



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מקסון ישראל בע"מ

מערערת

על-ידי ב"כ ממושרד גולדפרב זליגמן ושות'
עו"ד צ. בר נתן

נגד

פקיד שומה כפר סבא

משיבים

על ידי פרקליטות מחוז תלא אביב (אזרחי) מח' פיסקלית
עו"ד א. ליס

החלטה

בפני בקשת המערערת לקבלת הערעור על הסף.

א. הרקע

1. מקסון ישראל בע"מ ח.פ. 520044355 (להלן: "המערערת"), הנה חברה פרטית, תושבת ישראל, אשר החלה את פעילותה בשנת 1992. מניותיה של המערערת נסחרו בין השנים 1999-2005 בבורסה לניירות ערך בתל אביב בע"מ.
2. המערערת עוסקת בפיתוח, ייצור, שיווק ומכירה של תוכנה ומערכות מבוססות תוכנה המעניקות פתרון מקיף לניהול מידע (תמונות, סרטים, אותות פיזיולוגים ומידע טקסטואלי) ולניטור הימודינמי במחלקות הקרדיולוגיות.
3. במהלך חודש מרס 2000, הקימה המערערת בארצות הברית את Medcon Telemedicine Technology Inc. מדובר בחברת בת בבעלותה המלאה, תושבת ארצות הברית (להלן: "חברת הבת בארה"ב"), אשר נועדה לשמש זרוע שיווקית של המערערת בצפון אמריקה, וכן לפעול בתחומי התקנת מוצרי המערערת ומתן שירותי תמיכה ושירות ללקוחות המערערת בצפון אמריקה. בהתאם להסכם בין המערערת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- לחברת הבת בארה"ב, לחברה הבת בארה"ב הוענקה סמכות השיווק הבלעדית של מוצרי המערערת בצפון אמריקה.
4. ביום 1 בינואר 2001 חתמו המערערת וחברת הבת בארה"ב על הסכם הפצה ("הסכם ההפצה"), בו הוענקה לחברת הבת בארה"ב, זכות אקסקלוסיבית לרכוש את מוצרי המערערת ולשווקם באופן בלעדי במדינות צפון אמריקה (בהתאם להגדרת מונח זה בהסכם ההפצה).
5. בסוף שנת 2003 הקימה המערערת חברה בת בבריטניה, Medcon UK. מדובר בחברה תושבת אנגליה בבעלות מלאה של המערערת, אשר נועדה לשמש זרוע שיווקית של המערערת באירופה, וכן לפעול בתחומי התקנת מוצרי המערערת ומתן שירותי תמיכה ושירות ללקוחות המערערת באירופה.
6. במהלך השנים שיווקה המערערת את מוצריה השונים במדינות שונות ברחבי העולם על-ידי חברות הבת או על-ידי מפיצים שהנם צדדים שלישיים, בהתאם להסכמי ההפצה.
7. Mckesson Information Solutions Sweden AB ("מקסון שוודיה"), הינה חברה זרה תושבת שוודיה.
8. מקסון שוודיה הינה חלק מ"קבוצת מקסון", המוחזקות במישרין ובעקיפין על ידי Mckesson Corporation, חברה זרה תושבת ארה"ב ("מקסון קורפוריישן"), אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסת ניו-יורק (New York Stock Exchange).
9. מקסון קורפוריישן הנה מפיצת התרופות הגדולה בארה"ב והיא מפעילה רשת אלקטרונית המקשרת כתשעים אחוז מבתי המרקחת הקמעונאיים בארה"ב לשותפים עסקיים אחרים לשם ניהול עסקות רפואיות, כלכליות וניהוליות לרוקחים. מקסון קורפוריישן מפיצה ומשווקת במישרין ועל-ידי חברות בת שלה (מקסון קורפוריישן וחברות הבת שלה יקרא להלן: "קבוצת מקסון") מוצרים רפואיים כגון תרופות ומוצרי טיפול שוטפים, מערכות מידע רפואי, וכלי ניהול שייעודם צמצום עלויות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

10. ביום 15 באוגוסט 2005, רכשה מקסון שוודיה את מלוא הון המניות של המערערת בתמורה לסך של כ- 105 מיליון דולר ארה"ב ("הרכישה" ו-"הסכם הרכישה", בהתאמה) במסגרת מיזוג משולש הפכי ומניות המערערת נמחקו ממסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב.
11. בחודש דצמבר 2005, רכשה McKesson Information Solutions LLC את נכסי חברת הבת בארה"ב ומאוחר יותר חברת הבת פורקה מרצון על ידי המערערת.
12. כתוצאה מהרכישה והחל מיום 1 באפריל 2006, למערערת שנת מס מיוחדת שתחילתה ביום 1 באפריל של שנה מסוימת וסיומה ביום 31 במרץ של השנה העוקבת.
13. החל ממועד הרכישה, המערערת מהווה יחידה בתוך החטיבה הטכנולוגית של מקסון קורפוריישן.
14. McKesson Information Solutions Holding Limited הינה חברה זרה, אשר התאגדה באירלנד והינה תושבת ברמודה ("מקסון טכנולוגיות").
15. ביום 1 באפריל 2006 חתמו המערערת ומקסון טכנולוגיות על שני הסכמים:¹

ההסכם האחד - הסכם זיכיון:

