



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2019

ע"מ 18-01-65630 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 18-01-65519 גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 15-10-61394 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' מפעלים גדולים

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערות
גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ
גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד דניאל פסרמן, אהוד כצנלסון, ליאור
שרעבי

נגד

משיב
פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"י ב"כ עו"ד גלית פואה
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

החלטה

פתח דבר וטענות הצדדים

בפניי בקשה מטעם המערערות להיפוך נטלים וסדרי דין בשלושת הערעורים שבכותרת ששמיעתם אוחדה. המערערות מבקשות כי המשיב הוא שיביא ראשון את ראיותיו ועדיו ורק לאחר מכן יביאו המערערות את ראיותיהן ועדיהן. כן מבקשות המערערות כי נטל השכנוע בהליכים שבכותרת יונח לפתחו של המשיב. המערערות סבורות כי טענותיו של המשיב, בכל אחד מההליכים, הן טענות של מלאכותיות לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. ברם, גם אם ייקבע כי טענה מסוימת של המשיב אינה טענה של מלאכותיות, עדיין עומדות המערערות על היפוך הנטלים לאור העובדה שהמסה העיקרית של טענות המשיב עניינה בטענת מלאכותיות. עוד טוענות המערערות כי היפוך הנטלים, לרבות סדר הבאת הראיות, נכון לא רק במקרים בהם עושה המשיב שימוש מפורש או משתמע בטענת מלאכותיות לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה אלא גם במקרים שבהם מתיימר פקיד השומה לסווג את העסקה באופן שונה מהאופן בו דיווח הנישום. המשיב טוען כי דין בקשת המערערות להידחות שכן אין כל הצדקה כי הן תוחרגנה מהכלל הרגיל בערעורי מס לפיו נטל הבאת הראיות ונטל ההוכחה מוטל ככלל על המערער. המשיב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2019

ע"מ 18-01-65630 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 18-01-65519 גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 15-10-61394 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' מפעלים גדולים

טוען כי במסגרת השומות מושא הערעורים הוא הסתמך על מערכת ההסכמים ועל המצג העובדתי שהציגו בפניו המערערות. המשיב לא הפעיל את הנורמה האנטי תכנונית השיורית שבסעיף 86 לפקודת מס הכנסה ולכל היותר השקיף באופן שונה על התרחשות העסקאות ולכן סיווג אותן באופן שונה. סיווג זה אינו מצדיק העברת נטל ההוכחה לכתפי המשיב. המשיב טוען כי רק לגבי סוגיה אחת ויחידה מתוך שלל הסוגיות שהתעוררו בערעורים שבכותרת, נטענה על ידו טענת מלאכותיות ובנסיבות אלו יש לקבוע כי נטל הבאת הראיות, כמו גם נטל ההוכחה, יותר על כתפי המערערות.

במחלוקת זו שנפלה בין הצדדים נדרשת אני לתת את הכרעתי.

אך לאחרונה כתבתי בעניין ע"מ 18-02-17419 **ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן** (20.2.2019) (להלן – עניין **ברודקום**), לעניין גבולות הגזרה בין טענת מלאכותיות לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה (או "סיווג מחדש"), המעבירה את נטל ההוכחה לכתפי המשיב, לבין טענת סיווג שונה של עסקה, המותירה את נטל ההוכחה על כתפי הנישום, את הדברים הבאים:

"**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 המשיב 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 המשיב. לעומת זאת, אם העסקה נבנית מחדש, כולה או חלקה, רק בעולם המיוחד של המס, משום שבעולם המעשה פקיד השומה מקבל כי העסקה התרחשה בפועל כפי שהוצגה לו על ידי הנישום, ואינו סבור כי ניתן לשנות מעובדותיה כפי שקרו בפועל, רק אז לפנינו שימוש בכלי השיורי של טענת המלאכותיות ורק אז ראוי כי יעבור נטל ההוכחה לכתפי המשיב... בעולם ייחודי זה של עולם המס, רשאי המשיב 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 המשיב יכול להתערב בעולם המעשה של העסקה, להתעלם מעובדות מסוימות, להוסיף עובדות אחרות, לשנות את היקף העסקה או לשנות את זהות הצדדים לה, הוא פועל בעולם המציאות בלבד ולכן רק משנה את סיווגה של העסקה ולא יותר מזה" (פסקאות 19-20).**

