



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 2995-03-17 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 47383-01-18 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 3009-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1

המעוררים: 1. ספירה ואופק בע"מ
2. ישראל דניאל עמרם
ע"י ב"כ עו"ד שלומי לזר

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים 3
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ' ועו"ד מאור סבג
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

פסק דין

3

4 לפני שלושה ערעורים על שומות בצו שהוציא פקיד שומה ירושלים 3 (להלן: "המשיב");
5 הערעור ראשון (ע"מ 2995-03-17) הוגש על ידי ישראל דניאל עמרם (להלן: "המעורר") על שומה לשנת
6 המס 2011; הערעור השני (ע"מ 47383-01-18) הוגש על ידי המערער על שומה לשנות המס 2012 ו-
7 2013; הערעור השלישי (ע"מ 3009-03-17) הוגש על ידי החברה "ספירה ואופק בע"מ" (להלן:
8 "המעוררת" או "ספירה ישראל" או "החברה") על שומה לשנות המס 2011, 2012 ו- 2013.

9

עובדות המקרה

10 1. המערער הוא מהנדס אלקטרוניקה ומחשבים בהשכלתו. המערער הועסק עד שנת 1998 על
11 ידי משרד הבריאות בצרפת ובמסגרת עבודתו היה המערער מעורב בפרויקט לאומי צרפתי שמטרתו
12 להנפיק לכל אזרח צרפתי כרטיס רפואי שיכלול על גבי שבב זיכרון את המידע הרפואי הרלבנטי לגביו.
13 בעקבות מעורבותו בפרויקט האמור, הגה המערער רעיון לפיתוח ממשק ממוחשב ייחודי ויעיל, בהיבט
14 חומרה ותוכנה, שיקשר בין חברות הביטוח והרופאים המטפלים בצרפת ויקל על ההתחשבות
15 הכספית שבין נותני השירותים הרפואיים והמטופלים.

16 2. בשנת 1999 רשם המערער בצרפת את הסימן המסחרי "SEPHIRA" (להלן: "הסימן
17 המסחרי") על שמו והקים חברה צרפתית הנושאת השם "SEPHIRA SAS" (להלן: "ספירה צרפת").
18 ספירה צרפת עוסקת בפיתוח תוכנות לשידור מרחוק של נתוני חיובים כספיים מכרטיסים חכמים
19 רפואיים לשרתים מרכזיים ובמתן שירות מלא לנותני שירותים רפואיים, הכולל השכרה של המכשיר
20 הייעודי לקריאת הכרטיסים החכמים, זכות שימוש בתוכנה הייעודית, שירותי תמיכה טכנית, גיבוי
21 מידע בחוות שרתים מרכזית, ועריכת כל הבירורים הדרושים מול חברות ביטוח עד לקבלת דמי
22 הטיפול לחשבון הבנק של נותן השירותים הרפואיים.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 בשנת 2000 החלה ספירה צרפת לשווק את המערכות שלה ובשלב ראשון הן נמכרו לרופאי
- 2 משפחה בלבד, אך תוך 3 שנים מתחילת שיווק המערכות, התקבלו רישיונות לשיווק המערכות לכל
- 3 סוגי ההתמחויות הרפואיות.

- 4 בשנת 2003 עלה המערער מצרפת לישראל ובאותה שנה הוא הקים את המערער. בשנים
- 5 הראשונות לאחר הקמתה עסקה ספירה ישראל בעיקר במתן שירותי פיתוח לחברות קשורות בחו"ל
- 6 ובהפעלת CALL CENTER. בעת הקמתה החזיק המערער ב- 81% ממניותיה ויתר המניות הוחזקו בידי
- 7 גיסו, מר שמואל מיכאל חנוך.

- 8 החל משנת המס 2011 החברה דרשה הטבות מס כחברה בעלת מפעל מועדף בהתאם להוראות
- 9 סעיף 51טז לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959 (להלן: "חוק עידוד השקעות הון" או "חוק
- 10 העידוד") על הכנסותיה ממתן שירותי מחקר ופיתוח עבור תושב חוץ.

- 11 במהלך השנים התרחב היקף הפעילות של ספירה צרפת בצורה מרשימה עד שהיא העסיקה
- 12 כ- 150 עובדים וסיפקה שירותים לכ- 33,000 נותני שירותים רפואיים המהווים כ- 20% משוק שירותי
- 13 הרפואה בצרפת.

- 14 בשנת 2009 חידש המערער את בעלותו על הסימן המסחרי בצרפת.

- 15 ביום 1.7.2011 חתם המערער עם ספירה ישראל, על הסכם למכירת זכויותיו בסימן המסחרי
- 16 בתמורה לסכום של 8.4 מיליון אירו, שנקבע בהתאם להערכת שווי שנערכה בסמוך למועד ביצוע
- 17 העסקה. נקבע בהסכם שהתמורה בעד הסימן המסחרי תיפרע בשיעורים, בתשלומים חצי שנתיים,
- 18 כאשר כל תשלום חצי שנתי לא יפחת מ- 150,000 אירו. בפועל, ספירה ישראל העבירה למערער את
- 19 התמורה בעד רכישת סימן המסחר תוך תקופה של ארבע שנים, כאשר התשלום האחרון הועבר
- 20 למערער בחודש מאי 2015.

- 21 לאחר שספירה ישראל רכשה את הסימן המסחרי, היא התקשרה ביום 1.12.2011 בהסכם עם
- 22 ספירה צרפת, לפיו ספירה צרפת תשלם לספירה ישראל תמלוגים בגין השימוש בסימן המסחרי. משך
- 23 ההסכם הוא 10 שנים וניתנה לספירה צרפת אופציה לחדשו לתקופה של 10 שנים נוספות. סוכם
- 24 שבשנים 2011 ו- 2012 ספירה צרפת תשלם לספירה ישראל תמלוגים בשיעור של 5% ממכירותיה
- 25 בתנאי שסכום התמלוגים לא יעלה על 300,000 אירו בכל שנה. סוכם עוד שבשנים 2013 ו- 2014 תשלם
- 26 ספירה צרפת לספירה ישראל תמלוגים בשיעור של 5% ו- 6% ממכירותיה, בהתאמה. אמנם דמי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 2995-03-17 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 47383-01-18 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 3009-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 התמלוגים עמדו על כ- 300,000 אירו בשנים הראשונות, אך בשנים האחרונות הם הגיעו לסך של כ-
2 1,000,000 אירו בשנה.
- 3 10. נכון לתאריך 30.6.2011, היה המערער חייב לספירה ישראל סך של 5,108,969 ₪. חוב זה היה
4 צמוד למדד המחירים לצרכן ונשא ריבית שנתית בשיעור של 4%. לאחר רכישת הסימן המסחרי,
5 רשמה ספירה ישראל את הסימן המסחרי בספירה כנגד יתרת זכות של המערער בגובה התמורה
6 המוסכמת. החוב של המערער כלפי ספירה ישראל קוּזוּ כנגד התמורה בעד הסימן המסחרי.
- 7 11. הסימן המסחרי סווג בספרי החברה כמוניטין הזכאי לפחת בשיעור של 10%. בפועל החברה
8 דרשה הוצאות פחת בגין הסימן המסחרי בשיעור של 7% בשנת המס 2011 ובשיעור של 5% בשנות
9 המס 2012 ו- 2013.
- 10 12. בשלב זה, החל המשיב לבחון את השומות של המערערים לשנות המס 2011-2013 ולהעלות
11 נגד המערערים טענה של מלאכותיות עסקת מכירת הסימן המסחרי. המערערים יוצגו בדיוני השומה
12 מול פקיד השומה על ידי גב' ניצן ריטמן, יועצת מס, משפטנית ומנהלת מחלקת מיסים במשרד רואי
13 חשבון ברזלי ושות'. דיוני השומה בשלב א' הסתיימו עם הוצאת שומה ביום 31.12.2015. בשלב ב'
14 התנהלו 8 דיוני שומה בתיקי המס של המערערים. במשך כל דיוני השומה בשלב א' ורוב דיוני השומה
15 בשלב ב' נדונה סוגית מלאכותיות עסקת מכירת הסימן המסחרי. רק במהלך הדיון לפני האחרון,
16 שהתקיים ביום 23.1.2017, טען המשיב לראשונה, כי שיעור הרווחיות של המערערת הנובע משירותי
17 המחקר והפיתוח שהיא מספקת לקבוצת ספירה בצרפת, חורג מסקר מחירי העברה שהמערערים
18 הציגו בפני המשיב. הדיון בסוגיה זו התעורר נוכח החשד של המשיב כי למערערים אינטרס להסיט
19 הכנסות של קבוצת ספירה מצרפת לישראל נוכח שיעור מס החברות הנמוך החל על הכנסת מחקר
20 ופיתוח מועדפת בישראל.
- 21 13. ביום 31.1.2017 הוציא המשיב צווי שומה שבהן שתי קביעות מרכזיות: הראשונה היא
22 שהעסקה של מכירת הסימן המסחרי היא עסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה לצורכי קביעת המס
23 החל על המערערים; והשנייה היא ששיעור הרווח של המערערת מפעילות המו"פ שלה חורג משיעור
24 הרווח המקובל בענף, ולכן יש לקבוע שההכנסה החייבת של המערערת העולה על הרווח המקובל
25 מפעילות המו"פ תסווג כהכנסה רגילה שתחוב בשיעור מס חברות רגיל.
- 26 14. המערערים לא השלימו עם קביעות אלה, מכאן הערעורים.

27



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

שומות המערער – לשנת 2011 ולשנים 2012 ו- 2013 (ע"מ 17-03-2995 ו- ע"מ 18-01-47383)

15. המשיב קבע בצו שומות מס בעניינו של המערער: שומה ראשונה מיום 31.1.2017 שמתייחסת לשנת המס 2011 ושומה נוספת מיום 24.12.2017 שמתייחסת לשנות המס 2012 ו- 2013. הנימוקים העומדים בבסיס שתי השומות זהים והם יובאו להלן.

16. בשומה מיום 31.1.2017 קבע המשיב שהעסקה למכירת הסימן המסחרי הינה עסקה מלאכותית או בדויה, או עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, ולכן יש להתעלם ממנה כאמור בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן – "הפקודה").

17. המשיב קבע שעד להוצאת השומה, ועל אף שהחברה שילמה את מרבית התמורה בגין מכירת הסימן המסחרי, לא הוכח כי הסימן המסחרי נרשם על שמה של ספירה ישראל ב"מכון הלאומי לבעלות כללית בצרפת"; הסכם מכירת הסימן המסחרי אינו כולל מועד להעברת הבעלות; נקבע בהסכם המכירה כי ספירה ישראל יכולה לשלם למערער את התמורה במשך תקופה של עד 28 שנים; נקבע בהסכם המכירה שהתשלומים בגין מכירת הסימן המסחרי לא יישאו ריבית; נקבע בהסכם המכירה שבמצב שבו ספירה ישראל לא תשלם תשלום כלשהו במועדו, יהיה המערער רשאי לדרוש את החזרת הסימן המסחרי לידי ורואות את התשלומים ששולמו לו על ידי החברה עד לאותו מועד כפיצוי; החברה הקדימה תשלום למערער בסך של 5,108,969 ₪ בדרך של קיזוז יתרת חובו לחברה, על אף שחובו של המערער לחברה נשא ריבית של 4% והחוב של החברה למערער אינו נושא ריבית כלל; ספירה ישראל והמערער לא הוכיחו כי קיים טעם כלכלי או אחר לביצוע מכירת הסימן המסחרי מלבד המטרה של החיסכון במס; עסקת מכירת הסימן המסחרי בוצעה בין צדדים קשורים (המערער וספירה ישראל שהיא בשליטתו), כאשר המערער חתום על ההסכם בשם שני הצדדים; במישור הכלכלי לא בוצע כל שינוי מהותי בשליטה בסימן המסחרי; עובר למועד מכירת הסימן המסחרי המערער לא תבע מספירה צרפת לשלם לו תמלוגים בגין הסימן המסחרי על אף שעשתה בו שימוש משך שנים; למערער אינטרס לאפשר לספירה צרפת להשתמש בסימן המסחרי הן בתמורה לתמלוגים והן שלא בתמורה לתמלוגים, כפי שנהג עובר למכירת הסימן המסחרי, וזאת משום שמניעת השימוש בסימן המסחרי מספירה צרפת תפגע בהכנסותיה וכתוצאה לכך תפגע באינטרסים של המערער, בעל המניות בה; ספירה ישראל לא תבעה את מלא שיעור הפחת בגין הסימן המסחרי; חוזה התמלוגים בין ספירה ישראל וספירה צרפת נחתם ביום 1.12.2011 עם תחולה רטרואקטיבית החל מתאריך 1.7.2011 שהוא מעוד מכירת הסימן המסחרי על ידי החברה וגם בתקופת ביניים זו לא מנעו המערער מספירה צרפת להשתמש בסימן המסחרי. כל הנימוקים האלה, מלמדים, כך קבע המשיב, כי מדובר בעסקה מלאכותית.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 2995-03-17 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 47383-01-18 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 3009-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

18. המשיב קבע כי עסקת מכירת הסימן המסחרי, כפי שנבנתה, מביאה למערער ולחברה הטבות מס מפליגות. כתוצאה מהעסקה, החברה אינה חייבת במס חברות בגין הכנסות התמלוגים לאור הוצאות הפחת שניתן לטענתה לנכות מהן; התמורה בגין מכירת הסימן המסחרי, דווחה על ידי המערער כרווח הון הפטור ממס בהתאם להוראות סעיף 97(ב) לפקודה; בעקבות מכירת הסימן המסחרי, החברה זיכתה את כרטיסו של המערער בחברה בגובה התמורה ובהתאם לכך נמחקה יתרת החובה של המערער בחברה עובר למכירת הסימן המסחרי; בעקבות מכירת הסימן המסחרי, תובעת החברה בניכוי הוצאות הפרשי הצמדה בגין יתרת הזכות שנרשמה למערער ובכך היא מפחיתה את הכנסתה החייבת לצורכי מס; בעקבות מכירת הסימן המסחרי, דורשת החברה בניכוי הוצאות פחת בגין הסימן המסחרי היוצרות הפסד בחלק מהשנים ומפחיתות את הכנסתה החייבת לצורכי מס. נטען, כי השינוי המשמעותי בחבות המס של המערער בא לעולם אף כי למעשה נותר המערער הבעלים בעקיפין של הסימן המסחרי.

19. המשיב דחה את הטענה לפיה החברה היא המקום הטבעי והנכון להפעלת הנכס; כמו כן, הוא דחה את הטענה כי נכון להעביר את הסימן המסחרי למערער בשל חששו של המערער מתביעות אישיות. הוא קבע שלמערער ולחברות שלו מעולם לא היו תביעות בגין הסימן המסחרי ובעת המכירה אף לא היה חשש ממשי וקונקרטי לתביעות משפטיות ומשכך לא היה צורך להפעיל את הסימן המסחרי על ידי גוף בעל אחריות משפטית מוגבלת; ביחס לטענה כי העברת הסימן למערער היא צעד נכון מאחר והיא תאפשר למערערים לגייס שותפים ומשקיעים, קבע המשיב שהחברה לא הכניסה שותפים או משקיעים לקבוצה לאחר מכירת הסימן המסחרי ולא הוכיחה כי היה בכוונתה להכניס שותפים ומשקיעים; ביחס לטענה כי העברת הסימן המסחרי לחברה הייתה נחוצה בשל מנגנון הניהול של המערער, קבע המערער שהחברה לא הוכיחה כי מנגנון הניהול של החברה הוא מהותי לצורך הפעלת הסימן המסחרי והיא אף לא ייחסה חלק מהוצאות שכר העבודה של עובדיה להכנסות התמלוגים; המשיב הוסיף שהיתרונות בהעברת הסימן המסחרי לחברה יכלו להתקיים אף אם הנכס היה מועבר או מתופעל על ידי החברה בדרכים אחרות אשר אינן מפחיתות את חבות המס של המערער או של החברה.

20. לאור האמור, קבע המשיב שיש לבטל את כל ההשפעות של עסקת מכירת הסימן המסחרי על הדוחות של המערער לשנות המס 2011, 2012 ו-2013. המשיב ביטל את רווח ההון ממכירת הסימן המסחרי הפטור ממס בסך של 41,530,440 ₪ בשנת המס 2011. כמו כן, ביטל המשיב את יתרת הזכות שנרשמה בכרטיסו של המערער בגובה התמורה בפועל וכפועל יוצא, למערער יתרת חובה בספירה ישראל, נכון ליום 31.12.2011 בסכום של 9,331,895 ₪, נכון ליום 31.12.2012 בסכום של 14,755,854 ₪ ונכון ליום 31.12.2013 בסכום של 22,091,528 ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

21. המשיב קבע גם כי הכנסות התמלוגים שספירה צרפה העבירה לספירה ישראל שייכות למערער ומהוות הכנסה בידו מכוח סעיף 7(2) לפקודה וחייבות בשיעור מס שולי. המשיב קבע שלא הוכח שהסימן המסחרי נרשם על שם ספירה ישראל ב"מכון הלאומי לבעלות כללית" בצרפת ומשכך המערער הינו הבעלים של הסימן המסחרי ולכן ההכנסה מתמלוגים תהיה הכנסתו. הנהנה העיקרי ממכירת הסימן המסחרי הוא המערער אשר מקבל תמלוגים מספירה צרפת ללא כל חיוב במס בישראל. הנישום בחר למכור את הסימן המסחרי לחברה בפטור ממס כנגד יתרת זכות ולהימנע מתשלום מס בישראל. כתוצאה מכך, החברה אינה חייבת במס חברות בגין הכנסות התמלוגים לאור הוצאות הפחת שלטענתה ניתן לנכות מהן והכנסות התמלוגים מועברות לנישום ללא כל תשלום מס כהחזר חוב של החברה בגין התמורה של רכישת הסימן המסחרי. בנוסף, נמחקה יתרת החובה של המערער בחברה בסך של 5,108,969 ₪ בגינה היה המערער אמור לשלם מס בגין הכנסה ממשכורת או מדיבדנד.

22. המשיב קבע שהכנסות התמלוגים בשנת המס 2011 בסכום של 1,491,780 ₪, בשנת 2012 בסכום של 1,230,921 ₪ ובשנת 2013 בסכום של 3,406,524 ₪, שייכות למערער, הבעלים של הסימן המסחרי ומהוות הכנסה בידו מכוח סעיף 7(2) לפקודה החייבת בשיעור מס שולי.

23. המשיב קבע עוד שהמס הזר ששולם על ידי ספירה ישראל בשנת המס 2011 בסך של 146,178 ₪, בשנת 2012 בסך של 136,265 ₪ ובשנת 2013 בסך של 328,864 ₪, בגין הכנסות התמלוגים, יינתן כזיכוי מהכנסות התמלוגים המיוחסים למערער.

24. המשיב קבע עוד שמשיכות הכספים של המערער מהחברה, בשנים 2011, 2012 ו-2013, בניכוי הכנסות התמלוגים בגין הסימן המסחרי באותן שנים, מהוות בידי המערער הכנסה ממשכורת החייבת במס מכוח סעיף 2(2) לפקודה בשיעור שולי. לחילופין, קבע המשיב כי סכום המשיכה מהווה בידי המערער הכנסה מדיבדנד החייבת במס מכוח סעיף 4(2) לפקודה. עם זאת, קבע פקיד השומה שסכום המשיכה יחולק תחילה מהכנסה המועדפת של החברה ורק לאחר מכן מהכנסה הרגילה של החברה.

25. לבסוף, קבע המשיב שהואיל והמערער לא הוכיח כי לא התרשל בעריכת דוחותיו למס הכנסה והוא דיווח על רווח הון פטור ממס כשפועל מדובר גם בקיזוז יתרת חובו לחברה, הוא החליט להטיל עליו קנס גרעון לפי סעיף 191 לפקודה.

26

27



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

שומה לשנות המס 2011, 2012 ו- 2013 – ספירה ואופק בע"מ (ע"מ 17-03-3009)

26. החל ממועד הקמתה, עוסקת ספירה ישראל בעיקר במתן שירותי מחקר ופיתוח ואחזקת תוכנה והפעלת מרכז CALL-CENTER לחברות קשורות בחו"ל. החל משנת המס 2011 דורשת החברה, על הכנסותיה ממתן שירותי מחקר ופיתוח לתושב חוץ, הטבות מס כחברה בעלת מפעל מועדף בהתאם להוראות סעיף 51טז לחוק עידוד השקעות הון. את יתרת הכנסותיה, סיווגה החברה כהכנסה רגילה החייבת במס חברות בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה. החברה הצהירה שכל הכנסותיה בין השנים 2007 עד 2009 הן מצדדים קשורים בחו"ל ושהעסקאות מול צדדים אלה נערכו בהתאם לתנאי שוק.
27. בחודש אפריל 2011 הזמינה החברה חקר מחירי העברה (להלן: "חקר שוק") אשר ממנו עולה כי שיטת ה"קוסט פלוס" אינה מיושמת על ידי החברה לנוכח העובדה שלחברה ישנן פעילויות נוספות שלא בתחום התוכנה, ולפיכך, יישום שיטה זו יצריך שימוש במפתחות העמסה לפעילויות השונות. מחקר השוק עולה כי החברה בחרה בשיטת ה"ריטיינר", תשלום בסכום קבוע אשר אינו מותנה בהיקף הפעילות או התוצאות. על פי חקר השוק, הטווח הבין רבעוני של שיעור הרווח התפעולי בחברות המספקות שירותי תכנות, כפי שעולה מתוצאות המדגם, הינו בין 12.36% (הרביעון התחתון) לבין 23.36% (הרביעון העליון). עוד עולה מחקר השוק כי שיעור הרווח התפעולי החציוני בחברות המספקות שירותי תכנות הינו בשיעור של 18.67%.
28. בתאריך 31.7.2011, לאחר שקיבלה את חקר השוק, הגישה החברה את דוחותיה הכספיים לשנת המס 2010 בהם דיווחה החברה על הפסד תפעולי. בדוחותיה הכספיים לשנת 2010 לא דיווחה החברה כי העסקאות עם צדדים קשורים נערכו שלא על פי תנאי השוק כעולה מחקר השוק שביצעה החברה. מעבר לכך, החברה אף דיווחה כי הכנסותיה הינן מצדדים קשורים ועסקאות אלו נערכו בהתאם לתנאי שוק וזאת בניגוד לתנאי השוק, כפי שעולה מחקר השוק.
29. בבדיקת הדוח לשנת 2010 התברר כי בשנת המס 2010 החברה שינתה את בסיס הדיווח שלה לצורכי מס ממצטבר למזומן. עקב שינוי שיטת הדיווח, החברה לא דיווחה בשנה זו על הכנסה אינטגרלית מהפרשי שער, וזאת בניגוד להוראות סעיף 8 לפקודה. במסגרת הסכם שומה שנחתם לגבי שנת המס 2010 הוספו לחברה הכנסות אינטגרליות מהפרשי שער בסך של 600,382 ₪. הרווח התפעולי לשנת 2010 לאחר הוספת ההכנסות האינטגרליות מהפרשי שער עומד על 8.51% שגם הוא אינו בהתאם לתנאי שוק על פי חקר השוק שביצעה החברה.
30. החל משנת 2011 מדווחת החברה גם על הכנסות מתמלוגים בגין סימן המסחר שנרכש מהמערער ושזכויות השימוש בו ניתנו לספירה צרפת.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 2995-03-17 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 47383-01-18 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 3009-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

31. המשיב קבע כי הכנסות ספירה ישראל בגין מתן שירותי מחקר ופיתוח (מו"פ) בשנות המס 2011, 2012 ו-2013 אינן בתנאי שוק. על פי סעיף 85א לפקודה ותקנה 2(ב) לתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז – 2006 (להלן: "תקנות תנאי השוק") שהותקנו מכוחו, יראו עסקה בין-לאומית כעסקה בתנאי שוק, אם תוצאתה לא חרגה מהטווח הבין רבעוני (12.36%-23.36%). הואיל והחברה דיווחה בשנות המס 2011, 2012 ו-2013 על רווח תפעולי ממתן שירותי המו"פ בשיעורים של 63.25%, 50.15% ו-64%, שחורגים מהטווח הבין רבעוני, ההכנסות ממתן שירותי מחקר ופיתוח על ידי החברה אינן בתנאי שוק.
32. נקבע בשומה כי החברה לא הוכיחה כי מתן שירותי המו"פ הם בתנאי שוק. יתרה מכך, לחברה אינטרס להסיט הכנסות מצרפת לישראל, לאור שיעורו הנמוך של מס החברות בישראל ביחס לשיעור המס המשולם בצרפת. אינטרס החברה להסיט הכנסות לישראל גובר באופן משמעותי נוכח השיעור הנמוך של מס החברות המוטל על הכנסת מו"פ של חברה בישראל. למרות השונות הגבוהה באחוזי הרווח התפעולי לאורך השנים, ולמרות שהעסקאות עם צדדים קשורים בחו"ל נערכו שלא בתנאי שוק, החברה הצהירה כי עסקאותיה הינן בתנאי שוק בהתאם לאמור בסעיף 85א לפקודה.
33. לאור העובדה שהרווחים מהעסקאות עם צדדים קשורים בחו"ל חורגים מהטווח הבין רבעוני, קבע המשיב, לפי תקנה 2(ג) לתקנות תנאי השוק, כי הרווח התפעולי של החברה ממתן שירותי מו"פ יעמוד על השיעור החציוני אשר נקבע בחקר השוק שערכה החברה, המהווה 18.67% ממחזור ההכנסות של החברה ממתן שירותי מחקר ופיתוח. כמו כן, קבע המשיב כי סכום ההכנסה החייבת עליה דיווחה החברה החורג מהכנסה בגובה שווי השוק, אינו מהווה הכנסה בגין מתן שירותי מו"פ ולא זכאי להטבות המס מכוח חוק עידוד השקעות הון. על סכום החריגה הטיל המשיב מס חברות בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה בכל אחת משנות המס 2011, 2012 ו-2013.
34. ביחס לעסקת רכישת הסימן המסחרי קבע המשיב שמדובר בעסקה מלאכותית (או בדויה) או עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס לא נאותה ולכן יש להתעלם ממנה כאמור בסעיף 86 לפקודה. לאור זאת, קבע המשיב שיש לבטל את כל ההשפעות של עסקת רכישת הסימן המסחרי על דוחותיה הכספיים של החברה. המשיב ביטל את יתרת הזכות שנרשמה בכרטיסו של המערער וקבע שבמקומה יש לרשום יתרת חובה בגובה הסכומים שהעבירה ספירה ישראל למערער. יתרת החובה של המערער כלפי המערערת עמדה בסוף שנת 2011 על 5,108,969 ₪, בסוף שנת 2012 על 9,331,895 ₪, בסוף שנת 2012 על 14,755,854 ₪ ובסוף שנת 2013 על 22,091,528 ₪.
35. המשיב ביטל את הכנסות התמלוגים של החברה בסכומים של 1,491,780 ₪, 1,230,921 ₪ ו-3,406,527 ₪ בשנות המס 2011, 2012 ו-2013 בהתאמה.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 36. המשיב ביטל את הוצאות הפחת שנתבעו מרכישת הסימן המסחרי בשנות המס 2011, 2012,
2 ו-2013.
- 3 37. המשיב ביטל את הוצאות הפרשי ההצמדה שדרשה החברה בשנות המס 2012 ו-2013
4 ובמקביל ביטל הכנסות הפרשי הצמדה בהן הכירה החברה בשנת 2011 בשל מדד שלילי.
- 5 38. בנוסף, כאמור, קבע המשיב שהכנסות התמלוגים שייכות למערער ומהוות הכנסה בידיו מכוח
6 סעיף 7(2) לפקודה וחייבות בשיעור מס שולי. בנוסף, קבע המשיב שהמס הזר ששולם על ידי החברה
7 בגין הכנסות התמלוגים יינתן כזיכוי מהכנסות התמלוגים המיוחסות למערער.
- 8 39. לחילופין קבע המשיב שיש לתאם בספירה ישראל את הוצאות הפחת בגין הסימן המסחרי
9 וזאת משום שלא נקבע שיעור פחת לסימן מסחרי בתקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן: "תקנות
10 הפחת"). אי קביעת שיעור הפחת בתקנות משמעה שלילת הזכות לפחת. הסימן המסחרי אינו נכס
11 מוניטין (מוניטין בהתאם לכללי החשבונאות מהווה את יתרת הנכסים שלא ניתנים לזיהוי לנכס
12 ספציפי). גם אם הסימן המסחרי מהווה מוניטין, על פי תקנה 2(א) לתקנות הפחת, לא יחול פחת
13 ברכישת מוניטין מקרוב אלא אם הוכח להנחת דעתו על פקיד השומה שהרכישה הייתה חיונית לצורך
14 ייצור ההכנסה ונעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים בלבד ובמקרה זה המערערים לא הוכיחו
15 שהרכישה הייתה חיונית לצורך ייצור ההכנסה ונעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים בלבד, אם בכלל.
- 16 40. המשיב הטיל על ספירה ישראל קנס גירעון, בין היתר, משום שהצהירה שהכנסותיה
17 מעסקאות עם צדדים קשורים בחו"ל נערכו בהתאם לתנאי שוק על אף שהכנסות אלה חורגות
18 מממצאי סקר השוק שהחברה ביצעה. הקנס הוטל לפי סעיף 191 לפקודה.
- 19 **טענות המערערים בסוגיית העסקה המלאכותית**
- 20 41. המערערים טענו כי הרציונל העומד בבסיס הפטור הקבוע בסעיף 97(ב)(1) לפקודה הוא עידוד
21 וקליטת עליה; החזרת הון אנושי איכותי לישראל; עידוד משקיעים בעלי יכולת כלכלית גבוהה להיות
22 תושבי ישראל; פיתוח המשק; מניעת תכנוני מס מיותרים; והפחתת חיכוך עם רשויות המס.
- 23 42. נטען כי הפטור לעולה חדש חל גם על עסקה עם צד קשור. ראשית, לשונו של סעיף 97(ב)(1)
24 לפקודה בלתי מסויגת ואינה כוללת הגבלה על עסקה עם צד קשור. ההגבלה היחידה בקשר לפטור היא
25 שמחירה של העסקה יקבע לפי שווי שוק; שנית, השוואת נוסח הפטור לסעיפי חוק אחרים מלמדת כי
26 הנוסח של ההוראה רחב באופן חריג והוא אינו כולל הגבלה כלשהי. במקרים בהם רצה המחוקק למנוע



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 2995-03-17 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 47383-01-18 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 3009-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 תחולה של תמריצי מס כלשהם בעסקאות עם צדדים קשורים, הדבר נעשה בצורה ברורה ומפורשת;
2 שלישית, המחוקק העניק לעולים החדשים פטור גורף ובלתי מסויג מתוך כוונה שהפטור ימומש על
3 ידי עולים חדשים מבלי להזדקק לתכנוני מס ומבלי שיידרשו לחיכוך עם רשויות המס.
- 4 43. לטענת המערערים, העסקה בין המערער לבין ספירה ישראל היא עסקה למימוש רווח,
5 כתוצאה מעליית ערכו של נכס. מדובר בעסקה "טבעית" המתרחשת בחיי הכלכלה כדבר שבשגרה.
6 המשיב בחר לתקוף את העסקה רק משום שמדובר במכירה לצד קשור. נטען כי סיווג עסקה
7 כמלאכותית רק משום שנערכה מול צד קשור אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק ותכליתו. ראשית,
8 המחוקק התיר לבצע עסקאות מול צדדים קשורים. סעיף 85א קובע כי אין להתערב בעסקאות בין-
9 לאומיות בין צדדים קשורים, אם מחיר העסקה משקף שווי שוק. המחוקק מתערב בעסקאות בין
10 צדדים קשורים אך ורק אם מחיר העסקה אינו בשווי שוק; שנית, סעיף 97(ב)(1) לפקודה חל גם על
11 עסקה עם צד קשור בכפיפות לכך שמחיר העסקה נקבע לפי שווי שוק; שלישית, העדה מטעם המשיב
12 אישרה כי אם העסקה הייתה נעשית באותה המתכונת מול רוכש שהוא צד ג' לא הייתה עולה טענה
13 למלאכותיות.
- 14 44. נטען כי עסקה שחשודה כמלאכותית נבחנת במבחן דו שלבי. בשלב הראשון יש לבחון האם
15 מקורה של העסקה בתכנון מס חיובי או שמא מדובר בתכנון מס שלילי. בשלב השני, לאחר שהוכרע
16 שבבסיס העסקה עומד תכנון מס שלילי, יש לבחון את מלאכותיות העסקה בהתאם להוראה האנטי-
17 תכנונית המופיעה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה. השלב השני נחלק לשניים: חלק ראשון שבמהלכו
18 יש לבחון האם העסקה הביאה להפחתת המס וחלק שני שבמהלכו יש לבחון האם קיים טעם מסחרי
19 יסודי לעסקה.
- 20 45. באשר לאבחנה בין תכנון מס חיובי לתכנון מס שלילי טען המערער, שתכנון מס יסווג כחיובי
21 אם התכנון מתבסס על תמריצי מס שניתנו על ידי המחוקק. תכנון מס חיובי לא יסווג כמלאכותי אף
22 אם העסקה נועדה אך ורק לצורך ניצול הטבת מס. נישום אשר מנצל הטבת מס שהוענקה לו על ידי
23 המחוקק רשאי לבצע עסקה שכל תכליתה הוא חיסכון במס והוא אינו זקוק לטעם מסחרי. במצב זה,
24 סעיף 86 לפקודה נסוג מפני כוונתו המודעת של המחוקק לאפשר לנישום ליהנות מהטבת המס. במצב
25 דברים זה, כלל אין זה משנה האם המניע היסודי לפעולתו של הנישום היא האפשרות להפחית את
26 חבות המס או שמא הוא הונע על ידי טעם מסחרי כלשהו.
- 27 46. נטען כי העסקה מגשימה את כל התכליות של הפטור ממס רווח הון לעולה חדש: מדובר בנכס
28 שהיה למערער לפני העלייה לישראל אשר נמכר בשווי שוק; המחוקק לא היה משנה את סעיף 97(ב)(1)
29 לאור תכנון המס הגלום בעסקה; הפטור ממס רווח הון לעולה חדש חל גם על עסקה עם צדדים
30 קשורים ובלבד שהיא במחיר השוק; העסקה תרמה לעידוד העליה והקליטה בישראל; העסקה תרמה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 תרומה ניכרת ואיכותית לפיתוח המשק בישראל; מדינת ישראל צפויה ליהנות מכל רווח ממכירה
2 עתידית של הסימן המסחרי; המחוקק התכוון כי מימוש הפטור ימנע חיכוך עם רשויות המס; מגמת
3 ההרחבה שננקטה על ידי המחוקק מלמדת כי המחוקק לא היה משנה את הפטור לאור תוצאות
4 העסקה.
- 5 47. נטען כי המשיב לא הראה מדוע יש לסווג את העסקה כתכנון מס שלילי. העדה מטעם המשיב
6 לא ידעה להסביר מהי הפרצה שאותה ניצל המערער. בנוסף, העדה מטעם המשיב סברה בטעות כי
7 הפרצה היא העדר טעם מסחרי לעסקה, למרות ששאלת הפרצה ושאלת הטעם המסחרי הן שתי
8 שאלות שונות לחלוטין. היעדר טעם מסחרי אינו מעיד על פרצה.
- 9 48. עוד נטען כי הפחתת מס היא תנאי מקדמי והכרחי לסיווג עסקה כמלאכותית. סעיף 86
10 לפקודה קובע כי רק עסקה המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס המשתלם על ידי נישום
11 תסווג כמלאכותית. כלומר, תנאי מקדמי לקביעת מלאכותיות הוא שהעסקה מפחיתה את סכום המס.
12 הפחתת המס נבחנת באמצעות מישור הייחוס – השוואת תוצאות העסקה לעסקה בעלת דפוסים
13 מקובלים. בענייננו, העדה מטעם המשיב לא בחנה את סוגיית הפחתת המס בזמן אמת והמשיב לא
14 הצליח להצביע על הפחתת מס הנובעת מעצם המכירה של הסימן המסחרי בהשוואה למכירה לצד ג'
15 והפנה ליתרת הזכות שנוצרה למערער לאחר שלא משך בו ביום את תמורת העסקה לכיסו. בנוסף,
16 השוואת חבות המס בעסקה למישור הייחוס מלמדת כי העסקה לא הביאה להפחתת מס בפועל. העדה
17 מטעם המשיב אישרה שבמכירה לצד ג' (במקום לספירה ישראל) לא הייתה עולה טענת מלאכותיות.
18 עסקה למכירת הסימן המסחרי לצד ג' שאינו קשור למערער, באותם תנאים, הייתה מביאה לאותה
19 תוצאת מס כמו במקרה זה, פטור ממס למערער. על כן, המשמעות היא שבעולם המעשה, העסקה כפי
20 שבוצעה בפועל לא הביאה להפחתת מס בהשוואה לעסקה למכירת הסימן המסחרי לצד ג', שהמשיב
21 הסכים שאינה מלאכותית. לכך יש להוסיף שהשוואת חבות המס למישור ייחוס חלופי, עסקה מול
22 ספירה צרפת, מלמדת כי אין הפחתת מס. המערער היה זכאי לפטור אם היה מוכר את הסימן המסחרי
23 לספירה צרפת והעדה מטעם המשיב אישרה כי עסקה למכירת הסימן המסחרי לספירה צרפת לא
24 הייתה מסווגת כמלאכותית. המערער הוסיף שאין מחלוקת בין הצדדים באשר לשווי של הסימן
25 המסחרי והיקף רווח ההון בעסקה זהה להיקף רווח ההון שהיה מופק במידה והנכס היה נמכר לצד ג'
26 וגם בכך יש כדי לתמוך במסקנה כי העסקה לא יוצרת הפחתת מס.
- 27 49. המערערים אף טענו שלעסקה טעמים מסחריים יסודיים והיא התבצעה מטעם מסחריים
28 מובהקים הן מצדו של המערער והן מצדה של ספירה ישראל. נטען כי המערער הפיקה הכנסות
29 תמלוגים המגלמות תשואה יפה על ההשקעה שלה בסימן המסחרי, מה גם שבמועד ביצוע העסקה, מר
30 מיכאל חנון החזיק ב- 19% ממניות ספירה ישראל והוא לא השתכנע בקלות ברכישת הסימן המסחרי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1 תמורת סכום של כ- 8 מיליון ₪ והסכמתו ניתנה רק לאחר שהבין את כדאיות העסקה ואת היקף
2 ההכנסות מתמלוגים שהמערער צפויה להפיק בעקבות העסקה.

3 50. המערער הצביע גם על טעמים מסחריים למכירה של הנכס מנקודת מבטו שלו, בכך שהוא
4 מימש נכס ששווי עלה במידה ניכרת. הוא גם חשש מתביעות משפטיות אישיות נגדו ומכירת הסימן
5 המסחרי לישות משפטית נפרדת הייתה פעולה הכרחית שנועדה להשבת השקט הנפשי של המערער.
6 בנוסף, החזקת הסימן המסחרי באמצעות חברה מאפשרת גמישות בהכנסת שותפים עסקיים וגיוס
7 משקיעים. העסקה גם תקל על האפשרות של מכירת מניות המערערת כחלק ממניות הקבוצה כמקשה
8 אחת או לחילופין לגייס שותפים חדשים לפעילות הקבוצה. בנוסף, הקבוצה ניהלה בשנים הרלוונטיות
9 משא ומתן עם גורמים שונים במדינות נוספות במטרה להפיץ את הטכנולוגיה שפותחה על ידה. בשל
10 כך, החזקת הסימן המסחרי בידי המערער הייתה צפויה להניב הכנסות תמלוגים גם ממדינות
11 נוספות. המערער טען עוד שהיה נכון למכור את הסימן המסחרי לגוף מסודר בעל יכולות של ניהול
12 וטיפול בתמלוגים ושהוא אמנם בעל כשרון יזמות מפותח אך נעדר כישורי גביה והנהלת חשבונות ואין
13 זה מקרה שהמערער לא גבה תמלוגים כאשר החזיק בסימן המסחרי באופן פרטי למרות שתמלוגים
14 אלו היו אמורים להיות פטורים ממס בידיו למשך 5 שנים ממועד העלייה שלו לישראל.

15 51. המערער טען כי גם העדה מטעם המשיב אישרה כי העסקה הייתה בעלת טעמים מסחריים
16 כשלעצמה. העדה מטעם המשיב אישרה שמכירת הסימן המסחרי לצד ג' לא הייתה נחשבת
17 למלאכותית ואף מכירתו לספירה צרפת לא הייתה נחשבת שכזו. בנוסף, לשיטתו של המשיב, העברה
18 של הסימן המסחרי מהמערער למערערת לפי סעיף 104 לפקודה לא הייתה נחשבת למלאכותית. העדה
19 מטעם המשיב אישרה עוד שאם המערער היה ממשיך להחזיק בסימן המסחרי תוך שהוא מקבל
20 שירותי תפעול מהמערערת, העסקה לא הייתה מסווגת כמלאכותית, כלומר המשיב אישר כי היה
21 הגיון מסחרי ברצונו של המערער לקבל שירותי תפעול מהמערערת.

22 52. המערער טען שקיימים פגמים נוספים בשומה של המשיב. המשיב העלה במסגרת השומה
23 טענה לפיה הסימן המסחרי לא נרשם על שמה של המערערת. טענה זו הוכחה כלא נכונה. בנוסף, גם
24 הטענה של המשיב לפיה הסכם מכירת הסימן המסחרי אינו כולל את מועד העברת הבעלות בסימן
25 המסחרי אינה נכונה. מועד העברת הבעלות מבחינה משפטית הוא מועד החתימה על ההסכם והדברים
26 מפורטים במפורש בהסכם.

27 53. נטען כי הנטל להוכחת מלאכותיות העסקה מוטל על כתפי המשיב. כאשר עולה טענה
28 למלאכותיות, פקיד השומה בורא עסקה חדשה לצרכי מס שלא קיימת בעולם המעשה, חלף העסקה
29 שביצע הנישום. טענת המלאכותיות שומטת את יתרונו היחסי של הנישום בהכרת העובדות



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1 הרלוונטיות ועל כן על פקיד השומה להסביר על שום מה העסקה מלאכותית בעיניו. המשיב לא עמד
2 בנטל זה.

3 54. באשר לטענה של המשיב לפיה המערערים דרשו פחת על הסימן המסחרי על מנת להימנע
4 מתשלום מס על הכנסות התמלוגים ממנו, טענו המערערים כי יתרת המחיר המקורי של הנכס קטנה
5 בגובה הוצאות הפחת שנדרשו ובעת מכירה עתידית של הסימן המסחרי על ידי המערערת רווח ההון
6 יגדל בגובה הוצאות הפחת שנדרשו לאורך השנים כך שבפועל לא נוצרה הפחתת מס.

7 55. נטען כי בין אם משקיפים על מכלול הפעולות שביצע המערער ובין אם משקיפים על כל פעולה
8 ופעולה בנפרד, לא נוצרה למערערים הפחתת מס כתוצאה מהעסקה.

9 טענות המשיב בסוגיית העסקה המלאכותית

10 56. לטענת המשיב, המערער מכר את הסימן המסחרי תוך ניצול הפטור ממס רווח הון שניתן
11 לעולה חדש הקבוע בסעיף 97(ב)(1) לפקודה. בשנת 2003 נערך תיקון משמעותי בפקודת מס הכנסה
12 אשר במסגרתו הוחלפה שיטת המס בישראל משיטת מס טריטוריאלית לשיטת מס פרסונאלית. שינוי
13 זה הביא לכך כי גם הכנסות שהופקו בחוץ לישראל נתפסו ברשת המס. על מנת ששינוי זה לא יביא
14 להרתעת עליה לישראל, חוקק סעיף 97(ב)(1) לפקודה שנותן פטור ממס על רווח הון ממכירת נכס של
15 העולה מחוץ לישראל, למשך תקופה של 10 שנים מיום העלייה לישראל.

16 57. נטען כי אילו ידע המחוקק כי הסעיף ישמש עולה חדש אשר ימכור את הנכס שלו לחברה
17 בבעלותו, רק לצורך ניצול הפטור, הוא בוודאי היה מונע פרצה זו, שכן עסקה זו מקעקעת את היסוד
18 של מתן הפטור וגורמת לאפליה בין העולה החדש ובין יתר תושבי ישראל. המחוקק קבע את הפטור
19 לצורך היפרדות מנכס שנוצר לעולה עוד בחו"ל ורצה באמצעות הסעיף להשיג תוצאה של מתן פטור
20 ממס רווח הון לעולה בשל עליית הערך של הנכס בזמן בטרם עלה העולה לישראל. לעומת זאת, אשר
21 אין כל שינוי מהותי בבעלות על הנכס, וכל המטרה היא אך ורק ניצול הפטור, ברי כי המחוקק היה
22 סותם פרצה זו אם הוא היה מודע לכך בזמן אמת.

23 58. המשיב פירט בסיכומיו את הראיות שעמדו בבסיס קביעתו כי מדובר בעסקה מלאכותית. הוא
24 טען שאין ספק כי מטרת מכירת הסימן המסחרי מהמערער למערערת היא הפחתת תשלומי המס. החל
25 משנת 1999 ספירה צרפת עשתה שימוש בסימן המסחרי והמערער לא דרש תמלוגים בגין השימוש
26 הזה. רק בסמוך לתום עשור מאז עלייתו ארצה החליט המערער למכור את הסימן המסחרי למערערת
27 ורק ממועד זה החלה המערערת לדרוש תמלוגים בגין השימוש בסימן המסחרי. נטען כי ייעוץ המס
28 שקיבל המערער באותה תקופה הוא הסיבה היחידה שגרמה לו לבצע את המכירה. אי גביית התמלוגים



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 לפני הרכישה מלמדת כי לא היה כל טעם מסחרי כעת בגביית התמלוגים. כל מטרת התמלוגים לפי
2 העסקה שנרקמה היא להפחית בחבות המס של המערער.
- 3 59. לטענת המשיב, הסכם הרכישה שנחתם על ידי הצדדים מלמד כי אין בו כל טעם מסחרי והוא
4 סותר כל היגיון כלכלי-עסקי. סעיף התמורה בהסכם מנוגד לכל הסכם מסחרי שהיה נחתם בין צדדים
5 שאינם קשורים הן במשך התקופה של תשלום התמורה והן בהעדר כל מנגנון לשמירת ערך הכסף.
6 התמורה נקבעה לסך של 8.4 מיליון אירו, אשר ישולם בתשלומים חצי שנתיים ללא ריבית, כאשר כל
7 תשלום לא יפחת מ- 150,000 אירו. מהאמור עולה כי המערערת יכלה לשלם למערער את התמורה
8 במשך תקופה של עד 28 שנים. תקופה ארוכה זו אין בה כל היגיון וטעם מסחרי. לכך מצטרפת העובדה
9 שהמערער מוותר על תשלומי הריבית בגין פירעון התמורה. תניה זו מלמדת גם היא כי אין מדובר
10 בהסכם עם טעם מסחרי. למרות שהמערערת יכולה הייתה לשלם את התמורה בגין רכישת הסימן
11 המסחרי על פני תקופה של 28 שנים, מבלי שתוסיף לתמורה תשלומי ריבית, בחרה המערערת להקדים
12 תשלום למערער בסך של 5,108,969 ₪ באופן של קיזוז יתרת חובו למערער, כאשר חוב זה הניב לה
13 הפרשי הצמדה והכנסות ריבית בשיעור של 4% בשנה. גם התנהלות זו לא מאפיינת התנהלות כלכלית
14 בין צדדים שאינם קשורים.
- 15 60. עוד נטען כי ההסכם קובע כי במצב שבו לא ישולם תשלום כלשהו במועדו, למערער תהיה
16 הזכות לדרוש את החזרת הסימן המסחרי לידי וראות את התשלומים ששולמו לו על ידי המערערת
17 עד לאותו המועד כפיצוי. כפועל יוצא, המערער כבעל שליטה במערער, יכול היה לעכב תשלומים
18 ולהחזיר את הסימן המסחרי לבעלותו. גם תנאי זה מלמד כי צד ג' שאינו קשור להסכם לא היה מסכים
19 להתקשר בהסכם דומה.
- 20 61. נטען כי המערער חתם על הסכם המכירה של הסימן המסחרי בשם שני הצדדים, ולכן, העסקה
21 לא מבטאת אינטרסים כלכליים אמיתיים. במישור הכלכלי לא בוצע כל שינוי מהותי בשליטה בסימן
22 המסחרי. המערער הוא הבעלים ובעל השליטה במערער, והשליטה בסימן המסחרי נותרה בפועל
23 בידיו אף לאחר מכירתו למערער.
- 24 62. עוד נטען כי מצד אחד, המערערת דיווחה על התמלוגים כהכנסה ומצד שני, היא דרשה פחת
25 כלכלי שאין לו כל בסיס חוקי וחשבונאי דבר אשר הביא לאיון חבות המס בגין ההכנסה מתמלוגים.
26 על אף שלטענת המערער שיעור הפחת בגין הסימן המסחרי הינו 10% לשנה, המערערת תובעת ניכוי
27 רק של 7% פחת בשנת המס 2011 ו- 5% פחת בשנות המס 2012 ו- 2013. אי תביעת מלוא הוצאות
28 הפחת להן זכאית המערערת מעיד כי מדובר בעסקה מלאכותית.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

63. לטענת המשיב, חוזה התמלוגים בין ספירה ישראל וספירה צרפת נחתם ביום 1.12.2011 עם תחולה רטרואקטיבית ליום 1.7.2011. העובדה כי התחולה היא רטרואקטיבית יש בה להעיד כי לא היה בכוונת המערער למנוע מספירה צרפה את השימוש בסימן המסחרי אף אם לא ישולמו תמלוגים, ולפיכך מדובר בעסקה מלאכותית.

64. לפי המשיב, עסקה מכירת הסימן המסחרי נועדה לצורך הפחתת תשלומי המס של המערער ושל המערער. המערער ניצל את הפטור הקבוע בסעיף 97(ב) לפקודה המעניק לעולה פטור ממס רווח הון במכירת נכס, עד עשר שנים מיום עלייתו ארצה. העסקה יצרה הפחתת מס רווח הון ואפשרה למערער למשוך סך של כ- 41 מיליון ₪ בפטור ממס. זאת ועוד, כשנה לפני מכירת הסימן המסחרי החל המערער, ככל הנראה כחלק מתכנון המס, למשוך כספים מהמערער מבלי שחויב במס בעת המשיכה. יתרת חובה זו נסגרה בעת מכירת הנכס ולמעשה כרטיס החו"ז של המערער אופס ולאחר המכירה נרשמה יתרת זכות למערער בסך 36 מיליון ₪. במקרה דנא, ככל שהמערער היה מוכר את הסימן המסחרי בעסקה עם צד ג' הרי שבגין משיכות הכספים שביצע מהמערער הוא היה מתחייב בגינם במס. יתרה מזאת, המערער קיבל במשך כל השנים משכורת מהמערער ושילם עליה מס הכנסה כדין. סמוך למכירת הסימן המסחרי הפסיק המערער לקבל משכורת מהמערער ובכך חסך את מס ההכנסה המתחייב מתשלומה.

65. בנוסף, גם המערער נהנתה מהפחתת המס הנובעת מהעסקה. ראשית, המערער החלה לקבל תמלוגים מהחברה בצרפת בגין השימוש בסימן המסחר, ובה בעת, המערער יצרה פחת כלכלי שהחל בשיעור של 7% והמשיך בשיעור של 5% בכל שנה. דרישת הפחת על ידי המערער הביאה להפחתת המס באופן משמעותי מהכנסות התמלוגים. זאת ועוד, הפחתת מס נוספת נוצרה למערער בעקבות יתרת הזכות שנרשמה לטובת המערער בעקבות המכירה. המערער דרשה בדוחותיה הוצאות הפרשי הצמדה בין יתרת הזכות למערער ובכך הקטינה את חבות מס החברות שהיא חבה. ודוק, המערער פטור מהכנסות הצמדה אלה בהיותו יחיד וזאת בהתאם לסעיף 9(13) לפקודה. הנה כי כן, עסקת המכירה גרמה להפחתת מס ניכרת למערער ועל כן המשיב טען כי הוכחו התנאים הקבועים בסעיף 86 לחוק.

66. לטענת המשיב, המערער לא עמדו בנטל ההוכחה להוכחת "טעם מסחרי יסודי" לעסקה. המערער מנה חמישה טעמים מסחריים לעסקה והמשיב טען שאין באף אחד מהם ממש. המערער טען שמכירת הסימן המסחרי לחברה מגנה על המערער מפני תביעות עתידיות אלא שעיון בחומר הראיות מלמד שכל התביעות שהיו נגד קבוצת סיפירה הוגשו בהקשר ליחסי עובד מעביד, מה גם שכל התביעות הוגשו נגד ספירה צרפה ולא נגד המערער. בנוסף, המערער יכול לקבל הגנה מפני תביעות אישיות באמצעות מנגנון שיקבע בהסכם תמלוגים מול ספירה צרפת כפי שעשתה המערער.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

גם טענת המערער לפיה מכירת הסימן המסחרי תסייע בהכנסת שותפים פוטנציאליים אינה נכונה. מהמסמכים שצירף המערער ניתן ללמוד שלא הייתה כל מניעה לנהל משא ומתן מול שותפים פוטנציאליים גם כשהסימן המסחרי היה בבעלות המערער אישית. גם הטענה של המערער לפיה המטרה של מכירת הסימן המסחרי לחברה הוא הסטת הרווחים לחברה בישראל אינה נכונה. ראשית, אם הרצון של המערער היה להעביר את הרווחים לישראל לא הייתה כל מניעה שהסימן המסחרי יישאר בבעלותו הפרטית והתמלוגים מחברת ספירה צרפה יגיעו אליו באופן ישיר ולא דרך המערער. שנית, כל השנים שהסימן המסחרי היה בבעלות המערער הוא לא דרש תמלוגים מהחברה בצרפת.

67. ביחס לטעם הרביעי והחמישי שציין המערער, לפיהם הסימן המסחרי הועבר לחברה בשל קיומם של תשתית עסקית לגביית התמלוגים ורישום חשבונאי לעריכת הדוחות, טען המשיב שכשל המערער בהוכחת טעמים אלה. גביית סכומי התגמולים לא מחייבת תשתית עסקית מורכבת. חישוב סכום התמלוגים מתבצע באמצעות חישוב אחוז שנקבע בין הצדדים מסך ההכנסות של ספירה צרפת. ביחס לעניין הניהול החשבונאי, הרי שהמערער הגיש כל השנים דוחות למס הכנסה ונעזר ברואי חשבון וביועצי מס, כך שניתן לנהל את הרישום החשבונאי גם כאשר הנכס נמצא בידי המערער.

68. המערער הוסיף בחקירתו טעם מסחרי נוסף לעסקה, בכך שהמכירה נעשתה לצורך מימוש עליית ערך הנכס. המשיב טען כי טענת המערער למימוש בשל עליית המחיר דווקא בשנת 2011 הנה טענה בעלמא שלא הוכחה בראיות והיא מתבססת על "הרגשה" של המערער כי ערכו של הנכס לא יעלה עוד. בניגוד להרגשה זו של המערער, מאז המכירה המערערת מקבלת תמלוגים בסכומים ההולכים ועולים באופן הסותר את המשיב טען כי טענת מיצוי הערך של המערער.

טענות המערער בנוגע לסיווג הכנסות ממחקר ופיתוח

69. לטענת המערער, היא מעניקה שירותי מחקר ופיתוח לחברות קשורות. לשם כך, העסיקה המערער בשנים שבערעור צוות של 10-12 מהנדסים. המדען הראשי במשרד הכלכלה בחן באופן מקיף את אופי הפעילות במערער. בין היתר, המדען הראשי קיבל מסמכים מאמתים, נפגש עם אנשי ההנהלה וביקר במשרדי המערער. בתום התהליך, קיבלה המערער "אישור חברה המבצעת מו"פ עבור חב' בינלאומית" מטעם המדען הראשי. נטען כי בשנים שבערעור שירותי המו"פ הוענקו לחברות הקשורות "MD SERVICES" (להלן: "MD") ו-"ספירה צרפת". שירותי המו"פ הוענקו בעיקר לחברת MD והתקבולים ששולמו על ידי חברה זו מהווים את עיקר ההכנסה ממחקר ופיתוח. MD היא חברה קשורה שמחזיקה בחוות שרתים ובטכנולוגיה שנועדה לאפשר קליטה, גיבוי והעברת מידע מנותני השירותים הרפואיים לחברות הביטוח בצרפת; בשנת 2012 החלה המערער לספק שירותי מו"פ גם



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 לספירה צרפת אשר מחזיקה במוצר טכנולוגי המבצע התחשבות בין החולים לבין חברות הביטוח
2 והרופאים וכן בתוכנת Medicawin לניהול מרפאה ותיק רופא-לקוח וירטואלי.
- 3 70. המערערת ערכה סקר מחירי העברה לבחינת שווי השוק של הרווח התפעולי משירותי המו"פ,
4 הן בשנת 2011 והן בשנת 2013. הטווח הבין רבעוני של שיעור הרווח התפעולי משירותי מו"פ שנקבע
5 בסקר מחירי העברה שנערך בשנת 2011 נע בין 12.4% ל- 23.3%. הטווח הבין רבעוני של שיעור הרווח
6 התפעולי משירותי מו"פ שנקבע בסקר מחירי העברה שנערך בשנת 2013 נע בין 18% ל- 30%. שני סקרי
7 מחירי ההעברה כוללים מדגם של מספר עסקאות למתן שירותי מו"פ בין צדדים שאינם קשורים,
8 לרבות עסקה שבה שיעור הרווח התפעולי ממתן שירותי מו"פ בין צדדים שאינם קשורים עמד על
9 39.92%.
- 10 71. נטען כי תשלומי המו"פ ששילמו MD ו- ספירה צרפת למערערת דווחו כהוצאות מו"פ
11 בדוחותיהן הכספיים ושלטונות המס בצרפת הכירו בתשלומים אלה כהוצאות מוכרות לצורכי מס.
- 12 72. כטענה מקדמית טענה המערערת שסעיף 158(א) לפקודה מטיל על פקיד השומה חובת הנמקה.
13 בענייננו, המשיב שלל מהמערערת את האפשרות ליהנות מהטבת המס בגין הכנסות המו"פ
14 שבמחלוקת ללא הסבר מספק. הוא לא הבהיר מדוע שיעור רווחיות גבוה משנה את סיווג המהותי
15 של ההכנסה. המשיב לא הסביר במהלך דיוני השומה ובמסגרת נימוקי השומה מהו הסיווג החלופי
16 של הכנסות המו"פ שבמחלוקת ולא הסביר מהו השירות שבגינו נתקבלו הכנסות המו"פ שבמחלוקת.
- 17 73. כטענה מקדמית נוספת טענה המערערת כי לא ניתנה זכות טיעון בעניינה של שומה זו. סעיף
18 158(א) לפקודה קובע כי יש לאפשר לנישום זכות לשטוח את טענותיו בפני פקיד השומה. בענייננו
19 טענת שלילת הזכאות להטבות הועלתה על ידי המשיב בשלב מאוחר מאוד של הדיונים, לאחר 10 דיוני
20 שומה במצטבר. הטענה לא עלתה בכל ארבעת הדיונים שהתקיימו בשלב א' של דיוני השומה. הטענה
21 לא עלתה גם בששת הדיונים הראשונים שהתקיימו בשלב ב' של דיוני השומה. בנוסף, טענת שלילת
22 הזכאות להטבות עלתה 5 ימי עבודה בלבד לפני הוצאת השומה בצו. הטענה עלתה לראשונה בדיון
23 מיום 23.1.2017 והצו הוצא ביום 31.1.2017. בנוסף, טוענת המערערת, שינוי עמדה עובדתית משלב א'
24 לשלב ב' מחדד את הצורך במתן אפשרות לטעון בצורה מפורטת בפני המשיב. טענת שלילת הזכאות
25 להטבות לא התעוררה בעקבות מידע חדש שהגיע לידי המשיב בסמוך למועד הוצאת הצו. השומות
26 בשלב א' יצאו לאחר דיונים מעמיקים ולא כלאחר יד. התנהלות המשיב מעלה חשש כי טענותיו של
27 הנישום לא נשמעו ונשקלו כראוי. המערערת הוסיפה שהמשיב לא קיים דיון ענייני ומעמיק בסוגיה זו
28 ולא נתן למייצגים הזדמנות ראויה להשמיע את טענותיהם ולשטוח את ראיותיהם.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

74. המערערת טענה כי לא ניתן לבסס את טענת שלילת הזכאות להטבות המס על סעיף 85א לפקודה. נטען שסעיף 85א חל רק ביחס לעסקה שהופקו ממנה פחות רווחים. כלומר, סעיף 85א לפקודה לא חל על עסקה שהופק ממנה רווח גבוה מהמקובל בשוק, כפי שאירע במקרה שלפנינו. תכלית החקיקה של סעיף 85א לפקודה היא מניעת הסטת רווחים מישראל לחו"ל. תכליתה היא למנוע שחיקה של בסיס המס בישראל בדרך של קביעת מחיר המותיר את מרבית הרווח מהעסקה מחוץ לרשת המס הישראלית.
75. המערערת העלתה גם טענה של שינוי חזית. היא טענה שלאורך כל הליך השומה טען המשיב כי שלילת הזכאות להטבות התבססה על סעיף 85א לפקודה. המשיב חזר על נימוק זה גם בצו מיום 31.1.2017, גם בנימוקי השומה, גם בתצהיר העדה מטעם המשיב וגם בדיון קדם המשפט מיום 26.10.2017. נטען כי במהלך דיון ההוכחות המשיב שינה בפתאומיות את גרסתו. אחרי שבנימוקי הערעור הוסבר מדוע לא ניתן לבסס את שלילת הזכאות להטבות על סעיף 85א לפקודה, שינה המשיב לפתע את גרסתו וניסה לטעון כי סעיף 85א לפקודה אינו הבסיס לשומה, אלא רק כלי עזר לבניית השומה. לטענת המערערת, לא ניתן להרחיב חזית במסגרת החקירה הנגדית. חזית המחלוקת נקבעת בכתבי הטענות של הצדדים. אין מחלוקת כי בנימוקי השומה הובהר כי השומה מבוססת על סעיף 85א לפקודה לתקנות תנאי השוק שמכוחו. אם השומה הייתה מבוססת על טענת הסיווג השונה, לא היה צורך להזכיר את תקנות תנאי השוק בנימוקי השומה. לא זו אף זו, המונח "סיווג שונה" לא מופיע בנימוקי השומה.
76. המערערת טענה כי לא ניתן ליישם את עילת הסיווג השונה במקרה שלפנינו. טענת הסיווג השונה היא טענה במישור העובדתי והפעלתה נעשית מכוח הדין הכללי. במסלול הסיווג השונה, יש לבחון האם ניתן לחשוף את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה באמצעות עקרונות הדין הכללי ותכליתו של הסיווג השונה היא הגשמת עקרון יסוד בדיני המס- עקרון "מס אמת" שנקבע על בסיס מהותה הכלכלית של העסקה. מהותה של העסקה נקבעת על פי המציאות העובדתית המתגבשת ממכלול הראיות ובהתאם פקיד השומה רשאי לבנות מחדש את העסקה בעולם המציאות כאשר הוא בדעה שהצגת עובדות העסקה בידי הנישום לוקה בחסר או שונה מכפי שאירעו הדברים בפועל. בשלב השני, אם המשיב סבור כי הלבוש שניתן לעסקה אינו משקף את המהות הכלכלית של העסקה, עליו להבהיר מהו הלבוש המתאים. לא די לשלול את הכינוי שהצדדים נתנו לעסקה, שכן על המשיב לטעון מהו הלבוש השונה של העסקה בהתבסס על המהות הכלכלית. המערערת הוסיפה שטענה הסיווג השונה היא חריג שיש להשתמש בו בצמצום.
77. בענייננו, הלבוש של עסקת שירותי מחקר ופיתוח תואם את המהות הכלכלית של העסקה. מנקודת מבט כלכלית, הכנסות המו"פ שבמחלוקת התקבלו בגין שירותי מו"פ שהוענקו לחברות זרות. זוהי המציאות העובדתית והיא תואמת את הלבוש שהצדדים העניקו לעסקה. המשיב לא הבהיר מהי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 לשיטתו המהות הכלכלית האמיתית של העסקה שהוא הלוש הנכון שלה. לא די בכך שהמשיב הראה
2 כי הכנסות המו"פ שבמחלוקת הביאו את המערערת לשיעור רווחיות גבוה מהמקובל בשוק. על המשיב
3 להבהיר מהי המהות הכלכלית החלופית של עסקת שירותי המו"פ לשיטתו.
- 4 78. המערערת סקרה בטיעוניה ראיות התומכות בעמדתה לפיה ההכנסות שהיא קיבלה מהחברות
5 הזרות הן הכנסות מחקר ופיתוח. ראשית, אישורי המדען הראשי ניתנו בגין שירותי המו"פ המבוצעים
6 על ידי המערערת; שנית, העדה מטעם המשיב אישרה שהמערערת עוסקת בעיקר במתן שירותי מו"פ;
7 מרבית עובדי המערערת הם מהנדסים; הדוחות הכספיים המבוקרים של המערערת מלמדים כי
8 המערערת עוסקת במתן שירותי מו"פ; נציג המשיב התרשם במהלך ביקורת בעסק כי החברה מעניקה
9 שירותי מו"פ; המערער אינו שולט בספירה צרפת לבדו מה שמלמד שברמה הכלכלית התשלומים של
10 ספירה צרפה שולמו בעד שירותי מו"פ.
- 11 79. המערערת טענה גם שהמשיב לא יישם את עילת הסיווג השונה כראוי. ראשית, העדה מטעם
12 המשיב לא ידעה לומר מהו המהות הכלכלית של השירותים שניתנו בעד הכנסות המו"פ שבמחלוקת
13 והמשיב לא קבע על דרך החיוב מהם השירותים בגינם נתקבלו הכנסות המו"פ שבמחלוקת. שנית,
14 העדה מטעם המשיב אישרה שהיא לא בדקה את שיעור הרווחיות של ההכנסות הרגילות; שלישית,
15 העדה מטעם המשיב לא ידעה לומר האם החברות הצרפתיות היו זקוקות לשירותים נוספים מלבד
16 שירותי המו"פ.
- 17 80. עוד נטען כי רשות המסים בצרפת הכירה בכך שתשלומי המו"פ של החברות הצרפתיות ניתנו
18 בעד שירותי מו"פ. רשות המסים בצרפת ערכה ביקורת בחברות הצרפתיות ששילמו את תשלומי
19 המו"פ למערערת. רשויות המס בצרפת לא העלו טענות ביחס לסבירות תשלומי המו"פ.
- 20 81. לחילופין טענה המערערת, כי אם תתקבל טענת הסיווג השונה, אין להתבסס על תקנות תנאי
21 השוק כמקור לקביעת סכום הכנסות המו"פ שבמחלוקת. הואיל וטענת המשיב מבוססת על סיווג שונה
22 ולא על סעיף 85א, שומת המשיב אינה יכולה להתבסס על תקנות תנאי השוק. המשיב, אחרי הרחבת
23 החזית, מבסס את השומה על עילת הסיווג השונה ולא על סעיף 85א והתקנות שמכוחו. כפועל יוצא,
24 אין לחייב את המערערת להתאים את הרווח התפעולי לשיטה שנקבעה בתקנות השוק ואין להיצמד
25 לתקנה 2(ג) המחייבת להתאים את הרווח לשיעור החציוני. להיפך, עילת הסיווג השונה מבוססת על
26 מהות כלכלית ובהתאם, על המשיב היה לקבוע את הרף בהתאם לשיעור הרווחיות המקסימלי שהיה
27 משולם בעסקה למתן שירותי מו"פ בין צדדים שאינם קשורים. המערערת טענה שרק חלק ההכנסה
28 שעולה על שיעור רווחיות של 40% צריך לסווג כהכנסה רגילה. הסקרים מהשנים 2011 ו-2013
29 מציגים מדגם חברות עם מאפייני פעילות דומים למערערת ואת שיעור הרווח התפעולי שמפיקות אותן
30 חברות בעסקאות מול צדדים שאינם קשורים. אחת החברות במדגם מפיקה רווח תפעולי בשיעור של



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

כ- 40% מעסקה עם צד בלתי קשור. מכאן, שיעור רווחיות של 40% הוא שיעור רווחיות סביר ויש לסווג כהכנסה רגילה רק את חלק ההכנסה העולה על שיעור זה. לחילופין, סקר 2013 קובע כי שיעור רווחיות של 30% נכלל בטווח הבין רבעוני. אם לא תתקבל טענת המערערת לפיה הרף עומד על שיעור רווחיות של 40%, יש לקבוע את הרף על שיעור רווחיות של 30%. טענה אחרונה של המערערת בעניין זה היא, ששיעור הרווחיות של המערערת בשנת 2011 היה נמוך מהשיעור עליו הצביע המשיב משום שדוחות המס לשנת 2011 נערכו על בסיס מזומן והם כללו גם תשלומי מו"פ השייכים לשנת 2010.

82. ביחס לטענת המשיב לפיה רשויות המס בצרפת לא אישרו כי ההוצאות שספירה צרפת משלמת לחברה הן הוצאות מחקר ופיתוח, טענו המערערים כי רשות המס בצרפת הכירה את ההסכמים למתן שירותים מו"פ שנחתמו בין החברות הצרפתיות לבין המערערת וסברה כי תשלומי המו"פ סבירים בנסיבות העניין. ביקורת המס בצרפת כוללת בחינה יסודית של טיב ההכנסות וההוצאות על ידי רשויות המס בצרפת. במקרה שלנו נערכה בצרפת ביקורת מס בגין השנים הרלוונטיות לרבות ביחס להיקף וגובה תשלומי המו"פ. לא זו אף זו, ניתוח המסמכים הנוגעים לביקורת המס שנערכה בצרפת בקשר לשנת 2013 לחברת MD מעלה כי מחד רשות המס בצרפת סברה כי היקף וגובה הוצאות המו"פ סביר ואינו מצריך ביקורת מנהלית, מנגד רשות המס הצרפתית העלתה טענות ביחס לסבירות דמי הניהול ששולמו למערערת בשנת 2013.

טענות המשיב בסוגיית הכנסות מו"פ

83. לטענת המשיב, המערערת דיווחה על שיעור רווח תפעולי מההכנסות בגין מתן שירותי המו"פ מחברות קשורות בחו"ל בשנות המס 2011-2013 באופן החורג מחקר השוק שהיא עצמה ערכה. לפיכך, בשומה בצו סיווג המשיב את ההכנסות החורגות מהרווח התפעולי בגובה החציון כפי שקבע חקר השוק של המערערת כהכנסות אחרות של המערערת, שאינן זכאיות להטבות מס מכוח החוק לעידוד השקעות הון. על פי חקר השוק, הטווח הבין רבעוני של שיעור הרווח התפעולי בחברות המספקות שירותי תוכנה הוא בין 12.36% לבין 23.3%. עוד עולה מחקר השוק ששיעור הרווח התפעולי החציוני, בחברות המספקות שירותי תכנות, הינו בשיעור של 18.67%.

84. נטען כי המערערת ביקשה להגדיל את ההכנסות המוטבות שלה שחבות במס הכנסה בשיעור מוטב של 10% בשנים 2011 ו- 2012 ו- 7% בשנת 2013 ולא בשיעור מס חברות מלא. חקר השוק שהמערערת ערכה נדרש נוכח הוראת סעיף 85א לפקודה שכן עסקינן בעסקה בין-לאומית בין צדדים קשורים. חקר השוק נועד לקבוע מה צד ג' שאינו קשור למערערת היה מוכן לשלם עבור שירותי המו"פ ועל בסיס חקר זה לדווח על הכנסות בארץ מצד קשור.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 2995-03-17 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 47383-01-18 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 3009-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

85. לטענת המשיב, בניגוד לטענת המערערת, הוא לא ערך את השומה לפי סעיף 85 לפקודה, אלא השתמש בכלי של חקר השוק הקבוע בסעיף 85 לצורך בחינת ההכנסות הזכאיות להטבות מס בהתאם לחקר השוק ואילו יתר ההכנסות העולות על החציון שנקבע בחקר השוק סווגו כהכנסות אחרות שאינן זכאיות להטבות מס.
86. בכל הנוגע לטענות המערערת לפיהן בצרפת הוכרו ההוצאות כהוצאות מו"פ, טען המשיב כי בדוחות החברות בצרפת אין כל אזכור לכך כי מדובר בהוצאות מו"פ וכל ההוצאות הנטענות נכללות תחת כרטסת הנהלת חשבונות בשם "הוצאות אחרות". יתרת מזאת, רו"ח טייב העיד שבצרפת אין סעיף להוצאות מו"פ. גם בחקירתו הנגדית של רו"ח אלי גולדשטיין הוא העיד כי בכרטסות הנהלת החשבונות לא כתוב הוצאות מו"פ ואין דרך לרשויות המס בצרפת לדעת לסווג את הוצאות המו"פ על סמך הדוחות המוגשים להם, כך שהמערערת לא הוכיחה כי הוצאות המו"פ שספירה צרפת שילמה למערערת הוכרו על ידי שלטונות המס בצרפת.
87. בכל הקשור לטענות המערערים בעניין הרחבת חזית, נטען כי המשיב לא הרחיב את חזית המחלוקת והוא קבע בנימוקי השומה את עמדתו ביחס להכנסה העודפת, שאינה זכאית להעדפה מכוח חוק העידוד.
88. ביחס לטענת המערערים לפיה המשיב לא הצביע על מהות ההכנסות העודפות, טען המשיב שקיימים מספר אינדיקציות על פיהן ניתן לייחס את ההכנסות העודפות לשירותי ניהול או שיווק ולכן הוא סיווג אותן כהכנסות אחרות.
89. ביחס לטענה המקדמית בעניין היעדר הנמקה ושליטת זכות הטיעון, טען המשיב שבנימוקי השומה פורטו בהרחבה הנימוקים לשומה ודי בכך כדי לדחות טענה זו. בכל הנוגע לזכות הטיעון, טען המשיב כי סוגיה זו אכן עלתה לקראת תום דיוני הושמה אולם סוגיה זו מבוססת על מחקרי שוק שערכה המערערת עצמה שנים רבות לפני דיוני השומה. על כן, הדיונים בסוגיה זו לא היו דיונים עובדתיים אלא דיונים שנועדו לברר מדוע המערערת מדווחת בניגוד לחקר השוק שהיא ערכה.
90. מעבר לאמור, נטען כי גם אם נפל פגם פרוצדוראלי בהליך השומה, הוא ניתן לריפוי בעת הדיון בערעור. במקרה דנא, אין כל ספק כי למערערים ניתן יומם בהרחבה בעת הדיונים בפני בית המשפט במהלך הדיון בערעור.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

טענות המערערים בעניין קנס הגירעון

91. לטענת המערערים, יסוד ההתרשלות אינו נבחן על פי השאלה האם סכום המס בשומה לפי מיטב השפיטה עולה על סכום המס לפי הצהרת הנישום. אפילו במקרים בהם נדחתה גישתו של הנישום על ידי בית המשפט אין בכך להעיד על התרשלות. נטען כי מדובר במחלוקת מקצועית לגיטימית בין הנישום לפקיד השומה אשר אינה עולה לכדי התרשלות. בנוסף, אין להשית קנס גירעון על נישום שהסתמך על חוות דעת מקצועית. בנוסף, קנס גרעון הוא סנקציה כספית מנהלית נוספת והוא אינו חלק אינטגרלי מחובת המס של הנישום. בהתאם, נטען כי הטלת קנס הגרעון תיעשה במשורה ובהקפדה על כללי המשפט המנהלי.

92. נטען כי המערערים דיווחו באופן מלא על העסקה למכירת הסימן המסחרי על שירותי המו"פ שהוענקו על ידי המערערת לחברות הזרות, מבלי שהושתרו מהמשיב פרטים כלשהם. בנוסף, גישת המערערים עולה בקנה אחד עם הוראות החוק והמחלוקת עם המשיב היא לגיטימית. בנוסף, הדיווחים של המערערים נעשו על בסיס ייעוץ מקצועי ובהתאם לפסיקה אין להשית קנס גירעון על נישום שהסתמך על ייעוץ מקצועי.

טענות המשיב בעניין קנס הגירעון

93. על פי המשיב, בניגוד לאמור בסיכומים מטעם המערערים, התנהלות המערערים מעידה על התרשלות שבגינה יש להטיל עליהם קנס גרעון. הצהרות המערערת היו הצהרות כוזבות. המערערת הצהירה בדוחותיה שהכנסותיה מעסקאות עם צדדים קשורים בחו"ל נערכו בהתאם לתנאי שוק, אף שממחקרי מחירי ההעברה שערכה המערערת בטרם הגשת הדוחות עולה כי לפי תנאי השוק ההכנסות שהיא דיווחה עלו על תנאי השוק.

94. עוד נטען כי המערער נמנע מלזקוף לטובתו הכנסות רעיוניות לפי סעיף 85א לפקודה בכל השנים שהסימן המסחרי היה בבעלותו, כפי שהיא עליו לעשות. המערער הודה בחקירתו הנגדית שהיה עליו לגבות תמלוגים בעת שהנכס היה ברשותו. לא זו אף זו, המערער דיווח על רווח הון פטור ממס כאשר כל המטרה של מכירת הסימן המסחרי הייתה למשוך כספים מהחברה בפטור ממס.

95. לטענת המשיב, התנהלות המערערים ביחס למכירת הסימן המסחרי הייתה ללא כל טעם מסחרי ומשכך מדובר בעסקה מלאכותית שנועדה אך ורק להפחית מס. בנסיבות אלה הטלת קנס הגירעון על המערערים בדין יסודה.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

העדויות בתיק

1

96. מטעם המערערים הוגשו תצהירים של העדים הבאים: המערער; מר יצחק (פול) כהן - עו"ד צרפתי שהעניק שירותים משפטיים לקבוצת ספירה בצרפת; רו"ח עינת דויטש - שותפה במשרד רו"ח ברזלי ושות' ורואת החשבון המבקרת של המערערת החל משנת 2010; גב' ניצה ריטמן - יועצת מס, משפטנית, מנהלת מחלקת מיסים במשרד רו"ח ברזלי ושות' ומי ששימשה כמייצגת של המערערים בדיוני השומה מול המשיב; רו"ח סטפן טייב - רו"ח צרפתי שהיה רו"ח מבקר של חברת MD SERVICES בשנים 2008-2012 ולקח חלק בעריכת הדוחות הכספיים ודוחות המס שלה; רו"ח אלי (הרווה) גולדשטיין - רו"ח צרפתי שהחל משנת 2009 החל לשמש כרו"ח מבקר חיצוני לחברת SEPHIRA SAS ולחברות קשורות נוספות בקבוצה ספירה; וחוות דעת מומחה מטעם ד"ר דוד רביע, רו"ח.

10

97. מטעם המשיב הוגש תצהיר של גברת אהובה לוסטיג, מי ששימשה במועד הוצאת השומה כמפקחת בחוליית חברות. כמו כן, הוגשה מטעם המשיב חוות דעת חשבונאית של רו"ח רויטל רז, מנהלת תחום במחלקה המקצועית ברשות המסים.

13

דיון והכרעה

14

מכירת הסימן המסחרי

15

98. בשלב ראשון אזכיר את הפסיקה החלה בסוגיית העסקה המלאכותית. על רקע תפיסת ההגנה על הקניין הפרטי, הזכות לתכנון מס הוכרה כחלק מזכות הקניין של הנישום (ע"א 3568/16 **תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא** (16.08.2018) (להלן: עניין "**תיעוש**") פסקה 63 והאסמכתאות שם). כעיקרון, לא זו בלבד שתכנון מס הוא בגדר פעולה חוקית, אלא שאף מדובר בפעולה רצויה אשר יש לתמרץ את הנישום לעשותה (ע"א 1211/14 **יחזקאל גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (11.11.2015) (להלן: "**עניין גוטשל**") פסקה 11). עם זאת, במצבים מסוימים הופך תכנון המס לבלתי לגיטימי, כלומר, הופך תכנון המס לפעולה פסולה שיש לבטל (**עניין גוטשל**, פסקה 11). הגבלת הזכות לתכנון מס במקרה זה נעשית משום העדפת האינטרס הציבורי בגביית מס אמת ובקיום מערכת מס שוויונית וצודקת (**עניין תיעוש**, פסקה 63). הגבלת תכנון המס הלא לגיטימי נעשית מטעמים מוסריים וחברתיים ותוך הכרה בעובדה שהפחתת תשלום המס על פרט אחד, גוררת בהכרח, הכבדה בנטל המס המוטל על פרט אחר (**עניין גוטשל**, פסקה 11).

26

99. סעיף 86 לפקודת מס הכנסה שכותרתו "סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות" קובע כך:

27



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

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

7 לענין זה, "עסקה" - לרבות פעולה.

8 (ב) שום דבר האמור בסעיף זה אינו מונע מהשיג בערעור, בהתאם לסעיפים 153-158
9 על החלטתו של פקיד השומה בהשתמשו בשיקול דעתו שניתן לו בסעיף קטן (א)."

10 100. הוראת סעיף 86 לפקודת מס הכנסה היא נורמה אנטי תכנונית כללית שמטרתה להתוות את
11 הגבול בין תכנון מס לגיטימי לבין תכנון מס בלתי לגיטימי (ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים
12 גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 (2003) (להלן: "עניין
13 רובינשטיין") פסקה 8; עניין גוטשל, פסקה 11; עניין תיעוש, פסקה 64). הסעיף מתמודד עם
14 עסקאות המהוות ניצול לרעה או ניצול בלתי לגיטימי של הוראות דיני המס באופן המצדיק את
15 התערבות פקיד השומה. שימוש בסעיף זה מאפשר לפקיד השומה לקבוע כי עסקה מסוימת היא עסקה
16 מלאכותית ולהתעלם ממנה באופן השומט את הקרקע מתחת ליתרונות המס הגלומים בה (עניין
17 גוטשל, פסקה 11).

18 101. עסקה מלאכותית, בהתאם לסעיף 86 לפקודה, אין משמעה עסקה בלתי חוקית. בפסיקה נקבע
19 כי עסקה מלאכותית היא לרוב עסקה חוקית, אך מטעמים מסוימים המוחקק רואה בה עסקה בלתי
20 לגיטימית בהקשר הפיסקאלי: "המתח איננו אפוא בין חוקי לבלתי חוקי; המתח הוא בין לגיטימי
21 לבלתי לגיטימי מבחינת דיני המס; המתח הוא בין עיסקה שמפחיתה מס באופן לגיטימי לבין
22 עיסקה שמפחיתה מס באופן בלתי לגיטימי. הדילמה היא בקביעת קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי
23 לתכנון מס בלתי לגיטימי. הרצון הוא לקבוע את קו הגבול ולאזן בין זכותו של הנישום לתכנן את
24 המס על-ידי ניצול לגיטימי של דיני המס השונים, ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום
25 מערכת מס צודקת ושוויונית." (עניין רובינשטיין, פסקה 9).

26 102. בפסיקת בית המשפט העליון נקבע כי יש לבחון את הלגיטימיות של תכנון המס, בהקשר של
27 העסקה המלאכותית, במבחן דו-שלבי. בשלב הראשון יש לבחון את השאלה, האם בבסיס העסקה
28 עמד תכנון מס לגיטימי (או חיובי), או שמא מדובר בתכנון מס שלילי. (עניין גוטשל, פסקה 13; עניין
29 תיעוש, פסקה 65). תכנון מס לגיטימי או חיובי הוא תכנון שבו מנצל הנישום, הלכה למעשה, הטבת
30 מס שהוקנתה לו במפורש בחקיקה, ואין זה משנה אם המניע היסודי מאחורי הפעולה היה השגת
31 יתרון מסחרי כלשהו או רצון להפחית את סכום המס גרידא. נישום אשר ניצל באופן לגיטימי הטבת



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

מס המעוגנת בחקיקה, ראוי ליהנות מהטבת המס, גם אם טעמיו היו, בכללותם, מיסויים, קרי שכל רצונו היה להשיג הפחתה של נטל המס החל עליו (גוטשל, פסקה 13). לעומת זאת, תכנון מס שלילי הוא תכנון מס שבו הנישום מתכנן את פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה ועל דרך של ניצול פרצה שהתגלתה בה. הלגיטימיות של תכנון המס נבחנת על פי האבחנה בין "תכנון מס חיובי" לבין "תכנון מס שלילי". תכנון מס חיובי, מתרחש כאשר הנישום פועל על בסיס מדיניות מכוונת ומוצהרת של המחוקק שעניינה מתן פטור או הקלה במס. תכנון מס שלילי מנגד, מתרחש במקרה בו הנישום מתכנן את פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה ועל דרך של ניצול פרצה שהתגלתה בה. מתן תשובה חיובית לשאלה ההיפותטית "האם המחוקק היה משנה את דבר החקיקה לנוכח תכנון המס שביצע הנישום?" ילמד על קיומו של תכנון מס שלילי (עניין גוטשל, פסקה 14 וההפניות לפסק הדין בע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה (21.06.2011) (להלן: עניין "שירותי תקשוב") ולדעה של פרופסור גליקסברג בספרו "גבולות תכנון המס"; עניין תיעוש, פסקה 66).

103. בשלב השני יש לבחון את תכנון המס בגדרי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. המבחן המרכזי לצורך בדיקת מלאכותיות העסקה הוא מבחן "יסודיות הטעם המסחרי" שנקבע בעניין "שירותי תקשוב":

"מבחן 'יסודיות הטעם המסחרי' ... קובע כי עסקה אינה מלאכותית אם לולא המטרה המסחרית – לא היה מבצע הנישום את העסקה. המבחן אינו בודק רק אם קיימת מטרה מסחרית, ואין ספק בדבר שקיומה של זו הוא תנאי הכרחי, אך אין זה תנאי מספיק. לצורך סיפוקו של המבחן נדרש גם כי המטרה המסחרית תהיה סיבה 'יסודית', כך שלולא ציפייתו של הנישום כי זו תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה. לאור הרציונאליזם החולשים על הסוגיה, תישלל מלאכותיותה של העסקה, אף אם נלווה לטעם המסחרי היסודי, טעם פיסקלי במידת יסודיות שווה." (שירותי תקשוב, פסקה 27; ראה גם: עניין גוטשל, פסקה 12; עניין תיעוש, פסקה 78).

104. בחינת יסודיות הטעם המסחרי תיבדק על פי מכלול נסיבות העסקה ומטרותיה באמצעות מספר מבחני עזר: בחינת אמינותו של הטעם שהועלה על ידי הנישום; השקילות הכלכלית של המטרות השונות אשר עמדו בבסיס העסקה; התוכן הכלכלי של העסקה ותוצאותיה בפועל; וקיומו של סיכון במסגרת העסקה (עניין שירותי תקשוב, פסקה 28). מבחינים אלה אומצו על ידי בית המשפט העליון בפסקי דין מאוחרים: (ראה: עניין גוטשל, פסקה 12 ועניין תיעוש, פסקה 64).



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 2995-03-17 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 47383-01-18 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 3009-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

105. יש לפתוח את הדיון בשאלה – האם תכנון המס במקרה שלפניי הוא חיובי או שלילי. תכנון
המס של המערער מבוסס על ניצול הטבת המס הקבועה בסעיף 97(ב)(1) לפקודת מס הכנסה שלונו
כדלקמן:
- 11 "יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), פטור ממס
על רווח הון ממכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל, אם מכרו בתוך עשר שנים מהיום שהיה
לתושב ישראל; לעניין זה, "נכס" – למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף
קטן (א)(5) החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007);"
106. בדברי ההסבר לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה נאמר:
- 11 "מוצע לאפשר למי שהפך לתושב ישראל או לתושב חוזר, ליהנות במשך עשר שנים מהיום
שבו הפך לתושב ישראל או לתושב חוזר, לפי העניין, מפטור ממס לגבי מכירת נכסים שרכש
בחו"ל לפני היותו תושב ישראל או תושב חוזר, לפי העניין."
107. סעיף 97(ב)(1) לפקודה נמצא בחלק ה' לפקודת מס הכנסה שכותרתו "רווחי הון". סעיף 97
לפקודה שכותרתו "פטור ממס" עוסק בפטור ממס המוטל על רווחי הון, וסעיף 97(ב) עוסק בפטור
ממס לתושבים חוזרים וליחידים שקיבלו לראשונה מעמד של תושב ישראל ובתוכו סעיף 97(ב)(1) הוא
הסעיף הרלוונטי לענייננו ושבמסגרתו חל הפטור.
108. לסעיף 97(ב) לפקודת מס הכנסה שעניינו פטור ממס על רווח הון, קיימת בפקודה הוראה
מקבילה שעוסקת בפטור על הכנסה פירותית והיא מעוגנת בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה. לאחרונה,
ניתן בבית המשפט העליון פסק דין שעסק בפרשנות הראויה של סעיף 14 לפקודת מס הכנסה. בפסק
הדין בע"מ 1779/18 יהודה תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא (02.12.2020) (להלן: עניין "תלמי") נסקרה
ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 14 לפקודת מס הכנסה:
- 11 "בטרם יוצגו העובדות שביסוד הערעור שלפנינו, יובא הרקע החקיקתי הרלוונטי לעניין.
סעיף 14 לפקודת מס הכנסה, הנמצא בפרק הפטורים בפקודה, מעניק פטור מחבות מס על
הכנסה המתקבלת מחו"ל לתושב ישראלי אשר העתיק את מגוריו לישראל, בין אם התיישב
בישראל לראשונה (עולה חדש) ובין אם הוא שב לישראל לאחר ששהה בחו"ל יותר מעשור
ברציפות (תושב חוזר ותיק). תחילה, הפטור היה כפוף לסמכות שברשות של שר האוצר.
בשנת 2003 תוקן סעיף 14 לפקודה, במסגרת תיקון מס' 132, והפטור הוענק על פי דין
לנישום שעמד בתנאי הזכאות, אלא אם הלה ביקש אחרת (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה
(מס' 132), התשס"ב-2002, ס"ח 530, 536-537 (להלן: "תיקון 132")). כן ראו דברי ההסבר



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002, ה"ח 770, 778
(להלן: "דברי ההסבר לתיקון 132"). בהמשך, ביום 16.9.2008 נחקק תיקון מס' 168
לפקודת מס הכנסה, אשר עיגן את הרפורמה להקלות במס לעולים חדשים ותושבים חוזרים
שנועדה לעודד עלייה לישראל, ובמסגרתו הורחבה הטבת המס הניתנת לעולה חדש ולתושב
חוזר ותיק על פי סעיף 14(א) לפקודה, הן בהיבט היקף ההכנסות עליהן חל הפטור והן
בהיבט משך תקופת הפטור (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה),
התשס"ח-2008, ס"ח 902 (להלן: "תיקון 168"). (שם, פסקה 1).

בהמשך, עמד בית המשפט על מטרות סעיף 14 לפקודה:

"מטרותיו של תיקון סעיף 14(א) לפקודה היו "לתת תמריצים לאוכלוסיית העולים
והתושבים החוזרים הוותיקים לעלות לישראל, במטרה להחזיר הון אנושי איכותי לישראל
אשר ישקיע בפיתוח תכניות ארוכות טווח שיתרמו לפיתוח המשק, וכן במטרה למנוע תכנוני
מס מיותרים ולהפחית את החיכוך עם רשויות המס" (דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון
פקודת מס הכנסה (מס' 167 והוראת שעה), התשס"ח-2007, ה"ח הממשלה 644, 646
(להלן: "דברי ההסבר לתיקון 168"). ויובהר, מטרתו של תיקון 168 היא שעצם המעבר
לישראל לא ירע את מצבו של הנישום מבחינת חבות המס המוטלת עליו. במילים אחרות,
מדובר בפטור שתכליתו לנטרל את תמריץ המס השלילי של המעבר לישראל בשל העובדה
ששינוי מקום התושבות של הנישום עשוי להטיל עליו חבות פרסונלית במס הכנסה ישראלי
בגין הכנסות המופקות או נצמחות מחוץ לישראל (ראו: פרוטוקול דיון ועדת פרוטוקול דיון
ועדת העלייה, הקליטה והתפוצות 29.7.2008, עמ' 5, 12 ו-23; פרוטוקול דיון ועדת העלייה,
הקליטה והתפוצות 12.8.2018, עמ' 22). לעניין זה נחזור בהמשך הדברים". (שם, פסקה 2).

109. המטרות העומדות בבסיס הוראת הפטור הקבועה בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה, דומות
למטרות העומדות בבסיס הוראת הפטור הקבועה בסעיף 97(ב) לפקודה. המטרות הן: נטרול תמריץ
המס השלילי הכרוך במעבר לישראל הנובע מהחשש כי תוטל על הנישום חבות במס הכנסה בגין
הכנסות שמקורם מחוץ לישראל; מניעת תכנוני מס מיותרים והפחתת החיכוך עם רשויות המס; מתן
תמריצים לאוכלוסיית העולים והתושבים החוזרים הוותיקים לעלות לישראל, במטרה לקלוט הון
אנושי איכותי אשר ישקיע בפיתוח תכניות ארוכות טווח שיתרמו לפיתוח המשק.

110. משעמדנו על התכלית של סעיף 97(ב) (1) לפקודה נשאלת השאלה האם תכנון המס שערך
המערער ביחס למכירת הסימן המסחרי הוא תכנון מס חיובי, שמטרתו ניצול לגיטימי של הפטור
הקבוע בסעיף, או שמא מדובר בתכנון מס שלילי שאינו הולם את תכליות הסעיף.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

111. המערער רשם את הסימן המסחרי על שמו בשנת 1999 במכון הלאומי לרישום נכסים תעשייתיים בצרפת. חברת ספירה צרפת יוסדה רק לאחר רישום הסימן המסחרי. לאחר ייסוד החברה החלה הפעילות העסקית של קבוצת ספירה, שכאמור החלה להתפתח עד שתפסה נתח נכבד משוק שירותי הרפואה בצרפת. בשנת 2003 עלה המערער לישראל ובאותה שנה הוא הקים את המערער.
112. בתקופה שקדמה למכירת הסימן המסחרי, משך המערער מהחברה הלוואות בסך של 5,108,969 ש"ח. על משיכה זו לא שולם מס כלשהו, והיא חויבה בספרי המערער בריבית. באופן תמורה, המערער לא זכר בתחילת חקירתו הנגדית שהוא לווה סכומים אלה מהמערער:
- ש. זאת אומרת אם אני מבין נכון את הדו"ח, בשנת 2010 בנוסף למשכורת בסדר גודל של 240 אלף שקל, אתה גם משכת כבעלי מניות בחברה עוד 2.8 מיליון שקלים, את זה אתה זוכר? בשנת 2010 קיבלת משכורת 240 אלף שקל, ומשכת.
- ת. אני לא יודע.
- ש. אתה לא זוכר שמשכת 2.8 מיליון שקלים.
- ת. אני לא זוכר" (עמ' 338 לפרוטוקול, ש' 3 – 9).
113. בהמשך חקירתו הנגדית, נזכר המערער שהוא אכן לווה סכומים אלה מהחברה, אבל הוא הוסיף שהוא אינו זוכר מדוע הוא לווה אותם:
- ש. אוקיי. אני אסביר לך מה השאלה שלי בעצם. אתה מקבל משכורת של 240 אלף שקל בשנה מהחברה בישראל, כמו שאמרת קיבלת הכנסות מצרפת 29 מיליון שקלים בשנת 2008. אני לא מצליח להבין למה היה צורך, אולי אתה לא זוכר אבל זה מופיע בדו"ח השנתי שלכם של החברה, למשך עוד 2.8 מיליון שקלים כבעל מניות בחברה. מה היה הצורך בזה?
- ...
- ת. נזכרתי שיש אפשרות כזאת, אז לא ראיתי שום בעיה לקחת מהחברה את הכסף הזה, בגלל שעל זה אני משלם ריבית. החברה משלמת ריבית נראה לי, משהו כזה. כנראה היה לי צורך לכסף הזה, אני לא זוכר בדיוק למה.
- ש. למה, קודם כל למה. תנסה להיזכר בכל זאת.
- ת. אני אומר שאני לא זוכר.
- ש. אתה לא זוכר למה היית צריך למשוך מהחברה 2.8 מיליון שקלים ב- 2010 כשברוך השם יש לך הכנסה מאד יפה ונכסים מאד יפים. אתה לא זוכר.
- ת. לא. (עמ' 339 לפרוטוקול, ש' 4 – עמ' 340, ש' 24).



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

114. הלוואות אלה ניטלו מהמערער בתקופה שהמערער קיבל ממנה משכורת שנתית בגובה של כ- 240 אלף ₪ ובזמן שהוא קיבל מקבוצת ספירה צרפת דיבידנד בגובה של 29 מיליון ₪ (הדוחות הכספיים של המערער הוצגו לו בעמודים 336 ו- 337 לפרוטוקול והוא לא חלק עליהם).
115. בהמשך העלה המערער את האפשרות שהוא רכש באמצעות הכספים שהוא לוה מהחברה נכס והוא העלה סברה לפיה הכספים שהוא לוה מהחברה סייעו לו לרכוש 5 דירות בירושלים, אבל תשובותיו בעניין זה היו בגדר אפשרות בלבד שהמערער עצמו לא היו בטוח בקיומה :
- ש. אוקיי, אני מפנה אותך לכרטסת חו"ז שאתה צירפת לתצהיר שלך...מתחילים את השנה ב- 1.1.2011 ביתרה של מינוס 2.1 מיליון שקלים... שאתה חייב לחברה, בסדר? ואז אולי פשוט תצליח להסביר לי מה קרה פה. במשך חודש, חודשיים, שלושה, ארבעה חמישה חודשים, משכת יותר מכפול מזה. הגעת עד ליתרת חובה של 5 מיליון שקלים ו- 100 אלף ₪ ב- 30.5.2011, למה? מה קרה בתחילת 2011? היית באיזהו משבר כלכלי, היית צריך כסף במזומן מידי, מה קרה?
- ת. אולי קניתי נכס אז.
- ש. איזה נכס קניתי? זה הרי יופיע בדו"ח האישי שלך
- ...
- ת. אה, קניתי דירות נראה לי.
- ש. דירות. כמה דירות? כמה דירות קניתי?
- ת. אז, אני לא זוכר בדיוק, אולי 5.
- ש. 5 דירות בתחילת 2011.
- ת. אולי אולי, אני לא בדיוק
- ש. איפה?
- ת. לא יודע בדיוק אם זה זה" (עמ' 341 לפרוטוקול, ש' 15 – עמ' 342, ש' 19).
116. בהמשך, עומת המערער עם רכישות הדירות שהיו לו בישראל, ובכך שסך כל ההשקעות שלו בדירות הסתכמו עד 2010 בסך של 14 מיליון ₪ (עמ' 349), ואז שינה המערער את גרסתו וטען שהיו לו השקעות נוספות אבל גם אז הוא לא זכר באיזה היקף היו השקעות אלה (עמ' 350 לפרוטוקול, ש' 1-2) ולא זכר באיזה תאריכים הם נעשו (עמ' 352 לפרוטוקול, ש' 1).
117. בחקירתו הנגדית הועלתה בפני המערער האפשרות שהוא משך את הלוואות מהחברה בעקבות ייעוץ שקיבל ובתשובה הוא אמר שהוא "לא זוכר" :



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 2995-03-17 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 47383-01-18 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 3009-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

ש. אני אתן לך את התיאור שלי למה משכת את זה מסיבה חשבונאית, כי יעצו לך לעשות את זה או שאתה חשבת על זה, אבל אמרת שאין לך הכשרה על ראיית חשבון, אז יעצו לך לעשות את זה. יכול להיות שזה מה שקרה, יכול להיות?
ת. אני לא זוכר.
ש. יכול להיות אבל? יכול להיות שיעצו לך למשוך כסף מהחברה,
ת. עניתי על השאלה, אני לא זוכר" (עמ' 343 לפרוטוקול, ש' 18 – עמ' 343, ש' 24).

118. המסקנה העולה מן הדברים היא שהמערער כשל לספק הסבר מהותי למשיכת כספי ההלוואות מהחברה, ושההסבר החשבונאי למשיכת כספי ההלוואות הוא הסבר אפשרי, גם מבחינתו של המערער.

119. ביום 1.7.2011 התקשר המערער בהסכם עם המערערת למכירת זכויותיו בסימן המסחרי בתמורה לסכום של 8.4 מיליון אירו. בתקופה שמיום רישום הסימן המסחרי ועד ליום מכירת הסימן המסחרי לא דרש המערער מחברת ספירה צרפת תמורה עבור השימוש בסימן המסחרי ורק החל ממועד המכירה החלה ספירה צרפת להעביר למערערת תמלוגים עבור השימוש בסימן המסחרי. כאשר נשאל המערער מדוע הוא לא דרש מספירה צרפת לשלם תמלוגים עבור הסימן המסחרי לפני מכירתו לספירה ישראל הוא השיב בדרך זו:

ש. אמרת שהסימן המסחרי של הנכס שהיה ברשותך משנת 99, הניב איזשהי הכנסה או היה לו שווי מסוים מהרגע הראשון עד שנת 2011 אמרת. למה לא משכת תמלוגים מהחברה בצרפת כל השנים?
ת. כי הייתי עסוק בגידול החברה ועם העובדים עם העלייה, ועוד פעם עם עובדים בשנת 2009. היה לי את זה בראש לטפל בזה ביום אחד, לא היה חשוב לי. היו כבר מספיק הכנסות כדי שאני אמשוך גם את זה.
ש. לא הבנתי, בשנת 99 אתה רושם את הסימן המסחרי לצרפת ומקים את החברה בצרפת. בשנת 2003 אתה עולה לישראל. ב-4 שנים הראשונות לא משכת תמלוגים מהחברה בצרפת.
ת. לא.
ש. ואז אתה עולה לארץ ויש עניינים של עליה וכולי. גם אז אתה לא מושך תמלוגים מהחברה בצרפת.
ת. נכון.
ש. הצרות בחברה בצרפת הן משנת 99, שנת 2003 שמעסיקות אותך, הן מאוחר יותר. הן לא היו בשנת 2007, 2008.
ת. ב-2009 היה 150 עובדים, כשעלית לארץ היו 40 עובדים.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 ש. כמה עובדים יש היום?
2 ת. רק בצרפת?
3 ש. גם וגם.
4 ת. בצרפת בערך 50 ובארץ 40.
5 ש. ובשנת 2011?
6 ת. אני לא זוכר בדיוק.
7 ש. בערך. היו יותר עובדים או פחות עובדים?
8 ת. לא לא לא פחות. רגע, 2009 היו הכי הרבה. ירדנו בערך, אני לא בודק את המספרים,
9 בערך 100.
10 ש. כשיש מאה עובדים אתה פנוי נפשית כדי למשוך תמלוגים מהחברה בארץ נכון?
11 ת. לא, כשיש מערכת עם מנהלים טובים עם צוותים שכל אחד עובד כמו שצריך כמו
12 שעון, אז אני יותר פנוי. (עמ' 334 לפרוטוקול, ש' 16 – עמ' 335, ש' 18).
- 13 120. הסימן המסחרי נמכר כאמור למעוררת. בשנים הרלוונטיות לערעור זה, המערער החזיק ב-
14 81% ממניות המערער, ויתר המניות הוחזקו בידי מר מיכאל חנון. מכירת הסימן המסחרי על ידי
15 המערער למערער, משנה באופן משפטי את הבעלות על הסימן המסחרי, אך בד בבד הוא מותירה את
16 השליטה בסימן המסחרי באופן כמעט בלעדי בידו. בעניין זה מקובלים עליי דבריה של המצהירה
17 מטעם המשיב, גב' אהובה לוסטיג:
- 18 ש" ... מה, על מה הפירצה שנוצלה במקרה שלנו?
19 ת. כי אם אני רואה שלא רציתם למכור את הנכס, לא רצית באמת להיפרד מהנכס.
20 אתה נשארת השולט על הנכס גם אם זה בעקיפין אתה שולט על הנכס, השימוש בנכס לא
21 השתנה. מי שהשתמש בנכס בעבר ממשיך להשתמש בנכס גם בהווה... (עמ' 206
22 לפרוטוקול, ש' 8 – 12).
- 23 121. לדידי, תכנון המס בו עסקינן הוא תכנון מס שלילי שאינו הולם את תכלית הוראת סעיף
24 97(ב)(1) לפקודת מס הכנסה. בעניין זה מקובלים עליי גם דבריה של המצהירה מטעם המשיב, גב'
25 אהובה לוסטיג, אשר השיבה בחקירתה הנגדית כלהלן:
- 26 "בוא נדבר על תכנון מס חיובי תכנון מס שלילי. ואז אולי נתחיל לנתח. מה זה תכנון מס
27 חיובי ומה זה תכנון מס שלילי? תכנון מס חיובי זה שבעצם המחוקק רצה לבוא ולעודד מטרה
28 מסוימת בחוק ולזה הוא נותן תמריץ. למשל סתם דוגמא. חוק עידוד בא לעודד, יש לו מטרות
29 לחוק עידוד. הוא בא לעודד דברים מסוימים והתמריץ לחוק זה באמצעות למשל שהוא המס
30 המופחת. אבל תכנון מס שלילי זה ככל שהמחוקק היה יודע מה אפשר לעשות עם הכלי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

הזה, עם האפשרות שהוא נתן הוא לא היה מאפשר לכזאת סיטואציה להתקיים. לא סביר שיחוקקו כזה חוק ויתנו לכל העולים החדשים – בואו, אתם יכולים לעשות כזה דבר. כלומר בלי טעם כלכלי מסחרי, בלי הסבר, לחברה בשליטתכם, כשההתנהלות, החברה בצרפת השתמשה כל השנים בנכס וממשיכה להשתמש בנכס ולכאורה גם אם המערער לא היה מקבל כסף על הנכס לכאורה הוא היה נותן לה להמשיך להשתמש בנכס כי זה המטרה שלו, כך הוא מפיק את ההכנסות שלו בצרפת, שזה בעצם ההכנסות שלו. אז אם המחוקק היה יודע שהוא יכול לבוא ולעשות את זה, למכור, כלומר להישאר השולט על הנכס, במישרין או בעקיפין אבל הוא שולט על הנכס והשימוש נשאר אותו דבר ואין פה טעם מסחרי, אבל על ידי זה הופחת המס בכמה מישורים הן אצלו והן אצל החברה הרוכשת, המחוקק לא היה מאפשר כזה דבר. ראינו את הפחתת המס בכמה מישורים. משכורות, יתרת חובה, האקטואר, הפרשי הצמדה, החברה שבינתיים מביאה את ההכנסות מצרפת שראינו שיש אינטרס להביא את זה מצרפת לישראל. והיא רושמת את הפחת אז היא שוחקת לה כמעט לגמרי ואפילו בשנה אחת נותנת הפסד על בסיס המס. כלומר, כזה דבר, זה מה שהמחוקק רוצה לבוא ולעשות? לתת לנו הטבות ואז לנצל את זה על נכסים בלתי מוחשיים בתוך הקבוצה עצמה כשאנחנו שולטים, כשאין לנו טעם מסחרי נראה לעין ולנצל את כל ההטבות האלה?" (עמ' 203 לפרוטוקול, ש' 9 – עמ' 204, ש' 15).

ובמקום אחר:

"לא היה מניע אמיתי למכירה. והמכירה, הוא עשה פה פעולה שהוא צבע אותה כמכירה על מנת שהוא יוכל למשוך כספים בפטור ממס, על מנת שהוא יפסיק למשוך משכורות, על מנת שיתרת החובה שלו לא תמוסה, על מנת שהחברה תוכל למשוך הכנסות מצרפת לישראל ותפחית את בסיס המס שלה. על מנת כל מיני דברים. זה לא, זה לא מכירה" (עמ' 213 לפרוטוקול, ש' 5 – 9).

122. אחת המטרות של סעיף 97(ב)(1) לפקודה היא כאמור נטרול התמריץ השלילי הנובע משיקולי מס, העומד בפני העולה החדש. בענייננו השימוש בסעיף 97(ב)(1) לא נעשה לצורך נטרול תמריץ המס השלילי העומד בפני המערער. כאמור, עד לשנת 2011, לא גבה המערער מספירה צרפת תמלוגים בגין השימוש בסימן המסחרי. המערער טען שהוא לא היו פנוי לעניין זו מסיבות כאלה ואחרות! אמנם המערער לא גבה תמלוגים בגין שימוש זה, אבל הוא נהנה מהרווחים של ספירה צרפת ומשך ממנה כספים בדרכים אחרות, כך שעניין הסיווג של העסקה שבגינה נמשכו כספים מספירה צרפת לכיסו לא היה משמעותי עבורו. רק בשנת 2011 החליט המערער להתקשר בהסכם התמלוגים מול ספירה צרפת, רק לאחר שהוא העביר את הסימן המסחרי לספירה ישראל. על השאלה האם היה למכירת הסימן המסחרי טעם מסחרי יסודי אם לאו אשיב בהמשך, אך כבר בשלב זה ניתן לקבוע כי לא היה הכרח לביצוע העסקה בצורה זו וגביית התמלוגים על ידי המערער באופן אישי הייתה אפשרות סבירה בהחלט מבחינתו של המערער. דברים אלה נעשו בתקופה בה משך המערער סכומים גדולים מהחברה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 כהלוואות שאינן בבחינת הכנסה, אשר הוא בעצמו לא הצליח להצביע על יעודן. צירוף הנסיבות האמור
- 2 מלמד, על רקע העובדה שהסימן המסחרי נמכר לחברה ישראלית שבשליטתו של המערער, שתכנון
- 3 המס שעשו המערערים בענייננו הוא תכנון מס בלתי לגיטימי, שמטרתו הפחתה לא לגיטימית של
- 4 תשלומי המס המוטלים על המערערים, בניגוד לתכלית של סעיף 97(ב)(1) לפקודה.

- 5 123. לטענת המערערים, לשונו של סעיף 97(ב)(1) לפקודה גורפת ובלתי מסויגת והיא איננה כוללת
- 6 הגבלה על עסקה עם צד קשור. מכך מבקשים המערערים להסיק כי כוונת המחוקק הייתה להחיל את
- 7 הפטור ממס לעולה גם בעסקאות בין העולה לצדדים קשורים, לרבות בעסקה עם חברה בשליטתו.
- 8 עמדה זו איננה מקבלת. לדידי, המערער ביקש לנצל פרצה שהתגלתה בהוראה שתכליתה מתן פטור
- 9 לעולים. לעניות דעתי, אם המחוקק היה ער לפרצה, הוא היה פועל לסגירתה. כוונת המחוקק הייתה
- 10 לאפשר לעולה למכור נכס שהיה לו מחוץ לישראל מבלי להתחייב במס רווחי הון, אולם לא הייתה
- 11 כוונה כי הפטור יחול גם על מכירת הנכס לחברה שהקים העולה בישראל, המצויה בשליטתו, אשר
- 12 ממשיכה ליהנות מן הנכס ולנצלו. העובדה שלשון ההוראה אינה מסויגת מלמדת כי ההוראה כוללת
- 13 פרצה ולא כי ההוראה הייתה מכוונת לחול גם בסיטואציה שעל הפרק.

- 14 124. המערערים טוענים בהקשר זה כי העדה מטעם המשיב אשרה כי במידה ועסקת המכירה
- 15 הייתה נעשית מול רוכש צד ג' בלתי קשור, לא הייתה נטענת טענה המלאכותית. תשובה זו אינה מעידה
- 16 כי העסקה כשלעצמה אינה מלאכותית, שכן בעסקת מכירה לצד ג', לא היה המערער זכאי לפטור ממס
- 17 על סכומי ההלוואות שנטל מן המערערת בסך כל כ-5 מיליון ₪. במקרה של רוכש זר, היה על המערער
- 18 להחזיר את ההלוואות למערערת או לשלם מס הכנסה על סכומי המשיכות כדיבידנד או כשכר עבודה.

- 19 125. בעניין גוטשל נקבע כי חשיבות הגדרתן של העסקאות - כמכלול או בנפרד – מתעוררת ביתר
- 20 שאת במצבים בהם הנישום מבצע מספר עסקאות ופעולות, אשר קשורות זו לזו במישרין, לצורך
- 21 השגת מטרה מסוימת, אותה הוא חפץ להשיג. על פי הפסיקה, יש לפרש את המונח "עסקה" המופיע
- 22 בסעיף 86 לפקודה באופן רחב, כך שהוא יכול בחובו את כלל העסקאות והפעולות שביצע הנישום,
- 23 תוך שימת דגש על מלאכותיות המתגלה משילובן יחד (עניין רובינשטיין עמ' 7-926; ע"א 8285/10
- 24 גולקס שוקי הון בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (27.11.13) פסקה 8). החל משנת 1999 עשתה
- 25 ספירה צרפת שימוש בסימן המסחרי מבלי לשלם דמי תמלוגים עבור שימוש זה. בסמוך לתום עשור
- 26 מאז עלייתו ארצה החליט המערער למכור את הסימן המסחרי לחברה ישראלית בשליטתו ורק ממועד
- 27 זה נדרשה ספירה צרפת להתחיל לשלם תמלוגים עבור השימוש בסימן המסחרי, למרות שלא חל כל
- 28 שינוי בשימוש המצדיק זאת. גם לאחר עסקת המכירה נותרה בידי המערער השליטה בסימן המסחרי,
- 29 בזכות שליטתו במערערת. אי גביית התמלוגים בשנים לפני הרכישה מלמד כי כל מטרת גבייתם הינה
- 30 חלק מתכנון המס שנועד להפחית את חבות המס של המערערת. המערערת דיווחה על קבלת
- 31 התמלוגים, אולם דרשה פחת שהביא לאיון החבות במס או להפחתה ניכרת של חבות זו. למערער לא



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 היה נימוק משכנע אודות הסיבה לאי תשלום התמלוגים מספירה צרפת בתקופה שהבעלות בסימן
2 המסחרי הייתה שלו – אישית. תשובתו כי הוא "לא היה פנוי לזה" (עמוד 365 לפרוטוקול, שורות 10-
3 20) איננה מניחה את הדעת, בלשון המעטה.
- 4 126. העולה מן המקובץ הוא כי אין מדובר בתכנון מס לגיטימי ומכאן שיש, אפוא, צורך לבחון את
5 תנאי סעיף 86 לפקודה: האם מתקיימת הפחתת מס והאם קיימים טעמים מסחריים יסודיים לעסקה.
- 6 127. תנאי ראשון להפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה הוא שהעסקה הפחיתה
7 או עלולה להפחית את סכום המס המשתלם על ידי הנישום. המערערים טענו שהעסקה לא הפחיתה
8 את סכום המס המוטל עליהם. בעניין זה נטען שמישור הייחוס צריך להיות עסקה של המערער עם צד
9 שלישי בלתי קשור למכירת הסימן המסחרי. הטענה היא כי אילו מכר המערער את הסימן המסחרי
10 לצד שלישי, הוא לא היה מחויב בתשלום מס מכוח סעיף 97(ב1) לפקודה, ולכן, העסקה לא הביאה
11 להפחתה בתשלום המס. אני מקבל טענה זו. ראשית, המערער ניצל את הפטור הקבוע בסעיף 97(ב)
12 לפקודה באופן שעלה בידו למשוך סך של כ-41 מיליון ₪ בפטור ממס רווחי הון. שנית, בשנה שלפני
13 העסקה משך המערער כ-5 מיליון ₪ מן המערערת, ללא הסבר המניח את הדעת, בפטור ממס ויתרת
14 חובה זו נסגרה בעת מכירת הנכס, באופן שכרטיס החו"ז שלו אופס. כידוע, בעל מניות המושך כספים
15 מחברה שבשליטתו מבלי להשיבם, מחויב במס על המשיכות ורואים אותן כדיבידנד החייב במס (ע"א
16 4254/13 שמואל לוי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1, פסקה 15). ככל שהמערער היה מוכר את הזכויות
17 בסימן המסחרי לצד ג' בלתי קשור, הוא היה מחויב במס הכנסה בגין המשיכות הנ"ל. בשנים קודמות
18 קיבל המערער שכר מהמערערת ושילם בגינו מס הכנסה. סמוך למכירת הסימן המסחרי, הפסיק
19 המערער למשוך שכר ומשך כספים מהמערערת, חלף המשכורת וזאת באמצעות משיכת יתרת הזכות
20 שנוצרה לו בעקבות העסקה (יתרת זכות של עשרות מיליוני ₪), אשר בגינה היה זכאי המערער להפרשי
21 הצמדה הפטורים ממס.
- 22 128. הפחתת מס נוצרה גם למערערת, שהחלה לקבל תמלוגים מספירה צרפת מבלי לשלם מס או
23 בתשלום מס מופחת משמעותית, עקב דרישת פחת לגביה טען המשיב כי היא איננה לגיטימית.
24 המערערת אף דרשה בדוחותיה הוצאות הפרשי הצמדה בגין יתרת הזכות למערער ובכך הקטינה את
25 חבותה במס החברות. מסקנת הדברים היא, כי כאשר בוחנים את "העסקה" במובנה הרחב, על כלל
26 הפעולות והמהלכים שביצעו המערערים, הוכח הרכיב של הפחתת המס.
- 27 129. כאמור לעיל, בחינת מלאכותיות העסקה במסגרת סעיף 86 לפקודה נעשית לאור מבחן
28 "ייסודיות הטעם המסחרי" שפותח בפסיקה. לאחר שבחנתי את טענות המערערים הגעתי למסקנה
29 שלא הוכח על ידם טעם מסחרי יסודי. היה על המערער להוכיח כי המטרה המסחרית הייתה סיבה
30 יסודית לעסקה, כך שלולא ציפיית המערער כי זו תתממש הוא לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה. בנטל



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

זה לא עמד המערער. בנקודה זו יצוין כי הסכם מכירת הסימן המסחרי כלל הוראות שספק רב בעיני
אם היו נכללות בהסכם מכר שהיה נחתם מול צד בלתי קשור. הכוונה להוראת בהסכם שהתירו
למערער לשלם את התמורה למערער במשך תקופה של 28 שנים ללא תשלום ריבית ולהוראה בהסכם
שהתירה למערער לדרוש את החזרת הבעלות בסימן המסחרי לידי, במקרה של אי תשלום במועד,
ללא חובת השבה של התמורה ששולמה עד לאותו מועד ו"צביעתה" כפיצוי בגין אי התשלום במועד.
נדמה שהוראות אלה לא היו מוצאות את מקומן בעסקה עם צד בלתי קשור, כאשר מול המערער
כמוכר בעסקה היה ניצב גורם זר כקונה, ולא המערער עצמו כבעל השליטה בחברה הרוכשת.

130. המערערים טענו כי בעקבות רכישת הסימן המסחרי, הפיקה המערער הכנסות נאות
מתמלוגים, והדבר מעיד על טעם מסחרי מספיק לביצוע העסקה. תשלום התמלוגים עמד בשנים
הראשונות על 300,000 ₪ אירו בשנה וצמח לאחר מכן לסכום של כ- 1,000,000 אירו בשנה. על כך
העיד המערער:

"תשמע, אני חושב שעשיתי עסקה מאד טובה לחברה, היא קנתה נכס של 8 מיליון שמרוויח
אחרי שנתיים שלוש, כל שנה מיליון. זה הסכם טוב" (עמ' 381).

131. הטענה כי יש טעם מסחרי יסודי במכירת הסימן המסחרי למערער משום שמכירה זו
אפשרה לה ליהנות מתשלומי תמלוגים בסכומים גבוהים אינה מקובלת עליי. המערער יכול היה
להימנע ממכירת הסימן המסחרי למערער וליהנות מפירותיו בעצמו על ידי משיכת תמלוגים לעצמו.
המערער יכול היה לקבל את התמלוגים ישירות לכיסו מבלי לבצע את העסקה שהובילה לכך
שהתמלוגים יכנסו לקופתה של החברה שהייתה מוחזקת גם על ידי אדם נוסף. כמו כן, הגיוני יותר
שהמערער היה מעדיף לקבל את התמלוגים באופן מידי, על פני קבלת התמלוגים בשלב מאוחר יותר,
באמצעות חלוקת רווחי המערער לבעלי מניותיה. בנוסף, אילו ידעו הצדדים בשלב עריכת ההסכם
כי החברה עומדת לקבל, בגין הענקת הזכות להשתמש בסימן המסחרי, תמלוגים בסכומים גבוהים
ביותר, מדוע סוכם בין הצדדים כי התשלום עבור הסימן המסחרי יתפרס על פני תקופה של כעשרים
ושמונה שנים.

132. המערערים טענו כי קיים טעם מסחרי יסודי לעסקה בכך שהמערער מימש את השווי העסקי
של הנכס ששווי עלה במהלך השנים במידה ניכרת. גם טענה זו קשה לקבל. היה קל יותר לקבל טענה
של מימוש רווחים אילו היה המערער מוכר את כל מניותיו בקבוצה ומתנתק מפעילותה. כאשר
המערער מכר את הסימן המסחרי לא לצד שלישי ואפילו לא לספירה צרפת אלא לחברה ישראלית
שבשליטתו, וכאשר פעולת המכר לא משנה כהוא זה בפעילות החברה ובזהות הצדדים המעורבים בה,
קשה לקבל טענה של מימוש רווחים. בנוסף, קשה לקבל טענה של מימוש רווחים, כאשר תשלום
התמורה ניתן היה לפריסה על פני תקופה ארוכה ביותר של עשרים ושמונה שנים וכאשר סכום זה לא



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

נשא ריבית בהתאם להסכם. גורם המעוניין לממש רווחיו מנכס יעדיף בדרך כלל לקבל את התמורה מוקדם ככל האפשר. פריסה של התמורה לתקופה כה ארוכה משמיטה את הקרקע מתחת לטעם מסחרי יסודי הנטען.

133. טעם מסחרי יסודי נוסף שהעלו המערערים הוא שמכירת הסימן המסחרי בוצעה מפני שהמערער חשש מתביעות משפטיות ומתוך רצון לעמוד מאחורי מסך ההתאגדות של המערער. בעניין זה הפנתה המערערת כאמור למשבר הניהולי אליו נקלעה ספירה צרפת ולתביעות המשפטיות בהן הקבוצה הייתה מעורבת. בסיכומים ציינו המערערים שהמערער חווה רדיפה ואנטישמיות בצרפת וחשש שבעקבות כך יוגשו נגדו גם תביעות משפטיות אישיות. עם זאת, עיון בראיות הצדדים מלמד שהמערער לא הוכיח כי הוא היה חשוף לתביעות משפטיות בשל בעלותו בסימן המסחרי. מחקירתו של עורך דין יצחק כהן, עורך דינו של המערער בצרפת, ניתן ללמוד כי כל התביעות שהיו נגד ספירה צרפת והמערער בצרפת היו קשורות ליחסי עובד – מעביד:

”ש. ואז אתה מפרט עניינים שקשורים לחברה בצרפת. כך למשך בעמוד הראשון, בעמוד 85 לקובץ אתה כותב ככה: ב- 10 בנובמבר 2009 העובדים שם בחברת ספירה בצרפת פנו בתביעה לבית המשפט במטרה להשיג איחוד כלכלי וסוציאלי בין כל החברות של הקבוצה. בית המשפט קיבל את הבקשה ואילץ את החברות לארגן בחירות. ולמנות נציגות לעובדים ולחתום על הסכם שיתוף. ובעמוד לאחר מכן אתה מדבר על המנכל שהיה שם שגנב את הלקוחות של חברת ספירה בצרפת לטובת חברה אחרת ... וגם בעקבות המהלך הזה הוגשה תביעה לבית המשפט שהמטרה שלה היה להביא לסיום של הגניבת לקוחות ולהטיל עליו הוצאות בגין הנזק שהוא גרם לחברת ספירה בצרפת. וגם בהמשך אתה מפטר על ממנהלים בחברה קריפ שזייפו ומעלו במסמכים במטרה לנפח את שווי החברה וספירה הגישה כנגדם תביעה. אתה מכיר את כל זה. כן?”

ת. כן. כן.
ש. אין בעיה. זה הכל עניינים של יחסי עובד – מעביד. זה הכל עניינים של דברים שקורים בחברה בספירה בצרפת. נכון.

ת. כן.
ש. אין פה שום קשר לסימן המסחרי. זה לא קשור לסימן המסחרי. נכון?
ת. כן.

ש. זה הכל קשור לחברה. עובדים שפוטרו. בהמשך אתה גם מפרט על עובדים שפוטרו. ופרסמו כתבות כל שהן וכל מיני עניינים מהסוג הזה. אבל זה הכל קשור לחברה וליחסים שבין העובדים לבין החברה.

ת. כן. ”(עמ' 277 לפרוטוקול, ש' 6 – עמ' 278, ש' 9).



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

134. גם המערער, כאשר התייחס לסוגית החשש מתביעות אישיות, ציין שהוא סבל מתביעות של עובדים ולא התייחס לתביעות אחרות הקשורות לסימן המסחרי:

135. **"... סיבה שניה, רציתי לשים את זה בתור חברה כי סבלתי המון עם העובדים בצרפת ולא רציתי שיהיו תביעות נגדי אישיות. אז מתחת חברה זה יותר טוב"** (עמ' 332 לפרוטוקול, ש' 16 – 17).

136. מקובלת עליי טענת המשיב לפיה כשם שספירה ישראל ידעה להכניס להסכם השימוש בסימן המסחרי סעיפים המגנים עליה מפני תביעות הקשורות לסימן המסחרי (נספח כא לתצהיר המערער, סעיף 5), כך יכול היה המערער להשאיר את הסימן המסחרי בידו ולחתום מול ספירה צרפת על הסכם המכיל סעיפים המגנים עליו באותה מידה. המסקנה היא כי החשש מפני תביעות אישיות לא מהווה טעם מסחרי מספק לצורך מכירת הסימן המסחרי. המערער בעצמו הודה שהוא יכול היה לחתום מול ספירה צרפת על הסכם המגן עליו מפני תביעות אישיות:

137. **"ש. תסכים איתי שאם היית עושה הסכם תמלוגים מול החברה בצרפת, כאשר הנכס היה ברשותך לפני 2011, הייתה אז את האפשרות לעשות הסכם ולכלול את אותם סעיפים בדיוק, נכון? שפוטרים אותך מכל אחריות נכון?**
ת. כן. לכן אני מצדיק את עצמי, רציתי להתרחק מכל זה, לכן העברתי את כל ההתחייבות לחברה בצרפת" (עמ' 355 לפרוטוקול, ש' 23 – עמ' 356, ש' 2).

138. טעם נוסף שהמערער העלו כטעם מסחרי יסודי לעסקה הוא גיוס שותפים עתידיים או מכירת הקבוצה. נטען שהמערער ניהל משא ומתן עם חברה ORANGE העולמית בנוגע לרכישת פעילות הקבוצה. נטען שהחזקת הסימן המסחרי ברמה האישית הייתה מקשה על מכירת פעילות הקבוצה, ועל כן סבר המערער שהעברת הסימן המסחרי לחברה שאת מניותיה ניתן להעביר לרוכש עתידי תקל על גיוס רוכשים או שותפים עתידיים. לא השתכנעתי כי מדובר בטעם מסחרי יסודי לקיומה של עסקת מכירת הסימן המסחרי. לא השתכנעתי כי שמירתו של הסימן המסחרי בידיו של המערער הייתה מונעת או מקשה על ניהול משא ומתן מול גורמים שלישיים המעוניינים להשקיע בקבוצת ספירה. סביר להניח שגורם זה שירצה להשקיע בקבוצה יעמוד על כך שתהיה לו שליטה על הסימן המסחרי ושהסימן המסחרי לא יישאר בידיו של המערער, אך כשם שהמערער ידע להעביר את הסימן המסחרי בקלות לידי המערער, ככל שהמגעים מול גורם שלישי היו מבשילים, סביר להניח שהצדדים לעסקה יכלו להעביר את הסימן המסחרי לשליטה אחרת מבלי שהדבר יהווה מכשול בפני קיום העסקה. בעניין זה ראוי לציין כי טענה זו, כפי שהועלתה על ידי המערער, היא טענה די סתמית ואינה מגובה בנימוקים משכנעים או בנתונים מבוססים מדוע העברת הסימן המסחרי תסייע בגיוס רוכשים או משקיעים. על סתמיות זו ניתן ללמוד, למשל, מעדות זו של המערער:



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 "ת. התחלתי לחשוב, אם אני מוכר עכשיו את כל הפעילות, אני אומר פעילות כי זה כמה
2 חברות בצרפת וגם בארץ כמה חברות.
3 ש. וחשבת למכור את הכל? לא הבנתי.
4 ת. כן כן כן.
5 ש. למי?
6 ת. גוף שלישי.
7 ש. למה לא מכרת לו גם את הסימן המסחרי ב- 2011 לאותו גוף שלישי?
8 ת. רגע, אני אגמור מה שרציתי להגיד. ואז אמרו לי כדאי שכל האיי פי תיאם את אחת
9 חברות ולא אישי שלך, כי אף אחד לא ירצה,
10 ש. אנחנו לא מדברים על איי פי, אנחנו מדברים על השווי, על הנכס שאתה בחרת
11 למכור אותו לחברה בישראל ב- 2011. למה לא מכרת את זה לאותו צד שלישי? אם אתה
12 רוצה להסיר את הדאגה הזו מליבך.
13 ת. לא היה צד שלישי, אני חשבת למכור את כל הפעילות, וכדי למכור לי יותר טוב
14 שהסימן המסחרי לא ישאר אצלך אישית, תמכור את זה לחברה. כי מי שרוצה לקנות את
15 כל החבילות של החברות, יקנה את כל האיי פי." (עמ' 333 לפרוטוקול, ש' 6 – 20).
- 16 137. המערערים טענו גם שניצול הסימן המסחרי במדינות נוספות הוא טעם מסחרי שעמד בבסיס
17 ביצוע עסקת מכירת הסימן המסחרי. המערערים טענו שהקבוצה ניהלה בשנים הרלוונטיות משא
18 ומתן עם גורמים שונים במדינות נוספות, במטרה להפיץ את הטכנולוגיה שפותחה על ידה לחברות
19 במדינות הנוספות, אשר היו צפויות לעשות שימוש בסימן המסחרי. גם בעניין זה לא השתכנעתי מדוע
20 העברת הסימן המסחרי לחברה בבעלות המערער מהווה יתרון בשימוש בסימן המסחרי במדינות
21 נוספות לעומת השארתו בידיו.
- 22 138. המערערים טענו גם שקיים טעם מסחרי במכירת הסימן המסחרי למערער משום שהיא
23 מחזיקה בתשתית עסקית לגבייה וניהול של דמי התמלוגים. גם טעם זה אינו מהווה לדעתי טעם
24 מסחרי יסודי המצדיק את מכירת הסימן המסחרי. המערער גם הודה במהלך חקירתו הנגדית שאין
25 יתרון מובהק, מבחינה ניהולית וחשבונאית, להחזקת הסימן המסחרי על ידי החברה לעומת החזקת
26 הסימן המסחרי על ידו:
- 27 "ש. תסכים איתי גם שזה לא מאד מורכב לחשב אחוז של תמלוגים מתוך המכירות
28 לצורך הקביעה של התגמול, נכון? לחשב 5 אחוזים ממחזור המכירות, נכון זה לא דבר
29 מסובך?
30 ת. לא. לא נראה לי.
31 ש. נכון?



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 ת. נכון נכון.
- 2 ש. וגם תסכים איתי שאם אתה כבר מגיש את הדוחות בישראל, אז גם אין קושי לחשב
- 3 את התמלוג שאתה היית זכאי לו ולדווח עליו כהכנסה אישית ולכן גם אין צורך במכירה של
- 4 הסימן המסחרי. נכון? אתה יכול לעשות את זה בעצמך.
- 5 ת. נכון שיכולתי לעשות את זה, נכון. " (עמ' 371 לפרוטוקול, ש' 9 – 18).
- 6 139. מכל האמור אנו למדים כי המערערים נכשלו בהוכחת קיומו של טעם מסחרי יסודי לקיומה
- 7 של עסקת מכירת הסימן המסחרי. בהיעדר טעם מסחרי יסודי, מדובר בעסקה מלאכותית, שעומד
- 8 בבסיסה תכנון מס שלילי. משום כך, צדק פקיד השומה עת התערב בעסקת מכירת הסימן המסחרי
- 9 ועת קבע כי יש להתערב בתוצאותיה.
- 10 **הכנסות ממחקר ופיתוח**
- 11 140. טענה מקדמית ראשונה שהעלו המערערים בסוגיה זו נוגעת לזכות הטיעון. על אף שלטענת
- 12 המערערים סוגיית מחירי ההעברה עלתה רק בדיון השומה לפני האחרון, מספר ימים מועט לפני מועד
- 13 הדיון שבא לאחרי ולפני הוצאת השומה, לא מצאתי שנשללה מהמערערים זכות הטיעון במידה כזו
- 14 שיש בה עילה מספקת להתערבות בשומה.
- 15 141. סעיף 85א לפקודת מס הכנסה שכותרתו "מחירי העברה בעסקה בין-לאומית" קובע בסעיף
- 16 קטן (א) כלהלן:
- 17 "בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם
- 18 נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן
- 19 שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות הענין, אילו נקבעו המחיר או
- 20 התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי השוק), תדווח העסקה
- 21 בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם."
- 22 142. כבוד השופט ד' מינץ סקר בהרחבה את פרשנות סעיף 85א לפקודת מס הכנסה בע"א
- 23 943/16 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3 (22.04.2018) (להלן: עניין "קונטירה").
- 24 נקבע כי "מחירי העברה" מתייחסים למחיר שגובהו חברה מסוימת מחברה אחרת הקשורה אליה,
- 25 בתמורה למכירת נכס, זכות, שירות או אשראי. עסקאות אלה אוצרות בחובן חשש מובנה כי מחיר
- 26 ההעברה שנקבע בין החברות הקשורות אינו הולם את מחיר השוק, אשר היה נקבע לפי תנאי השוק
- 27 בין מוכר מרצון לבין קונה מרצון, שאין ביניהם יחסים מיוחדים. חשש זה מתגבר כאשר מדובר



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1 בחברות קשורות רב-לאומיות הפועלות במדינות שונות וכפופות למשטרי מס מגוונים. בהקשר זה,
2 החשש הוא כי מחיר ההעברה שיקבע לעסקה יעוצב באופן שיאפשר את ניתוב ההכנסות המופקות
3 ממנה, אל החברה שהיא תושבת המדינה שמשטר המס בה מקל, בעוד שניתוב ההוצאות ייעשה אל
4 החברה שהיא תושבת המדינה שבה חלים שיעורי מס גבוהים יותר. במלים אחרות, קיים חשש בעסקה
5 בין חברות קשורות רב-לאומיות שמחיר ההעברה יושפע באופן מהותי משיקולי מס ולא רק משיקולים
6 כלכליים עסקיים גרידא. נקבע שמטרת העל העוברת כחוט השני בין הגישות הרגולטוריות השונות
7 להתמודדות עם חשש זה היא להביא לגביית מס אמת על ידי מיסוי העסקה על פי המחיר הכלכלי
8 האמיתי הגלום בה. אמת המידה המקובלת להערכת המחיר הכלכלי האמיתי היא עיקרון אורך הזרוע.
9 לפי עיקרון זה, מחירה הכלכלי האמיתי של עסקה בין חברות קשורות הוא זה שהיה נקבע בין החברות
10 בלתי קשורות, כאשר כל אחת מהן מבקשת להשיא את רווחיה שלה ובהתאם לכוחות השוק שבו
11 מתבצעת העסקה. אומנם מלאכת אישור מחיר השוק אינה בגדר מדע מדויק והיא נעשית על פי שיטות
12 הערכה כלכליות, מימוניות וחשבונאיות שונות המתבססות על אומדנים סובייקטיביים, אולם, מקובל
13 לראות בעיקרון אורך הזרוע כאינדיקציה לקביעת מחיר ההעברה המתאים לצורך חלוקה הולמת של
14 הכנסות המדינות ממיסים בזירה הבין-לאומית.

15 143. עיקרון אורך הזרוע קיבל ביטוי בדין הישראלי בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה. סעיף 85א
16 לפקודה מהווה המקור הסטטוטורי המרכזי להסדרת מחירי ההעברה בדין הישראלי. הסעיף קובע כי
17 בהתקיים שלושה תנאים מצטברים, רשאי יהיה פקיד השומה להתערב בעסקה המוצהרת על ידי
18 הצדדים ולמסות אותה בהתאם לתנאי השוק ולעיקרון אורך הזרוע: האחד – קיומה של עסקה בין-
19 לאומית; השני – קיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים לעסקה; השלישי – כי בשל אותם יחסים
20 מיוחדים נקבעו לעסקה מחיר או תנאים שאינם בתנאי שוק, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מכפי
21 שהיו מופקים ממנה בנסיבות העניין אם המחיר או התנאים היו נקבעים בין צדדים בלתי קשורים.

22 144. לצורך קביעת "מחיר השוק" או "תנאי השוק" אליהם יש להשוות את העסקה הבינלאומית
23 המערבת צדדים קשורים, חוקק המחוקק את תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), תשס"ז – 2006
24 (להלן: "תקנות תנאי שוק"). תקנות תנאי שוק כוללות הוראות המפרטות את אופן קביעת מחיר
25 השוק ותנאי השוק וקובעות שיטות הערכה והשוואה בין עסקאות דומות. בעניין קונטירה נקבע
26 שתקנה 2(א) לתקנות תנאי שוק קובעת שלצורך ההכרעה אם העסקה הבין-לאומית נעשתה בהתאם
27 לתנאי השוק, יש לערוך "חקר תנאי שוק" שבמסגרתו תשווה העסקה מושא הבדיקה לעסקאות
28 דומות לפי שיטת השוואת המחיר. אם לא ניתן להפעיל את שיטת השוואת המחיר, תינקט שיטה של
29 השוואת שיעור הרווחיות בין העסקה הבינלאומית לבין עסקה דומה או שיטה של השוואת החלוקה
30 הנהוגה של הרווח או ההפסד בין הצדדים לעסקה הבינלאומית לבין צדדים לעסקה דומה. אם לא ניתן
31 להפעיל אחת השיטות המנויות, תופעל שיטה אחרת המתאימה לנסיבות העניין, המשווה בין העסקה
32 הבין-לאומי לעסקה דומה.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמ"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

145. בפסק דין קונטירה נקבע עוד שתקנה 2(ב) לתקנות תנאי שוק, מפרטת את אופן ניתוח תוצאות חקר תנאי השוק וקובעת אימתי ייקבע כי העסקה הנדונה חורגת מתנאי השוק. התקנה משתמשת במונח "טווח הערכים" שהוגדר בתקנה 1 לתקנות תנאי שוק כטווח שבין הערך הנמוך ביותר לבין הערך הגבוה ביותר שהתקבלו בהשוואת לעסקאות דומות במסגרת חקר תנאי השוק. עוד הוגדר בתקנה זו "הטווח הבין-רבעוני" כטווח הערכים המצוי בין האחוזון ה- 25 לבין האחוזון ה- 75 של התפלגות טווח הערכים. הטווח הבין-רבעוני מספק אינדיקציה לטווח הסביר של מחיר השוק בין צדדים בלתי קשורים על פי עיקרון אורך הזרוע. בהתאם לכך קובעת התקנה כי כאשר תיושם שיטת השוואת שיעור הרווחיות כבעניינו, אזי מחיר העסקה ייחשב כחורג מתנאי השוק, אם התוצאה שהתקבלה חורגת מהטווח הבין-רבעוני. משעה שנקבע כי תנאי העסקה חורגים מתנאי השוק, רשאי פקיד השומה להתערב בעסקה ולשום אותה באופן שישקף את המחיר הכלכלי האמיתי הגלום בה. בתקנה 2(ג) לתקנות תנאי שוק נקבע כי במצב מעין זה, ידווח מחיר העסקה על פי הערך המצוי "במאון ה- 50 לטווח הערכים".

146. בטרם נדון בתחולתו של סעיף 85א לפקודה על עניינו, אדון תחילה במחלוקת שהתגלעה בין הצדדים בסוגיית שינוי החזית. המערערים טענו שהמשיב שינה עם התקדמות ההליכים בערעור את עמדתו בענייני מחירי ההעברה מעמדה המבוססת על סעיף 85א לפקודה לעמדה הסומכת על עילת ה"סיווג מחדש". במסגרת שומתו, התייחס המשיב לסוגיית מחירי ההעברה במילים אלה:

34. "קבעתי כי ההכנסות בגין מתן שירותי המו"פ בשנות המס 2011, 2012 ו- 2013 אינן בתנאי שוק וזאת מהטעמים הבאים:

על פי סעיף 85א לפקודה, ותקנה 2(ב) לתקנות מס הכנסה ... שהותקנו מכוחו, יראו עסקה בין-לאומית כעסקה בתנאי שוק, אם תוצאתה לא חרגה מהטווח הבין רבעוני ... הואיל והחברה דיווחה בשנות המס ... על רווח תפעולי ממתן שירותי המו"פ בשיעורים של ... שהינן חורגים מהטווח הבין רבעוני, ההכנסות ממתן שירותי המו"פ על ידי החברה אינן בתנאי שוק.

...

36. לאור האמור לעיל, קבעתי, כי סכום ההכנסה החייבת עליה דיווח החברה בגין מתן שירותי המו"פ, החורג מרווח תפעולי בגובה שווי השוק ... אינו מהווה הכנסה בגין מתן שירותי המו"פ ועל כן לא זכאי להטבות המס מכח החוק. בהתאם לכך קבעתי, כי על החברה לשלם מס חברות בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה על סכום החריגה בכל אחת משנות המס 2011-2013 ...



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

147. עיון בשומה מלמד כי המשיב סמך את שומתו על סעיף 85א לפקודה. לא היה בנימוקי השומה
אזכור מפורש לעילת ה"סיווג מחדש" של ההכנסה. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה נטען כי
סכום ההכנסה החייבת עליה דיווחה המערערת בגין מתן שירותי המו"פ, החורג מרווח תפעולי בגובה
שווי השוק (להלן: "סכום החריגה"), איננו מהווה הכנסה בגין מתן שירותי המו"פ ועל כן לא זכאי
להטבות מס מכוח חוק העידוד. נכתב בהודעה המפרשת כי על המערערת לשלם מס חברות על סכום
החריגה (סעיף 39).
148. בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור נכתב בסוגיה זו כי ההכנסות שאת סיווגן מנסה המשיב
לשנות מהכנסה מועדפת להכנסה רגילה הן הכנסות ממתן שירותי מחקר ופיתוח, מבלי שהמשיב טען
שמדובר בהכנסות ממתן שירותים אחרים שאינם שירותי מחקר ופיתוח (סעיף 5.16 להודעה
המפרשת).
149. בתצהיר העדות הראשית של העדה לוסטיג נכתב כי בשומה בצו סיווג המשיב את ההכנסות
החורגות מרווח תפעולי בגובה שנקבע בחקר השוק מטעם המערערת, כהכנסות אחרות של המערערת
שאינן זכאיות להטבות מס מכוח חוק העידוד (סעיף 24 לתצהיר) וכן כי המשיב קבע כי סכום החריגה
סווג כהכנסה שאינה ממתן שירותי המו"פ אלא הכנסה אחרת של המערערת, החבה במס לפי סעיף
126(א) לפקודת מס הכנסה.
150. במהלך החקירה הנגדית של העדה מטעם המשיב, גב' אהובה לוסטיג, טענה גב' לוסטיג
שהוראת סעיף 85א' לפקודה היוותה כלי עזר בלבד ושהיא לא הייתה מקור הסמכות לעריכת השומה:
- ש. האם השימוש בסעיף 85א. לצורך שינוי סיווג של הכנסה. האם זה נפוץ או זה
משהו חריג?
- ת. אני רוצה לדייק, סעיף 85א. פה הוא לא מקור הסמכות לשנות את סיווג ההכנסה.
הוא בעצם עזר לי בשומה לקבוע מה שווי השוק של אותו שירות עליו אנחנו מדברים. אנחנו
מדברים על מתן שירותי מו"פ, אני נעזרתי ב- 85א. שהוא נותן לי כלי ודרך פעולה במקרים
אחרים. הוא ואומר לי מתן נדע אם זה בתוך שווי שוק או נמוך משווי שוק. ניקח את הטווח
הבין כיוונו ... כל עוד זה בטווח גם אם הוא קצת נמשך. ככל שהוא חרג אנחנו לא בשווי שוק.
כלומר, 85א. פה הוא לא זה שבא ואומר סיווג שונה. סיווג שונה של הכנסות זה לא מכוח
85א. זה מכוח זה שפקיד השומה בא ועושה שומה לפי מיטב השפיטה ולפי איך שהוא
רואה את המצב. 85א. פה הוא בעצם כלי עזר בקביעת השומה. (עמ' 113 לפרוטוקול, ש' 13
– עמ' 114, ש' 6).



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 2995-03-17 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 47383-01-18 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 3009-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

151. במסגרת סיכומיו טען המשיב כי הוא נתן ביטוי לעמדתו במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי השומה. הוא טען כך :
- 1
2
- 3 "בכל הנוגע לטענות בסעיפים 104-106 לסיכומים לפיכך המשיב הרחיב את חזית המחלוקת בסוגיה זו יטען המשיב כי אין בסיס לטענה זו שכן בהודעה המפרשת את נימוקי השומה נכתב בסעיף 39 "לאור כל האמור לעיל, קבע המשיב, כי סכום ההכנסה החייבת עליה דיווחה המערערת בגין שירותי המו"פ, החורג מהטווח התפעולי בגובה שווי השוק, אינו מהווה הכנסה בגין שירותי המו"פ ועל כן לא זכאי להטבות מכוח החוק. בהתאם לכך קבע המשיב, כל על המערערת לשלם מס חברות ... על סכום החריגה...". הנה כי כן, כבר בכתב הטענות הקובעות את גדרי הדיון נכתבה עמדת המשיב בנוגע להכנסה העודפת שאין לראותה בזכאית להעדפת מכוח חוק העידוד." (פסקה 185 לסיכומי המשיב).
- 10
152. בע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה (9.5.21) התייחס בית המשפט לזכות הטיעון בהליכי שומת מס ולחובת המשיב לשקול את טיעוני הנישום בכובד הראש המתבקש בנפש חפצה ובאובייקטיביות, כמו גם לתוצאות הפרת חובה זו, בהתאם לתורת הבטלות היחסית (פסקאות 13-15). בית המשפט אף נדרש לטענת המשיב כי בסופו של יום מלוא טענותיו של הנישום נשמעו בבית המשפט וניתנה מלוא הדעת עליהן. בפסקה 16 נאמרו הדברים הבאים :
- 11
12
13
14
15
- 16 "המסקנה המבקשת מכך היא, כי ההחלטה של המשיב לדחות את השגותיהם על אף שלא עברה ביקורת מינהלית נאותה, עברה ביקורת שיפוטית שריפאה בדיעבד את המחדל וכי בסופו של יום לא נגרם למי מהמערערים עיוות דין אשר בכוחו להוביל לקבלת ערעוריהם".
- 17
18
- 19 אוסיף בהקשר זה את הכלל כי בדונו בערעור מס, אין זה תפקידו של בית המשפט רק להכריע בין עמדות הצדדים, אלא מתפקידו לדאוג כי ישולם מס אמת. נקבע כי הצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות חדשות אשר לא נטענו בשלבים מוקדמים יותר של הליך השומה לשם בירור מס אמת (רע"א 7034-19 פלוני נ' פקיד שומה ירושלים (31.12.19) פסקה 15).
- 20
21
22
- 23 153. לאור האמור לעיל, מסקנתי היא כי אין מקום בערעור זה לקבל את טענת המערערת בדבר שינוי חזית פסול שיש בו כדי להביא לקבלת הערעור בסוגיה זו, ללא דיון לגופה של הסוגיה. לדידי, ניתנה במהלך הערעור הזדמנות נאותה למערערת להתמודד עם טענת המשיב.
- 24
25
- 26 154. המערערים טענו בכל הקשור לביסוס השומה על סעיף 85 לפקודה, כי לא ניתן להחיל את סעיף 85 על עניינם, זאת משום שסעיף זה חל רק בעסקה בין-לאומית, שבה נקבע מחיר לשירות "באופן שהופקו ממנו פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות הענין, אילו נקבעו המחיר את
- 27
28



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים...". ובעניינם של המערערים, חברת ספירה ישראל, הפיקה במתן שירותי המו"פ, לדידו של המשיב, יותר רווחים מאשר בעסקה בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים.

155. על פי כללי הפרשנות הנוהגים במשפט הישראלי, נקודת המוצא לפרשנות כל דבר חקיקה הוא לשון החוק. גבול הפרשנות הוא גבול הלשון וזוהי "מסגרת התמונה". על פי כללי הפרשנות אין ליתן למילותיו של דבר חקיקה משמעות שהן אינן יכולות לשאת מבחינה לשונית (ראה: דנ"א 5325/19 הכשרה חברה לביטוח בע"מ נ' אבי פיקאלי (07.07.2021) פסקה 55 והאסמכתאות שם). בענייננו, הסעיף חל מקום שהעסקה הבין-לאומית הפיקה לצד הישראלי פחות רווחים מנקודת ההשוואה. המינוח שנעשה בו שימוש במסגרת הסעיף אינו יכול לשאת פרשנות לפיה הוראת הסעיף חלה גם מקום שבו צד ישראלי לעסקה בין-לאומית הפיק יותר רווחים מנקודת ההשוואה.

156. בהקשר זה אציין, למעלה מן הצורך, כי לא רק פקיד השומה הוסמך להתעלם ממחירי העברה על בסיסם הופקו פחות רווחים. פקיד המכס גם הוא הוסמך בפקודת המכס [נוסח חדש] שלא לקבל את המחיר המוצהר של הטובין המיובאים במקרה של קיום יחסים מיוחדים בין היבואן ובין הספק בחו"ל (היצואן). סעיף 132(ב)(4) לפקודת המכס קובע כי מסי היבוא יחושבו על בסיס חשבון הספק רק אם לא התקיימו יחסים מיוחדים בין המוכר בחו"ל ובין היבואן או שערך העסקה לא הושפע מאותם יחסים. במידה ופקיד המכס סבור כי ערך העסקה הושפע מיחסים מיוחדים עליו להודיע על כך ליבואן ולתת לו הזדמנות להשמיע בפניו את טענותיו. על היבואן להוכיח כי ערך העסקה הבינלאומית משקף מחיר כלכלי שאינו מושפע מיחסים מיוחדים, כגון מחיר שהושג בעסקאות דומות בין צדדים שאינם קשורים. נניח כי יבואן מייבא מחברה קשורה בצרפת שני מוצרים שערכם בעסקאות בין צדדים שאינם קשורים הוא 100 דולר ליחידה. נניח כי כתוצאה מהיחסים המיוחדים הסכים היצואן להנפיק חשבון עסקה לפיו מחירו של המוצר הפטור ממכס על פי צו תעריף המכס הוא 150 דולר ומחירו של המוצר החייב במכס הוא 50 דולר. התוצאה היא שהמחיר הכולל עבור שני המוצרים נותר ללא שינוי, אבל היבואן יחסוך בדרך זו תשלום מכס על 50 דולר לכול יחידה של המוצר החייב במכס. האם פקיד המכס יכול להתעלם מן המחירים המוצהרים, רק בשל כך שמחירו של המוצר הפטור ממכס הוגדל ולא הוקטן? בפקודת המכס אין קביעה המגבילה את סמכות פקיד המכס שלא לקבל את המחיר המוצהר עקב העובדה שמחיר הטובין הוגדל ולא הוקטן כתוצאה מקיומם של יחסים מיוחדים.

157. נחזור לענייננו. טענת המשיב היא, כאמור, כי מדובר בסיווג מחדש של ההכנסות עליהן הצהירה המערערת בעסקת מתן שירותי המו"פ. בפסק הדין שניתן לאחרונה בע"א 1839/19 פקיד שומה כפר סבא נ' שלמה ריזמן (14.06.2021) קבע כבוד השופט א' שטיין את הדברים הבאים בעניין דוקטרינת הסיווג מחדש:



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

"דוקטרינת הסיווג מחדש קובעת, כאמור, כי בענייני מיסים מהות העסקה גוברת על צורתה, ולא להיפך. הווה אומר: רשויות המס מוסמכות, ולעתים אף חייבות, למסות רווחים מעסקה כזאת או אחרת בהתאם למהותה הכלכלית ולא על פי החזות המילולית-הפורמאלית שהעניקו לה הצדדים (ראו: ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד(1) 802, 805 (1979); ראו גם, למשל: ע"א 5118/13 נסים נ' פקיד שומה גוש דן, [פורסם בנבו] פסקה 12 והאסמכתאות שם (24.12.2015) (להלן: עניין נסים); ע"מ 5920/14 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור חיפה, [פורסם בנבו] פסקה 9 (1.9.2016); ע"א 4710/12 ברק גז סוכנויות בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, [פורסם בנבו] פסקה 13 (13.1.2015) (להלן: עניין ברק גז); ע"א 4666/10 לנדאו נ' פקיד שומה תל אביב, [פורסם בנבו] פסקה י"ב (28.6.2012); ע"א 5332/08 גולן נ' מנהל מס שבח, [פורסם בנבו] פסקה 29 (16.8.2010); ע"א 6340/08 וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, [פורסם בנבו] פסקה 24 (10.6.2010); וכן, אדרעי, בעמ' 96-97). דוקטרינה זו מסמיכה את פקיד השומה – ולעתים אף מורה לו – להיכנס לעובי הקורה, לבחון כליות ולב, ובמקרים המתאימים לכך להצר את צעדיהם של נישומים מתוחכמים אשר מבקשים לחמוק מתשלומי מס אמת בדרך של התווית עסקאות מלאכותיות או עסקאות שניסוחיהן מחביאים בתוכם אמת כלכלית בלתי נוחה." (שם, פסקה 81).

158. דברים נוספים בהקשר של דוקטרינת הסיווג מחדש נאמרו על ידי כבוד השופט נ' סולברג בפסק הדין ברע"א 2454/19 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (28.08.2019):

"מושכלת יסוד בדיני המס היא, כי מיסויה של עסקה הולך אחר מהותה הכלכלית, אף אם הצדדים לעסקה הכתירוה אחרת או ערכו אותה במתכונת שונה (ראו, בין היתר, ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ [פורסם בנבו] (16.8.2006); ע"א 750/16 בן ציון סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות [פורסם בנבו] (28.2.2019) (להלן: עניין בן ציון)). בבוא פקיד השומה לעמוד על מהות כלכלית זו, פתוחות לפניו מספר דרכים; כפי שיובהר, הדרכים אינן 'חלופיות', ויש למצות את האחת בטרם הידרשות לרעותה. דרך ראשונה עוברת ב'מסלול' הדין הכללי. בגדרו, יבחן פקיד השומה האם לאור הוראות הדינים מלבר דיני המס, כגון דיני התאגידים או החוזים, יש לבצע 'סיווג שונה', דהיינו לסווג את העסקה באופן שונה מכפי שהציגו הצדדים (ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915, 922-923 (2003); ע"א 4374/05 ראובני נ' פקיד שומה תל אביב 4 [פורסם בנבו] (19.9.2007) (להלן: עניין ראובני)); בתוך כך, ניתן שיעשה שימוש גם בהוראות דיני המס, אשר לעתים מגדירות פעולות ומעשים, לצרכי מיסוי, בשונה מההגדרות הנהוגות בדין מעשה יום ביומו (למשל, הגדרתה של עסקת מתנה כמכירה לצרכי מס, כדוגמתה של



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

השופטת ע' ברון בעניין בן ציון; ראו גם דוד גליקסברג גבולות תכנון המס – סיווג מחדש של
עסקאות לצורך מס 9-17 (1990) (להלן: גליקסברג)). הדרך השניה עניינה 'סיווג מחדש' של
עסקה. מקורה בנורמה האנטי-תכנונית המצויה בין היתר בסעיף 86 לפקודה, שבתנאים
מסוימים מתירה לפקיד השומה להתעלם מרכיביה של עסקה, ו'לסווגה מחדש' לצורך
הטלת מס. פקיד השומה רשאי לעשות כן, אם מצא כי אין טעם מסחרי יסודי לביצוע
העסקה כפי שנעשתה. מקום שבו פקיד השומה עושה שימוש בסמכותו זו, הנטל להוכיח
את תנאי הפעלת הסמכות – יוטל לפתחו (ע"א 102/59 פקיד השומה, ירושלים נ' "איסמר"
חברה למסחר ולהשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165 (1960) (להלן: עניין איסמר); ע"א 10666/03
שיטתית נ' פקיד שומה תל אביב יפו 4, [פורסם בנבו] פסקה 18 (30.1.2006)).

כאמור, שני מסלולים אלו אינם חלופיים; על פקיד השומה למצות את מסלול ה'סיווג
השונה' בטרם יידרש לאפשרות של 'סיווג מחדש'. על חשיבותו של סדר הפניה אל
ה'מסלולים' עמד בית משפט זה לא אחת ... צא ולמד, תחילה נבחן אם ראוי לסווג את
העסקה באופן שונה, לפי העובדות הרלבנטיות והתאמתן להוראות הדין הכללי; רק אם
נמצא, כי העסקה שנערכה, קרי – המכלול העובדתי, תואמת את אופן הצגתה על-ידי
הצדדים לפי הוראות הדין הכללי, ניתן לפנות ל'סיווג מחדש': "רק אם לפי העובדות
הרלבנטיות לא ניתן לסווג את העסקה באופן שונה מכפי שסיווגה הנישום, מותר לרשויות
המס לטעון כי מדובר בעסקה מלאכותית" (שם; ראו גם: עניין ראובני, פסקה ח; עניין בן
ציון, פסקה 6; גליקסברג, בעמוד 19). לשון אחר, הסמכות האנטי-תכנונית שבסעיף 86
לפקודה היא שיורית. (שם, פסקות 13 – 14).

159. מעיון בפסיקה שניתנה בעניין סוגיית ה"סיווג מחדש", אנו למדים כי פקיד השומה אכן רשאי
היה לעשות בה שימוש לצורך סיווג מחדש של הכנסות המערערת משירותי המו"פ לחברות הקשורות.
בענייננו, קבע המשיב כי סכום ההכנסה עליה דיווח המערערת בגין שירותי המו"פ החורג מרווח
תפעולי בגובה שווי השוק, יסווג כהכנסה רגילה ולא כהכנסה מועדפת. אחוז הרווח התפעולי המדווח
וסכומי החריגה היו כדלקמן:

שנת 2011: 63.25%	סכום החריגה: 3.9 מיליון ₪.
שנת 2012: 50.15%	סכום החריגה: 2.6 מיליון ₪.
שנת 2013: 64.04%	סכום החריגה: 5.3 מיליון ₪.

160. לחילופין טענה המערערת כי היה על המשיב לחשב את סכום החריגה לא לפי רווח תפעולי
העומד על השיעור החציוני אשר נקבע בחקר השוק (18.67%), אלא לפי השיעור הגבוה ביותר שנמצא



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 17-03-2995 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרם נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1 בחקר השוק בעסקאות בין חברות שאינן קשורות (40%). מדגם החברות בסקרי שנת 2011 ושנת 2013
2 כללו חברה במאפיינים דומים הפועלת בשוק מול צדדים שאינם קשורים, בשיעור רווחיות של כ-40%.
3 בנסיבות אלה, אני סבור כי יש לקבל טענה זו של המערערת. הואיל ואין מדובר ביישום הוראת סעיף
4 85א' לפקודה, שאינה חלה במקרה זה, ראוי היה לאמץ כאמת מידה אובייקטיבית את שיעור הרווח
5 המקסימלי שנמצא בעסקאות בין צדדים שאינם קשורים ולראות בהכנסה החורגת משיעור זה,
6 כהכנסה אחרת של המערערת, שאינה זכאית להטבות מס מכוח חוק העידוד. מהנספחים שצורפו
7 לתצהירו של מר כהן ביחס לביקורת שערכה רשות המס בצרפת בהתייחס להיקף ההוצאות ששולמו
8 למערערת (נספח ח-1 לתצהיר) עולה כי למערערת היו באותן שנים הכנסות ממתן שירותי מו"פ
9 והכנסות ממתן שירותי ניהול. העולה מן האמור הוא, שהמשיב היה רשאי לראות בסכום החריגה
10 משיעור הרווח התפעולי בגובה 40%, כהכנסה משירותי ניהול, החייבת במס חברות הקבוע בסעיף
11 126(א) לפקודה. התוצאה היא שערעור המערערת מתקבל באופן חלקי, בסוגיה זו.

סוגיית הפחת

12
13 161. המשיב קבע בצו השומה למערערת שומה חלופית, למקרה שעמדתו בעניין מכירת הסימן
14 המסחרי כעסקה מלאכותית תדחה. מאחר ואישרתי את השומה בכל הקשור לסוגיית מכירת הסימן
15 המסחרי ומאחר ולפי שומה זו יש להתעלם ממכירת הסימן המסחרי מהמערער למערערת, אין צורך
16 לדון בסוגיית הפחת שדרשה המערערת במסגרת דוחותיה. בהיעדר "מכירה" של הסימן המסחרי לצרכי
17 מס, מתייתר הדיון בהכרה בהוצאות הפחת על הסימן המסחרי.

קנס גירעון

18
19
20 162. נוכח הדיון בסוגיית מכירת הסימן המסחרי, נקבע בזאת כי היה מקום להטיל על המערער
21 קנס גירעון. כאמור, עסקת מכירת הסימן המסחרי מהווה תכנון מס שלילי, בלתי לגיטימי, שנעדר
22 טעם מסחרי יסודי. התנהלותם של המערערים אכן מלמדת על רשלנות בעריכת הדוחות שמטרתה
23 הפחתת תשלום המס. נמצא כי קביעות המשיב בעניין זה, ככל שאנו עוסקים בסוגיית מכירת הסימן
24 המסחרי מוצדקות.

25 163. ביחס להטלת הקנס על הכנסות המערערת ממחקר ופיתוח, הרי שנוכח קבלת הערעור באופן
26 חלקי בעניין זה, הרי שיש מקום לביטול קנס הגירעון שהוטל על ידי המשיב על הכנסות אלה. גישת
27 המשיב לא התקבלה במלואה וכן ניתן להביא בחשבון את התנהלות המשיב אשר ביסס את שומתו
28 תחילה על סעיף 85א לפקודה, עמדה שלא התקבלה, כאמור לעיל.

סוף דבר



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

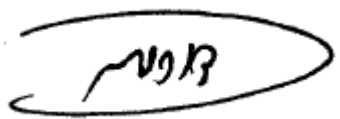
ע"מ 17-03-2995 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 18-01-47383 עמרים נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 17-03-3009 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

164. לאור כל האמור לעיל, התוצאה היא כדלקמן: הערעור של המערערת ביחס לשינוי הסיווג של
ההכנסות ממחקר ופיתוח מתקבל באופן חלקי, כאמור לעיל בפסקה 160. על המשיב לערוך חישוב
חדש של סכומי ההכנסות ממו"פ, החורגים בשיעור הרווח התפעולי מ-40%.
165. הערעור של המערערים בסוגיית היותה של עסקת מכירת הסימן המסחרי מלאכותית, נדחה.
166. הערעור של המערערים בסוגיית קנס הגירעון נדחה ככל שמדובר בקנס שהוטל בגין הדיווח
על עסקת מכירת הסימן המסחרי ומתקבל ככל שמדובר בקנס שהוטל בגין הדיווח על הכנסות המחקר
והפיתוח.
167. לאור התוצאה הנ"ל, לפיה במרבית הסוגיות שבמחלוקת התקבלה עמדתו של המשיב, נקבע
כי על המערערים לשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 25,000 ₪. סכום זה ישולם תוך
45 ימים מהיום ולאחר מועד זה יתווספו אליו הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ח' אלול תשפ"א, 16 אוגוסט 2021, בהעדר הצדדים.

16


20 אביגדור דורות, שופט

21