16. בהתאם להסכם הזיכיון, מקסון טכנולוגיות קיבלה זכות לניצול נכסים בלתי מוחשיים, שפותחו על-ידי המערערת עד למועד זה, בטריטוריות מוגדרות: צפון אמריקה, בריטניה, צרפת, הולנד, אוסטרליה וניו-זילנד.
17. בתמורה, זכאית המערערת לתמלוגים, אשר יחושבו על בסיס הכנסות מקסון טכנולוגיות ממכירת רישיונות, מוצרי תוכנה וחומרה והכנסות משירותים נלווים.
18. בהתאם לחקר מחירי העברה, שנערך למערערת על-ידי צד שלישי בלתי תלוי, שיעור התמלוגים, שנקבע לשנים 2006-2010, הנו 6%.
19. בהסכם הזיכיון נקבע ששיעור התמלוגים יעודכן מידי 5 שנים.

¹ שמה הנוכחי-McKesson Financial Holdings Limited.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

20. בחלוף 5 שנים כאמור ובהתאם לחקר שוק נוסף, שנערך למערערת על-ידי צד שלישי בלתי תלוי (לטענת המערערת), נקבעו תמלוגים בשיעור של 1%, החל מיום 1 באפריל 2011.

21. המערערת נותרה בעלת זכות השיווק הבלעדית ביתר אזורי העולם למעט בטרטוריות המוגדרות בהסכם הזיכיון ואף ביצעה פעולות שיווק ומכירה מוצלחות בהתאם לזיכיון זה במשך התקופה נשוא הצווים.

ההסכם השני – שירותי מחקר ופיתוח:

22. בהסכם שירותי מחקר ופיתוח הסכימו הצדדים לשתף מאמצים בתחום המחקר והפיתוח תוך חלוקת העלויות, הסיכונים והזכויות, שינבעו מפיתוח ועיצוב מוצרי תוכנה בתחום ההדמיה וניהול מידע קרדילוגי ובתחומים נוספים שיוסכמו בין הצדדים.

23. השתתפות הצדדים בעלויות נקבעה בהתאם לחלקם היחסי הצפוי מסך ההטבות הכלכליות הצפויות מהנכסים שיפותחו על ידי הצדדים, כאשר בכל שנה יבחן מחדש יחס החלוקה כאמור.

24. בחלוקה הראשונה נקבע כי מקסון טכנולוגיות תישא ב- 90% מההוצאות ואילו המערערת תישא ב- 10% מהעלויות.

25. כמו כן, בהתבסס על חקר שוק, שנערך למערערת על-ידי צד שלישי בלתי תלוי בעת עריכת הסכם שירותי המחקר והפיתוח, נקבע כי בשל שירותי המחקר ופיתוח שתספק המערערת למקסון טכנולוגיות, תהיה זכאית המערערת לתמורה בסך של 5% תוספת על העלות (cost+5%).

26. בהתאם למודל זה, ועל-פי תנאי הסכם שירותי מחקר ופיתוח, המערערת אינה זכאית לתמורה נוספת בגין ההוצאה החשבונאית בגין הקצאת אופציות של מקסון קורפוריישן לעובדי המערערת.

27. כמו כן, המערערת דורשת כהוצאה לצורכי מס את ההוצאות העודפות המחושבות לה מידי שנה בשנה. (הסכם הזיכיון והסכם שירותי המחקר והפיתוח ייקראו יחדיו "ההסכמים הבין-חברתיים").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

28. המערערת טוענת שההסכמים הבין-חברתיים מבוססים על מודל עסקי הדומה במאפייניו הכלכליים למודל cost sharing, המקובל בעולם העסקי אף בין שני צדדים לא קשורים.

29. ביום 21 במרץ 2014 הוציא המשיב למערערת את הצווים בהם נטען, כי המערערת ביצעה "שינוי מודל עסקי", במסגרתו מכרה המערערת את נכסי הקניין הרוחני שהיו בבעלותה (להלן גם: "IP") וחייבת לפיכך במס רווח הון ("רווח ההון"). בנוסף, וכתוצאה מאותה מכירה ובשל העובדה כי בפועל לא שולמה למערערת תמורה, זקף המשיב למערערת אף הכנסות מימון תיאורטיות כדין הלוואה שניתנה על ידה שלא כנגד ריבית.

30. כמו כן, המשיב חייב את המערערת בסכומי מס נוספים בגין תיאום הוצאות שונות.

טענות הצדדים

ג. המערערת טוענת מספר טענות:

1. היעדר מקור נורמטיבי לקביעת שינוי מודל עסקי;
2. התאמות המשנה שערך המשיב בצווים נעשו בהעדר סמכות;
3. השומות פגומות;
4. היעדר יסוד עובדתי לשומה החלופית.

ד. הטענה בדבר היעדר מקור נורמטיבי

1. המערערת טוענת שהצווים שהוציא המשיב מבוססים על הקביעה לפיה אגב ההסכמים הבין-חברתיים שחתמה המערערת ביום 1 באפריל 2006, היא מכרה את נכסי ה- IP שלה לחברה קשורה. המערערת טוענת שהצווים מבוססים על סעיף 85א לפקודה. מועד כניסתן לתוקף של הוראות סעיף 85א' לפקודה הינו ביום 29 בנובמבר 2006 נוכח העובדה שההסכמים הבין-חברתיים נושאי הערעור, נחתמו כשמונה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- חודשים לפני מועד זה, לא חלות עליהם הוראות סעיף 85א' לפקודה ותקנות מחירי העברה.
2. **המשיב טוען** שהשומה שלו אינה מתבססת על סעיף 85א לפקודה אלא על סעיף 88 לפקודה.
3. **המערערת השיבה** שהסתמכות נטענת זו של המשיב על סעיף 88 לפקודה אינה אפשרית. שכן, כאשר פקיד השומה מבקש לסווג עסקה באופן שונה ממה שהציגו וביקשו הצדדים לעסקה, פתוחים בפניו לצורך כך שני המסלולים הבאים בלבד:
- המסלול הראשון** הוא מסלול הדין הכללי, ובנסיבות המקרה שלנו - דיני החוזים. בהתאם למסלול זה, השאלה היא האם ההסכמים הבין-חברתיים הינם הסכמים למראית עין על פי סעיף 13 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973.
- המסלול השני**, שמשמעותו בענייננו היא זהה, הוא מסלול הנורמה האנטי-תכנונית בדיני המס, הקבועה בסעיף 86 לפקודה, אשר מקנה למשיב סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות, ומאידך - מעוררת שאלה – והיא, האם מתקיימת עילת התערבות מבין העילות הקבועות בסעיף זה והאם פקיד השומה הרים את נטל ההוכחה המוגבר והמיוחד הנדרש לפי סעיף זה.
4. בכל מקרה, טוענת המערערת אין למשיב כל סמכות **לשנות את סיווגה** של עסקת התמלוגים הספציפית שעשתה המערערת בענייננו מכוח סעיף 88 לפקודה.
5. עוד טוענת המערערת שהמשיב מעולם לא העלה כל טענה שהיא בדבר היותם של ההסכמים הבין-חברתיים חוזים למראית עין, או בדבר היות סעיף 86 לפקודה מקור לסמכותו לשנות את סיווגה של עסקת התמלוגים שעשתה המערערת.
6. המערערת טוענת שמשמעות תגובת המשיב, לפיה הוא דוחה את גרסתה העובדתית של המערערת, שלפנינו עסקה מלאכותית. לשיטתה של המערערת המשיב לא טען שמדובר בעיסקה מלאכותית משום שטענה כזו משמעותה העברת הנטל לכתפי המשיב. לכן סבורה המערערת, שמהות טענת המשיב היא טענת עסקה מלאכותית ומטעם זה יש להעביר את נטל ההוכחה למשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

ה. הטענה בדבר היעדר סמכות של המשיב לבצע התאמות משנה בצווים

1. המערערת טוענת שגם אם תתקבל טענת המשיב, שהמערערת ביצעה שינוי מודל עסקי, הרי שאין למשיב סמכות להטיל על המערערת חיוב מס בשל ריבית רעיונית מעבר לאירוע המכירה הרעיוני של נכסי ה- IP. הטענה היא שחוסר הסמכות לביצוע התאמות משנה הינו מעיקר הדין מאחר שאין סמכות בפקודה לבצען. יתר על כן, טוענת המערערת שבהטלת התאמות משנה עליה, המשיב מפלה אותה לרעה לעומת נישומים אחרים, שלגביהם נקבע על-ידי המשיב עצמו שיש למסות את המודל העיסקי שלהם ללא חיוב בהתאמות משנה.
2. המשיב טוען שאין לקבל את טענת המערערת לפיה אין למשיב סמכות לשום את תמורת המכירה שלא שולמה למערערת על ידי חברה קשורה ("התאמה משנית").
3. המשיב קבע כי ככל שתתקבל עמדתו לפיה הועברו נכסים של המערערת לחברות קשורות מבלי ששולמה התמורה בגינם, יש למסות את הריבית על החוב שנוצר בגין הסכומים שלא שולמו.
4. המשיב טוען שטענת המערערת, לפיה אין למשיב סמכות למסות את סכומי הריבית הנ"ל, מחמת העדר מקור בפקודה היא טענה במישור הפורמלי בלבד. כן טוען המשיב שבמסגרת הבקשה ובמסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור, לא הועלתה כל טענה לפיה אין הצדקה כלכלית או מיסויית למיסוי הריבית בגין החוב האמור, כפי שממוסה כל חוב הרשום כיתרת חובה בספרי החברה. כל שנטען בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, בנוסף לאמור בבקשה הנוכחית, הוא שיש לכמת אחרת את ההכנסה.
5. לעמדת המשיב אין לדון בסוגיה זו במסגרת בקשה מקדמית, שכן טענת היעדר הסמכות (המקור) הינה הטענה העיקרית הדורשת דיון בערעור לגופו ואין כל תועלת מפיצול הדיון, כך שנושא זה יידון טרם הדיון בתיק לגופו. המשיב מסכים שמדובר בשאלה משפטית, אך סבור שיש לדון בה לאחר שישמעו ראיות המערערת לעניין מערכת היחסים שבינה לבין החברות הקשורות.
6. לחילופין, ככל שבית המשפט יקבע כי יש לדון כבר עתה בטענה כטענה מקדמית, טען המשיב כי השומה הוצאה בהתאם לסמכות המוקנית למשיב על פי דין. באשר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

לתקופה שעד לכניסתו לתוקף של סעיף 85א, הריבית מוסתה בהתאם לסמכות המשיב לפי סעיף 3(י) לפקודה הקובע כי יש למסות הכנסה רעיונית מהלוואה שניתנה ללא ריבית.

7. באשר לתקופה שלאחר כניסתו לתוקף של סעיף 85א לפקודה, יש לפנות לנוסח הסעיף, אשר קובע שחיוב מס בהתאם למחיר השוק, והשוואת המיסוי של עסקה בינלאומית שבה מתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים לעסקה זהה שבין צדדים שאינם קשורים, מחייבת אף חיוב בגין הריבית הרעיונית בגין חוב שנוצר. שכן, אין ספק כי במקרה של עסקה בין צדדים לא קשורים, בה הרוכש לא שילם בגין הנכס הנרכש במשך מספר שנים, הייתה משולמת ריבית לשמירת ערכו של הכסף ודמי השימוש בו עד לפירעון החוב. מאידך, הנחת המערערת כי בעסקה מסחרית לא תשולם התמורה במשך שנים רבות, אף לאחר שהועבר הממכר, והחוב שנוצר בגין התמורה שלא שולמה, ייוותר בערכו הנומינלי לעולם ועד, אינה עולה בקנה אחד עם הדרכים המקובלות לעריכת עסקאות, והינה בגדר אבסורד.

8. עוד טוען המשיב שעמדת המערערת לפיה אף לאחר חקיקת סעיף 85א ביקש המחוקק להפלות לטובה חברה אשר מוכרת נכס לצד קשור לעומת חברה שמוכרת נכס לצד שאינו קשור, אינה מתיישבת הן עם לשון הסעיף והן עם תכליתו, שהיא להשוות את הטיפול המיסויי בשני מקרים אלו.

9. עוד טוען המשיב שיש לדחות את טענותיה של המערערת לפיהן ההתאמה המשנית נעשתה תוך הפליית לרעה. טענה זו אינה נכונה ויש לדחותה מכל וכל אף מהטעם שמדובר בטענה עובדתית שלא הוצגה כל תשתית עובדתית ולו מינימלית, לתמיכה בה.

המערערת השיבה

10. טענת המשיב כי מקור הסמכות לביצוע אירוע מס רעיוני נדרש במישור הפורמלי בלבד, היא טענה סתמית, שלא ראוי שתעלה מפי אורגן של המדינה. הדרישה לקיום מקור סמכות מפורש אינה בבחינת עמידה על פורמליסטיקה או על צורניות, אלא המדובר בדרישה שעניינה מהות משפטית, כלומר דרישה נורמטיבית משפטית שראוי ודרוש לבררה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

11. גם טענתו השנייה של המשיב, לפיה טענת היעדר הסמכות לביצוע התאמות המשנה היא טענה עיקרית המצריכה דיון בערעור לגופו, אינה יכולה לעמוד. בתגובתו, הסכים המשיב, כי המדובר בסוגיה משפטית גרידא, אולם טען כי יש לדון בה לאחר שייערך בירור עובדתי של ההליך כולו.
12. המשיב לא הסביר מדוע הוא סבור שבירור עובדתי של ההליך כולו ישפיע על ההכרעה בשאלה המשפטית העקרונית בדבר קיומו (או היעדר קיומו) של מקור סמכות מפורש בפקודה לבצע את התאמות המשנה המהוות "אירוע מס רעיוני על אירוע מס רעיוני", ולא בכדי, שהרי הסבר סביר לכך אין. כאשר גם לפי הגיונם של דברים וגם לפי הסכמת הצדדים מדובר בשאלה משפטית בלבד, ברור שאין כל צורך בבירור עובדתי כדי להכריע בה.
13. באופן דומה יש לדחות גם את טענתו החלופית של המשיב, לפיה ככל שבית המשפט יסבור כי יש מקום לדון בטענת היעדר הסמכות לביצוע התאמות המשנה כטענה מקדמית, כי אז התאמות המשנה בוצעו בהתאם לסמכות המוקנית לו בדין.
14. בהקשר זה טוען המשיב, כי מקור הסמכות לביצוע התאמות המשנה ולמיסוי הריבית באשר לתקופה שמיום 1/4/2006 (הוא מועד ביצוע שינוי המודל העסקי הנטען) ועד ליום 1/11/2006 (הוא המועד בו נכנס לתוקף סעיף 85א לפקודה), הוא סעיף 3(י) לפקודה, וכי מקור הסמכות לביצוע התאמות המשנה ולמיסוי הריבית באשר לתקופה שמיום 1/11/2006 ועד ליום 1/4/2011, הוא סעיף 85א לפקודה.
15. דא עקא, הן סעיף 3(י) לפקודה והן סעיף 85א לפקודה, אינם כוללים כל הסמכה שהיא למשיב לבצע התאמות משנה מכוחם.
16. גם תגובתו הסתמית של המשיב לטענת האפליה אינה יכולה לעמוד. כמפורט בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור מטעם המערערת, מ"דיווח מייד" שפרסמה החברה הציבורית Vizrt Ltd. בדבר הסדר שומה אליו הגיעה עם רשות המיסים בנוגע לשומות ולצווים שהוצאו לה לשנים 2006-2009 עולה, כי המחלוקת בין הצדדים שם עסקה בסוגיית שינוי מבנה עסקי וסיווג הכנסות תמלוגים כרווח הון, בדומה למחלוקת בענייננו. מן הראוי היה, אפוא, כי המשיב, כמי שהמידע מצוי אצלו, היה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

מפרט נתונים ולו אודות הסדר שומה זה, במידה הדרושה לצורך בירורה של טענת האפליה בענייננו, ולא מסתפק בדחייתה הסתמית (בבחינת בידי המידע- בידי הכוח).

על כן, ומחמת היעדר מענה הולם מצד המשיב לטענה המקדמית בדבר היעדר סמכות לביצוע התאמות המשנה, על רבדיה השונים, התבקש בית המשפט לקבל את הערעור על הסף (גם) מחמת העדר סמכות לביצוע התאמות המשנה, ולחילופין, לבטל את התאמות המשנה שבשומות ובצווים על הסף.

1. הטענה בדבר שומות פגומות

1. המערערת טוענת שהשומות הוצאו ללא כל תימוכין והנמקה מהותית, ומלוא התשתית המשפטית והמקצועית עליה התבסס המשיב הוצגה לה באופן מלא רק אגב הוצאת הצווים ולא בשלבי דיון השומות. גם חיובי הריבית הרעיונית בה חויבה המערערת, בשלבי הדיון השונים, עקב התאמות המשנה לא לוו בכל תימוכין מקצועיים – דבר שבא לידי ביטוי קיצוני בשונות חיובי המס בשלבי השומה השונים. לטענת המערערת מדובר בפער לא סביר בין שומות שלב א' לבין הצו, שחורג מעבר לפער הסביר שנקבע בפסיקה (25%-10%). ניתן לומר כי פער זה מעיד על התנהלות לא עניינית של המשיב במסגרת שומות שלב א'.

2. המשיב טוען שטענה זו אינה ראויה להיות נדונה כטענה מקדמית, וודאי שלא ניתן לדון בה בהיעדר תשתית עובדתית מינימלית מטעם המערערת. בין הצדדים נערכו פגישות רבות, אשר במסגרתן לובנו טענות שונות בקשר לרכיבי השומה, וטענת המערערת עתה כי המדובר בשומות סתמיות אינה ראויה. במסגרת דיוני השומה, הן בשלב א' והן בשלב ב' הוצגו בפני המערערת נימוקי המשיב וניתנה לה הזדמנות מלאה להעלות טענות ולבקש הסברים לכל רכיב מרכיבי השומה. בנסיבות אלה, אי העדת נציגי המערערת בקשר להתנהלות במהלך דיוני השומה אינה ראויה ודי בכך כדי לדחות את הבקשה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

3. כן טוען המשיב, כי אף לגוף הבקשה דינה להידחות, שכן היא מתעלמת מהתכלית של הפרדת הדיון השומתי לשני שלבים. התכלית שהפרדה זו הינה מתן אפשרות לנישום להשמיע טענותיו בשלב ב' בפני מי שטרם גיבש דעתו בעניין וזאת על מנת שהוא יפחית את החיוב במס שנקבע בשלב א'.

4. המערערת השיבה שפגמים פרוצדורליים אלו יורדים לשורשם של הצווים ולשורש זכויותיה הבסיסיות של המערערת כנישומה להבין את השומות והצווים שהוצאו לה ואת הפערים הבלתי סבירים בין השלבים השונים שלהם, ראויים בהחלט להישמע באופן מקדמי ואין כל צורך לדון בערעור לגופו על מנת לקבלם.

5. הפגמים הפרוצדוראליים שנפלו, הן בשומות והן בצווים, הם כה רבים וחמורים, ויורדים לשורשן של זכויותיה הבסיסיות של המערערת כנישומה, עד כי לא ניתן ליישם את תורת הבטלות היחסית ולתקן את הפגמים באמצעות ביטול חלקי כלשהו.

6. לטעמה של המערערת לאור האמור בפרק זה לעיל יש לקבוע כי דין השומות להתבטל על הסף בשל היותן שומות סתמיות ובלתי מנומקות, בניגוד לדין, ולקבל את הערעור על הסף גם מטעם זה.

ז. הטענה בדבר היעדר יסוד עובדתי לשומה החלופית

1. המערערת טוענת ששומתו החלופית של המשיב נסמכת על ההטענה ולפיה המערערת ויתרה על הזכות לשווק את מוצריה במדינות מסוימות וזאת ללא כל פיצוי הולם.

2. המערערת טוענת שטענה זו משוללת כל יסוד עובדתי. שכן, כפי שהוצג במסמכים שהוגשו למשיב, הזכות לשיווק מוצרי המערערת בצפון אמריקה הוענקה עוד בשנת 2001 לחברת הבת בארה"ב ומשכך המערערת אינה יכולה לוותר על זכות שכלל אינה ברשותה. חברת הבת בארה"ב מכרה את נכסיה כבר בשנת 2005 ופורקה מאוחר יותר. לפיכך, במצב דברים בו המערערת כבר העבירה בעבר הזכות להפצת מוצריה בטריטוריות מסוימות, לא ניתן – אף בשומה חלופית – לייצר לה אירוע מס נוסף רעיוני, בהיעדר תשתית עובדתית הולמת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

3. **המשיב טוען** שהמערערת נתפסה לטעות כפולה. הראשונה, כי טרם הגיעה העת להציג ראיות במשפט ולפיכך טענות המתבססות על אי הצגת תשתית עובדתית מקומן בסוף ההליך ולא במסגרת טענה מקדמית. השנייה, כי בהיעדר הצגת תשתית עובדתית במסגרת הבקשה (לרבות מתן האפשרות לב"כ המשיב לחקור בחקירה נגדית את עדי המערערת), אין היא יכולה להעלות טענות בקשר לתשתית עובדתית, שכן היא לא הוכיחה, ולו באופן סמלי ולכאור, תשתית עובדתית כלשהי אשר ממנה ניתן ללמד על העובדות הרלוונטיות להוצאת השומה החלופית. המשיב חולק על טענת המערערת לפיה כי אין תשתית עובדתית להוצאת השומה, והדברים יוצגו על ידו בהרחבה במסגרת שלב הבאת הראיות בערעור.

ח. **דיון והכרעה**

המערערת עותרת לקבלת הערעור על הסף מארבע סיבות עיקריות שמנויות לעיל.

2. הטענה בדבר היעדר מקור נורמטיבי – מסתבר שהצדדים חלוקים בשאלה: מכח איזה סעיף בפקודה הוצאו הצווים. לשיטת המערערת, הצווים הוצאו מכח סעיף 85א' לפקודה שלא היה בתוקף במועד הרלוונטי לשומה, דהיינו, המועד בו טוען המשיב כי נערכה המכירה של נכסי ה-IP. אשר לטענת המשיב ולפיה המקור הנורמטיבי לשומה הוא סעיף 88 לפקודה, טוענת המערערת כי המשיב איזכר לראשונה את סעיף 88 לפקודה בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, מה גם שממילא לא ניתן לעשות שימוש בסעיף 88 לשם **סיווג** של עסקת התמלוגים כפי שעשה המשיב. לטענת המערערת, סמכות לכך נתונה למשיב אך ורק על פי סעיף 86 לפקודה, וכי האמור בתגובת המשיב ולפיו הוא חולק על הבסיס העובדתי שהציגה המערערת מלמד כי למעשה המשיב טוען לעיסקה מלאכותית מבלי לנקוב במפורש בסעיף 86 לפקודה, וזאת לאור העובדה כי שימוש בסעיף זה מעביר את נטל השכנוע אל כתפיו.

האם מחלוקת זו ראויה להתברר במסגרת בקשה מקדמית?

לדעתי יש להשיב לכך בשלילה. ראשית, מחלוקת זו כרוכה בבירור עובדתי, ולפיכך לא ניתן להכריע בה בלא לשמוע ראיות. שנית, השאלה האם קיים מקור נורמטיבי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- להוצאת השומה ומה הוא אותו מקור, היא העומדת ביסודו של הליך זה ואין מקום לדון בו כטענה מקדמית.
4. הטענה בדבר היעדר סמכות של המשיב לבצע התאמות משנה בצווים – אף טענה זו אינה ראויה להתברר במסגרת בקשה מקדמית. המדובר בשאלה משפטית משולבת בשאלה עובדתית; האם מוסמך המשיב להטיל על המערערת חיוב מס בשל ריבית רעיונית, וכן האם נהג בה המשיב באופן מפלה לעומת נישומים אחרים שלגביהם נקבע על ידי המשיב שיש למסות את המודל העסקי ללא חיוב בהתאמות משנה.
5. טענה אחרונה זו נוגעת להסדר שומה אליו הגיעה החברה הציבורית Vizrt Ltd. עם רשות המיסים בנוגע לשומות ולצווים שהוצאו לה לשנים 2006-2009. המחלוקת בין הצדדים שם עסקה בסוגיית שינוי מבנה עסקי וסיווג הכנסות תמלוגים כרווח הון, בדומה למחלוקת בענייננו. המדובר אפוא, וכאמור, בשאלה עובדתית הטעונה הכרעה.
6. הטענה בדבר שומות פגומות – עיקר הטענה היא שהשומות הוצאו ללא כל תימוכין והנמקה מהותית, ומלוא התשתית המשפטית והמקצועית עליה התבסס המשיב הוצגה באופן מלא רק אגב הוצאת הצווים ולא בשלבי דיון השומות. המדובר אפוא בשאלה עובדתית מובהקת.
7. כך גם טוענת המערערת להתנהלות לא עניינית של המשיב בדיוני השומה מה שהביא להפרש גדול (לטענת המערערת) בין השומה בשלב א' לשומה בשלב ב'. לעניין זה נראית לי טענת המשיב שלא ניתן לדון בטענת הפגם הנטען בשומות ללא תשתית עובדתית המחייבת שמיעת ראיות. גם מטעם זה הטענה לא ראויה להתברר כטענה מקדמית.
8. הטענה בדבר היעדר יסוד עובדתי לשומה החלופית – עיקר טענת המערערת היא ששומתו החלופית של המשיב נסמכת על הטענה לפיה המערערת ויתרה על הזכות לשווק את מוצריה במדינות מסוימות וזאת ללא כל פיצוי הולם. המערערת טוענת שטענה זו משוללת כל יסוד עובדתי. הזכות לשיווק מוצרי המערערת בצפון אמריקה הוענקה עוד בשנת 2001 לחברת הבת בארה"ב ומשכך המערערת אינה יכולה לוותר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

על זכות שכלל אינה ברשותה. המדובר אפוא בשאלה עובדתית ברורה. גם מטעם זה אין לדון בטענה כטענה מקדמית.

9. **לסיכום -** יש מקום להכריע בשאלות מקדמיות באותם מצבים ששאלות אלה יכולות להכריע ולסיים את המחלוקות בתיק. כאשר מדובר בשאלות משפטיות השלובות בשאלות עובדתיות הדרך היעילה היא לדון בכל השאלות בכפיפה אחת. הניסיון מלמד שפיצול הדיון דווקא מאריך את משך הטיפול בתיק. המערערת העלתה לדיון שאלות משפטיות משמעותיות וכבדות משקל היורדות לשורשם של דברים. יחד עם זאת שאלות אלה משולבות בשאלות עובדתיות שבהן צריך בית המשפט להכריע. לפיכך לא ראיתי להכריע בשאלות הללו כטענות מקדמיות. כמובן שככל שיהיה בכך צורך, חזקה על המערערת שתתייחס אליהן במהלך שמיעת העדויות ושתעלה שנית את השאלות הללו במסגרת סיכומיה בתיק.

10. **המקרים שבהם יש מקום להגיש בקשה לקבלת הערעור על הסף הם מקרים מצומצמים, כדוגמת מצב שבו יש על פניו טעות ברורה וגלויה לעיני כל בשומה, או כאשר בירור הטענה המקדמית יועיל לקידום ההליך ובדרך כלל אינו כרוך בשמיעת ראיות, או ואם כן – בתנאי שמדובר בבירור עובדתי קצר ושאין מדובר בראיות שממילא יש לשומען לצורך ההליך גופו, כך שהבירור המקדמי אך מסרבל את ההליך ואינו תורם לו דבר. הוא הדין במקרים שבהם הטענה המקדמית נוגעת לשאלות שבסדרי דין שאין מנוס מלבררן בטרם פתיחת ההליך, כגון השאלה על מי מהצדדים לפתוח בהבאת ראיות כך הוא דינה של הטענה החילופית שמעלה המערערת הנוגעת להיפוך בנטלי ההוכחה, שבה אכן אדון בהמשך.**

עוד אוסיף כי אף כאשר הטענה המקדמית אינה כרוכה בבירור עובדתי אלא היא מעלה שאלה משפטיות בלבד, או שהצדדים הגיעו להסכמה בדבר התשתית העובדתית, אין מקום להגשת בקשה מקדמית שכן הדרך הנאותה היא שבית המשפט יורה במקרה זה על הגשת סיכומים, תוך קביעת האופן שבו הם יוגשו וכל הוראה אחרת בקשר לכך. באופן זה בית המשפט מכוון את ההליך ומכתיב את דרך התנהלותו ולא נכפה הר כגיגית לעסוק בסוגיות שאינן מקדמות את הטיפול בתיק, וגוזלות זמן שיפוטי רב על חשבון תיקים אחרים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

על פניו נראה כי הבקשה דנן לקבלת הערעור על הסף היא מסוג הבקשות המקדמיות שאינן נופלות באותה קטגוריה מצומצמת של המקרים שבהם ראוי לדון בטענות מקדמיות ולא לבררן במסגרת ההליך גופו. בקשה זו לא רק שלא היה בה כדי לייעל את ההליך, אלא להפך – להקשות עליו, לסרב לו ולהאריך ללא שום צורך. (ראו דיון נרחב בסוגיית קבלת ערעור על הסף בהחלטתה של כב' השופטת א. וינשטיין בתיק ע"מ 14-01-29769 תומר הרצוג נגד פקיד שומה חדרה מיום 27/1/15 פורסם במיסים כט/2 אפריל 2015)

התוצאה היא שהבקשה לקבלת הערעור על הסף נדחת.

ט. העברת הנטל

1. באשר לבקשה החלופית של המערערת, להפוך את נטלי הראיה בתיק ולהעביר את נטל ההוכחה בערעור זה אל כתפי המשיב. בבקשה הראשונית טענה המערערת בקשר לסעיף 86 לפקודה טענה חלופית בזו הלשון:

"לחילופין – המשיב לא עמד בנטל ההוכחה המוטל עליו בהתאם להוראות סעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 ("הפקודה"). שכן, ההסכמים הבין-חברתיים של המערערת נתמכו בחקר מחירי העברה, שנערך על ידי צד ג' בלתי תלוי. שומות המשיב בשלב א' והצווים התעלמו כליל מעבודת מחירי העברה שנערכה על-ידי המערערת – דבר העומד בניגוד לפקודה ולתקנות מחירי העברה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז – 2005 ("תקנות מחירי העברה")." (ראו סעיף 8 לבקשה)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

2. לאחר שהמשיב הבהיר בתגובתו לבקשה כי ביסס את השומה על סעיף 88 לפקודה ולא כפי שסברה המערערת על סעיף 85א' לפקודה, טענה המערערת בתשובתה בהרחבה, שנוכח העובדה שהמשיב טען באופן מפורש, במסגרת התגובה, כי הוא חולק על גרסתה העובדתית של המערערת, היה עליו לטעון לעסקה מלאכותית. לכן טענה המערערת, לחילופין, כי ככל שלא יתקבל הערעור בעניין זה על הסף וככל שבית המשפט יאפשר למשיב להסתמך על סעיף 86 לפקודה ולטעון לעסקה מלאכותית, מבקשת המערערת ליישם בענייננו את החרג בדבר נטלי הראיה, החל ביחס לטענות לעסקה מלאכותית כפי שקבעה הפסיקה, ולהפוך את נטלי הראיה בתיק. המערערת מסבירה שבמסגרת הבקשה, לא נתבקש היפוך נטל הראיה מאחר והשומות והצווים, אליהם התייחסה הבקשה, לא כללו כל התייחסות שהיא לסעיף 86 לפקודה ו/או אמירה מפורשת על העדר בסיס עובדתי מוסכם בין הצדדים. רק עם הגשת התגובה, והציון המפורש במסגרתה כי אין בסיס עובדתי מוסכם כאמור, התחוורו למערערת הדברים. משכך, ורק מטעם זה, היפוך נטל הראיה המתבקש.
3. לעניין שינוי מבנה עסקי, טען המשיב בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, שבמסגרת שינוי המבנה העסקי, המערערת, שהייתה בעלת הנכסים הבלתי מוחשיים וככזו נשאה בכל הסיכונים והסיכויים הנובעים מהם, חדלה להיות כזו, והפכה לנותנת שירותי מחקר ופיתוח. לטענת המשיב המערערת העבירה את הסיכונים והסיכויים הנובעים מן הנכסים, בעיקר הבלתי מוחשיים שלה, לחברת האם ו/או לחברות בקבוצת מקסון, שהינן חברות השולטות במערערת במישרין ו/או בעקיפין לאחר רכישת מניותיה.
4. המשיב טען שבמקרה דנן מניות המערערת ששווין משקף, רובו ככולו, את שווי הנכסים הבלתי מוחשיים במערערת, נמכרו לידי חברות בקבוצת מקסון בתמורה המשקפת את שווי שוק נכסי המערערת נטו. לאחר מכירת המניות האמורה, שינתה המערערת את דרך פעילותה והעבירה, הלכה למעשה, פונקציות, נכסים וסיכונים מחוץ לישראל, מהמערערת לחברת האם ו/או לחברות קשורות בקבוצת מקסון בהעברה שיש לראות בה כעסקת מכירה של הנכסים המועברים, החייבת במס רוח הון.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

5. המשיב טען כי עסקאות אלו נעשו בין צדדים קשורים ולפיכך לא הוצגו באופן הנכון כפי שהיה נעשה בין צדדים שאינם קשורים. המשיב טען כי על אף לשונו של הסכם הרישיון, ממנו עולה לכאורה כי המדובר בעסקת תמלוגים, יש להתייחס להסכם האמור בהסתייגות ולבחון את העסקה בהתאם לתוכנה הכלכלי האמיתי. המשיב סבור כי יש לראות את העסקה כעסקת מכירה ולא כעסקת תמלוגים (ראו סעיפים 14-16 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).

6. בבקשתו להעברת הנטל מסתמך ב"כ המערערת בין היתר על החלטות מותב זה בע"מ 43058-02-12 + ע"מ 43099-02-12 + ע"מ 43145-02-12 **פאול פנסטר ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה**, מיסים און ליינ, עמ' 1, מיום 27/10/2013 (להלן: "**ההחלטה בעניין פנסטר**"), בו ערך בית המשפט אבחנה בין מקרה שבו פקיד השומה "מסווג מחדש" את העסקה, לבין מקרה שבו הוא טוען לעסקה מלאכותית כאשר רק במקרה האחרון עובר נטל הראיה לכתפי פקיד השומה.

7. לטענת המערערת מסעיף 7 לתשובת המשיב לבקשה ולפיה הוא חולק על טענתה כי הבסיס העובדתי הינו מוסכם, עולה כי המשיב חולק על גרסתה העובדתית של המערערת, ולפיכך מדובר למעשה בטענה לעסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה שהמשיב נמנע לקרוא לה בשמה רק כדי להתחמק מהתוצאה שהיא העברת הנטל (ראו סעיף 19-20 לתשובה לתגובה).

8. אין בידי לקבל את טענות המערערת לעניין זה. ראשית, המדובר באמירה כללית של המשיב ולפיה הצגת מכלול הטיעונים כאילו המדובר בטענות משפטיות גרידא אינה נכונה ויש בין הצדדים מחלוקות עובדתיות המשתרעות על כל הנימוקים לקבלת הערעור על הסף. אין אמירה זו של המשיב מלמדת מה שהמערערת מבקשת ללמוד ממנה, ולפיה המשיב טוען להתערבות בעובדות, מה שמוביל למסקנה שטענתו האמיתית היא שנעשתה עסקה מלאכותית, כמשמעות היגד זה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה עם כל המשתמע מכך לרבות היפוך הנטל.

שנית, נראה שהמערערת אינה מיישמת נכונה את ההבחנה שערך בית המשפט בעניין פסטנר בין סיווג מחדש ובין עסקה מלאכותית. במקרה שלפנינו, 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



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

המערערת, אינו משקף את המצב האמיתי לאשורו, וכי יש להביט על העסקה באופן אחר. המדובר לפיכך בטענה לסיווג מחדש ולא בטענה לעסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה, ולפיכך אין מקום להורות על העברת הנטל.

התוצאה היא שגם הבקשה להעברת הנטל נדחית.

המערערת תשלם למשיב הוצאות הבקשה ושכר טרחת עו"ד בשיעור של ₪ 15,000 שכן סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתנה היום, כ"א אייר תשע"ה, 10 מאי 2015, בהעדר הצדדים.


ד"ר אחיקם סטולר, שופט