



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 68517-03-18 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

המערערת ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ

נגד

המשיב פקיד שומה באר שבע

החלטה

1 **מבוא**

2 1. בקשת המערערת להורות למשיב, פקיד שומה באר שבע (להלן: "פקיד השומה"),
3 למחוק את טענתו החלופית שהועלתה במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי השומה,
4 לגבי קיומה של עסקה מלאכותית, הואיל וטענה זו סותרת מבחינה עובדתית את
5 טענתו העיקרית של פקיד השומה.

6 **רקע עובדתי**

7 2. המערערת היא חברת החזקות שמניותיה מוחזקות במלואן בידי קבוצת ברן בע"מ
8 ח.צ. 520037250, חברה ציבורית הנסחרת בבורסה לניירות ערך בתל אביב (להלן:
9 "קבוצת ברן"). החל בשנת 1995 החזיקה המערערת ב- 50% ממניות חברת נס- פן
10 בע"מ (להלן: "נס - פן"), בעוד שחברת ס.ק. נסקא בע"מ (להלן: "נסקא"), החזיקה
11 ביתרת מניותיה של נס- פן. ביום 26.3.07 נחתם בין המערערת לבין נסקא הסכם
12 המסדיר את מערכת היחסים בין הצדדים לגבי בעלותם במניות נס- פן (להלן: "הסכם
13 בעלי המניות"). בהסכם בעלי המניות נקבע מנגנון ב.מ.ב.י (Buy Me Buy You - BMBY)
14 (להלן: "ב.מ.ב.י") אשר הקנה את הזכות לרכישת מניות נס- פן, שבגדרו התחייב הצד
15 הרוכש ממשנהו את מניות נס- פן לשחרר את הצד המוכר מכל ערבויותיו לנס - פן, וכן
16 להשיב לצד המוכר את מלוא ההלוואות אשר העמיד לרשות נס - פן.

17 3. ביום 26.7.10 הגישה נסקא למערערת, מכוח מנגנון הב.מ.ב.י שנקבע בהסכם בעלי
18 המניות, הצעה לרכוש את מלוא מניותיה של המערערת בנס - פן, בתמורה לסך של
19 44,100,000 ₪, או לחלופין, למכור למערערת את מלוא מניותיה של נסקא בנס - פן,
20 בתמורה לסך של 42,000,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.נ. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 4. לטענת המערערת, לאחר קבלת הודעתה של נסקא על הפעלת מנגנון הב.מ.ב.י, החליטה
- 2 קבוצת ברן לפעול למימוש זכות הב.מ.ב.י, ולרכוש מנסקא את מלוא מניותיה בנס –
- 3 פן, בתמורה לסך של 42 מיליון ₪. עוד החליטה שהרכישה של מניות נס-פן תתבצע
- 4 באמצעות חברה אחות של המערערת, חברת ברן תעשיות (91) בע"מ, ששמה שונה
- 5 מאוחר יותר לברן אפקו בע"מ (להלן: "אפקו"). נטען שהחלטה על כך שאפקו היא
- 6 זו שתרכוש את מניות נס-פן מנסקא התקבלה מהטעם שהייתה זו החברה היחידה
- 7 בקבוצת ברן שעסקה באותה עת בנדל"ן.
- 8 5. ביום 12.8.10 נחתם הסכם עקרונות (להלן- "הסכם העקרונות") בין המערערת, קבוצת
- 9 ברן וחברת אמות השקעות בע"מ ח.צ 520026683 (להלן: "אמות"), שלפיו ניתנה
- 10 לאמות אופציה לרכישת מלוא מניות נס – פן עד יום 15.11.10, בהנחה שמלוא מניות
- 11 נ.ס.ק.א בנס – פן ירכשו על ידי חברה הנמנית על קבוצת ברן. בד בבד עם החתימה על
- 12 **הסכם העקרונות**, חתמו המערערת ואמות ביום 12.8.10 על **הסכם הלוואה** שבמסגרתו
- 13 העניקה אמות למערערת הלוואה לטובת רכישת מניותיה של נסקא בנס – פן. בהסכם
- 14 ההלוואה נקבע כי במידה ואמות לא תממש את האופציה, תוחזר ההלוואה עד יום
- 15 31.1.11, בצירוף ריבית בסך של 4 מיליון ₪, ובתוספת מע"מ כדין. על רקע זה הודיעה
- 16 קבוצת ברן לנסקא על מימוש זכות הב.מ.ב.י.
- 17 6. בתאריך 3.8.10 רכשה אפקו את מלוא מניותיה של נסקא בנס – פן, באמצעות
- 18 ההלוואה שהתקבלה מאמות. במקביל פרעה את ההלוואות שנתנה אפקו לנס-פן.
- 19 בתום בדיקת נאותות שארכה למעלה מחודשיים, החליטה אמות לממש את האופציה
- 20 שניתנה לה בהסכם העקרונות, וביום 16.11.10 נחתם הסכם שלפיו רכשה אמות את
- 21 מניות נס – פן בתמורה ל- 210 מיליון ₪, 50% נרכשו מידי המערערת ו- 50% מידי
- 22 אפקו.

השומה

- 23
- 24 7. בצווים שקבע פקיד השומה למערערת, לשנות המס 2010-2014, נקבע, בין היתר, כי
- 25 המערערת הסבה לאפקו את זכותה על פי מנגנון הב.מ.ב.י לרכוש את מניות נ.ס.ק.א
- 26 בנס – פן, הסבה שבעקבותיה רכשה אפקו את מניות נס-פן. נקבע כי הסבת הזכות
- 27 מהווה מכירת נכס החייבת במס רווח הון, בהתאם להוראות סעיף 88 **בפקודת מס**
- 28 **הכנסה [נוסח משולב], התשכ"א-1961 (להלן- "הפקודה")**.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

8. לחילופין קבע פקיד השומה כי מדובר בעסקה מלאכותית או בדויה, שתכליתה להביא להפחתת מס בלתי נאותה, או כעסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, כאמור בסעיף 86 לפקודה. לטענת פקיד השומה אפקו היא זו שרכשה את מניות נס- פן ומכרה אותן לאמות, לשם קיזוז הפסדים שהיו לה, ובמטרה להימנע מתשלום המס שבו הייתה מחויבת המערערת בגין רווח ההון במכירת המניות. בהתאם לחלופה זו קבע פקיד השומה כי יש לראות את המערערת, שהייתה בעלת זכות ה.ב.מ.ב.י, כזו שרכשה את מניות נס- פן, ומכרה אותן לאחר מכן לאמות, כך שהמערערת מכרה לאמות את כלל מניות נס- פן, אלה שהיו בידיה מלכתחילה, ואלו שנרכשו מנסקא במסגרת מנגנון ה.ב.מ.ב.י.

הבקשה

9. לטענת המערערת, העלה המשיב במסגרת שומותיו החלופיות טענות עובדתיות סותרות, בניגוד לתקנה 72(ב) **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984** (להלן- "**תקנות סדר הדין האזרחי**"). פורט כי טענתו העיקרית של המשיב, שלפיה הסבה המערערת את זכותה מכוח מנגנון ה.ב.מ.ב.י לאפקו מבוססת על הטענה העובדתית כי המערערת מכרה את זכותה לרכישת המניות לאפקו, כך שאפקו רכשה מנסקא את מניות נס – פן, ולאחר מכן מכרה את מניות נס – פן לאמות. על פי טענה זו רכשה אמות -50% ממניות נס- פן מהמערערת, בעוד ש- 50% ממניות נס-פן רכשה מאפקו. לעומת זאת, בטענה החלופית, שלפיה מדובר בעסקה מלאכותית או בדויה, קובע המשיב כי מבחינה עובדתית רכשה המערערת את מניות נסקא בנס – פן, ולאחר מכן מכרה לאמות את כל 100% מניות נס – פן שבהן החזיקה.

10. המערערת הדגישה כי בהתאם להוראות החוק והפסיקה אין הצדדים רשאים להעלות טענות עובדתיות חלופיות המכחישות זו את זו. בין היתר הפנתה המערערת לע"א 9650/05 רונן פרויד נ' פקיד שומה ת"א 4 (מיום 7.8.08)(להלן- "**פרשת פרוינד**"), ולרע"א 11490/03 פקיד שומה י-ס 1 נ' **מרדכי ועקנין**, פ"ד ס (3) 577(2005) (להלן: "**פרשת ועקנין**"), שבה נקבע כי יש לבדוק האם טענתו החלופית של פקיד השומה בדבר מלאכותיות העסקה נסמכת על תשתית עובדתית שונה מטענתו העיקרית בשומה, שאז יש לראות בה טענה עובדתית חלופית, או שמא המדובר בטענה משפטית חלופית הנשענת על אותה תשתית עובדתית כאמור בטענה העיקרית של פקיד השומה, ואז היא כשרה. הודגש על ידי המערערת כי הטענה החלופית בענייננו נשענת על מצע



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 עובדתי שונה לחלוטין מהמצע העובדתי העומד בבסיס טענתו העיקרית של פקיד
- 2 השומה, באשר להסבת זכות ה.ב.מ.ב.י לאפקו. בטענה העיקרית הרווח שנוצר
- 3 למערערת מקורו במכירת נכס שהינו זכות ה.ב.מ.ב.י, בעוד שבטענה החלופית רווח
- 4 ההון שנוצר למערערת מקורו במכירת מניות נס-פן, כך שהזכויות הנמכרות בכל אחת
- 5 מהטענות הן זכויות שונות לחלוטין. מדובר אפוא בהעלאת טענות עובדתיות חלופיות
- 6 סותרות האסורה על פי חוק.
- 7 11. פקיד השומה בתגובתו טען כי דין הבקשה להידחות, שכן כל טענותיו, הן בשומה
- 8 העיקרית והן בשומה החלופית, נסמכות על אותה מסכת עובדתית. פורט שכפי שנקבע
- 9 בפסיקה אין מניעה כי על בסיס אותה מסכת עובדתית יטען פקיד השומה טענות
- 10 משפטיות חלופיות, שהן מסקנות משפטיות הנגזרות מאותן עובדות. גם כאשר מדובר
- 11 בטענות עובדתיות סותרות הדבר לגיטימי בתנאים מסוימים, בפרט כאשר הטענה
- 12 החלופית של פקיד השומה הינה לקיומה של עסקה מלאכותית. פקיד השומה הדגיש
- 13 כי במסגרת **השומה העיקרית** הוא קבע שהמערערת ביצעה פעולה הסבה של זכות
- 14 ה.ב.מ.ב.י, בכך שוויתרה על זכותה לרכוש את מניות נס - פן מידי נסקא, והעבירה
- 15 לאפקו את הזכות לרכוש את אותן מניות. במסגרת **השומה החלופית**, קבע כי יש
- 16 לראות בהסבת הזכות מהמערערת לאפקו כעסקה מלאכותית כהגדרתה בסעיף 86
- 17 בפקודה. הובהר כי בפועל פירט המשיב מציאות עובדתית ובנה אותה מחדש לצרכי
- 18 מס, ועל כן, קבע כי יש להתעלם מפעולה ההסבה ולראות במערערת עצמה כרוכשת
- 19 של מניות נס-פן מידי נסקא, וכמי שמכרה את מלוא מניות נס – פן לאמות. עוד הבהיר
- 20 פקיד השומה כי עסקה מלאכותית עסקה היא, ואולם לצרכי מס ניתן להתעלם ממנה,
- 21 משכך, אין מניעה לטעון מצד אחד כי הסבת זכות ה.ב.מ.ב.י היא מכירה הכרוכה בחיוב
- 22 במס, ומצד שני לטעון כי יש להתעלם ממנה לצרכי מס ולראות בה משום עסקה
- 23 מלאכותית. השאלה כיצד יש לסווג את הסבת הזכות מהמערערת לאפקו היא שאלה
- 24 משפטית ופקיד השומה הציג בשומותיו שתי חלופות משפטיות למיסוי העסקה.
- 25 השומה העיקרית והשומה החלופית אינן נסמכות על תשתית עובדתית שונה, שכן,
- 26 במישור העובדתי פקיד השומה לא כפר בעובדות הנטענות, אלא סבר כי העברת זכות
- 27 ה.ב.מ.ב.י מהמערערת לידי אפקו הינה מכירה החייבת במס, ואולם ככל שבית המשפט
- 28 לא יקבל עמדה זו, ויקבע כי אין לראות בהסבת זכות ה.ב.מ.ב.י מהמערערת לידי אפקו
- 29 משום מכירה, הרי שלצרכי מס יש לראות בהסבת הזכות כעסקה מלאכותית ולהתעלם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 ממנה לצרכי מס. פקיד השומה מתייחס במסגרת השומה החלופית לעסקה כאילו
2 מעולם לא בוצעה, וזאת במישור המס, להבדיל מהמישור הקנייני.
3 12. פקיד השומה הדגיש בתגובתו כי בהתאם להלכה הפסוקה, מסורה לו הסמכות להוציא
4 שומות חלופיות, (כפי שנקבע בעמ"ה 1169/00 קרז'נר עופר ואח' נ' פקיד שומה ת"א
5 4; ע"א 6181/08 שמואל וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו; ע"א 3568/16 תיעוש
6 החזקה ותפעול מערכות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא). אשר לפרשת ועקנין, שעליה
7 הסתמכה המערערת בטיעוניה, הדגיש פקיד השומה כי בית המשפט העליון דן באותה
8 פרשה במקרה דומה, וקיבל את הערעור שהגיש פקיד השומה. בפסק הדין נקבע כי
9 פקיד השומה רשאי לטעון טענות חלופיות, ובאחת מהן להכיר בקיומה של עסקת מכר
10 מניית שהצמיחה רווח הון, ובשנייה לטעון כי מדובר בעסקה מלאכותית, ולראות
11 בכספים שהגיעו לידי המערער משום דיבידנד, תוך כדי התעלמות מעסקת מכירת
12 המניות. בפרשת ועקנין נקבע באופן מפורש כי הצגת טענות חלופיות אינה מנוגדת
13 להוראת תקנה 72(ב) בתקנות סדר הדין האזרחי. פקיד השומה התייחס להבחנה
14 שנעשתה בפרשת ועקנין בין הטענה בדבר 'עסקה מלאכותית' לבין הטענה בדבר 'עסקה
15 בדויה', לצורך בחינת השאלה האם מדובר בטענה עובדתית סותרת, או שמא מדובר
16 בטענה משפטית חלופית, וציין כי הודגש שכאשר מעלה פקיד השומה טענה בדבר
17 עסקה מלאכותית הוא אינו כופר בתשתית העובדתית שבבסיס אותה עסקה ועל כן לא
18 מדובר בטענות עובדתיות סותרות.

19 13. בתשובה לתגובה התייחסה המערערת לראשונה לטענת העסקה הבדויה, בעוד
20 שבבקשה התבקשה מחיקת הטענה בדבר עסקה מלאכותית בלבד. המערערת הדגישה
21 כי במסגרת הטענה החלופית בשומה טען המשיב כי עסקת הסבת הזכות הינה **עסקה**
22 **בדויה** ולא רק **מלאכותית**, ובהתאם להלכת ועקנין, וכפי שעולה מטיעונו של המשיב,
23 ניתן להבין כי לפחות בכל הנוגע לקיומה של 'עסקה בדויה' מקבל המשיב את טענת
24 המערערת למחיקת הטענה.

דיון והכרעה

25
26 14. לאחר עיון בטענות הצדדים מצאתי שיש לדחות את הבקשה, בראש ובראשונה מהטעם
27 שלא מצאתי כי טענותיו של המשיב הן טענות עובדתיות סותרות. לא זו אף זו. אף
28 שתקנה 72(ב) בתקנות סדר הדין האזרחי חלה בערעורי מס, ככלל יש לפרשה בצמצום,
29 ובפרט יש לעשות כן שעה שמדובר בשומות שנקבעו בהתאם לסמכותו המיוחדת של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 פקיד השומה לבחון את המהות האמתית של העסקה החייבת במס, לסווגה לעיתים
2 **סיווג שונה, או סיווג חדש, ולקבוע לשם כך שומות חלופיות.**
- 3 **גביית מס אמת, "סיווג שונה", "סיווג מחדש" וסעיף 86 לפקודה**
- 4 15. מטרת השומה, כמו גם מטרתו של ההליך המשפטי הבוחן אותה במסגרת ערעור
5 הנישום המוגש עליה, היא להבטיח גביית מס אמת (ראו למשל ע"א 1527/97
6 אינטרבילדינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד נג (1) 699 (1999); ע"א
7 3568/16 תיעוש אחזקה ותפעול בע"מ ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא (מיום
8 16.8.18)(להלך- "פרשת תיעוש").
- 9 16. לשם כך מוטל על פקיד השומה להתחקות אחר מהותן האמתית של הפעולות
10 והעסקאות החייבות במס. כפי שהוטעם לאחרונה פעם נוספת בע"א 750/16 **סעדטמנד**
11 **ואח' נ' פקיד שומה רחובות**, (מיום 28.2.19)(להלך- ("פרשת סעדטמנד"), על פי
12 עקרונות היסוד של דיני המס, נקבע "מס אמת", בהתאם למהות הכלכלית
13 האמתית של העסקה. הוזכר בפרשת סעדטמנד כי "על מנת להתחקות אחר טיבה
14 של העסקה מבחינה כלכלית אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכל
15 והוא הדין באשר לאופן שבו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה וללבוש שהעטו
16 עליה". עוד הוטעם באותה פרשה כי "לא פעם נדרשות אפוא רשויות המס
17 להאיר עסקה באור שונה מזה שבו היא הוצגה על ידי הצדדים לה".
- 18 17. לשם גביית מס אמת, פתוחים בפני פקיד השומה, המבקש "לראות את העיסקה באור
19 שונה ממה שהציגו וביקשו הצדדים לעיסקה", שני מסלולים חלופיים, העומדים זה
20 לצד זה: האחד, **מסלול הדין הכללי**, השני, **מסלול דיני המס** (ראו ע"א 3415/97
21 **פשמ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבניין פיתוח ומימון בע"מ**, פ"ד נז (5) 915
22 (2003)(להלך- "פרשת רובינשטיין"), עמ' 922).
- 23 18. גם במסלול **דיני המס** עומדות לרשות פקיד השומה שתי חלופות: האחת, מסלול
24 הקבוע בהוראות המס השונות, במיוחד אלו העוסקות בבסיס המס, והשנייה, הנורמה
25 האנטי תכנונית, הקבועה בסעיף 86 בפקודה, שמכוחה הוצאה בענייננו השומה
26 החלופית.
- 27 19. סעיף 86 בפקודה קובע-



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.נ. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 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
3 פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה
4 פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם
5 מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות
6 ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק.
7 לענין זה, "עסקה" - לרבות פעולה.
- 8 20. תכליתו של סעיף 86 בפקודה, כפי שבואר בהלכה הפסוקה (ראו למשל פרשת סעדטמנד
9 והפסיקה המאוזכרת שם), היא לאפשר לפקיד השומה להתמודד בתכנון מס בלתי
10 לגיטימי, והוא מקנה לפקיד השומה את הסמכות לסווג עסקה מחדש ודרך זו
11 להתעלם מיתרון המס שביקש הנישום להשיג. מאחר שסיווג מחדש הוא אמצעי
12 דרסטי יותר מסיווג שונה, ואף כרוך בקביעה שלפיה העסקה שביצע הנישום
13 אינה לגיטימית, הנטל להוכיח שמדובר בעסקה מלאכותית רובץ לפתחן של
14 רשויות המס.
- 15 21. זאת ועוד. כיון שסעיף 86 בפקודה הוא דרסטי במשמעותו ובהשלכותיו יותר
16 מהחלופות האחרות העומדות לרשות פקיד השומה, ינקוט פקיד השומה בחלופות
17 העומדות לרשותו לשם בחינת מהות העסקה בשלבים ובאופן מדורג, כך שהחלופה
18 החמורה ביותר להתמודדות בתכנון מס, הנורמה האנטי-תכנונית הקבועה בסעיף 86
19 בפקודה, תופעל רק באופן שיורי, לאחר בחינת החלופות האחרות. ראשית מוטל אפוא
20 על פקיד השומה לבחון את הפעולה או העסקה על פי הסיווגים או המיונים האפשריים
21 בדין הכללי, ורק לאחר מכן יש לפנות לדיני המס ולבחון האם ניתן לסווג את העסקה
22 באופן שונה, או שיש לסווגה מחדש מכוח ההוראות האנטי תכנוניות הקבועות בסעיף
23 86 בפקודה. כפי שפורט בספרו של המלומד פרופ' דוד גליקסברג, גבולות תכנון המס,
24 (המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר, התש"ן) (להלן-
25 "גליקסברג"), עמ' 19)-
- 26 "ראשית יש לבדוק אם תכנון המס מושתת על סיווגים התואמים את הדין
27 הכללי. אם התשובה חיובית יש לבחון האם אין בהוראות המס
28 הרלבנטיות סיווג שונה המאפשר לסכל את תכנון המס. הפנייה לשלב
29 השלישי של הסיווג מחדש על פי הנורמות האנטי תכנוניות תיעשה רק
30 לאחר שלא היה בידי הסיווג השונה למנוע את תכנון המס".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

22. מדרג זה של אמצעים העומדים לרשות פקיד השומה: חשיפת המהות האמתית של
האירוע בהתאם לעקרונות הדין הכללי, סיווג שונה בהתאם להוראות המס הרגילות,
וסיווג מחדש בהתאם לנורמה האנטי-תכנונית הקבועה בסעיף 86 בפקודה, אומץ
כאמור בהלכה הפסוקה. לאחרונה חזר בית המשפט העליון על מדרג זה בפרשת
סעדטמנד, שם הבהירה כב' השופטת ע' ברון כי –

”לא פעם נדרשות אפוא רשויות המס להאיר עסקה באור שונה מזה
שבו היא הוצגה על ידי הצדדים לה, שאז פתוחים בפני פקיד השומה
שני מסלולים אפשריים: מסלול הדין הכללי ומסלול דיני המס.
בתמצית, מטרתו של המסלול הראשון היא לחשוף את המהות
האמתית של העסקה באמצעות עקרונות וכלים מן הדין הכללי
הרלוונטי; ... במסלול השני עושה פקיד השומה שימוש בדיני המס,
וגם בהקשר זה עומדות לו שתי אפשרויות: ”סיווג שונה” ו”סיווג
מחדש”.

במסגרת ”סיווג שונה” נדרש מפקיד השומה לפנות להוראות מס
”רגילות” על מנת להגדיר באופן שונה את בסיס המס; קרי: את
התקבול שאותו ממסים. כך, למשל, ”מכירה” זכתה להגדרה רחבה
בסעיף 88 לפקודה, שמכוחה ניתן לקבוע כי עסקת מתנה לפי הדין
הכללי מהווה מכירה במישור המס ... ”סיווג מחדש”, לעומת זאת,
נסמך על ”נורמה אנטי-תכנונית” כללית – קרי: הוראה שמטרתה
לקבוע את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לכזה שאינו לגיטימי;
ולענייננו רלוונטית ההוראה שבסעיף 86(א) לפקודה”

שומות חלופיות

23. הסמכות הקבועה בסעיף 86 בפקודה היא כאמור שיורית בלבד, ועל פקיד השומה
מוטל לבחון תחילה את החלופות החמורות פחות להתמודדות בתכנוני מס. כפועל
יוצא קובע פקיד השומה לא פעם, שומות חלופיות, שבגדרן נעשים הסיווגים השונים.
השומות החלופיות נדרשות, בראש ובראשונה, בשל מגבלות הזמן הקבועות בפקודה
לשימוש בסמכויותיו של פקיד השומה, וכפי שסיכם לאחרונה כב' השופט א' שהם
בפרשת תיעוש -



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.נ. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 "הוצאת שומות חליפיות נדרשת במקרים בהם קיים ספק לגבי דרך
2 המיסוי הראויה, והדבר מהווה צעד חיוני להבטחת האינטרס
3 הציבורי. זאת שכן, מקום בו רשות המס תימנע מלהוציא שומה
4 חלופית, אשר סותרת את השומה העיקרית, וטענותיה בעניין
5 השומה העיקרית תידחנה בבית המשפט – היא עלולה למצוא את
6 עצמה, בחלוף סד הזמנים הרלוונטי, ללא יכולת גבייה כלל, וזאת
7 מאחר שסמכותן של רשויות המס לתקן שומה מוגבלת בזמן
8 (סעיפים 147; 145; 152(ג) לפקודת מס הכנסה)..."
9
- 10 24. טעם נוסף לקביעת שומות חלופיות הוא **השתק העילה**. הכלל בדבר **השתק עילה** מונע
11 מבעד התובע לפצל את עילת התביעה למספר תובענות, וזאת מתוך רצון למנוע מעמסה
12 מיותרת על המערכת השיפוטית, והטרדת הצד השני שלא כדין (ראו: נינה זלצמן,
13 מעשה בית דין בהליך אזרחי (1991), ע"מ 30-31; י' רוזן-צבי, ההליך האזרחי,
14 התשע"ה-2015, עמודים 490-492; רע"א 5138/18 ג'אזי עווד נ' עו"ד נפתלי נשר (מיום
15 16.10.18).
- 16 25. כפי שציין פרופ' רוזן-צבי בספרו, דרישת זהות העילה, כמו גם יתר יסודותיו של כלל
17 השתק העילה, פורשו בפסיקה באופן מרחיב, "על מנת לתמרץ בעלי דין להביא בפני
18 בית המשפט את מלוא הסכסוך שיש להם עם זולתם במסגרת תובענה אחת. המונח
19 "עילה" הוגדר באופן שתחולתו משתרעת לא רק על טענות עובדתיות שנטענו בפועל
20 ועל תאוריות משפטיות שהועלו לדיון במסגרת ההליך הראשון, אלא גם על טענות
21 ותאוריות משפטיות הנוגעות לסכסוך נשוא התובענה, שניתן היה לרכזן יחדיו
22 ולהביאן במאוחד בפני בית המשפט גם אם כלל לא נטענו במסגרת ההתדיינות
23 הראשונה" (רוזן-צבי, עמוד 491).
- 24 26. נוכח כלל זה, מוטל על רשויות המס, גם מעבר לבעיית ההתיישנות, לכלול בשומה, וכן
25 בהליך המשפטי שבגדרו מתברר ערעור על השומה, את כלל הטענות בדבר מיסויו של
26 אירוע, שכן ככל שתדחה טענה אחת, לא תהיה לפקיד השומה הזדמנות נוספת לבחון
27 טענה חלופית בדבר המיסוי הראוי (ראו בהקשר של העלאת טענות מכוח סעיף 86
28 בפקודה למשל- א' יורן, "סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של
29 "העסקה המלאכותית", משפטים כ' עמ' 43, (תש"ן-תשנ"א) להלן- "יורן").



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.נ. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

תקנה 72 בתקנות סדר הדין האזרחי

- 1
27. תקנה 72 בתקנות סדר הדין האזרחי, אשר כותרת השוליים שלה היא "הסתמכות על
2 עובדות שונות", קובעת-
3
- (א) בעל דין המסתמך בכתב טענותיו על נימוקים שונים זה מזה ומבוססים על
4 עובדות נפרדות ושונות, יפרש אותם, עד כמה שאפשר, בנפרד ובמובחן.
5
- (ב) בכתב טענות אין לטעון כנגד אותו בעל דין טענות עובדתיות חלופיות, אלא אם
6 כן הצהיר הטוען כי העובדות כהויתן אינן ידועות לו; אין באמור בתקנה זו כדי למנוע
7 טענות משפטיות חלופיות.
8
28. מטרת ההוראה הקבועה בתקנה 72(ב) בתקנות סדר הדין האזרחי היא לשמור על טוהר
9 ההליך המשפטי, ועל האמון שרוכש הציבור למערכת המשפט, או בניסוחו של "זוסמן
10 "מטרת התקנה למנוע ניצול לרעה של טיעון טענות חלופיות שלא למטרות
11 לגיטימיות, כאשר ידוע לטוען שטענות אלה או מקצתן אינן אמת; כך למשל, אין זה
12 ראוי לנתבע להכחיש דבר מתן הלוואה וגם לטעון טענה של פירעון..." (ד"ר יואל
13 זוסמן, סדרי הדין האזרחי, מהדורה שביעית, 1995, (להלן: "זוסמן"), עמ' 310; וראו
14 גם הדגשתו של גורן שלפיה מונעת התקנה מנתבע בתביעה להחזר הלוואה לטעון כי
15 לא קיבל הלוואה, ולחלופין, כי פרע אותה (ראו אורי גורן, סוגיות בסדר דין אזרחי,
16 מהדורה שתיים עשרה, תשע"ו - 2015)).
17
29. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, האיסור על פי תקנה 72(ב) בתקנות סדר הדין האזרחי,
18 אינו על העלאת טענות עובדתיות חלופיות, אלא על העלאת טענות עובדתיות חלופיות
19 המכחישות זו את זו, (זוסמן, עמ' 310), או במילים אחרות טענות עובדתיות חלופיות
20 סותרות.
21
30. בדיון בתקנה 72(ב) בתקנות סדר הדין האזרחי יש לזכור כי ההבחנה בין טענות
22 עובדתיות סותרות אסורות, לבין טענות משפטיות מותרות, אינה הבחנה קלה, שכן
23 מטבע הדברים מתייחסת טענה המשפטית לעובדות או מבוססת עליהן, ועל כן כוללת
24 רכיבים עובדתיים. עמד על כך המלומד יי רוזן צבי, שהדגיש כי לעיתים כלל לא ניתן
25 להפריד בין רכיביה המשפטיים של טענה כלשהי, לבין רכיביה העובדתיים, שכן
26 ההבחנה בין טענות עובדתיות או טענות משפטיות אינה הבחנה איכותית או אנליטית,
27 אלא פונקציונלית בעיקרה, ומקורה במוסכמה משפטית באשר לשאלה מהי הטענה
28



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.נ. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 העובדתית ומהי הטענה המשפטית. (ראו י' רוזן- צבי, ע"מ 395-398, 422-424, לרבות
2 הערת שוליים 178). כפי שציין רוזן- צבי-
- 3 "התפיסה הרווחת בקרב משפטנים, שלפיה קיימות שתי קטגוריות
4 נבדלות- עובדות מחד גיסא, וטענות משפטיות מאידך גיסא- אשר ההבדל
5 ביניהן הוא איכותי, היא תפיסה שגויה. לאמתו של דבר, ההבחנה בין
6 עובדה לבין משפט אינה הבחנה איכותית או אנליטית, אלא מדובר
7 בהבחנה פונקציונלית שמקורה במוסכמה משפטית. בשל כך, לא ניתן
8 לעצב מבחן אנליטי שיבחין בין עובדות לבין טענות משפטיות, ולעיתים
9 קרובות הקביעה שטענה פלונית היא עובדתית או משפטית תלויה באופן
10 שבו יבחר בית המשפט להתייחס אליה. הקושי להבדיל בין טענות
11 עובדתיות לבין טענות משפטיות נעוץ בשני מאפיינים שונים ומשלימים
12 של טענות: הראשון, כל טענה משפטית היא עובדתית במהותה; השני,
13 המשפט מבנה וממלא בתוכן קטגוריות ופרקטיקות חברתיות בסיסיות,
14 ובעקבות זאת לא ניתן להבין "עובדות" המבוססות על קטגוריות אלה
15 (ולמעשה אין להן משמעות) בלא המשפט... (שם, עמ' 396)".
- 16 31. זוסמן התייחס לבעייתיות זו באופן שונה במקצת, והדגים כי מושג הבעלות יכול
17 להתפרש כטענה עובדתית או כטענה משפטית, לפי הנסיבות, ועל כן ראוי שהפרשנות
18 שתנתן לתקנה 72(ב) בתקנות סדר הדין האזרחי תהיה מצמצמת, כך שהטענות
19 העובדתיות יתייחסו לעובדות פיזיות ראשוניות שבידיעת הטוען (זוסמן, עמ' 311).
- 20 32. ראוי להדגיש בהקשר זה כבר עתה, כי פקיד השומה אינו צד לפעולות או העסקאות
21 נושא השומה, ואין לו ידיעה אישית אודותיהן. טענותיו אפוא, רובן ככולן, הן טענות
22 משפטיות לשם יישום הוראות המס וקביעת חבות המס, אף שהן מסתמכות על
23 עובדות, או כוללות היבט עובדתי, ואולם אין בכך כדי לפגוע במהותן כטענות
24 משפטיות.
- 25 33. לשם השלמת התמונה, יש להזכיר את תקנה 91 בתקנות סדר הדין האזרחי, הקובעת
26 כי -
- 27 (א) בית המשפט או הרשם רשאי, בכל עת, להורות כי יימחק או יתוקן כל
28 ענין בכתב טענות שאין בו צורך או שהוא מביש או עלול להפריע לדיון
29 הוגן בתובענה, לסבכו או להשהותו. כמו כן רשאי בית המשפט או



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 **הרשם להורות על מחיקה או על תיקון של כתב טענות שלא קוימו**
2 **לגביו הוראות תקנות אלה.**
3
4 34. בית המשפט רשאי אפוא, על פי תקנה 91(א) בתקנות סדר הדין האזרחי, להורות על
5 מחיקת טענה עובדתית חלופית סותרת שהועלתה בכתב הטענות, ואולם הוא לא חייב
6 לעשות כן. כפי שנקבע בע"א 4787/06 מנאע נ' מנאע (מיום 26.5.08) "המדובר בסמכות
7 שבשיקול דעתו של בית המשפט; ובכל הנוגע לתקנה 72(ב), סמכות זו תופעל ככלל
8 בצמצום (זוסמן, בעמ' 311)".
- 9 35. ההבחנה בין שני סוגי הטענות, 'טענה משפטית' ו'טענה עובדתית', קשה אפוא,
10 ולעיתים בלתי אפשרית. מטבע הדברים טומנת בחובה הטענה המשפטית גם היגדים
11 עובדתיים ולהיפך, ועל כן קיומם של רכיבים עובדתיים בטענה המשפטית אינו הופך
12 אותה ל'טענה עובדתית'. ה'מוסכמה המשפטית', בלשונו של המלומד רוזן- צבי,
13 הנלמדת מההלכה הפסוקה, היא כי טענותיו של פקיד השומה 'המשקיף' על העסקה
14 לצורך קביעת חבות המס, 'מאיר' אותה באופן שונה, או 'מלביש' אותה בכסות אחרת,
15 מתוך נקודת המבט של הדין הכללי, או לחילופין מתוך נקודת המבט של דיני המס, הן
16 **טענות משפטיות** באשר לאופן שבו יש להשקיף על עסקה לצורך מס, ולא טענות
17 עובדתיות, גם בנסיבות שבהן כוללות הטענות המשפטיות היגדים עובדתיים. עצם
18 העובדה שהטענה המשפטית כוללת היבטים עובדתיים, אינה משנה אפוא את מהותה
19 כטענה משפטית.
- 20 36. זאת ועוד. נוכח תכליתה של תקנה 72(ב) בתקנות סדר הדין האזרחי, סביר לפרשה
21 כמגבילה טענת עובדות סותרות אשר בידיעה אישית של הטוען. פקיד השומה הבוחן
22 את העסקה לצורך מסויה, לא היה צד לה, והוא אינו מתאר את העובדות על יסוד
23 ידיעתו האישית.
- 24 37. בפרשת ועקנין בחן בית המשפט העליון את השאלה האם רשאי פקיד השומה להעלות
25 טענה חלופית בדבר "עסקה מלאכותית", מקום שהשומה מבוססת על ההנחה כי
26 מדובר בעסקה של מכר מניות. בית המשפט העליון התייחס לתקנה 72(ב) בתקנות סדר
27 הדין האזרחי, והבחין בין **התשתית העובדתית** שאליה מתייחסות השומות החלופיות,
28 לבין **הסיווג** שנעשה במסגרתן. נקבע כי שתי השומות החלופיות שקבע פקיד השומה,
29 מבוססות על אותה תשתית עובדתית, ואין בהן הסתייגות מקיומה של עסקת המכר
30 שעליה הצהירו הנישומים. נקבע כי השאלה האם תוצאת העסקה הייתה 'רווח הון' או



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.נ. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 'משיכת דיבידנד' היא שאלה שבמשפט, לא שאלה שבעובדה. הודגש כי "רווח הון"
2 או "דיבידנד" הם מושגים משפטיים-פיסקאליים, המתארים תוצאה משפטית של
3 עסקת מכר המניות ועל כן אינם בגדר טענה עובדתית.
4 38. באמרת אגב הבחין כב' השופט א' ריבלין (כתוארו אז), בין 'עסקה מלאכותית' לבין
5 'עסקה בדויה', והעיר כי טענה בדבר עסקה בדויה היא טענה שלפיה העסקה המדווחת
6 היא למראית עין, שאינה נושאת תוכן ממשי, הבטלה מכוח הדין הכללי, ועל כן טענה
7 בדבר עסקה בדויה הייתה שומטת את הקרקע מתחת לשומה החלופית. מדובר כאמור
8 באמרת אגב, ונראה כי היא לא אומצה בהלכה הפסוקה המאוחרת יותר.

טענות עובדתיות סותרות וכלל השתק השיפוטי

9
10 39. הכלל הקבוע בתקנה 72(ב) בתקנות סדר הדין האזרחי הוא במובנים רבים היבט של
11 כלל רחב יותר, בדבר השתק שיפוטי, שלפיו בעל דין הטוען טענה משפטית או
12 עובדתית מסוימת, מושתק מלטעון באותו הליך, או בהליך אחר, טענה הסותרת טענה
13 זו. תכליתו של כלל השתק השיפוטי היא למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון
14 הציבור במערכת המשפט וכן למנוע את ניצולם לרעה של בתי המשפט. הובהר בפסיקה
15 כי תכלית זו שני פנים לה: האחד, הפן המוסרי, לפיו הדוקטרינה נגזרת משיקולי צדק
16 ומעיקרון תום הלב, ובתוך כך מבקשת למנוע פגיעה בבתי המשפט; השני, הפן המעשי
17 בדבר מניעת קבלת החלטות הפוכות בידי טריבונלים שונים (ראו רע"א 4224/04 בית
18 ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט (6) 625, 632-634 (2005); ע"א
19 2252/17 שרעבי נ' לוי (מיום 24.6.19 והאסמכתאות המצוטטות שם).

20 40. כלל השתק השיפוטי פורש בהלכה הפסוקה בהקשר סמכותו של פקיד השומה לבחון
21 את אמתות העסקה ולקבוע שומות חלופיות, באופן ייחודי, המביא בחשבון את
22 סמכותו המהותית של פקיד השומה לקבוע שומות חלופיות. אציין כבר עתה כי ניתן
23 להקיש מהפסיקה האמורה גם לעניין פרשנות תקנה 72(ב) בתקנות סדר הדין האזרחי
24 בנסיבות של שומות חלופיות.

25 41. בע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, (מיום 28.2.12) (להלן- "פרשת
26 וינוקור"), עסק בית המשפט העליון בשומות חלופיות סותרות שהוצאו לשתי עוסקות
27 נפרדות (על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975). המשנה לנשיא (כתוארו אז), כב'
28 השופט א' ריבלין, הדגיש כי העיקרון המוסרי העומד ביסוד הכלל של השתק



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.נ. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 השיפוטי מתעצם בהתייחס לרשויות המס, לנוכח חובת ההגינות המוטלת עליהן,
2 בהיותן רשויות מנהליות. גם לגבי ההיבט המעשי הודגש כי הוא בעל משמעות מיוחדת,
3 כאשר מדובר בשומות מס, שכן הוצאה של שומות סותרות, מלווה בסכנה לגביית מס
4 כפול, על יסוד כל אחת מהשומות הסותרות, וזאת בניגוד לתכלית העיקרית העומדת
5 ביסוד דיני המס שהיא גביית מס אמת.
6 42. יחד עם זאת, ציין כב' השופט א' ריבלין כי-

7 ככל כלל משפטי, גם כלל ההשתק השיפוטי צריך להיות מופעל בהתאם
8 לתכלית המונחת ביסודו; וכאשר תכלית הכלל אינה מתקיימת, אין מקום
9 להחלתו... ואכן, תכליתו של כלל ההשתק השיפוטי, על שני ההיבטים
10 שלה, לא מתקיימת בהכרח בכל פעם שרשויות המס מוציאות שומות
11 סותרות. כך, מבחינת ההיבט המוסרי נראה כי לנוכח מגבלות הזמנים
12 שחלות על רשויות המס בעת הוצאתן של שומות לפי מיטב השפיטה...
13 הוצאתן של שומות סותרות היא פעמים רבות צעד חיוני המבקש להבטיח
14 את האינטרס של רשויות המס, הוא אינטרס הציבור... ודוקו: במקרי
15 גבול, שבהם קיים ספק ביחס לדרך המיסוי הראויה, אם רשות המס לא
16 תוציא שומה חלופית אשר סותרת את השומה העיקרית, וטענותיה
17 בעניין השומה העיקרית תידחינה בבית המשפט – היא עלולה למצוא את
18 עצמה, בחלוף סד הזמנים הרלוונטי, ללא יכולת גבייה כלל. אי-לכך, כל
19 עוד ברור שהשומה השנייה היא חלופית, במובן זה שהיא תיכנס לתוקף
20 רק אם ייקבע בהליך משפטי כי לשומה העיקרית אין בסיס, אין
21 בהתנהגותן של רשויות המס כדי להפר את חובות תום הלב וההגינות
22 המוטלות עליהן. בדומה, גם לעניין ההיבט המעשי נדמה כי כל עוד
23 מדובר בשומות חלופיות, אשר אינן חלות במקביל, אין עוד מקום לחשש
24 שייגבה מס כפול..."

25 43. עיקרון זה, שלפיו למרות כלל ההשתק השיפוטי רשאי פקיד השומה לקבוע שומות
26 חלופיות סותרות אומץ גם בפסק הדין בע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה
27 (מיום 24.12.14) (להלן- "פרשת פלומין"). כב' השופטת ד' ברק ארז ציינה (בפסקה
28 83) כי -



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.נ. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 "מלכתחילה ראוי היה שפקיד השומה יעמוד בכללים שנקבעו
2 בעניין וינוקור, היינו שיודיע לצדדים באופן ברור ומפורש על
3 העובדה שיש שומה עיקרית ושומה חלופית. אולם, בחינת
4 הדברים בדיעבד אינה מצדיקה את השתקת פקיד השומה
5 בנסיבות שבהן העלאת טענותיו של פקיד השומה אינה פוגעת
6 ברציונאליים העומדים בבסיסו של כלל ההשתק השיפוטי,
7 ובהתחשב בכך שראוי שלא להשלים עם ניסיון של נישומים
8 לחמוק מתשלום מס".

9 44. כך גם בפרשת תיעוש, שם קבע בית המשפט כי -

10 "יש בעובדה שפקיד השומה הבהיר, הן למערערים והן לבית
11 המשפט, כי השומה אשר נקבעה לחברת סיוון היא השומה
12 הראשית, ואילו השומה שנקבעה לחברת תיעוש ולמערער 2 היא
13 השומה החלופית; כמו גם הצהרתו כי אין בכוונתו לקיים את
14 שתי השומות במקביל ולגבות את המס משתי החברות ... כדי
15 לשמור על עקרונות היסוד העומדים בבסיס ההשתק השיפוטי -
16 היינו: שמירה על טוהר ההליך ומניעת ניצול לרעה של בתי
17 המשפט..."

18 45. בפרשת תיעוש התייחס בית המשפט העליון, למעלה מן הצורך, להיבט נוסף
19 הרלוונטי לענייננו, והוא 'התוצאה הפיסקאלית' שאליהן מובילות השומות השונות.

20 "למעשה התוצאות הפיסקאליות, אליהן מובילות השומות
21 השונות, אינן סותרות...
22 שתי השומות נשענות על מסקנה זהה בדבר מהותו של הסכום
23 העודף, ועל פי שתי השומות - מי שתשא בחבות המס בגין סכום
24 זה היא חברת סיוון. הבסיס המשותף לשתי השומות הוא
25 בהכרה כי יש למסות את חברת סיוון בגין הסכום העודף, בין
26 אם על ידי איסור ניכוי של סכום זה מהכנסת החברה, לפי
27 סעיף 17 לפקודה וכן ביטול סכום זה מהכנסתה של חברת
28 תיעוש, אשר קיזוזה לא הותר לה; ובין אם על ידי ההכרה
29 בסכום העודף כהכנסה מוסבת, ולפיכך יש לראותו כחלק
30 מרווחיה של חברת סיוון, החבים במס.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

46. לאחרונה דן בית המשפט העליון בע"א 3136/17 פקיד שומה רמלה נ' פליינג קרגו (מיום 20.3.19) (להלן - "פרשת פליינג קרגו"), במחלוקת בדבר סיווג הסכם המכר – האם מדובר במכר מניות בלבד, כפי שטען פקיד השומה, או במכר מוניטין ומניות, כפי שטענו החברות הנישומות. כב' השופט ע' גרוסקופף עסק בפסק הדין בטענות שאותן רשאיות רשויות המס להעלות. בחלופה אחת טוענת רשות המס כי מדובר בעסקה של מכר נכס אחד בלבד, ולא של שני נכסים, כפי שנטען על ידי הנישומים, ובשנייה, רשאית רשות המס לקבל את הטענה שנמכרו שני נכסים, ואולם לכפור בחלוקת התמורות, ובלשונו של כב' השופט ע' גרוסקופף-

"הניחו את העסקה הבאה: אברהם מוכר לשרה דירה על הציוד המצוי בה. במסגרת ההסכם נקבע כי שווי הדירה הוא 1 מיליון ש"ח ושווי הציוד הוא 3 מיליון ש"ח, ולפיכך התמורה הכוללת היא 4 מיליון ש"ח. רשויות המס עשויות לטעון נגד עסקה זו בשני מישורים שונים: ראשית, יכולות רשויות המס לכפור בכך שבדירה היה ציוד השייך לאברהם או בכך שהציוד שהיה בדירה ניתן להפרדה מהמקרקעין, ולטעון כי הלכה למעשה נמכר רק נכס אחד – הדירה, וממילא מלוא התמורה ששולמה מתייחסת אליו; שנית, יכולות הן לקבל כי העסקה התייחסה לשני סוגי נכסים (דירה וציוד), ולכפור בחלוקת התמורות, למשל, בטענה שמתוך התמורה הכוללת (4 מיליון ש"ח) העיקר שולם בעבור הדירה (נניח 3.5 מיליון ש"ח), ורק היתרה שולמה בעבור הציוד (חצי מיליון ש"ח). ודוק, רשויות המס יכולות להעלות טענות אלו לחילופין, לאמור סבורות הן שמבנה העסקה אינו מייצג את כוונת הצדדים, ולמצער, כי חלוקת תמורות העסקה אינה מייצגת את כוונת הצדדים".

47. בית המשפט הבהיר כי הטענה שלפיה אין לקבל את חלוקת התמורות המוסכמת אינה טענה לעסקה מלאכותית, ואין צורך בהפעלת סעיף 86 בפקודה לשם ההתערבות בחלוקת התמורות. תוכן הטענה אינו כפירה בדרך שבה בוצעה העסקה, אלא בתמורה שננקבה-

"היקף סמכות ההתערבות של רשויות המס בחלוקת התמורות המוסכמת נגזר מהיקף ההתערבות של רשויות המס בתמורה המוסכמת (ראו והשוו: הגדרת "תמורה" בסעיף 88 לפקודה; הגדרת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 "שווי של זכות פלונית" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח
2 ורכישה), התשכ"ג-1963..."

3
4 48. עוד הדגיש בית המשפט בפרשת פליינג קרגו כי במקרה שנדון בפניו-

5 "כפר פקיד השומה הן במבנה העסקה החוזי, תוך שטען כי
6 המוניטין אשר נמכר במסגרת הסכם המכר שייך במלואו לחברת
7 הבת, כך שלשיטתו לא הייתה כל מכירה של מוניטין שהיה
8 בבעלות חברת האם; והן בחלוקת התמורות המוסכמת, תוך שטען
9 כי אין לקבל את החלוקה המוסכמת לפיה כ-98% מהתמורה
10 שולמה בעבור מוניטין חברת האם ורק כ-2% בעבור פעילות
11 (מניות) חברת הבת. כאמור, אינני סבור שיש מקום להתערב
12 בקביעות בית המשפט קמא ביחס למבנה העסקה. לעומת זאת,
13 אני בדעה כי יש הצדקה מובהקת שלא לקבל את חלוקת התמורות
14 המוסכמת, ולקבוע כי אין היא מייצגת לא את שווי המוניטין של
15 חברת האם ולא את שווייה של חברת הבת".

16 49. עולה מהמקובץ כי לעניין סמכויותיו של פקיד השומה לבחון את המהות האמתית
17 של העסקה, ולשם כך 'להאיר אותה' או 'לבחון אותה' בדרך אחרת מזו שבה הוצגה
18 על ידי הנישומים, רשאי פקיד השומה לקבוע שומות חלופיות. טענותיו של פקיד
19 השומה מתפרשות כ'טענות משפטיות', גם אם הן כוללות תיאורים, רכיבים או
20 תוצאות עובדתיות. מבחן ה'יתשתית העובדתית' אינו בהכרח המבחן היחיד לשם
21 הכרעה בשאלה האם רשאי היה פקיד השומה לטעון טענות סותרות, ובכל מקרה
22 בוחן בית המשפט את עניין ההשתק השיפוטי בחינה מהותית, ולא פרוצדורלית,
23 בשים לב להיקף סמכויותיו של פקיד השומה לקבוע שומות חלופיות לשם גביית מס
24 אמת. כך למשל הטענה שלפיה העסקה היא מכר של מניות בלבד ללא מוניטין (או
25 מקרקעין בלבד, ללא ציוד), ולחלופין כי מדובר אמנם במכירת שני נכסים: מניות
26 ומוניטין (או מקרקעין וציוד) אלא שחלוקת התמורות אינה נכונה, אינה מתפרשת
27 כטענה עובדתית סותרת שאין להעלותה, אף שבטענות המשפטיות האמורות קיימת
28 התייחסות ברורה לעובדות.

29 מנ הכלל אל הפרט



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 50. מעיון בשומות החלופיות שקבע פקיד השומה בענייננו ניתן ללמוד כי פקיד השומה
2 הסתמך על המצג העובדתי שהוצג לו. טענותיו בכללותן הן טענות משפטיות בדבר
3 יישום הוראות המס על המצב העובדתי שהוצג. מהתשתית העובדתית שהוצגה לו
4 גזר פקיד השומה שתי שומות חלופיות, שיש לסווגן כטענות משפטיות חליפיות
5 וסותרות.
- 6 51. פקיד השומה בחן את העסקה המדווחת, שלפיה רכשה אפקו מניות של נס-פן
7 מנסקא, מכוח מנגנון הב.מ.ב.י, אף שבהסכם בעלי המניות הוקנתה זכות הב.מ.ב.י
8 למערערת. מכך הסיק פקיד השומה כי קדמה לרכישת המניות על ידי אפקו מנסקא
9 **הסבה** של זכות הב.מ.ב.י לרכישת מניות נס-פן, מהמערערת לאפקו. לשיטתו של
10 פקיד השומה, אלמלא הסבת זכות הב.מ.ב.י מהמערערת לאפקו, לא היה באפשרותה
11 של אפקו להפעיל את מנגנון הב.מ.ב.י ולרכוש את מניות נס-פן מנסקא.
- 12 52. אף שההתייחסות להסבה כוללת היבטים עובדתיים, במהותה גם היא אינה טענה
13 עובדתית אלא משפטית, שכן "הסבה" היא מונח משפטי. גם אם תסווג טענה זו
14 כטענה עובדתית (אף שלטעמי יש לפרש את תקנה 72(ב) כמתייחסת לטענות
15 עובדתיות שבידיעה אישית), התייחס פקיד השומה בתיאורו העובדתי ובפרשנותו
16 המשפטית באשר לתוצאות המס לתשתית העובדתית שהוצגה לו על ידי המערערת,
17 נסמך על תיאורה של המערערת ועל דיווחה. פקיד השומה קבע כי לשיטת המערערת
18 עצמה הייתה בהכרח גם הסבה של זכות הב.מ.ב.י מהמערערת לאפקו, שכן אלמלא
19 ההסבה לא היה בידי אפקו לרכוש את מניות נס-פן באמצעות מנגנון הב.מ.ב.י.
- 20 53. פקיד השומה התמקד כאמור **בהסבת הזכות**, וקבע שהיא חייבת במס. שתי שומות
21 חלופיות נקבעו כנגזרת לטענה זו. בשומה העיקרית קבע פקיד השומה כי על פי
22 הגדרת 'מכירה' בסעיף 88 בפקודה, הסבת זכות הב.מ.ב.י מהמערערת לאפקו הינה
23 'מכירה', החייבת במס רווחי הון. לחלופין קבע פקיד השומה בשומה החליפית, כי
24 ההסבה של זכות הב.מ.ב.י היא עסקה 'מלאכותית או בדויה', שכל מטרתה להימנע
25 ממס רווחי הון, באמצעות קיזוז ההפסדים שהיו לאפקו, ועל כן התעלם ממנה.
26 תוצאת התעלמותו של פקיד השומה מההסבה היא מיסוי רווח ההון כאילו לא בוצעה
27 ההסבה של הזכות לאפקו, היינו, כאילו נותרה הזכות בידי המערערת, היא זו
28 שמימשה את זכות הב.מ.ב.י, רכשה את המניות מאפקו, ולאחר מכן מכרה אותן
29 לאמות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

54. השומות החלופיות הן בגדר טענות משפטיות המתייחסות למושגים משפטיים פיסקאליים, והן נגזרות מטענה זהה של פקיד השומה, שאף היא טענה משפטית בעיקרה, שלפיה הוסבה כאמור זכות הב.מ.ב.י מהמערערת לאפקו. שומות אלו מפרשות לצורך מס את הפעולה העובדתית שבוצעה על ידי המערערת בשני אופנים חלופיים, לצורך בחינת אירוע המס והבטחת גביית מס אמת. מטבע הדברים, סותרות השומות החלופיות שנקבעו זו את זו, הן לאור טיבה של טענת הסיווג מחדש על פי סעיף 86 בפקודה, המתעלמת מהעסקה כפי שבוצעה, ומתייחסת אליה, או 'בוראת' אותה לצורך חבות המס, כאילו בוצעה בדרך אחרת מזו שהוצגה על ידי הצדדים, והן מעצם העובדה שטענת העסקה המלאכותית היא טענה שיווית לטענות אחרות שיש לבחון קודם לכן. על כל פנים מדובר בטענות משפטיות לעניין חבות המס, ולא בטענות עובדתיות סותרות, ועל כן אין כל פגם בכך שהן סותרות זו את זו.

55. מעבר לדרוש אציין כי גם מבחינת מבחן 'התוצאה הפיסקאלית', שהוזכר בפרשת תיעוש, בשתי השומות החלופיות קובע פקיד השומה כי המכירה החייבת במס היא מכירה שביצעה המערערת, והיא זו החייבת במס רווחי הון.

העסקה הבדויה

56. בשומה החלופית טען כאמור פקיד השומה כי מדובר בעסקה מלאכותית או בדויה, (ולא הסתפק בטענה כי מדובר בעסקה מלאכותית בלבד), ועל כן יש להתעלם ממנה. על יסוד אמרת האגב בפרשת וינוקור טענה כאמור המערערת בתשובתה לתגובה כי לכל הפחות יש להורות על מחיקת הטענה בדבר 'עסקה בדויה' מכתבי הטענות של המשיב.

57. אין מקום להרחיב במסגרת הדיון בהחלטת ביניים, שעניינה טענות עובדתיות סותרות, על טבעה וטיבה של טענת 'העסקה הבדויה', הקבועה בסעיף 86 בפקודה. אציין בקצרה כי בהתאם להלכה הפסוקה יתעלם פקיד השומה מ'חוזה למראית עין' מכוח הדין הכללי, ולא מכוח טענת 'העסקה הבדויה', שכן מכוח דיני החוזים ניתן להורות על בטלותו של חוזה למראית עין (ראו ע"א 1829/13 **ישיבת ויז'ניץ בית ישראל נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**, פסקה 14 (מיום 8.10.2015)); ע"א 10666/03 **שיטרית נ' פקיד שומה תל-אביב 4** (מיום 30.1.2006); פרשת רובינשטיין).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 58. בספרות המקצועית הובעה בקורת חריפה על חלופת 'העסקה הבדויה', וצוין כי היא
2 נורמה אנטי תכנונית מדומה (ראו למשל גליקסברג, עמ' 139 ואילך; שם עמ' 153
3 ואילך). מבחינת ההיסטוריה החקיקתית קיימת חלופת 'העסקה הבדויה' בסעיף 86
4 בפקודה בעיקר מטעמים היסטוריים. (מטעמים היסטוריים מתייחסים הצדדים
5 לעיתים לחלופת 'העסקה המלאכותית או בדויה' כחלופה אחת, וכזכור בבקשה
6 המקורית כלל לא הועלתה טענה ספציפית באשר לחלופת העסקה הבדויה). יחד עם
7 זאת, חרף הביקורת שהועלתה באשר לצורך בחלופת 'העסקה הבדויה', והתמקדות
8 ההלכה הפסוקה ב'עסקה המלאכותית', לא מצא המחוקק לנכון למחוק את חלופת
9 'העסקה הבדויה' מספר החוקים, ואין להוציא מכלל אפשרות שבעתיד תתמלא חלופה
10 זו בתוכן, לצד האפשרות לביטול עסקה בטענת 'חוזה למראית עין' על פי הדין הכללי,
11 ולצד האפשרות לסיווג מחדש כ'עסקה מלאכותית'.
- 12 59. מעבר להסתייגות זו משימוש בחלופה של 'עסקה בדויה' שהיא חלופה בעייתית, ואין
13 לעשות בה שימוש שלא לצורך, בענייננו התבקשה מחיקתה של הטענה על הסף מהטעם
14 שמדובר **בטענה עובדתית סותרת**, ולא בשל היותה 'נורמה אנטי תכנונית מדומה',
15 שהיא טענה שאותה ראוי לברר במסגרת ההליך העיקרי, ולא כטענת סף.
- 16 60. אשר לטענה בדבר מחיקתה של 'העסקה הבדויה' מהטעם של טענה עובדתית סותרת,
17 כפי שעולה מההלכה הפסוקה, מסווגות השומות החלופיות שמוציא פקיד השומה
18 בגדר סמכותו להשקיף בדרך אחרת על מהותה של העסקה, לסווגה באופן שונה, או
19 לסווגה מחדש, כטענות **משפטיות** חלופיות, ולא כטענות **עובדתיות** חלופיות, גם אם
20 יש בהן רכיבים עובדתיים. טענת 'העסקה הבדויה' אפוא היא טענה משפטית, בדומה
21 לטענה בדבר 'עסקה מלאכותית'. גם טענה משפטית זו הנעשית לצורך מס נגזרת
22 מההנחה העובדתית (שאינה אלא טענה משפטית), שלפיה בנסיבות שבהן אפקו היא
23 זו שהפעילה את מנגנון הב.מ.ב.י, בהכרח הוסבה אליה זכות הב.מ.ב.י מהמערערת.
24 תוצאת הטענה המשפטית בדבר 'עסקה בדויה' בענייננו היא כי ההסבה נעשתה
25 למראית עין, ועל כן יש להתעלם ממנה. כפועל יוצא החייבת במס תהיה המערערת,
26 ולא אפקו, בדומה לתוצאת המס של טענת 'העסקה המלאכותית'. שתיהן הן טענות
27 הנטענות לצורך מס, ועל כן טענות משפטיות. מבחינת מבחן 'התוצאה הפיסקאלית',
28 בשתי השומות החלופיות קובע כאמור פקיד השומה כי המכירה החייבת במס היא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.ן. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מכירה שביצעה המערערת, והיא זו החייבת במס רווחי הון, בין אם התעלמות פקיד
2 השומה מההסבה היא בעילת 'עסקה מלאכותית' ובין אם היא בעילת 'עסקה בדויה'.
- 3 61. הטענות המשפטיות הסותרות אפשריות, ומבחינת ההלכה הפסוקה, אין בהן כל
4 בעייתיות מבחינת כלל ההשתק השיפוטי (כל עוד ברור שלא ייגבה כפל מס), וממילא
5 אין בהן בעייתיות אף בהקשר של תקנה 72(ב) בתקנות סדר הדין האזרחי.
- 6 62. מעבר לדרוש אציין כי גם אם יאומץ מבחן "התשתית העובדתית" שנקבע באמרת
7 אגב בפרשת ועקנין, לא מדובר בענייננו בתיאור עובדתי מתוך ידיעה אישית אודות
8 נסיבות העסקה. מחיקת טענות כאמור בתקנה 91 בתקנות סדר הדין האזרחי, תפורש
9 ככלל בצמצום ביחס לתקנה 72(ב), כפי שבואר בפסיקה, ובוודאי שיש לפרשה
10 בצמצום בנסיבות שבהן הוצאו שומות חלופיות העוסקות בסיווג מחדש, וזאת בראש
11 ובראשונה נוכח סמכותו הייחודית של פקיד השומה לקבוע שומות חלופיות לשם
12 בחינת המהות האמתית של עסקה, או סיווגה באופן אחר מזה שהוצגה בפניו, הקושי
13 להבחין בין טענות עובדתיות או משפטיות, והעובדה שטענותיו של פקיד השומה
14 מתפרשות כטענות משפטיות גם אם יש בהן רכיבים עובדתיים. הסמכות לקביעת
15 שומות חלופיות, המציעות מספר חלופות להשתת המס, היא סמכות מהותית
16 הקבועה בעיקרה בחקיקה ראשית לשם הבטחת גביית מס אמת, ויש לפרש את
17 הוראות הפרוצדורה בדרך המתיישבת עם סמכות זו.

סיכום

- 18
- 19 63. אשר על כן אני דוחה את הבקשה.
- 20 64. המערערת תשלם למשיב את הוצאותיו בסכום של 25,000 ₪, בתוך 30 ימים.
- 21 65. תצהירי עדות ראשית מטעם המערערת יוגשו תוך 60 ימים, ומטעם המשיב, תוך 60
22 ימים לאחר מכן.
- 23 ניתנה היום, ט"ז תמוז תשע"ט, 19 יולי 2019, בהעדר הצדדים.
- 24



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-68517 ב.ר.נ. ניהול ושיווק מוצרים טכניים בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני



יעל ייטב, שופטת