ובהמשך הדברים הוסבר הרציונל שבבסיס האבחנה בין טענת מלאכותיות לטענת סיווג שונה לעניין השתת נטל ההוכחה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2019

ע"מ 18-01-65630-01 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 18-01-65519-01 גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 15-10-61394-10 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' מפעלים גדולים

"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 טוען כי חל שינוי בעובדות שהתרחשו בפועל, עליו להתכבד ולהסביר מהי אותה עסקה חדשה שברא יש מאין ולכן מן הראוי שיהיה זה הוא אשר יפתח בהבאת ראיותיו" (פסקה 21).

הקורא מוזמן לעיין בהחלטה בעניין ברודקום. מצוידים ברקע הנורמטיבי לאבחנה בין טענת "סיווג שונה" לטענת "מלאכותיות", נפנה ליישומה בנסיבות העניין.

דיון והכרעה

ע"מ 15-10-61394-10 – חברת גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ (2010-2011)

1. מדובר בערעור שהגישה חברת גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ (להלן – גוטקס סווימוור) על שומות שהוצאו לה בגין שנות המס 2010-2011.
2. באותו מקרה, נערך הסכם למכירת מניות בתאגיד השולט בעקיפין בגוטקס סווימוור כאשר אפריקה ישראל אחזקות בע"מ מוכרת את אחזקותיה באותו תאגיד לחברת CANADA INC.
3. במסגרת דוחותיה הכספיים דרשה גוטקס סווימוור ניכוי הוצאות בשל תנית אי תחרות מכוח ההסכם למכירת המניות בתאגיד השולט בה.
4. המשיב בחן את דיווחי גוטקס סווימוור וקבע כי ההוצאה אינה מוכרת בניכוי בידיה משום שאינה הוצאה בייצור הכנסתה. לטענת המשיב, הרוכשת, המבקשת להבטיח את שוויין של המניות שרכשה, היא זו שמחייבת את המוכרת בהתחייבות לאי תחרות ולכן אין מקום כי גוטקס סווימוור תישא בעלות זו. לחילופין טען המשיב, כי לא הוכח שמדובר בתשלום שנועד למנות תחרות אמיתית כלפי גוטקס סווימוור. לחילופי חילופין, טען המשיב כי לא הוכח קיומו של חשש ממשי מתחרות אמיתית של המוכרת ובכל מקרה גובה התשלום אינו סביר ביחס לתמורה ששולמה בגין רכישת המניות. המשיב טען כי "ייחוס השווי בעד תניית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2019

ע"מ 18-01-65630-01 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 18-01-65519-01 גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 15-10-61394-10 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' מפעלים גדולים

אי תחרות כפי שערכה לעצמה המערערת נערך מטעמים פיסקאליים או בעיקר מטעמים אלו" (סעיף 17 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).

5. המערערת נתלת בנימוק זה של המשיב, לפיו תכלית תשלום אי התחרות היא "מטעמים פיסקאליים או בעיקר מטעמים אלו", ורואות בכך אינדיקציה לטענת מלאכותיות מצד המשיב.

6. אין דעתי כדעת המערערת.

טענתו העיקרית של המשיב, וכך גם טענותיו החילופיות של המשיב, אינן מבוססות על טענת מלאכותיות.

למשיב טענות כנגד סיווג התשלום אותו מבקשת גוטקס סווימוור לנכות כהוצאה בייצור הכנסה, דהיינו, האם מדובר בתשלום בגין רכישת מניות או תשלום בגין אי תחרות. מחלוקת נוספת היא בשאלה מי הגורם שאמור לשאת בתשלום זה, בהנחה וייקבע כי אכן מהותו האמיתית היא תשלום בגין אי תחרות, דהיינו, מחלוקת בשאלת זהותו של הגורם החייב בתשלום. מחלוקות אלו, הנוגעות לסיווג התשלום ולגורם החייב בתשלום, אינן אלא מחלוקות הנוגעות לתחום של "סיווג שונה" ואינן מבוססות על טענת מלאכותיות. על מנת להשיב על שאלות אלו יהיה צורך להתחקות אחר מהותה האמיתית והכלכלית של העסקה, לאחר בירור ענייני של העובדות והטענות המשפטיות שייעשה בשלב בירור הערעורים לגופם. המשיב אינו הורס את העסקה שהוצגה בפניו ובונה תחתיה עסקה אחרת, לא בעולם המעשה ולא בעולם המס, אלא רק משנה את הכינוי המשפטי שנתנו המערערת לתשלום הנבחן, כלומר, מסווגו באופן שונה, תוך שהוא קובע כי, מבחינה מהותית וכלכלית, התשלום אינו מהווה הוצאה בייצור הכנסתה של גוטקס סווימוור. טענת המשיב כי ייחוס השווי בגין אי תחרות נעשה "מטעמים פיסקאליים או בעיקר מטעמים אלו", משמעותו, בהקשר הנדון, היא כי בחינה מהותית וכלכלית של התשלום ששולם מלמדת כי יש לשנות את סיווגו המשפטי ואת זהות משלמו.

המשיב טוען כי CANADA INC, רוכשת המניות, היא זו שהייתה צריכה לשאת בתשלום בגין תניית אי התחרות ולכן "סיווגו הנכון של התשלום הינו למעשה דיבידנד שחילקה המערערת לרוכשת" (סעיף 14 לנימוקי השומה). גם טענה זו אינה אלא טענת סיווג שונה כאשר לשיטת המשיב יש לסווג את התשלום כדיבידנד שחולק על ידי גוטקס סווימוור וממילא אין להכיר בו כהוצאה המותרת בייצור הכנסתה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2019

ע"מ 18-01-65630-01 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 18-01-65519-01 גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 15-10-61394-10 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' מפעלים גדולים

7. לסיכום הדברים, טענות המשיב בערעור מבוססות על סיווג שונה של זהות משלם התשלום (בהנחה שמדובר בתשלום בגין תניית אי תחרות) ועל סיווג שונה של מהות התשלום (כדיבידנד שחולק על ידי גוטקס סווימוור וכתמורה בגין רכישת מניות בידי CANADA INC). מילים אחרות, המשיב טוען כי יש לסווג את התשלום או את זהות משלמו באופן שונה. טענה זו אינה מעבירה את נטל הראיה והשכנוע במשפט לכתפי המשיב.

ע"מ 18-01-65519-01 – חברת גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ (2012)

8. המערערת בערעור זה היא חברת גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ (להלן – גוטקס ריטייל) בגין שומה שהוצאה לה לשנת המס 2102.

9. אחת הסוגיות המתעוררות בערעור זה היא סוגיית המשך לתשלום בגין תניית אי תחרות ששולם במסגרת עסקת רכישת המניות על ידי CANADA INC מחברת אפריקה ישראל (ראו לעיל ערעור ע"מ 15-10-61394), אלא שהפעם התשלום משולם על ידי שותפות מותגים שבשליטת המערערת.

המשיב טוען, גם כאן, כי הסיווג הנכון של תשלום זה הוא דיבידנד שחילקה שותפות מותגים ל-CANADA INC ולכן התשלום אינו הוצאה שהוצאה בייצור הכנסתה של המערערת ואינו מותר לה בניכוי.

10. באופן דומה, המשיב טוען כי סכומים שהתחייבה גוטקס ריטייל לשלם במסגרת עסקת רכישת מניותיה על ידי גוטקס סווימוור מחברת אלביט הדמיה אינם הוצאה בייצור הכנסתה. לטענת המשיב, הסיווג הנכון של תשלומים אלה הוא תמורה ששילמה גוטקס סווימוור בגין רכישת מניות המערערת וכי זו מהותם האמיתית של התשלומים. לחילופין טוען המשיב טענות לגבי גובה התשלום ביחס לשווי המניות הנרכשות.

11. סוגיה נוספת המתעוררת בערעור נוגעת לקביעת המשיב כי לגוטקס ריטייל נוצרה הכנסה ממחילת חוב מכוח סעיף 3(ב) לפקודת מס הכנסה ערב עסק מכירתה מאלביט הדיה לגוטקס סווימוור. המשיב טוען כי אלביט הדמיה נואשה מגביית מרבית הלוואות הבעלים ושטרי ההון שהעמידה לרשות גוטקס ריטייל (ושותפות ג.ב. שבשליטתה) למעט סכום של 19 מיליון. לחילופין טוען המשיב כי נמחל לכל הפחות סכום של 58 מיליון.

12. הצדק עם המשיב כי טענותיו בסוגיות הנ"ל אינן מבוססות על טענת מלאכותיות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2019

ע"מ 18-01-65630-01 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 18-01-65519-01 גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 15-10-61394-10 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' מפעלים גדולים

בכל הנוגע לתשלום בגין סוגיית ההמשך לתניית אי תחרות בעסקת CANADA INC, הרי מדובר בסיווג שונה של התשלום ("דיבידנד") ולא בטענת מלאכותיות המעבירה את נטל ההוכחה במשפט לכתפי המשיב.

גם בהקשר לסוגיית תשלומי אי התחרות בעסקה עם אלביט הדמיה עניין לנו בטענת המשיב על סיווג שונה של העסקה ואין לפנינו טענת מלאכותיות. בכל הנוגע לטענת המשיב על מחילת חוב, לא מצאתי בה דבר וחצי דבר עם טענת מלאכותיות. מדובר בטענה עניינית של המשיב שעתידה להתברר לגופה במסגרת שמיעת הערעורים שבכותרת.

13. סוגיה נוספת בערעור נוגעת להעברת זכויותיה של גוטקס סווימוור בשותפות מותגים, שותפות המשיאה רווחים של עשרות מיליוני שקלים בשנה, לידי חברת הבת שלה, גוטקס ריטייל, שהיא בעלת הפסדי עבר בסכומים של מאות מיליוני שקלים. העברה זו נעשתה בהליך פטור ממס לפי סעיף 104א לפקודת מס הכנסה ולטענת המשיב נועדה לקזז את הפסדי גוטקס ריטייל כנגד רווחי שותפות מותגים. המשיב טוען כי יש להתעלם מיתרון המס שנצמח בעקבות העברה זו וביטל את קיזוז ההפסדים של גוטקס ריטייל. המשיב טוען כי העברה זו "בהליך פטור ממס בהתאם לסעיף 104א לפקודה, לצורך קיזוז הפסדי המערערת כנגד רווחי השותפות האמורה, הינם רצף פעולות המהווה כולן יחד או מקצתן בבחינת עסקאות מלאכותיות או עסקאות שאחת ממטרותן העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה, הכל כאמור בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה" (סעיף ב-1 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).

14. צודקות המערערות כי טענה זו של המשיב מבוססת על סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, ולו הייתה נבחנת כשהיא לעצמה, היה על המשיב להתכבד ולהציג את התשתית הראייתית התומכת לשיטתו בטענה זו לפני שתיקראנה המערערות לבוא ולהפריך את ראיות המשיב על ידי הצגת ראיות משלהן (עמ"ה 96/97 חברת וילגר בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה פסקה 25 (24.5.1998)). היה על המשיב גם לעמוד בנטל השכנוע להוכחת טענתו זו.

