



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

1

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

צמל יעקובסון בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד שלומי לזר

מערערת

נגד

פקיד שומה פתח תקווה  
ע"י ב"כ עוה"ד קרן יזדי-סופר ונעה אלשיך

משיב

2

### החלטה

3

(בבקשה לקבלת הערעור על אתר ובבקשה להפיכת נטל הראיה בע"מ 15-02-34660)

4

5

6

### פתח דבר

1. לפני שתי בקשות שהגישה המערערת, האחת לקבלת הערעור על אתר, והשניה

8

להפיכת סדר הבאת הראיות.

2. עניינו של ערעור זה בשומה (חלופית) שהוציא המשיב ולפיה המערערת היא הזכאית

9

10

11

לתשלום שהתקבל מחברת COREVALVE בקשר לזיכיון להפצת מסתמי לב של  
אותה חברה (להלן: "הזיכיון").

3. יצוין כי בע"מ 03-01-30290, שאוחד עם הערעור במסגרתו הוגשו הבקשות דנן,

12

13

14

15

הוצאה השומה לחברת האם של המערערת, חברת צ.מ.ל מדיקל בע"מ (להלן:  
"חברת האם"), כאשר באותו עניין עומדת, בין היתר, מחלוקת בשאלת סיווגו של  
התשלום האמור, כהכנסה שבהון או כהכנסה שבפירות.

16



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

### טענות המערערת

- 1
- 2 4. המערערת טוענת בשתי בקשותיה כי השומה החלופית מתבססת על הסמכות  
3 הנתונה למשיב על פי הוראות סעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-  
4 1963 (להלן: "הפקודה") להתעלם מעסקה מלאכותית או בדויה, הגם שלא צוין על  
5 ידי המשיב כי הוא עושה כן.
- 6 5. לטענתה, המשיב יצר עסקה שאינה קיימת במציאות, שכן המערערת לא התקשרה  
7 בהסכם הזיכיון ואף לא בהסכם עם חברת האם, המזכה אותה בתמורה בגין מכירת  
8 עסקי ההפצה, לא קיבלה לידה תמורה כלשהי כתוצאה ממכירת הזיכיון ולא תמורה  
9 עבור עסקי ההפצה. בשומה שערך המשיב, הוא יצר "עסקה חדשה" עם צד חדש  
10 לעסקה, היא המערערת, שכלל לא הייתה צד לעסקה האמתית שבוצעה על ידי חברת  
11 האם. למעשה, לא בעסקה חדשה אחת עסקינן אלא בשתיים, כיוון שהמערערת אינה  
12 מוחזקת ישירות על ידי חברת האם אלא בשרשור באמצעות חברה נוספת, **חברת**  
13 **צמל תעשיות רפואיות בע"מ**. לכן נדרשת העברה מהמערערת לחברת צמל תעשיות,  
14 ומצמל תעשיות לחברת האם.
- 15 6. לטענת המערערת המשיב לא עשה במקרה זה שימוש בסמכותו ל"סווג מחדש" את  
16 העסקה בהתאם למהותה הכלכלית, אלא בסמכותו בהתאם לסעיף 86 לפקודה, זאת  
17 על שום שהמשיב אינו מקבל את המצב העובדתי המוצג על ידי הנישום, אלא טוען  
18 כי המצב העובדתי שונה לחלוטין.
- 19 7. לפיכך, כך טוענת המערערת, היה על המשיב לא רק "להרוס" את העסקה  
20 המלאכותית בהתאם לסמכותו האמורה, אלא גם "לשקמה" ולהציג עסקה חלופית  
21 לעסקה עליה דיווחה המערערת. מאחר שהמשיב לא עשה כן, ובכלל זאת אף לא קבע  
22 באיזו מתכונת הועברו הכספים מהמערערת לחברת האם, כדיבידנד כדמי ניהול או  
23 בדרך אחרת (שהרי בפועל שולמו הכספים לחברת האם), ממילא שהמשיב לא ביסס  
24 את טענותיו כראוי לשימוש בסמכות שבסעיף 86 האמור ולפיכך הוציא הצו בחוסר  
25 סמכות. משכך, דינו של הצו להתבטל, ושל הערעור להתקבל על אתר.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

8. לחילופין טוענת המערערת (בבקשתה האחרת) כי מאחר שהמשיב עשה שימוש  
בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה, הרי שעליו הנטל להוכיח כי אכן מדובר בעסקה  
מלאכותית או בדויה ועליו לפתוח בהבאת ראיותיו. המערערת מתבססת על ההלכות  
השונות שנקבעו בעניין זה (ע"א 102/59 פקיד השומה נ' איסמאר חברה למסחר  
והשקעות פ"ד יד 2165; ע"א 34/70 בנין נ' פ"ש תל אביב פד"א ג 319; עמ"ה 69/86  
ברקת ופרל נ' פ"ש ירושלים מיסים ב/ה-131, בעמ' ה-133; עמ"ה 96/97 חברת  
וילגר בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה, מיסים יב/ה-206; ע"מ  
12-07-56940 א.ף.סי (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה  
13.4.25); ע"מ 12-02-43058 פאול פנסטר ואח' נ' פקיד שומה פ"ת (27.10.13)).

### 10 טענות המשיב

9. מנגד טוען המשיב כי דין הבקשות להידחות בהיותן לוקות בהנחת המבוקש, מבלי  
לבסס את הטענות עצמו ובהתעלם מהוראות הפקודה.
- לטענת המשיב, השומה אינה מתבססת על סעיף 86 לפקודה וממילא אין המדובר  
בעסקה מלאכותית - שהיא עסקה בעלת תוקף משפטי כלשהו, או בעסקה בדויה -  
שהיא חסרת כל תוקף משפטי אשר חורגת מן הדפוסים המקובלים בחיי הכלכלה  
ומטרתה הפחתת מס. לטענתו, אין מדובר כאן ב"עולם המס" אלא ב"עולם  
המעשה", משמע כי אין בפי המשיב טענה לעסקה שיש להתעלם מעצם קיומה,  
שהיא בבחינת פיקציה או שאין לה תוקף משפטי; טענות המשיב הן בעולם המעשה,  
במובן זה שיש לבחון את מהותה האמתית של העסקה שבוצעה, דהיינו למי נתונה  
הזכות המשפטית בתשלום הפיצוי שהועבר לחברת האם, כאשר חלקים מן המסד  
העובדתי שבפניו נותרו לוטים בערפל שיצרה המערערת בעצמה.
10. מוסיף המשיב וטוען כי מאחר שהדיון בערעור דנן על השומה החלופית אוחד עם  
הדיון בערעורה של חברת האם על השומה העיקרית (ע"מ 13-01-30290) יש לנהל  
את הדיון על פי נטלי ההוכחה שנקבעו בערעור על השומה העיקרית - שאינו נוגע  
להוראות סעיף 86 לפקודה. הדברים נכונים ביתר שאת כאשר השומה החלופית  
מבוססת, בין היתר, על מסד עובדתי ברור אשר מצוי בידי המערערת. לכך יש



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 להוסיף את שנפסק בעניין אף. סי הנ"ל ובעניין רע"א 4483/02 מובילי מים (1994)  
2 דבוריה בע"מ נ' מנהל מע"מ (4.8.05), ולפיהם כאשר מדובר בערעורים שאוחדו  
3 רשאי בית המשפט להורות לנישום להתחיל בהבאת הראיות "לגבי כל הנושאים  
4 שעלו בערעור המאוחד".
- 5 11. המשיב הפנה להחלטת בית משפט זה מיום 1.10.14 אשר דחתה את בקשת  
6 המערערים לקבלת הערעור על אתר (ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה ;  
7 להלן: "ההחלטה"). לטענתו, די במה שנקבע שם - דהיינו כי השאלה מיהו בעל  
8 הזכות המשפטית לקבל את סכום הפיצוי אינה שאלה עובדתית טהורה אלא שאלה  
9 משפטית, ולכל הפחות שאלה עובדתית-משפטית כאשר קיימת אי בהירות בדבר  
10 טיב היחסים המשפטיים בין שתי החברות בנוגע לזיכיון ולזכויות הנובעות ממנו  
11 (ולכן אין מניעה כי פקיד השומה יוציא בעניין זה שומות חלופיות) – כדי לדחות את  
12 הבקשות; מהחלטה זו עולה כי המשיב לא העמיד תשתית עובדתית חדשה לביסוס  
13 טענותיו כפי שטוענת המערערת.
- 14 דיון והכרעה
- 15 12. המערערת חוזרת ומבהירה בבקשותיה, כמו גם בתשובותיה לתגובות המשיב (ראה  
16 סעיף 2 ל"תשובה לתגובה לבקשה לקבלת הערעור על הסף") כי הנחת המוצא שלה  
17 היא שהמשיב עשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה.
- 18 13. בפסיקה ובספרות נדונה לא אחת השאלה מה בין "עסקה מלאכותית" בין "סווג  
19 מחדש". במאמרו של פרופ' א. יורן "סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומקומה הנכון  
20 של העסקה המלאכותית" משפטים כ 43, (1990) (ע' 48) נאמר בעניין זה כך:
- 21 "רק אם הפעלתם של הגדרות המשפט האזרחי ודיני המס לגבי עובדות  
22 המס הרלבנטיות מביאה לתוצאה שלא ניתן לסווג עסקה אחרת מכפי  
23 שסיווגה הנישום, עולה השאלה האם מותר לשלטונות המס להתעלם  
24 מסיווג הנישום ולסווג את העסקה מחדש לצורך מס על ידי הפעלת  
25 הסמכות להתעלם מהעסקה המלאכותית. הווה אומר: הסמכות להתעלם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 מעסקה מלאכותית היא סמכות שירות, מכשיר נוסף שניתן לשלטונות  
2 המס במלחמתם נגד תכנוני מס...”  
3  
4 14. אבחנה זו אומצה בשורת פסקי דין (ראה רע"א 8522/96 רוכוורגר רוטמנטש חב'  
5 לבנין נ' פקיד שומה (14/4/97); 1067/99 שלמה בר נ' פקיד שומה (22.1.2002);  
6 בש"א 5037/03 סגנון שרותי תקשוב נ' פקיד שומה (12/06/2003); עמ"ה 1214/02  
7 אלי טל ציוד ספורט בע"מ נ' פקיד שומה (7/01/2004); עמ"ה 906/07 ד"ר עלי ברנע  
8 נ' פקיד שומה (10/07/2008).
- 9 15. בעניין רוכוורגר הנ"ל נאמר כך :
- 10 "אין אנו נזקקים לבחינת מלאכותיותה של עסקה בגדר סעיף 86 הנ"ל  
11 אלא לאחר שקבענו, כקביעה עובדתית, אם הכינוי בו כינו הצדדים את  
12 העסקה נשוא המחלוקת הולם את תכנה. אם קבענו שהעסקה שנערכה  
13 היא שונה מהעסקה, כפי שהוגדרה על ידי הצדדים לה, תמוסה העסקה  
14 לפי המציאות העובדתית והמשפטית ואין כבר צורך להיזקק לסעיף 86"  
15
- 16 16. את ההלכה בעניין זה – ככל שהיא נוגעת לפועל היוצא מההבחנה שבין "עסקה  
17 מלאכותית" ובין "סיווג מחדש" בהתייחס לשאלת הנטל - סיכם היטב ובאופן  
18 ממצה חברי כב' השופט א' סטולר בעניין פנסטר הנ"ל, לאמור :
- 19 "מהניתוח המשפטי שלעיל עולה, כי התשובה לשאלה על מי מוטל הנטל,  
20 ומי מהצדדים יפתח בהבאת הראיות, תיגזר מהתשובה לשאלה האם  
21 המשיב שינה או קיבל את המצג העובדתי של המערערים. באם קיבל את  
22 המצג העובדתי, המדובר בסיווג מחדש ואין שינוי בנטל הכללי. באם שינה  
23 את מצב העובדתי, לפנינו עיסקה מלאכותית והנטל יעבור לכתפי המשיב"
- 24 17. המערערת נתלית בדברים המצוטטים לעיל לביסוס עמדתה – שהרי אף היא טוענת  
25 שהמשיב "שינה" את המצב העובדתי שהוצג על ידה - אך נראה כי כמו בעניין מקסון  
26 (ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה (10.5.2015) נפלה אף



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 המערערת שלפני לכלל טעות באופן שבו היא מיישמת את האמור בפסק דין **פנסטר**  
2 הנ"ל. בעניין מקסון הבהיר כב' השופט א' סטולר גישתו ולפיה -
- 3 **"במקרה שלפנינו, המעלה סוגיה של שינוי מבנה עסקי, המשיב אינו קובע**  
4 **כי לצורך מס יש להתעלם מהמצב העובדתי לאור זאת שמטרתו היא**  
5 **הפחתת מס, אלא כי המצב העובדתי, כפי שהוצג על ידי המערערת, אינו**  
6 **משקף את המצב האמיתי לאשורו, וכי יש להביט על העסקה באופן אחר.**  
7 **המדובר לפיכך בטענה לסיווג מחדש ולא בטענה לעסקה מלאכותית**  
8 **כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה, ולפיכך אין מקום להורות על העברת**  
9 **הנטל".**
- 10 18. אין זאת אלא כי כאשר פקיד השומה עושה שימוש בסמכותו ל"סיווג מחדש" של  
11 העסקה, אין הוא מאמץ את **המצב** העובדתי שמציג הנישום, מפני שלדעתו מצג זה  
12 אינו משקף נאמנה את המציאות העובדתית האמתית. ודוק – הוא אינו מאמץ את  
13 **המצב** ולפיכך מוצא לנכון לקבוע מצג אחר תחתיו. הוא אינו "משנה" את העובדות.  
14 פעולתו זו של פקיד השומה היא "בעולם המעשה", (כלשון הזהב של בית המשפט  
15 בע"מ (ת"א) 1130-07 **תהודה השקעות וניהול בע"מ נ' פקיד השומה** (21.3.2013)),  
16 או, למצער, בעולם המשפט הכללי, ולא "בעולם המס", ומבחינה זו הוא אף אינו  
17 נזקק להוראת "ההתעלמות" המיוחדת הקבועה בסעיף 86 לפקודה.
- 18 19. לעומת זאת, כאשר פקיד השומה עושה שימוש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה,  
19 ומאחר שמדובר בסמכות שיורית (ראה מאמר **יורן הנ"ל**), הרי שהוא עושה זאת רק  
20 לאחר שהגיע למסקנה כי "בעולם המעשה", או בעולם המשפט הכללי, העסקה  
21 האמתית היא כפי שהוצגה על ידי הנישום ולא ניתן לסווגה באופן אחר. או אז, פונה  
22 פקיד השומה לכלים המיוחדים שניתנו לו בפקודת מס הכנסה, הכוללים אף את  
23 סעיף 86 לפקודה, המאפשר לו "להתעלם" מהעסקה (ובכלל זאת לבנות עסקה  
24 אחרת תחתיה שכן מדובר הן בסמכות "**הורסת**" והן בסמכות "**בונה**" (משקמת)  
25 כפי שנקבע בע"א 3415/97 **פשמ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות'**, מסים יז/4, ה-59  
26 (2003)), ו"יוצר" עסקה חדשה "בעולם המס" ולצורך מס בלבד.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

20. דוגמא לשימוש שעושה פקיד השומה בסעיף 86 לפקודה היא זו שנדונה בעניין  
1 "רובינשטיין" הנ"ל – רכישת חברה בהפסדים; פקיד השומה אינו יכול שלא "לקבל"  
2 את המצג העובדתי (או המשפטי) שמציג לו הנישום. החברה אכן נרכשה; ההפסדים  
3 אכן נצברו וקיימים. על פי הדין הכללי, ובהעדר סעיף 86 לפקודה, היה על פקיד  
4 השומה "להשלים" עם התוצאה המיסויית העולה מרכישת חברה בהפסדים; אלא  
5 שאזי בא לעזרתו הכלי המיוחד העומד לרשותו בסעיף 86 לפקודה להתעלם  
6 מההפסדים ולא להכיר בהם כברי קיזוז לצורכי מס.  
7
21. וכיוצא בזה העניין שנדון בע"א 10666/03 סילבאן שיטרית נ' פקיד שומה  
8 (30.1.2006) - פירוק חברה על מנת ליהנות משיעור המס המיוחד החל על "רווחים  
9 ראויים לחלוקה" לפי סעיף 94ב' לפקודה. פקיד השומה אינו יכול שלא "לקבל" את  
10 המצג העובדתי המוצג בפניו; לחברה אכן "רווחים ראויים לחלוקה" בהתאם לדיני  
11 החברות ובהתאם להוראת סעיף 94ב' הנ"ל לפקודה; לא רק זאת אלא שהחברה  
12 אכן התפרקה לפי דיני החברות ואינה קיימת עוד כישות משפטית. ושוב, אלמלא  
13 סעיף 86 לפקודה היה על פקיד השומה "להשלים" עם התוצאה המיסויית הנובעת  
14 מפירוקה של חברה שיש בה רווחים כאמור. אלא שאין הוא נדרש להשלים עם  
15 תוצאה זו, שכן בעניין זה באה לעזרתו ההוראה ולפיה לצורך דיני המס, ולצורך זה  
16 בלבד, ניתן להתעלם מהמצב העובדתי והמשפטי, ולראות את הפעולה באופן שונה.  
17
22. שונה המצב כאשר פקיד השומה מגיע למסקנה כי **המצג** העובדתי שבפניו אינו תואם  
18 את המציאות העובדתית או המשפטית הלב-מיסויית, וכי נכון היה יותר להציג את  
19 העסקה האמיתית באופן אחר. במקרה זה אין הוא נזקק כלל לסעיף 86 לפקודה,  
20 אלא די לו בעקרונות הכלליים הקבועים בדין, לרבות הכלל ולפיו יש לבחון את  
21 העסקה בהתאם למהותה הכלכלית האמיתית, ולא בהתאם לכינוי שבו היא כונתה  
22 על ידי הצדדים (ראה עניין **רוכורגר הנ"ל**). נראה כי באופן מיוחד הוא רשאי לעשות  
23 שימוש בעקרונות אלו כאשר השאלה העומדת על הפרק נוגעת יותר למשמעות  
24 המשפטית העולה מהעובדות שבפניו, והאם הכינוי המשפטי או "הכותרת"  
25 המשפטית שניתנו על ידי הצדדים למערכת העובדות הרלוונטיות, מייצגים כהלכה  
26 ובאופן ראוי את אופייה המשפטי הנכון והמדויק של העסקה.  
27



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

23. טוענת המערערת כי לא ניתן ליצור עסקה חדשה באמצעות טענת "סיווג מחדש",  
שכן טענה זו ניתן להעלות רק ביחס לעסקה קיימת, כגון לטעון שתשלום אשר כונה  
על ידי נישום בשם אחד הוא למעשה דבר אחר. על אחת כמה וכמה שלא ניתן ליצור  
שתי עסקאות חדשות נוספות של העברת כספים מהמערערת לחברה המחזיקה בה  
באופן ישיר (צמל תעשיות) והעברה נוספת לחברת האם.
- אין בידי לקבל טענה זו. ההבחנה בין טענת "עסקה מלאכותית" וטענת "סיווג  
מחדש" אינה תלויה בכמות או בהיקף העסקאות או במורכבות העסקאות העומדות  
לבדיקתן של פקיד השומה. פקיד השומה נדרש לבחון **מערכת עובדתית כוללת** -  
מערכת זו יכול שתהא מורכבת ממספר רב של גופים, ממספר רב של יחסים  
משפטיים אפשריים או ממספר רב של עסקאות אפשריות – ולהחליט האם המצג  
שהוצג לו על ידי הנישום משקף נאמנה את מהותה האמתית של העסקה; אפשר  
ומסקנתו תהא כי האופן שבו תוארה **העסקה** אינו משקף את העסקה האמתית בין  
הצדדים; אפשר שמסקנתו תהא כי האופן שבו תוארו **הצדדים** לעסקה אינו מגלה  
את הצדדים האמתיים לעסקה. בזה ובוזה עושה פקיד השומה שימוש בסמכותו  
לסווג מחדש את העסקה. ואפשר שמסקנתו תהא כי העסקה והצדדים לה תוארו  
באופן נכון, אלא שהיא, במתכונתה הקיימת, נועדה להפחית מס, ושזו עיקר  
מטרתה, ולפיכך יש להתעלם ממנה. בעשותו כן, פועל פקיד השומה בהתאם  
לסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה.
24. כללו של דבר - זה האופן שבו יש ליישם את ההלכות שנקבעו בהתייחס לאבחנה  
שבין "עסקה מלאכותית" ובין "סיווג מחדש": יש לבחון האם פקיד השומה דחה  
או אימץ לצורך מס את המערכת העובדתית שהובאה בפניו על ידי הנישום. באם  
אימצה – דהיינו לא התעלם ממנה - אך סבר כי היא אינה משקפת נאמנה את  
המציאות העובדתית הנכונה של העסקה, ולפיכך קבע, על בסיס אותה מערכת  
עובדות, כי יש להשקיף על העסקה באופן אחר – המדובר בסיווג מחדש. לעומת  
זאת, אם פקיד השומה לא אימץ אותה מערכת עובדתית, וסבר כי יש "לשנותה"  
לצורך מס, כלומר "להרסה" ו"לבנותה" באופן אחר כך שהיתרון המיסויי שהיה  
גלום בה ינוטרל (כגון, להתעלם מהפסדי החברה שנרכשה) – מדובר בהפעלת  
סמכות להתעלם מעסקה מלאכותית בהתאם לסעיף 86 לפקודה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

25. נראה כי האמור אף עולה בקנה אחד עם הרציונל העומד מאחורי הכלל ולפיו יש להעביר את נטל ההוכחה לכתפי פקיד השומה מקום שבו הוא עושה שימוש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה; אם פקיד השומה סבור כי לצורך מס יש להתעלם מפעולה או מעסקה, או להתייחס אליה באופן אחר מזה שהיא קיימת ב"עולם המעשה", שכן מטרתה או עיקר מטרתה היא להפחית את המס, יתכבד ויסביר על שום מה היא מלאכותית בעיניו ומדוע יש להתעלם מממנה ומדוע נכון להתייחס אליה באופן אחר ו"לבנות" עסקה חדשה תחתיה. בנסיבות אלה אין לנישום כל "עדיפות מידעית" על פניו של פקיד השומה, כפי שנאמר בעניין וילגר הנ"ל:
- "דומה, כי הטלת הנטל על רשות המס להוכיח מלאכותיותה של העסקה, לא באה איפוא בכדי; ולא בחלל ריק נולדה היא. מטרתה הברורה של גישה זו, שתחילתה בהילכת בנין ואיסמור הנ"ל, להודיע לרשות המס, כי בבואה להתעלם מעסקה שהציג הנישום בפניו, ולהכריז עליה כעל עסקה שלא באה לעולם כלל, חייבת היא להתבסס בראש כל, על מערך ראיתי כזה שיהיה בו כדי להצדיק התעלמות כאמור....
- לנוכח כל הדברים שהובאו עד כאן, נראה, כי שוב אין משמעות לרציו העומד בבסיס הטלת נטל ההוכחה בערעורי מס, על כתפו של המערער, שבוסס על ההנחה בדבר עדיפותו המידעית על פני המשיב, החי, בערעור מס, מפי המערער ומדיווחיו. פקיד השומה, המחליט להתעלם מעסקה בהיותה מלאכותית בעיניו, הוא היודע מה בסיס לה למלאכותיות שקבע; וידיעתו זו, מן הראוי שתוצב על ידו בפני בית המשפט, תחילה, בטרם ייקרא המערער להפריכה."
26. לעומת זאת, כאשר פקיד השומה מבסס את שומתו על "סיווג מחדש" של העסקה, דהיינו כאשר הוא אינו "בונה" עסקה חדשה בעולם המס, אלא משקיף על העסקה באופן אחר מהאופן שבו היא הוצגה בפניו על ידי הנישום, עדיין הנישום הוא זה בעל המידע העדיף היכול לשפוך אור על אופייה האמתי של העסקה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

27. רציונל זה קיים ביתר שאת במקרה שלפני. כפי שציינתי לעיל, ככל שהשאלה  
העומדת על הפרק נוגעת יותר למשמעות המשפטית העולה מהעובדות, והאם הכינוי  
שניתן על ידי הצדדים למערכת העובדות מייצג כהלכה את אופייה המשפטי של  
העסקה, כך לא יידרש פקיד השומה לסמכות הנתונה לו בסעיף 86 לפקודה, אלא  
יכול הוא לעשות שימוש בסמכות "לסווג מחדש". בהחלטתי מיום 1.10.14 קבעתי  
כי השאלה מיהו בעל הזכות המשפטית לקבל את התמורה – המערערת או חברת  
האם שלה - אינה שאלה עובדתית טהורה אלא שאלה משפטית, ולכל הפחות שאלה  
עובדתית-משפטית. עוד ציינתי כי קיימת אי בהירות בדבר טיב היחסים המשפטיים  
בין שתי החברות בנוגע לזיכיון ולזכויות הנובעות ממנו; נראה לי כי המידע היכול  
להסיר אי בהירות משפטית זו מצוי, בראש ובראשונה, בידי המערערת. אוסיף כי  
אין בידי לקבל את טענת המערערת כי "**לא ניתן לדרוש ממנה להוכיח מצג שלילי**  
**ולפיו היא אינה זכאית לתמורה כאמור**". המערערת אינה נדרשת להוכיח כי "אין  
לה אחות"; בכל הנוגע לשומה החילופית כל שנדרשת היא להוכיח ש"האחות"  
(דהיינו התמורה) שייכת לחברת האם שלה.
28. מאחר ששתי הבקשות יוצאות, כאמור, מנקודת ההנחה שהשומה מבוססת על סעיף  
86 לפקודה, די במסקנתי כי אין כך הדבר, על מנת לדחות. עם זאת, למעלה מן  
הצורך, ומאחר והצדדים העלו מספר סוגיות נוספות בטיעוניהם, מצאתי לנכון  
להתייחס אליהן בקצרה.
29. טוענת המערערת (בבקשתה לקבלת הערעור על אתר) כי פגם נפל בצו שהוציא  
המשיב; הלה לא טרח ליצור עד תום את העסקה החילופית הנטענת על ידו, שהרי  
הכספים מצויים בפועל בידי חברת האם ולא בידי המערערת. מאחר ולטענתו  
(בשומה החילופית) התמורה שייכת למערערת, היה עליו לקבוע באיזו מתכונת  
הועברו הכספים לחברת האם שלה, כדיבידנד, כדמי ניהול וכיוצא באלה.
- ראשית אעיר כי טענה זו ממילא אין מקומה בבקשה לקבלת הערעור על הסף. כפי  
שציינתי בע"מ (מרכז) 15-03-20387 **מנו איתור גיוס והכוונה נ' מנהל מע"מ פתח**  
**תקוה** (22.7.15), היה על המערערת להבהיר איזו עילה, מבין העילות שנקבעו בפרק  
ח' לתקנות סדר הדין האזרחי, קמה לה והמזכה אותה בסעד זה. ככל שטענת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 המערערת היא כי השומה איננה מפורטת דיה, הרי שלכך נועד הערעור גופו,  
2 במסגרתו יהיה מקום לבחון את החלטת המשיב מן הפן המהותי ולהכריע בה.  
3 הבקשה אף אינה עומדת בתנאים שנקבעו בפסיקה לקבלת בקשות מעין אלה,  
4 ובראשם התנאי של ייעול הדיון בערעור (ראה החלטתה המקיפה של כב' השופטת  
5 א' וינשטיין בע"מ (חי') 29760-01-14 תומר הרצוג נ' פקיד שומה חדרה (27.1.15)).  
6 איני רואה כיצד במקרה שלפני, פיצול הדיון כך שתחילה ידון הפגם הנוטען בצו, ורק  
7 לאחר מכן יתקיים הדיון בצו לגופו, יביא לייעול הדיון, במיוחד לאור קביעתי דלעיל  
8 כי הערעור מעלה שאלות משפטיות השלובות בשאלות עובדתיות, ואין הוא מתאים  
9 לבירור בדרך של "טענות מקדמיות" כאשר נכון וראוי לדון בכל השאלות כולן  
10 בכפיפה אחת.
- 11 שנית, על פני הדברים – ומבלי לקבוע בשלב זה מסמרות - איני סבור כי העובדה  
12 שהמשיב לא קבע בצו באיזו מתכונת הועברו הכספים לחברת האם, פוגמת בשומה  
13 (החלופית) שעיקרה היא כי יש לשייך את התמורה למערערת.
- 14 30. ועוד טוענת המערערת כי אם לגישת המשיב היא זו הזכאית מבחינה משפטית לקבל  
15 את התמורה (למרות שבפועל היא התקבלה על ידי חברת האם), הרי שיש לקבל את  
16 הערעור על אתר, שכן בהתאם להלכה אין לחייב נישום במס על הכנסה שהיתה לו  
17 הזכות לקבלה אך הוא לא קיבלה בפועל (ע"א 340/62 פוסקלינסקי נ' פקיד השומה  
18 (7.4.1963)).
- 19 ואף כאן אעיר כי טענה זו אינה ראויה להתברר כטענה מקדמית, אלא מקומה  
20 בערעור גופו, מה גם שעל פני הדברים טענה זו אינה עולה בקנה אחד עם טענה אחרת  
21 של המערערת לפיה גישת המשיב מגלמת בתוכה יצירה של עסקה נוספת של העברת  
22 התמורה מהמערערת לחברת האם; ואם התמורה "הועברה" – משמע כי קודם לכן  
23 התקבלה.
- 24 31. באשר לטענת המערערת לפיה עובדת היות השומה נשוא ערעור זה שומה חלופית  
25 אין בה כדי לגרוע מטענתה בדבר נטל הבאת הראיות - הרי שמשקבעתי כי איני



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 מקבל את הנחת המוצא של המערערת בדבר עשיית שימוש על ידי המשיב בסמכות  
2 לפי סעיף 86 לפקודה, ממילא איני נדרש עוד לדון בטענה זו.  
3 32. עם זאת, לא ניתן להתעלם מכך כי במקרה דנן אוחד הערעור על השומה החלופית  
4 עם הערעור על השומה העיקרית. הלכה היא כי משאוחדו הליכי ערעור, די בכך שנטל  
5 הבאת הראיות מוטל באחד מהם על הנישום, כדי להטילו עליו גם בערעור האחר  
6 (רע"א 4483/02 מובילי מים (1994) דבוריה בע"מ נ' מנהל מע"מ (4.8.2015). משמע  
7 כי גם אלמלא קבעתי כי בערעור דנן, כשהוא עומד לעצמו, מוטל הנטל על המערערת,  
8 היה מקום לקבוע כך לאור איחוד הערעורים, במיוחד עת הנטל בערעור על השומה  
9 העיקרית מוטל על המערערת. בע"מ 55847-07-14 סניור נ' רשות המסים  
10 (28.6.2015) אמנם קבעתי כי בנסיבות מסוימות יוטל הנטל בערעורים מאוחדים על  
11 כתפי המשיב, אך ברי נסיבות אלו אינן מתקיימות במקרה שלפני.

12 סוף דבר

13 33. הבקשות נדחות.

14 34. משנדחתה הבקשה להפיכת נטל הבאת הראיות, ובהתאם להסדר הדיוני כפי שאושר  
15 על ידי ביום 1.5.2015, יוגשו תצהירי הצדדים כדלקמן:

16 • תצהירי המערערת בע"מ 15-02-34660 עד ליום 15.10.2015

17 • תצהירי המשיב בשני הערעורים המאוחדים עד ליום 1.12.2015

18 35. המערערת תשא בהוצאות המשיב בשתי הבקשות בסך כולל של 15,000 ₪.

19

20 ניתנה היום, י"ב אלול תשע"ה, 27 אוגוסט 2015, בהעדר הצדדים.

21



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 34660-02-15 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה  
ע"מ 30290-01-13 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

ד"ר שמואל בורנשטין, שופט