומה. בין הצדדים נערכו דיונים רבים ובהם השתתפו גם גורמים מהחטיבה המקצועית ברשות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

המיסים. כמו כן, עיקרי חוות הדעת של המשיב צורפו כנספח לנימוקי השומה. המערערת מצדה נמנעה מהצגת חוות דעת מטעמה בשלב השומה. לעניין גילוי מסמכים, המשיב טוען כי בתאריך 1.1.2019 נשלח מענה מטעמו לפניית המערערת בעניין גילוי המסמכים באמצעות הדואר האלקטרוני. אותו מסמך נשלח גם בעותק קשיח בתאריך 2.1.2019 ולכן אין עוד נפקות לטענה זו של המערערת. עוד טוען המשיב כי המסמכים עליהם התבסס בשומה הגיעו רובם ככולם מהמערערת.

42. לא מצאתי כי יש בטענות אלו כדי לסייע למערערת בהיפוך נטל ההוכחה. משקיבלה המערערת מענה לפנייתה בעניין גילוי המסמכים (ונשמרת זכותה לשוב ולפנות בעניין זה לבית המשפט, ככל שיעלה הצורך), נותרה טענתה כי השומה שהוצאה לה נעדרת פירוט והנמקה באופן המחייב להטיל על המשיב לפתוח בהבאת ראיותיו. מעיון בנימוקי השומה ובנספחיה, לרבות חוות הדעת המצורפת אליה, לא ניתן לומר כי המערערת אינה יודעת עם מה היא מתמודדת בהליך זה ולכן אין להלום כי ייפגעו זכויותיה הדיוניות אם יהיה עליה לפתוח בהבאת ראיותיה. התוצאה היא שגם טענה זו נדחית.

סוף דבר

הבקשה נדחית במלואה. המערערת תפתח בהבאת מסכת הראיות והעדים מטעמה ורק לאחר מכן יביא המשיב את ראיותיו ועדיו. המערערת היא גם זו שתישא בנטל השכנוע בהליך. עד תאריך 17.3.2019 הצדדים יגיעו להסדר דיוני בדבר מועדי הגשת תצהירים וחוות דעת מומחים מטעמם. כן יימסרו 5 תאריכים מוסכמים וחלופיים לשמיעת הראיות.

המערערת תשלם את הוצאות המשיב בגין בקשה זו בסכום של 15,000 ש"ח.

תזכורת פנימית 18.3.2019.

המזכירות תיידע את הצדדים בדבר החלטה זו.

ניתנה היום, ט"ו אדר א' תשע"ט, 20 פברואר 2019, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 פברואר 2019

ע"מ 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ירדנה סרוסי, שופטת