אלא מאי? טוען המשיב כי טענת המלאכותיות עולה בסוגיה אחת בלבד מתוך ארבע סוגיות המתעוררות בערעור זה, ומתוך מכלול גדול יותר של סוגיות (שבע במספר) המתעוררות בשלושת הערעורים שבכותרת ששמיעתם אוחדה. גם מבחינה כספית טענת המלאכותיות אינה העיקרית מבין הטענות. לטענת המשיב, בנסיבות אלה אין להשית עליו את נטל פתיחת הבאת הראיות בערעורים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2019

ע"מ 18-01-65630-01 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 18-01-65519-01 גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 15-10-61394-10 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' מפעלים גדולים

15. הצדק עם המשיב בעניין זה.

בתי המשפט פסקו, לא אחת, כי כאשר הערעור כולל סוגיות נוספות מלבד טענת המלאכותיות, נטל הבאת הראיות יוותר על כתפי המערער, אף אם בנוגע לטענת המלאכותיות יועבר נטל השכנוע לכתפי המשיב.

בעניין רע"א 4483/02 מובילי מים (1994) דבוריה בע"מ נ' מנהל מע"מ טבריה פד"יי ס(2) 607 (2005) נקבע כי "בענייננו מדובר, כאמור, בשני ערעורים שאוחדו. במצב זה אף אם נטל הבאת הראיה רק באחד מהם (ערעור השומה) מוטל על הנישום, רשאי היה בית קמא להורות לנישום להתחיל בהבאת הראיות באשר לכל הנושאים שעלו בערעור המאוחד".

כן ראו עניין עמ"ה 1169/00 קרז'נר עופר נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו פסקה 8 (19.11.2002): "די בכך שקיימת אפילו עובדה אחת שלעניינה על המבקשת להתחיל בהבאת הראיות כדי להצדיק את מסקנת בית המשפט המחוזי ואין מקום לפיצול הדיון".

לסקירה של אסמכתאות נוספות ראו עניין ע"מ 15-12-29087-12 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין נ' פקיד שומה תל אביב 3 (19.3.2017) (להלן – עניין שלמה כהן). דברים אלה חלים אף ביתר שאת בענייננו שכן טענת המלאכותיות עולה רק בסוגיה אחת מתוך לפחות שבע סוגיות שנדונות בכל הערעורים ששמיעתם אוחדה. 16. בעניין שלמה כהן כתבתי את הדברים הבאים: "לפיכך, ומשקיימות בין הצדדים מחלוקות נוספות, שטענת המלאכותיות היא רק אחת מהן, ואף אינה טענתו העיקרית של המשיב, יש לקבוע כי נטל הבאת הראיה במכלול הסוגיות בערעור צריך שיהיה מונח על כתפי המערער, כמתחייב מהפסיקה וההלכה הברורה בתחום. עם זאת, המשיב הוא שיישא בנטל השכנוע בגין טענת המלאכותיות כך שאם לא יעמוד בנטל זה, תידחה הטענה" (פסקה 36).

ובהתייחס לטענת המערער כי יש להתערב בסדר הטיעון של המשיב כך שטענת המלאכותיות תוצג כטענה עיקרית באופן שיטית על המשיב את נטל השכנוע, כתבתי: "איני רואה לנכון להתערב, בנסיבות העניין, בסדר הטיעון של המשיב. המשיב מצא לנכון לטעון את טענת המלאכותיות בסוגית הפחת כטענה משנית וזכותו לעשות כן. חזקה על המשיב כי הוא יודע איזו טענה מטענותיו 'חזקה' יותר ומבוססת בחומר הראיות. כל עוד לא ניתן לזהות טעם מניפולטיבי או טקטי מצדו איני רואה להתערב בסדר הטיעון בו בחר המשיב" (שם, פסקה 37).

ע"מ 18-01-65630-01 – חברת גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ (2012)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2019

ע"מ 18-01-65630-01 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 18-01-65519-01 גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 15-10-61394-10 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' מפעלים גדולים

17. המערערת בערעור זה היא חברת גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ בגין שומה שהוצאה לה לשנת המס 2012.

18. אחת הסוגיות הנדונות בערעור זה נוגעת לאירוע מכירת שותפות מותגים מגוטקס סווימוור לגוטקס ריטייל לפי סעיף 104א לפקודת מס הכנסה. המשיב קבע כי גוטקס סווימוור קיבלה תמורה מגוטקס ריטייל בגין הזכויות שהעבירה לה בשותפות מותגים ולכן היא אינה יכולה לחסות תחת הפטור לפי סעיף 104א לפקודה. המשיב טוען כי התמורה התקבלה באמצעות ביטול חוב שהיה לגוטקס סווימוור כלפי גוטקס ריטייל, חוב שהומחה לאחרונה על ידי שותפות מותגים (סעיף 1 להודעה המפרשת את נימוקי השומה). המשיב טוען כי ביטול החוב הוא בגובה של 51 מיליון ש"ח לפחות.

לאור כל זאת, טוען המשיב כי העברת הזכויות בשותפות מותגים מהווה אירוע הוני חייב במס בידי גוטקס סווימוור ולכן יש להשית עליה מס רווח הון.

לחילופין המשיב טוען, כי שותפות מותגים וויתרה על פירעון חוב בסכום של 51 מיליון ש"ח בשנת 2012 כלפי גוטקס סווימוור ולכן נצמחה לה הכנסה ממחילת חוב לפי סעיף 3(ב) לפקודת מס הכנסה בסכום זה בשנת המס.

19. לטענה זו של המשיב אין דבר וחצי דבר עם טענת מלאכותיות או עם טענת סיווג שונה. מדובר בטענה עניינית הנוגעת לשאלה, האם שולמה תמורה בגין העברת המניות בדרך של מחילת חוב, אם לאו, וטענה זו עתידה להתברר במהלך ניהול הערעורים.

20. סוגיה נוספת הנדונה בערעור היא סוגיית המשך לסוגיית התשלום בגין תנית אי תחרות ששולם במסגרת העסקה בין המוכרת אפריקה ישראל לרוכשת CANADA INC. גוטקס סווימוור דרשה את התשלום כהוצאה בייצור הכנסתה בשנת המס 2012. המשיב טען כי הסיווג הנכון של התשלום הוא תמורה בגין רכישת המניות בידי CANADA INC. לחילופין, סיווגו הנכון של התשלום הוא דיבידנד שחילקה גוטקס סווימוור לרוכשת המניות CANADA INC. לחילופין חילופין טוען המשיב לחוסר סבירות בנוגע לייחוס השווי בגין תנית אי התחרות וטוען כי "נערך מטעמים פיסקאליים או בעיקר מטעמים אלו" (סעיף 5 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).

21. כפי שציינתי לעיל, אין מדובר בטענת מלאכותיות אלא בטענה של סיווג שונה. לשיטת המשיב, המהות האמיתית של התשלום אינה בגין תנית אי תחרות אלא כחלק מהתמורה ששולמה במסגרת עסקת רכישת המניות מאפריקה ישראל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2019

ע"מ 18-01-65630 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 18-01-65519 גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 15-10-61394 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' מפעלים גדולים

לחילופין המשיב טוען כי סיווגו הנכון של התשלום הוא דיבידנד שחולק מגוטקס סווימוור ושימש בידי CANADA INC לרכישת המניות. בין כך ובין כך, אין לראות בתשלום הוצאה מוכרת בייצור הכנסתה של גוטקס סווימוור בשנת המס.

התייחסות לטענות נוספות של המערערות

22. המערערות טוענות כי מחלוקת ביחס ל"זיהות הצדדים" ו"טיב הממכר" היא מחלוקת ביחס לעובדות וכאשר פקיד השומה מוצא לחלוק על עובדות בסיסיות אלו אזי טענתו היא טענת מלאכותיות (סעיף 16 לבקשה).
אין בידי לקבל את הטענה.

כפי שציינתי בעניין ברודקום, ודברים אלו נכונים גם לענייננו - "אין כל מניעה כי פקיד השומה יתערב בעובדות העסקה גם במסגרת סיווגה 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" (שם, פסקה 18).

23. המערערות טוענות כי טענת "הסיווג השונה" נועדה למקרים בהם פקיד השומה אינו חולק על המערכת העובדתית לה טוען הנישום אך מבקש לראות את העסקה לה טוען הנישום באור שונה (סעיף 22 לבקשה).
אין בידי לקבל את הטענה.

כפי שציינתי בעניין ברודקום, ודברים אלה נכונים גם לענייננו - "אין לקבל את הטענה כי טענת סיווג שונה חלה רק כאשר פקיד השומה משנה את הסיווג והמהות המשפטית 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 רק משנה את כותרתה המשפטית, הוא עשוי לסווג את העסקה באופן שונה, ולא מחדש, ובלבד שמדובר בשינוי הרלוונטי למציאות החיה ולא לעולם המס בלבד" (שם, פסקה 24).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2019

ע"מ 18-01-65630-18 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 18-01-65519-18 גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 15-10-61394-18 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' מפעלים גדולים

24. המערערות טוענות כי מן הראוי שנטל ההוכחה יוטל על פקיד השומה גם במקרה של "סיווג שונה". זאת משום, שגם במקרה זה, בדומה למקרה בו נטענת טענת מלאכותיות, פקיד השומה מתיימר להבין את העסקה ופרטיה טוב יותר מהנישום ולכן הוא בעל היתרון היחסי להוכחת טענותיו (סעיפים 20-26 לבקשה וסעיף 11 לתגובה לתשובה לבקשה).
חוששני שאין בידי לקבל את הטענה.

כאשר פקיד השומה מסוג את העסקה באופן שונה הוא עושה זאת משום שלשיטתו העסקה שנערכה בפועל שונה מהמצג העובדתי שהציג בפניה הנישום. במקרה זה פקיד השומה טוען למעשה כי הנישום לא דיווח על העובדות כהווייתן וכפי שאירעו בעולם המציאות. במקרה זה, עדיין מלוא העובדות הרלוונטיות לביצוע העסקה בפועל מצויות בידי הנישום ואין לפקיד השומה יתרון יחסי עליו. על כן, נכון וראוי כי הנישום, שבידיו מלוא הראיות, יפתח בהצגתן.

ברם, בכל הנוגע לטענת המלאכותיות, פקיד השומה בורא עסקה חדשה, יש מאין, התחומה לעולמו הצר של עולם המס. במקרה זה נשלל יתרונו היחסי של הנישום ולכן ראוי הוא כי המשיב יציג את אותה תשתית ראייתית שמבססת את העסקה החדשה שברא.

25. המערערות טוענות כי אם המשיב מתיימר לערוך סיווג שונה עליו לוודא כי סיווג זה עולה בקנה אחד עם הדין הכללי, הלבד מיסויי. כך, למשל, עליו להראות כי מתקיימים התנאים לחלוקת דיבידנד לפי דיני התאגידים, כי מתקיימים התנאים לקיומו של חוזה למראית עין לפי דיני החוזים וכך גם לעניין הטענה על מחילת חוב.
אין בידי לקבל את הטענה.

ראשית, טענה זו נטענה על ידי המערערות רק בסיכומי התגובה מטעמן. תגובה לתשובה לבקשה, כפי ששמה מעיד עליה, נועדה כדי להבהיר טיעון העולה מתשובת המשיב לבקשה, היא לא נועדה להרחבת חזית הטיעונים של המערערות מעבר למה שטענה בבקשתה. די בכך כדי לדחות את הטענה. גם לגוף העניין, מעבר לכך שהמערערות לא פרטו מדוע עמדת המשיב אינה עולה בקנה אחד עם דיני החוזים או עם דיני התאגידים, כלל הוא כי בתחום הפיסקאלי יש להתמקד במהותה ובתוכנה הכלכלי של העסקה, אף אם הדבר כרוך בחריגה ממסגרת הקטגוריות הפורמליות של הדין הכללי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2019

ע"מ 18-01-65630-01 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 18-01-65519-01 גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 15-10-61394-10 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' מפעלים גדולים

26. המערערות טוענות כי לא יתכן כי בשל איחוד טכני של הערעורים ייפגעו זכויותיהן הדיוניות והמהותיות. לטענתן, ככל שבית המשפט סבור כי רק בחלק מהסוגיות שבמחלוקת יש להטיל את נטל ההוכחה על כתפי המשיב, מן הראוי כי יופרדו ההליכים וכל ערעור יישמע לגופו.

גם טענה זו אין בידי לקבל.

כפי שציינתי לעיל, טענת המלאכותיות היחידה שנטענה על ידי המשיב נוגעת להעברת הזכויות בשותפות מותגים מגוטקס סווימוור לגוטקס ריטייל לפי סעיף 104א לפקודת מס הכנסה ב-ע"מ 18-01-65519. טענה זו היא אחת מיני כמה טענות שנדונות באותו ערעור. בתי המשפט פסקו, לא אחת, כי כאשר הערעור כולל סוגיות נוספות מלבד טענת המלאכותיות, נטל הבאת הראיות יוותר על כתפי המערער, אף אם בנוגע לטענת המלאכותיות יועבר נטל השכנוע לכתפי המשיב (ראו הדיון בסעיף 15 לעיל). הנה כי כן, לא יהיה בקבלת טענת המערערות על הפרדת ההליכים כדי להועיל לה.

סוף דבר

27. בהתבסס על האמור לעיל, לא מצאתי הצדקה כי המערערות תוחרגנה מהכלל

הרגיל החל בערעורי מס לפיו נטל הבאת הראיות ונטל ההוכחה מונח לפתחן.

28. המשיב התבסס במסגרת השומות שערך על מערכת ההסכמים והעובדות שהוצגו בפניו על ידי המערערות ומאחר שהמידע הרלוונטי בנוגע לשאלות השנויות במחלוקת מצוי בידיעתן, אך טבעי הוא שיחול עליהן הכלל הרגיל לפיו עליהן להציג את ראיותיהן תחילה ורק לאחר מכן יביא המשיב את ראיותיו. אין טעם מוצדק להחריג את המערערות מכלל זה.

29. המשיב לא הפעיל את הנורמה התכנונית הקבועה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה, למעט בסוגיה אחת.

בכל הנוגע לתשלום בגין תניית אי התחרות, המשיב ערך "סיווג שונה" של התשלום ושל זהות משלמו באופן שאינו משית עליו את נטל ההוכחה בערעורים.

שאר טענות המשיב הן חלק מגדרי המחלוקת בערעורים הנדונים העתידיים להתברר, מטבע הדברים, בהליכים גופם. כך, לעניין הטענה על מחילת חוב וכך גם לעניין הטענה הנוגעת לאותנטיות של תניית אי התחרות (ראו ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' יוסף ברנע (10.8.2016)).

30. סיכומו של דבר, הבקשה נדחית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 מרץ 2019

ע"מ 18-01-65630 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 18-01-65519 גוטקס ריטייל ברנדס בע"מ נ' למפעלים גדולים

ע"מ 15-10-61394 גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ נ' מפעלים גדולים

המערערת תפתח בהבאת ראיותיה בכל ערעורים המאוחדים שבכותרת וגם תישא בנטל לשכנע בצדקת טענותיה.
המשיב יישא בנטל השכנוע בגין טענת המלאכותיות הנוגעת להעברת הזכויות בשותפות הכללית גוטקס מותגים מגוטקס סווימוור לגוטקס ריטייל במסגרת שינוי מבנה לפי סעיף 104א לפקודת מס הכנסה בערעור ע"מ 18-01-65519.
31. המערערות יישאו בהוצאות המשיב בגין בקשה זו בסכום של 15,000 ש"ח.
32. עד לתאריך 28.4.2019 הצדדים יגיעו להסכמות דיוניות ביחס להמשך ניהול ההליכים ואופן שמיעת העדויות וכן ימסרו 5 תאריכים מוסכמים וחלופיים בהם יישמעו ההוכחות. ההסדר יוגש לאישור בית המשפט.
תזכורת פנימית 29.4.2019.

ניתנה היום, י"ח אדר ב' תשע"ט, 25 מרץ 2019, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת