



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 43058-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43099-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43145-02-12 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

מספר בקשה: 25

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

פאול פנסטר ואח'

מערערים

על-ידי ב"כ עוה"ד ליאור נוימן ו/או מוטי סבן ו/או ניקולס גיפס  
ממשרד ש. הורוביץ ושות', עו"ד  
נגד

פקיד שומה פתח תקווה

משיב

ע"י ב"כ עו"ד יפעת גול (שושן)  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### החלטה

לפני בקשת המערערים - פאול פנסטר, מאיר פנסטר (להלן: "פאול" ו-"מאיר" בהתאמה). ופנסטר ושות' קניין רוחני בע"מ (להלן: "חברת פנסטר"), להורות על הפיכת סדר הראיות בערעור, כך שקודם תשמענה העדויות מטעם המשיב ולאחר מכן העדויות מטעם המערערת וכן להעביר את נטל ההוכחה על כתפי המשיב.

עיקר טענת המערערים היא שהמשיב מעלה טענה של "עסקה מלאכותית" אשר בכוחה להעביר את הנטל על כתפיו, אותה הוא מכנה "סיווג מחדש" ומטעם זה יש להיעתר לבקשה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43058 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43099 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43145 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

### להלן העובדות הדרושות לעניין

1. ביום 27.11.2006 נחתם הסכם (נספח 2 לנימוקי הערעור), במסגרתו חברת ארליך רכשה את המוניטין העסקי של פאול, המוניטין העסקי של מאיר וכן, מספר נכסים של חברת פנסטר. כל זאת, בתמורה כוללת של כשלושה מיליון דולר אמריקאי, אשר שולמה והוצהרה בפני רשויות המס, כדלקמן: \$2,880,000 שולמו לפאול ולמאיר (\$1,440,000 לכל אחד) בגין רכישת המוניטין העסקי שלהם, בארבעה תשלומים שווים הפרוסים על פני שלוש שנים (אשר שלושה מהם, עומדים במוקד הערעורים דנן). זאת, כאשר כל תשלום דווח על ידי פאול ומאיר בשנה בה נתקבל, וסווג על ידם, במסגרת השומה העצמית שהוצאה בגין אותה השנה, כרווח הון ממכירת מוניטין.
2. \$170,000 שולמו לחברת פנסטר בתום השנה הרביעית להסכם כתמורה לרכישת חלק נכסיה ודווחו, במסגרת השומה העצמית של חברת פנסטר לשנת 2006, כרווח הון.
3. על רקע ביצוע ההסכם ודיווח ההכנסות שנתקבלו במסגרתו, התגלעו מחלוקות בין כל אחד מהמעוררים לבין פקיד השומה, אשר קבע כמפורט בנימוקי שומת פנסטר, נימוקי שומת פאול ונימוקי שומת מאיר (להלן: "נימוקי השומות"), כי פאול ומאיר לא מכרו דבר לחברת ארליך; כי כל הנכסים שהועברו לחברת ארליך במסגרת ההסכם, המהווים, בעיקרם "מוניטין עסקי", היו בבעלות חברת פנסטר; וכי יש לראות בחברת פנסטר כמי שקיבלה את מלוא התמורה ששולמה בגינם.
4. בהתאם לכך, הוציא פקיד השומה לחברת פנסטר שומה לשנת 2006, במסגרתה קבע כי יש לייחס לחברת פנסטר רווח הון בסך מלוא התמורה ששולמה על ידי חברת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43058 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43099 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43145 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ארליך על פי ההסכם, העומד על סך של 12,731,920 ₪, במקום רווח ההון ממכירת נכסים המוצהר לאותה השנה, אשר עמד על סך של 718,250 ש"ח בלבד (להלן: **"שומת פנסטר"**).

5. במקביל לשומת פנסטר, פקיד השומה הוציא לפאול ולמאיר שומות לשנים 2006-2008 (להלן: **"שומת פאול"** ו-**"שומת מאיר"** בהתאמה), במסגרתן קבע, עבור כל אחד מהנישומים בנפרד, כי יש לראות בסכומים שהוצהרו על ידם כרווח הון ממכירת מוניטין, כדיבידנדים לבעלי מניות שחולקו להם על ידי חברת פנסטר - וזאת, בסכומים זהים לתשלומים הקבועים בהוראות ההסכם, ששולמו להם מידי שנה על ידי חברת ארליך, בתמורה לרכישת המוניטין העסקי שלהם (להלן: **"השומה העיקרית"**).

6. פקיד השומה, הציג לצידה של שומה זו שתי שומות חלופיות: במסגרת השומה החלופית הראשונה, טען פקיד השומה כי פאול ומאיר לא מכרו את המוניטין העסקי שלהם אלא השכירו אותו לתקופת זמן מוגבלת בלבד, ועל כן יש לסווג את הסכומים שהוצהרו על ידם כרווח הון ממכירת המוניטין, כהכנסות פירותיות שנתקבלו כמחברת ארליך בתמורה להשכרת המוניטין (להלן: **"שומה חלופית 1"**).

פקיד השומה מציג שומה חלופית נוספת לפיה, יש לראות את כל ההכנסות שהוצהרו לאורך השנים 2006-2009 כרווח הון ממכירת המוניטין העסקי של פאול ומאיר, כאילו הופקו כולן בשנת המס 2006 (להלן: **"שומה חלופית 2"**).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43058 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43099 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43145 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

### טענות המערערים

7. המערערים טוענים שבמוקד השומות עומדת טענה סמויה ל"עסקה בדויה", המועלית במסווה של טענה ל"סיווג שונה". שכן פקיד השומה קבע, במסגרת שומת פנסטר, כי כל הנכסים שהועברו במסגרת ההסכם, ובכלל זה המוניטין העסקי, היו, בבעלות חברת פנסטר וכי יש לראותה כמי שקיבלה את מלוא התמורה ששולמה בגינם על פי ההסכם. בהתאם ובהמשך לכך, פקיד השומה קבע, במסגרת השומה העיקרית, כי התשלומים שהועברו לפאול ומאיר מחברת ארליך, מהווים, דיבידנדים שחולקו על ידי חברת פנסטר ועל כן יש לסווגם כהכנסה מדיבידנד וזאת חלף סיווגם המוצהר כהכנסה מרווח הון.

8. המערערים טוענים שקביעות אלו מושתתות ביסודן על הנחה עובדתית, מוטעית - אשר עומדת בסתירה להוראות המפורשות של ההסכם ולתשתית העובדתית שהוצגה על ידי המבקשים ושעליה מתבססות שומה חלופית 1 ושומה חלופית 2 - לפיה, מלוא הנכסים שהועברו במסגרת ההסכם והמוניטין העסקי בפרט, היו בבעלות חברת פנסטר ולא בבעלות פאול ומאיר, ועל כן האחרונים אינם זכאים, לתמורה שחברת ארליך שילמה להם בגין רכישת המוניטין העסקי.

9. על רקע הנחה זו, פקיד השומה ביקש להפעיל את מנגנון "הסיווג מחדש" ולסווג את הסכומים שחברת ארליך שילמה לפאול ולמאיר מכוח ההסכם, כדיבידנדים שחולקו להם על ידי חברת פנסטר.

10. המערערים טענו שמהרטוריקה של פקיד השומה מתקבלת תמונה מעוותת, לפיה הפעולה עליה זה סמך את קביעותיו, הינה כביכול, "סיווג מחדש" ולא היא עיקר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43058 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43099 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43145 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

הטענה היא שהמשיב מסווה טענה של "עיסקה מלאכותית" אותה הוא בוחר לכנות "סיווג מחדש".

11. טענת המערערים היא אפוא שבמסגרת השומה העיקרית, פקיד השומה דחה מכל וכל את המסכת העובדתית אשר הוצגה על ידם וביסס את טענותיו על תשתית עובדתית שונה וסותרת, לפיה פאול ומאיר לא מכרו דבר לחברת ארליך; כי כל הנכסים נשוא ההסכם היו, ערב ההתקשרות, בבעלות חברת פנסטר וכי היא הזכאית הבלעדית למלוא התמורה בגינם.

12. בהתאם לקביעות אלו, הוציא המשיב שומות לחברת פנסטר על רווח הון לפי מלוא הסכום של \$2,880,000 ששולם לפי ההסכם לפאול ומאיר בגין מכירת המוניטין העסקי שלהם. במקביל הוציא המשיב שומות לפאול ומאיר בטענה שקיבלו דיבידנדים ביחסים בינם לבין חברת פנסטר.

13. במצב דברים זה, השומה העיקרית שיצאה תחת ידיו של פקיד השומה, מושתתת אפוא על דחיית הגרסה העובדתית בהסכם המכר, כפי שהוצגה על-ידי המערערים, תוך יצירת מסד עובדתי חלופי וסותר ומהווה הלכה למעשה, טענה של עסקה מלאכותית או בדויה לפי סעיף 86 לפקודה. זו השומה העיקרית שעל בסיסה יצאה השומה לפי מיטב השפיטה למערער. דהיינו, המערערים טוענים שחלף ניסיונו של פקיד השומה להסוות את טענותיו בשומה העיקרית כטענת "סיווג מחדש", הרי שהלכה ולמעשה טוען המשיב, בגדרי השומה העיקרית, כי העסקה עליה הצהירו המבקשים היא מלאכותית כמשמעה בסעיף 86(א) לפקודה. טענה מסוג זה מעבירה על כתפי המשיב את נטל ההוכחה וממילא, מחייבת אותו לפתוח בהבאת הראיות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 43058-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43099-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43145-02-12 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

### טענות המשיב

14. המשיב טען כי בערעור דנן רובץ נטל השכנוע, כמו גם נטל הבאת הראיות על כתפי המערערים, ואין כל צידוק לחרוג מן הכלל, לפיו הנישום הוא בגדר "המוציא מחברו" ולפיכך עליו נטל הראייה ונטל השכנוע.

15. עוד טען המשיב כי עניינו של הערעור דנן בסוגיות לבר פנקסיות, שכן המדובר בסיווג הכנסות שקיבלו המערערים מעסקה במסגרתה מכרה המערערת את כל נכסיה ובכלל זה מוניטין של החברה. על כן יש לסווג את התקבול מעסקת המכירה כהכנסה הונית של המערערת. המערערים, בעלי מניותיה של המערערת, קיבלו לידיהם בסופו של יום את הכסף ולכן קבע המשיב כי יש לחייב התמורה שהועברה לידי המערערים 2 - 3 כדיבדנד שהתקבל מהמערערת (הכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה), או השתכרות או רווח שנצמח בידיהם בשל מניותיהם בחברה (לפי סעיף 2(7) או 2(10) לפקודה).

16. עוד טוען המשיב, כי יש לבחון את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה שנערכה בין המערערים כולם לחברת ארליך, וכי יש לסווג מחדש את התקבול מעסקה זו באופן שונה מזה שהצהירו המערערים. קרי, מדובר בעיסקה אשר מהותה הכלכלית האמיתית שונה – כלומר ייחוס הכנסות העסקה שונה מהאופן בו דיווחו המערערים.

17. המשיב בשומותיו קובע את השלכות המס בהתאם לסיווג מחדש של העסקה בהתבסס עם אותן עובדות להן טוענים המערערים. בנוסף המשיב קובע שומות חלופיות במסגרתן קובע הוא את השלכות המס, ככל שבית המשפט יקבע קביעות עובדתיות שונות מאלה שימשו את המשיב בשומתו העיקרית.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 43058-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43099-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43145-02-12 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

18. באשר לשומה העיקרית – מניתוח פרטי עסקת המכירה של נכסי המערערת ובכלל זה הנסיבות וההסכם קבע המשיב כי המערערת היא זו שמכרה את מלוא נכסיה לחברת ארליך – הקונה ונצמח לה רווח הון, וכי היחידים (המערערים) לא מכרו את המוניטין העסק לקונה ולא מכרו את המוניטין האישי שלהם. בהתאם לכך קבע המשיב את השלכות המס למערערת – רווח הון וליחידים – הכנסה מדיבידנד שכן כל הרווח של המערערת החברה מהעסקה נמשך על ידם.

19. באשר לשומה החלופית 1 - שומה זו מתייחסת להשלכות המס במצב בו בית המשפט יקבע בניגוד לעמדת המשיב, כי יש למערערים ו-2 מוניטין אישי וכי הוא נמכר במסגרת עסקת המכירה. המשיב טוען כי במצב זה, המערערים ו-2 לא מכרו אותו לקונה, אלא התחייבו להגביל את השימוש בו למסגרת העסקית של הקונה בלבד. בהתאם, התמורה שהתקבלה על ידי המערערים 1 ו-2 בהתאם להסכם הינה הכנסה פירותית, כפיצוי על מגבלת ההשתכרות במסגרת עסקית מסוימת בלבד, לפי סעיפים 2(1) או 2(2) לפקודה, או כהשכרת הידע והכישורים של המערערים ו-2 לקונה - הכנסה חייבת לפי סעיפים 2(7) או 2(10) לפקודה.

20. באשר לשומה חלופית 2 - שומה זו מבוססת על האפשרות, כי יקבע על ידי בית המשפט הנכבד, בניגוד לעמדת המשיב, כי המערערים 1 ו-2 מכרו נכס כלשהו לקונה. במצב דברים זה, הרי שהמשיב סבור שיש לראות את מלוא התמורה ככזו שהתקבלה במועד ההסכם - שנת 2006, ועל כן אין להכיר בחלוקה שנערכה בהסכם של התמורה לכמה שנים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43058 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43099 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43145 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

21. מדובר בתשתית עובדתית אחת, המפורטת בהודעה המפרשת את נימוקי השומה. המשיב טוען שהוא לא העלה טענות עובדתיות שונות או סותרות, אלא טען להחלת המסד העובדתי, אותו שטח בנימוקי השומה, כבסיס לשומה העיקרית או לאחת מחלופותיה דלעיל. השומות החליפיות מתבססות על השלכות המס למצב שייקבע ע"י בית המשפט מצב עובדתי שונה מזה שהתבסס עליו המשיב בשומותו העיקרית. מכאן אין כל סיבה ראויה, כי המשיב יפתח בהבאת ראיות בתיק זה. לכן המערער כצד לעסקה, לפתוח בהבאת הראיות שלטעמו יבססו את טענותיו באשר לעסקה, נסיבותיה וטיב הממכר.

22. המשיב לא טען לעסקה בין צדדים שונים. המשיב טען כי יש לסווג את העסקה בהתאם להסכם, התנאים שנקבעו במסגרתו ויתר הנסיבות של העסקה באופן שונה מזה שדווח על ידי המערערים. עוד טוען המשיב שהמחלוקת בעניין סיווג העסקה אינה קשורה כלל ועיקר לתקינות או אי תקינות פנקסי המערערת, אלא לאופן הדיווח על ידה לצורך חישוב החבות במס.

23. בנוסף, יחולו הנטלים האמורים על המערערת גם מן הטעם, שעניינו של הערעור הינו, בין היתר, בסיווגה של העסקה, שעה שכל העובדות הרלבנטיות הן בידיעת המערער.

24. מלבד הכלל לפיו המערער בערעורי מס פותח תחילה בהבאת ראיותיו, ומלבד זאת שעסקינן בשאלה לבר פנקסית, שאז אין נטל הראיה יכול לעבור לכתפי המשיב, ואף מלבד זאת שהטענה העיקרית של המשיב בערעור זה הינה לסיווגה מחדש של העסקה, הרי שאף שורת ההיגיון מחייבת כי המערערת היא זו שתפתח בהבאת ראיותיה, באשר היא בעלת מלוא הנתונים והידיעות באשר לעסקה נשוא הערעור.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 43058-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43099-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43145-02-12 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

### תגובת המערערים לטיעוני המשיב

25. המערערים טוענים שהמשיב חוזר ומודה, במסגרת תגובתו, כי ביסס את שומותיו על מסד עובדתי שונה בו דחה בשומה העיקרית את גרסתם העובדתית של המבקשים וקיבל את גרסתם בשומות החלופיות. חרף דברים אלו, פקיד השומה טוען, כי נקט בשומותיו ב"סיווג מחדש", על אף שביסס את טענותיו על עובדות שונות וזאת, מבלי שהוא מיישב סתירה זו.

26. בניגוד לטענת פקיד השומה השומה העיקרית אשר יצאה תחת ידו אינה מתבססת על אותן העובדות להן טוענים המבקשים. ולכן אינה יכולה להחשב "סיווג מחדש" אלא "עיסקה מלאכותית".

### דיון והכרעה

27. כלל יסוד, המונח בבסיסו של כל דיון בחלוקת הנטלים המוטלים על הצדדים במשפט אזרחי, קובע כי "**המוציא מחברו, עליו הראייה**". לאמור: התובע המבקש "**להוציא מחברו**", שכן הוא המערור את הטענות העומדות לדיון, ועליו מוטל הנטל להוכיח את העובדות להן הוא טוען. לכן גם, ברגיל, התובע הוא שפותח בהבאת ראיות במשפט. כך במשפט האזרחי, כך גם בדיני המס, בהיעדר חריגים בדיון.

28. אופן חלוקת הנטלים בתובענות הנוגעות לדיני המס נדון ברע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו' (5) 101, שם קבע כב' השופט ד' לוי דין שווה לנטל השכנוע הרובץ על תובע רגיל ולנטל השכנוע המונח על כתפיו של המערער בתובענת המס (באותה פרשה דובר אמנם על מס ערך מוסף, אך לעניין זה דינו כדין מס הכנסה, וראו לדוגמה עמ"ה (נצ') 165/97



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43058 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43099 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43145 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

המכללה הארצית להכשרה מקצועית בע"מ נ' פקיד השומה נצרת, פ"מ תשנ"ז(1)

(223 – 222, 215)

"פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב מסוים, שאת שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את השינוי – עליו נטל השכנוע, זאת זולת אם קיימת הוראה מיוחדת בחוק לעניין נטל השכנוע ו/או נטל הבאת הראיות (עניין ארד הנ"ל, בעמ' 108)".

29. תקנה 10 לתקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה) התשלט-1978 מורה כי מלבד המקרים בהם המשיב חייב ע"פ הפקודה להצדיק את שומתו, יביא המערער ראיותיו ראשון. ברגיל ההכרעה בשאלת סדר הבאת הראיות הולכת אחר ככלל, חובת ההוכחה מוטלת על התובע. חובה זו מורכבת מנטל השכנוע ומנטל הבאת הראיות. על התובע להוכיח את עילת תביעתו על כל מרכיביה העובדתיים.

30. לפיכך בדרך כלל נטל ההוכחה בתובענות המס הינו על הנישום ולא על פקיד השומה. ואולם לענייננו, לכלל זה חריגים - אחד סטטורי בסעיף 155 לפקודה ומשנהו יציר הפסיקה הנובע מפרשנות סעיף 86 לפקודה.

31. סעיף 155 לפקודת מס הכנסה קובע הוראה מיוחדת המסייגת את הכלל. נוסחו של סעיף 155 הינו כדלקמן:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 43058-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43099-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43145-02-12 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

"חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות דעתו על הדו"חות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם."

32. כפי שהדבר הוסבר בפסיקה (ראו ע"א 9792/02 פואז מוחמד נ' מס הכנסה – טבריה [פורסם בגבו] (פורסם 13.9.05), הסעיף עוסק בשני נטלים: האחד, "נטל הראייה", שמונח על המערער, והשני, "נטל ההצדקה", מונח על פקיד השומה, וזאת במקרה שבו פנקסיו של המערער נמצאו קבילים, כמפורט בסעיף. התיבה "פנקסים קבילים" מוגדרת בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה כדלקמן:

"פנקסי חשבונות שפקיד השומה לא סירב לקבלם ולא פסל אותם, או שסירב לקבלם או פסלם אולם ועדה כאמור בסעיף 146 או בית המשפט ביטלו את החלטתו ובלבד שלא יראו פנקסים כקבילים אם הנישום הודה כי אינם קבילים ואישר בכתב שהוסברו לו התוצאות המשפטיות הנובעות מהודאתו".

33. עולה מן המקובץ, שכאשר הנישום ניהל פנקסים כדין שלא נפסלו, נטל הבאת הראיות עובר אל המנהל. כאשר השאלה שבמחלוקת היא פנקסית, רוצה לומר - כאשר הפנקסים יכולים לשמש אסמכתה לבירור השאלה או שהצדדים חלוקים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43058 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43099 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43145 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בשאלה אם המחלוקת היא כזו. כאשר המחלוקת היא לבר-פנקסית נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות על הנישום בין שניהל פנקסים כדין בין שלא.

34. בתובה "שאלות פנקסיות" - העובדות השנויות במחלוקת הן מסוג העובדות המוצאות את ביטוין בפנקסים המנוהלים כדין. לעומת זאת, כאשר מדובר בעובדות שאינן מוצאות את ביטוין בפנקסים, כי אז מדובר בשאלות לבר-פנקסיות. הרציונל לכך הוא שכאשר השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים היא שאלה פנקסית, הרי שהפנקסים יכולים לשמש אסמכתא לברור השאלה. לפיכך, משפנקסי העוסק לא נפסלו, יצא העוסק ידי חובתו הראשונית להוכיח זכאותו לניכוי המס ומשכך עובר 'נטל הבאת הראיות' אל המנהל. נטל זה מחייב את המנהל לפתוח בהבאת ראיותיו ולהוכיח לכאורה ש"הד"ח איננו מלא או איננו נכון או אינו נתמך בפנקסי חשבונות כפי שנקבע". לעומת זאת שאלה לבר – פנקסית היא שאלה שהתשובה לגביה מצויה מחוץ לפנקסים. אימתיי נמצאת שאלה מחוץ לפנקסים? זאת כאשר עולות שאלות שעיון בפנקסים לא יהיה בו להוכיח את המצב לאשורו.

35. אין מחלוקת בין הצדדים שאין למצוא בפנקסים תשובה לשאלה כיצד יש לראות מנקודת המבט המיסויית את העיסקה שנעשתה בין המערערים לבין חברת ארליך בע"מ. לכן אין מחלוקת שהחריג המבוטא בסעיף 155 לפקודה אינו חל.

36. ניתן בהחלט אפוא להבין את טרוניית המערערים על כך שהמשיב ראה להתייחס לכך בטיעונו נוכח העובדה שהדבר לא היה שנוי במחלוקת בין הצדדים כלל ועיקר.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43058 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43099 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43145 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

### החריג שבסעיף 86 לפקודה

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

"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. לענין זה, "עסקה" - לרבות פעולה."

38. הפסיקה אודות סעיף 86 קבעה לפני זמן רב כי כאשר נסמך פקיד השומה על טענת המלאכותיות יעבור נטל ההוכחה אל כתפיו וכן יפתח הוא בהבאת ראיותיו ולא על הנישום. בעניין עמ"ה 96/97 חברת וילגר בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה, [פורסם בנבו] מיסים, יב(4) (אוגוסט 98) ה-26 (להלן: "עניין וילגר"), נקבע כי הנטל להוכיח מלאכותיותה של עסקה מוטל על רשות המס ולא על הנישום:

"דומה, כי הטלת הנטל על רשות המס להוכיח מלאכותיותה של העסקה, לא באה אפוא בכדי; ולא בחלל ריק נולדה היא. מטרתה הברורה של גישה זו, שתחילתה בהילכת בנין ואיסמר 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" (ראו עניין וילגר).

39. כן נאמר באותו עניין כי:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 43058-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43099-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43145-02-12 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

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

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

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

41. (ראו גם ע"א 34/70 מוריס בנין נ' פקיד שומה ת"א 4 פ"ד כד(2) 425 וכן ע"א 102/59 פקיד שומה ירושלים נ' איסמר חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד' 2165.

42. המערערים טוענים כי עמדת המשיב שהדרך בה הוא רואה את העיסקה שנעשתה בינם בין חברת ארליך מגבשת טענה של עיסקה מלאכותית, למרות שהדבר לא נכתב במפורש. לכן בעניננו חל החריג ועל כן נטל ההוכחה ייפול על כתפיו של המשיב, והוא זה שיהא עליו לפתוח בהבאת ראיותיו תחילה. ואילו המשיב טוען כי אין המדובר בעיסקה מלאכותית כי אם "בסיווג מחדש" ולפיכך החריג אינו חל ועל המערערים הנטל ועליהם לפתוח בהבאת הראיות.

43. במילים אחרות, כאשר פקיד השומה טוען כי שלעסקה שנעשתה יש משמעות משפטית שונה, שמחייבת התייחסות מיסויית שונה בהתאם הרי שלפנינו סיווג מחדש של העסקה לצרכי מס שאינה גוררת שינוי בסדר הבאת הראיות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43058 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43099 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43145 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

44. לעומת זאת עסקה בלתי לגיטימית במישור הפיסקאלי - טענה של עיסקה מלאכותית, באופן שפקיד השומה טוען כנגד עצם העסקה או כנגד תכליתה - הפחתה או הימנעות ממס כתכלית עיקרית; קרי, טענה בדבר עסקה מלאכותית, כי אז התוצאה היא, בהתאם לפסיקה המתייחסת לסעיף 86, שינוי בסדר הבאת הראיות, בשל החלת החריג בדבר נטלי ראייה.

### מה בין סיווג מחדש לעיסקה מלאכותית ?

45. המלומד פרופ' א. יורן במאמרו "סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומקומה הנכון של העסקה המלאכותית" משפטים כ' 43, 48 (1990) הסביר כי הסמכות שבסעיף 86 היא סמכות שיורית שכן כאשר עיסקה היא בחינת פיקציה, ניתן לבטל אותה מכח המשפט האזרחי עצמו בהתאם לחוק החוזים ואין צורך לעשות שימוש בסעיף 86. במובן זה הסעיף הוא שיורי או אפילו מיותר מאחר שניתן להגיע לתוצאת הבטלות מכח המשפט האזרחי מבלי להיזקק לדיני המס. ובלשונו:

"לשם מלאכת הסיווג בין במשפט הפרטי ובין בדיני המס יש לאסוף את כל עובדות המס הרלבנטיות עובדות אלו אינן מצומצמות למסמכים שמסרו הצדדים לשלטונות המס, אלא כוללות כל עובדה שיש לה השלכה על חבות המס, כמו מועד העסקה, הצדדים לה, תוכנה ותמורתה. ניתן להגיע לעובדות אלו בכל דרך העומדת לרשות שלטונות המס, כולל שימוש בסמכויות החקירה. מקום שמבירור עובדות המס האמיתיות עולה כי העסקה שהוצגה היא פיקציה, הרי שהיא בטלה על פי המשפט האזרחי עצמו מכוח סעיף לחוק החוזים (חלק כללי) הקובע, כי "חוזה שנכרת למראית עין בלבד - בטל". לפיכך אין בעצם צורך להפעיל את סעיפי ההתעלמות במקרה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 43058-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43099-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43145-02-12 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

כזה, הגם שהם מאפשרים להתעלם מעסקה "בדויה". ההוראה בחוקי המס בדבר סמכות להתעלמות מעסקה בדויה מיותרת למעשה נוכח בטלותן האזרחית של עסקאות כאלו".

46. ממשיך פרופ' ירון ומסביר שסיווג מחדש הוא מצב שבו פקיד השומה עושה שימוש בעובדות שהוצגו על ידי הנישום ומעמידן על המציאות המשפטית והעובדתית לפי גישתו:

"רק אם הפעלתם של הגדרות המשפט האזרחי ודיני המס לגבי עובדות המס הרלבנטיות מביאה לתוצאה שלא ניתן לסווג עסקה אחרת מכפי שסיווגה הנישום, עולה השאלה האם מותר לשלטונות המס להתעלם מסיווג הנישום ולסווג את העסקה מחדש לצורך מס על ידי הפעלת הסמכות להתעלם מהעסקה המלאכותית".

47. דהיינו כאשר פקיד השומה מקבל את הגירסה העובדתית עליה הצהיר הנישום, אך נותן לה משמעות משפטית, ממנה נגזרת מציאות מיסויית שונה; מתקיים מצב של "סיווג מחדש".

48. כאשר פקיד השומה דוחה את גרסתו העובדתית של הנישום ומציב תחתיה גירסה עובדתית שונה לפנינו עסקה מלאכותית.

49. אבחנה זו שנובעת ממאמרו של פרופ' ירון אומצה על ידי בית המשפט העליון ברע"א 8522/96 רוכוורגר רוטמנטש חב' לבנין נ. פקיד שומה ת"א 1 (פורסם בנבו) 14/4/97. השופט ש. לויין קובע שנמצאים בגדרו של סעיף 86 רק לאחר שנקבע





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43058 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43099 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43145 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

עובדתית שהכינוי בו כינו הצדדים את העיסקה מתאים לתכנה. אם נקבע עובדתית שהעיסקה היא שונה מהגדרתה על ידי הצדדים לא נכנסים כלל לגדרו של סעיף 86. ובלשונו:

**"אין אנו נזקקים לבחינת מלאכותיותה של עסקה בגדר סעיף 86 הנ"ל אלא לאחר שקבענו, כקביעה עובדתית, אם הכינוי בו כינו הצדדים את העיסקה נשוא המחלוקת הולם את תכנה. אם קבענו שהעסקה שנערכה היא שונה מהעסקה, כפי שהוגדרה על ידי הצדדים לה, תמוסה העסקה לפי המציאות העובדתית והמשפטית ואין כבר צורך להיזקק לסעיף 86;**

50. מכאן ואילך אבחנה זו של בית המשפט העליון היא האבחנה הנוהגת בסוגיה זו (ראו את אבחנתה של כבוד השופטת אופיר-תום בעמ"ה 1067/99, שלמה בר נ' פקיד שומה ת"א 4. פורסם בנבו 22.1.2002), בבש"א 5037/03 סגנון שרותי תקשוב נ' פ" פתח תקווה (פורסם בנבו 12/06/2003); עמ"ה 1214/02 אלי טל ציוד ספורט בע"מ נגד פקיד שומה כפר סבא (פורסם בנבו 7/01/2004) עמ"ה 906/07 ד"ר עלי ברנע נגד פקיד שומה חיפה פורסם בנבו 10/07/2008).

### מן הכלל אל הפרט

51. מהניתוח המשפטי שלעיל עולה, כי התשובה לשאלה על מי מוטל הנטל, ומי מהצדדים יפתח בהבאת הראיות, תיגזר מהתשובה לשאלה האם המשיב שינה או קיבל את המצג העובדתי של המערערים. באם קיבל את המצג העובדתי, המדובר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43058 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43099 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 12-02-43145 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בסיוג מחדש ואין שינוי בנטל הכללי. באם שינה את מצב העובדת, לפנינו עיסקה מלאכותית והנטל יעבור לכתפי המשיב.

52. עיקר טענת המשיב היא שבשומה עיקרית הוא קבע שחברת פנסטר היא זו שמכרה את מלוא נכסיה לחברת ארליך ונצמח לה רווח הון, וכי היחידים (המערערים) לא מכרו את המוניטין העסק לקונה ולא מכרו את המוניטין האישי שלהם. בהתאם לכך קבע המשיב את השלכות המס למערערת – רווח הון וליחידים – הכנסה מדיבידנד שכן כל הרווח של המערערת החברה מהעסקה נמשך על ידם.

53. בשומה החלופית הראשונה הוא התייחס להשלכות המס במצב בו בית המשפט יקבע בניגוד לעמדת המשיב, כי יש למערערים 11-2 מוניטין אישי וכי הוא נמכר במסגרת עסקת המכירה. הטענה היא שבמצב זה, המערערים לא מכרו אותו לקונה, אלא התחייבו להגביל את השימוש בו למסגרת העסקית של הקונה בלבד. בהתאם, התמורה שהתקבלה על ידי המערערים הינה הכנסה פירותית, כפיצוי על מגבלת ההשתכרות במסגרת עסקית מסוימת בלבד. לפי סעיפים 2(1) או 2(2) לפקודה, או כהשכרת הידע והכישורים של המערערים לקונה - הכנסה חייבת לפי סעיפים 2(7) או 2(10) לפקודה.

54. השומה החלופית השניה מבוססת על האפשרות, כי יקבע על ידי בית המשפט, בניגוד לעמדת המשיב, כי המערערים מכרו נכס כלשהו לקונה. במצב דברים זה, הרי שהמשיב סבור שיש לראות את מלוא התמורה ככזו שהתקבלה במועד ההסכם - שנת 2006, ועל כן אין להכיר בחלוקה שנערכה בהסכם של התמורה לכמה שנים.

55. לשיטת המשיב המדובר אם כן בתשתית עובדתית אחת, המפורטת בהודעה המפרשת את נימוקי השומה. המשיב לא העלה טענות עובדתיות שונות או סותרות,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 43058-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43099-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43145-02-12 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

אלא טען להחלת המסד העובדתי, אותו שטח בנימוקי השומה, כבסיס לשומה העיקרית או לאחת מחלופותיה דלעיל.

56. אין לקבל עמדה זו של המשיב בניגוד לטענתו השומה העיקרית אשר יצאה תחת ידו אינה מתבססת על אותן העובדות להן טוענים המבקשים:

**זהות הצדדים לעסקה** - המשיב אינו מקבל את שטעונים המערערים שפאול, מאיר, וחברת ארליך הם הצדדים לעסקה, המשיב בשומה העיקרית דוחה את הגרסה העובדתית הזו של המערערים וטוען כי הצדדים לעסקה הם חברת פנסטר וחברת ארליך בלבד.

**מהות הממכר** – בעוד שהממכר שהועבר בעסקה על פי גירסת המערערים הוא המוניטין העסקי של פאול ומאיר, הרי שהמשיב דחה גרסה זו, תוך שהוא, קובע במסגרת השומה העיקרית, כי אין לפאול ומאיר מוניטין עסקי.

57. מקובלת עלי טענת המערערים שזהות הצדדים לעסקה והממכר שהועבר בגדרה הם שני אדנים עובדתיים מרכזיים בכל עסקה ועסקה בגדרה לא הוגדרו הצדדים לה ומהות הממכר, אינה משתכללת לכדי עסקה. לפיכך מקום בו פקיד השומה חולק על היסודות העובדתיים הללו, יש לראותו כמי שדוחה את הגרסה העובדתית של המערערים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 43058-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43099-02-12 פנסטר נ' פקיד שומה פתח תקווה

ע"מ 43145-02-12 פנסטר ושות', קניין רוחני בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

התוצאה היא שאין מדובר בסיווג מחדש, אלא בעיסקה מלאכותית כמשמעות היגד זה בסעיף 86 לפקודה. דין הבקשה להתקבל, על המשיב להתחיל בהבאת ראיות ורק לאחר-מכן יוכלו המערערים להביא ראיות מטעמם, להפריך את טענת המשיב. המשיב ישלם למערערת שכ"ט עו"ד בשיעור של 5,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתנה היום, כ"ג חשון תשע"ד, 27 אוקטובר 2013, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט