



בבית המשפט העליון

רע"א 2454/19

לפני: כבוד השופט נ' סולברג

המבקשת: ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה גוש דן

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 20.2.2019 בע"מ 17419-02-18 שניתנה על ידי כבוד השופטת י' סרוסי

בשם המבקשת: עו"ד דניאל פסרמן; עו"ד שלמה אביעד זידר; עו"ד עדי חיה רבן; עו"ד שירין גבאי מצגר

בשם המשיב: עו"ד טליה נעים

החלטה

1. בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 20.2.2019 בע"מ 17419-02-18 (השופטת י' סרוסי), בגדרה נדחתה בקשת המבקשת "להשתתף נטל ההוכחה ונטל הבאת הראיות בהליך על המשיב".

רקע והחלטת בית המשפט המחוזי

2. המבקשת היא חברה ישראלית, שהתאגדה בשנת 2000, וכל מניותיה הוחזקו על-ידי חברה אמריקאית בשם Broadlight Inc. (להלן: חברת האם). בשנת 2012, נרכשו כל מניותיה של חברת האם על-ידי חברה אמריקאית אחרת, Broadcom Corporation (להלן: ברודקום), בתמורה לסכום של כ-200 מיליון דולר ארה"ב. כשלושה חודשים לאחר מכן, מכרה המבקשת את זכויותיה בקניינה הרוחני לחברה הרשומה באיי קיימן, מקבוצת ברודקום, בתמורה לסכום של כ-59.5 מיליון דולר ארה"ב; במקביל, נחתמו שני הסכמים נוספים בין המבקשת, לבין ברודקום וחברה נוספת מקבוצת ברודקום, שלפיהם

תספק להן המבקשת שירותי מחקר ופיתוח, שיווק ותמיכה טכנית בתמורה לכיסוי עלויותיה בתוספת מרווח רווח מוסכם.

3. ביום 10.1.2017 מסר המשיב למבקשת את פירוט נימוקיו לשומה בצו שהוציא ביחס להכנסותיה לשנת המס 2012. בנימוקיו קבע המשיב, כי העסקה שבין המבקשת לבין ברודקום דווחה שלא בשווי שוק, ובתמורה שונה מזו שהיתה נקבעת בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים. נקבע, כי במסגרת העסקה, לא נמכרו רק זכויותיה של המבקשת בקניינה הרוחני – שעל מכירתן ועל שוויין לא חלק המשיב – אלא נמכרו גם מרבית הפונקציות, הנכסים והסיכונים (Functions, Assets and Risks), ובקיצור – FAR) שהיו בידי המבקשת עובר לעסקה. שווי הנכסים שנמכרו (הקניין הרוחני יחד עם ה-FAR) הוערך בסך של כ-168.5 מיליון דולר ארה"ב, שהיוו ביום המכירה כ-659,677,500 ₪, ולאחר ביצוע התאמה בגין מרכיב המס, הוערך שוויים בסכום של 879,570,000 ₪. בנוסף נקבע, כי יש לראות את ההפרש האמור בין הסכום שהועבר בעת המכירה בפועל, לבין שוויים המוערך של הנכסים שנמכרו, כהלוואה שנתנה המבקשת שלא בתנאי שוק – ולפיכך לזקוף לחובתה גם הכנסות מריבית בסכום של 1,735,117 ₪.

4. על שומה זו ערערה המבקשת, ובגדרי הליך הערעור הגישה בקשה להשתת נטל ההוכחה ונטל הבאת הראיות על המשיב; לחלופין, ביקשה מבית המשפט להורות כי המשיב יפתח בהבאת הראיות ובהעדת העדים מטעמו, תוך הכרעה בזכות הצד הנושא בנטל השכנוע בתום ההליך. ארבעה נימוקים עמדו בבסיס בקשתה זו: ראשון, טענת המבקשת כי היפוך הנטל נדרש לפי סעיף 85א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה); שני, הטענה כי שומת המשיב מבוססת על 'סיווג מחדש' של העסקה, שביצע המשיב מכוח סמכותו לפי סעיף 86 לפקודה; שלישי, משום שהיפוך הנטל ראוי לשיטת המבקשת גם אם בשומה לא בוצע 'סיווג מחדש' של עסקה מלאכותית, אלא 'סיווג שונה'; רביעי, מחמת הלקוניות הנטענת של השומה.

5. בהחלטה מיום 20.2.2019, דחה בית המשפט המחוזי את הבקשה על כל נימוקיה. עיקרה של ההחלטה הוקדש לשאלת ההבחנה בין 'סיווג שונה' של עסקה, לבין טענת עסקה מלאכותית ('סיווג מחדש'), שגוררת עמה גם את הטלת נטל ההוכחה לפתחו של פקיד השומה. לעניין זה קבע בית המשפט, כי שומתו של המשיב איננה מבוססת על סמכותו לסווג מחדש עסקה מלאכותית, לפי סעיף 86 לפקודה. סמכות זו מכוונת למצבים שבהם מקבל פקיד השומה את העסקה כפי שהוצגה לפניו, אך מבקש להתייחס אליה בצורה אחרת לצורך השומה בלבד (דהיינו, לבצע 'סיווג מחדש' לצרכי מס). לעומת זאת,

בנדון דידן נקבע, כי פקיד השומה "אינו מקבל את המצג העובדתי של המערערת בדוחותיה לפיו היא מכרה רק את הקניין הרוחני שלה [...] ולמעשה טוען כי 'בעולם המעשה', דהיינו, במציאות החיה, התרחשה עסקה אחרת שונה בהיקפה ובתוכנה מזו שהוצגה על ידי המערערת", שעליה נמנעה המבקשת מלדווח לצרכי מס (פסקה 26 להחלטה מיום 20.2.2019); "לטענת המשיב, המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, כפי שבאה לידי ביטוי בעולם המעשה, היא עסקה למכירת FAR ולכן צודק המשיב כי מדובר בסיווג שונה של העסקה, ולא יותר מכך. לו היה המשיב מקבל את המצג העובדתי של המערערת [...] אז ורק אז לא היה מנוס מהידרשות לכלים המיוחדים והשיוריים שמעניק סעיף 86 לפקודה" (שם, פסקאות 27-28).

6. נדחו גם טענות המבקשת, שלפיהן אילו ביצע המשיב 'סיווג שונה' של העסקה, היה עליו להתייחס לדין הכללי הרלבנטי, הוא לשיטת המבקשת דין מדינת קליפורניה, ולהראות מדוע מוצדק לפיו לשנות את סיווגה של העסקה. הטענות נדחו לגופן, תחת הנחה לטובת המבקשת כי ברירת הדין היא אכן כפי שנטען על-ידה; בית המשפט נדרש לתמצית חוות-דעת מומחה לדין הזר מטעם המבקשת, וקבע כי לא השתכנע בטענתה כי הדין במדינת קליפורניה, לגופו, לא מאפשר לשנות את סיווג העסקה. טענותיה של המבקשת להיפוך הנטל מכוח סעיף 85א לפקודה נדחו אף הן, מן הטעם שהמשיב לא חלק על הנתונים שהציגה המבקשת לפניו, כנדרש לשם היפוך נטל בגדרי סעיף זה, אלא סבר כי הם אינם מייצגים את מלוא היקף העסקה. לבסוף, נדחו הטענות להיפוך הנטל בשל לקוניות של השומה, מן הטעם שהמבקשת קיבלה מענה לפנייתה בעניין גילוי מסמכים, וכי השומה מפורטת די הצורך כדי לאפשר לה להתמודד עמה כדבעי מבלי שיקופחו זכויותיה, גם אילו תפתח בהבאת ראיותיה.

מכאן בקשת רשות הערעור שלפני.

טענות הצדדים

7. בבקשתה טוענת המבקשת, כי בית המשפט המחוזי לא ישם כראוי את אמות המידה להבחנה בין 'סיווג שונה' לבין 'סיווג מחדש', ושגה בהסתמכו על "הנמקות שונות, זרות להלכות הידועות בהקשרים אלה, ובתוך כך התעלם מכך שהמשיב אינו מצביע על סיווג שונה מכוח הדין הכללי הרלוונטי". בהמשך לכך נטען, כי בית המשפט שגה בקבעו כי השומה נוקטת במסלול 'סיווג שונה', חרף העובדה שהמשיב לא הראה מדוע, לפי הדין הכללי הרלבנטי – הוא לשיטתה דין מדינת קליפורניה – יש לבצע את השינוי, דבר המעיד לשיטתה על ביצוע 'סיווג מחדש'. בהקשר זה נטען, כי לפי דיני מדינת קליפורניה, לא ניתן לבצע סיווג שונה של העסקה כפי שביצע המשיב, בין היתר משום שדיני מדינת קליפורניה לא מכירים במושג ה-FAR. עוד נטען, כי ככל שסבר בית המשפט, כי בוצע

'סיווג שונה', היה עליו "לצלול ראשו ורובו לדיני מדינת קליפורניה", כדי להכריע בשאלת הצידוק לשינוי הסיווג. כטענה חלופית, חזרה המבקשת גם על טענתה כי גם אם עסקינן בשומת 'סיווג שונה', עדיין ראוי להטיל את נטל ההוכחה על המשיב.

8. על בסיס האמור נטען, כי שגיאותיו של בית המשפט המחוזי עתידות להשליך על ניהול ההליך עצמו, ומתן רשות ערעור כבר בשלב זה ימנע ניהול שגוי ובלתי יעיל של ההליך העיקרי – שכן כל אחד מה'מסלולים' מחייב הידרשות לטענות שונות – בירור הדין הכללי מזה, או בירור טענות הנוגעות למלאכותיות העסקה מזה.

9. בתשובתו טען המשיב, כי דין הבקשה להידחות על הסף, משום שהיא באה בגדרי סעיף 1(6) לצו בתי המשפט (סוגי החלטות שלא תינתן בהן רשות ערעור), התשס"ט-2009 (להלן: הצו). לשיטתו, ממילא השאלה בדבר העברת נטל השכנוע יכולה להיות מוכרעת רק בסופו של ההליך, ולפיכך עניינה של ההחלטה הוא בנטל הבאת הראיות וסדר הבאתן. עוד סבור המשיב, כי הבקשה איננה עומדת באמות המידה למתן רשות ערעור לפי סעיף 41(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984 (להלן: החוק). נטען, כי עסקינן בהחלטה דיונית מובהקת, בעניין נטל הבאת הראיות וסדר הבאתן, שההתערבות בה מצומצמת ושמורה למקרים חריגים, אשר הנדון דידן איננו נמנה עליהם. אשר לפוטנציאל לניהול שגוי של ההליך, נטען כי היקף הפגיעה האפשרית במבקשת מצומצם, והדבר נלמד לשיטת המשיב מקרבתו של נושא הבקשה – היפוך נטל וסדר הבאת הראיות – לנושאים המנויים בצו; מכך שההחלטה איננה מונעת מהמבקשת להציג את גרסתה העובדתית, אלא רק משנה את סדרי הבאת הראיות; ומן העובדה כי ההחלטה למעשה משמרת את ברירת המחדל המושרשת, שלפיה נטל ההוכחה בערעורי מס מוטל על הנישום. הודגש, כי אמנם יתכן שלא ניתן יהיה לרפא פגמים שיתגלו בהחלטה דנן בגדרי ערעור על פסק הדין הסופי – אך נוכח אופיה הטכני ופוטנציאל הפגיעה הנמוך במבקשת, אין הצדקה להיעתר לבקשה. בפרט הודגש, כי ממילא אם תתהפך ההחלטה בערעור, ויקבע כי השומה התבססה על 'סיווג מחדש' – יוטלו הנטלים לפתחו של המשיב, והוא למעשה זה שנושא בסיכון בכל הנוגע לניהול שגוי של ההליך.

10. המשיב סבור כי ההחלטה מוצדקת גם לגופה. נטען, כי בית המשפט המחוזי הלך בתלם הלכות מושרשות בדיני המיסים, לפיהן מיסוי עסקה נעשה לפי מהותה הכלכלית. הודגש, כי בביצוע 'סיווג שונה', בוחן פקיד השומה 'מה אירע באמת', קרי, האם המציאות העובדתית תואמת את המצג שהציג הנישום מבחינה עובדתית ומשפטית. לעומת זאת, 'סיווג מחדש' מבוצע כסמכות שיורית, שניתנת להפעלה רק מקום שבו פקיד השומה מקבל את העסקה כפי שהוצגה על-ידי הנישום, "ואין הוא חולק כי כך אירע בעולם

המעשה, אלא לעמדתו מדובר בתכנון מס שאינו לגיטימי" (סעיף 58 לתשובת המשיב). לפיכך, בנדון דידן מדובר ב'סיווג שונה', שכן טענותיו של פקיד השומה הופנו כלפי הנעשה בפועל, והתאמת המצג שהוצג לפניו לעובדות בעולם המעשה (להבדיל משינוי תוצאותיה של מערכת עובדתית נתונה במישור המס בלבד, אז יהא מדובר ב'סיווג מחדש'). הודגש, כי המשיב קיבל את דיווחה של המבקשת ביחס למכירת קניינה הרוחני, אך סבר כי בפועל נמכרה גם פעילותה, במסגרת מכירה שלא דווחה. אשר לטענה הנוספת שלפיה יש להפוך את הנטלים גם ככל שעסקינן ב'סיווג שונה', נטען כי המבקשת מצויה בעמדה טובה יותר כדי להוכיח את טענותיה – המידע בדבר פעילותה העסקית לפני העסקה ולאחריה מצוי בידיה, וכל שהיא נדרשת להוכיח הוא כי הפונקציות שנטען שנמכרו (ה-FAR), ממשיכות להתבצע תחת קורת גגה לאחר המכירה.

11. בתגובתה לתשובת המשיב מדגישה המבקשת, כי עיקר הבקשה איננו בסדר הבאת הראיות, כי אם באופיה של השומה – וכי הכרעה באופיה של השומה לכאן או לכאן משליכה על מלוא הליך הבירור שנדרש בגדרי הערעור. נטען, כי אמנם ה'טריגר' לדיון באופיה של השומה היה דיוני – שאלת נטלי ההוכחה – אך ההחלטה עסקה בעיקרה ב"סמכות שמכוחה הופקה השומה והנתיב המשפטי בו יתקדם ערעור המס כולו, ובכך עוסקת גם הבר"ע" (סעיף 3 לתגובת המבקשת). אשר לתחולת סעיף 1(6) לצו נטען, כי מקום שההחלטה מושא הבקשה עוסקת בנטלי ההוכחה – נטל הבאת הראיות וגם נטל השכנוע, אין מדובר בקביעה הנוגעת לסדר הבאת הראיות גרידא. המבקשת חזרה על שאר טענותיה, שלפיהן ההכרעה בבקשה הכרחית לשם ניהולו הנכון של ההליך. המשיב הגיש גם הוא תגובה נוספת, בה חזר והדגיש, כי הבקשה במהותה היא דיונית, ועניינה היפוך נטלים בפתח ההליך – על אף שלצורך הכרעה בבקשה, נדרש בית המשפט לדון בסוגיות מהותיות של אופי השומה. עוד הודגש, כי מקומן הנכון של טענות באשר לפרשנותן של סמכויות 'סיווג שונה' לעומת 'סיווג מחדש', ו'עשיית סדר' בפסיקת הערכאות הדיוניות, הוא בגדרי הערעור על פסק הדין הסופי. לבסוף נטען, כי המבקשת לא הצביעה על נזק או עיוות דין שעשוי להיגרם עקב הותרת ההחלטה, ועמה ברירת המחדל באשר לנטלי ההוכחה, על כנה.

דיון והכרעה

12. לאחר שנדרשתי לטענות הצדדים מזה ומזה, ולהחלטה של בית המשפט המחוזי, באתי לכלל מסקנה כי דין הבקשה להידחות. כפי שיפורט, אין בהותרת ההחלטה על כנה משום יצירת פוטנציאל לניהול ההליך באופן מיותר או נזק שמצדיק התערבות. בנוסף, הליך מקדמי זה אינו המקום המתאים להידרש לחלק הארי של הטענות שבהן יש להכריע לשיטת המבקשת, אשר אם נדון בהן, יתייתר במידה רבה הדיון בערעור המס עצמו.

13. ראשית חכמה, תמצית התשתית הנורמטיבית הצריכה להבנת הדברים. 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 (16.8.2006); ע"א 750/16 בן ציון סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות (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, 923-922 (2003); ע"א 4374/05 ראובני נ' פקיד שומה תל אביב 4 (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 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 השנייה 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 שיטרית נ' פקיד שומה תל אביב יפו 4, פסקה 18 (30.1.2006)).

14. כאמור, שני מסלולים אלו אינם חלופיים; על פקיד השומה למצות את מסלול ה'סיווג השונה' בטרם ידרש לאפשרות של 'סיווג מחדש'. על חשיבותו של סדר הפניה אל ה'מסלולים' עמד בית משפט זה לא אחת:

"יש להבחין בין טענות בדבר סיווג העסקה לבין הטענה בדבר היותה של עסקה – מלאכותית. בשלב ראשון עלינו לקבוע, כקביעה עובדתית, אם הכינוי בו כינו הצדדים את העסקה נשוא המחלוקת עם פקיד-השומה ראוי הוא; ברי, כי המציאות

העובדתית המתגבשת ממכלול הראיות היא הקובעת, בסופו של דבר, את סיווגה של העסקה, ולא הלבוש שניתן לה בהסכם שנעשה בין הצדדים [...]. אם בית המשפט מגיע לכלל דעה כי העסקה שנערכה בין הצדדים שונה היא מן הכינוי החיצוני שהעניקו לה, הרי שהיא תמוסה לפי המציאות העובדתית והמשפטית שלה. בשלב ראשוני זה, המכונה שלב 'הסיווג השונה', אין אנו נזקקים לבחינת מלאכותיותה של עסקה ולהוראת סעיף 86 לפקודה" (ע"א 7493/98 שרון נ' פקיד שומה – יחידה ארצית לשומה, פסקה 17 (15.12.2003)).

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 שיוורית.

15. לשיטת המבקשת, המשיב ביצע, דה-פקטו, 'סיווג מחדש' של העסקה. היא הסתמכה לעניין זה על דברים שנאמרו בעניין בן ציון שלפיהם "מסלול 'הדין הכללי' אינו רלוונטי, וזאת בהינתן העובדה שהפעולה שתוארה על ידי הנישום [...] היא אכן הפעולה שבוצעה – ואין על כך חולק" (שם, פסקה 12). אלא שלא כך הם פני הדברים, וזהו לב העניין; על התאמה זו – בין המצג המתואר בהסכם המכר, לבין מה שנעשה בפועל – חולק המשיב. לדידו, לא נמכר 'רק' קניין רוחני, אלא בוצעה עסקה רחבה יותר באופן משמעותי, שנחבאת מאחורי מצג של הסכם צר ורזה ממנה. דומה שהבחנה זו היא יסוד הקושי שבו נתקלו הצדדים בנסותם לעמוד על טיב השומה דנן.

16. להמחשת הקושי ניתן להסתייע בסוגיה הדומה לענייננו, היא מיסויה של 'עסקה בדויה' – חלופה נוספת הנזכרת בסעיף 86 לפקודה. העסקה הבדויה היא מקבילתו בעולם המס של החוזה למראית עין; בגדריה, "אין הצדדים מעוניינים בקיומו של החוזה כפי שהוא משתקף כלפי חוץ" (ע"א 4015/95 פקיד שומה ירושלים נ' ברזני, פ"ד נב(2) 269, 276 (1998) (להלן: עניין ברזני); ראו גם עניין איסמר). הגדרת עסקה כבדויה היא שאלה עובדתית הטעונה הוכחה; משעה שהוכח כדבר הזה, העסקה בטלה מחמת היותה חוזה למראית עין, מכוח הדין הכללי (דיני החוזים) – ויוצא, כי יש 'להתעלם' ממנה מבלי להידרש לסעיף 86 לפקודה: "מקום שמבירור עובדות המס האמיתיות עולה כי העסקה

שהוצגה היא פיקציה, הרי שהיא בטלה על-פי המשפט האזרחי עצמו [...] לפיכך, אין בעצם צורך להפעיל את סעיפי ההתעלמות [סעיף 86 לפקודה – נ' ס' במקרה כזה] (אהרן יורן "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של 'העסקה המלאכותית' משפטים כ 43, 48 (1990); עניין ברזני, בעמוד 277).

17. יובהר: לא נטען לפני כי עסקינן בעסקה בדויה, ולא אביע בכך עמדה. הדברים הובאו כדי להמחיש את ה'מיקום הגיאומטרי' של עמדת המשיב בשומה, שלפיה המצג שבחווה איננו משקף את מצב הדברים בפועל (ומכאן הדמיון לעסקה בדויה), ולהבדיל, איננו משקף 'עסקה מלאכותית'. לזו השומה הוא למעשה בעמדת המשיב כי ניתן לסווג את העסקה באופן שונה, על בסיס עובדות המס הרלבנטיות – קרי, על בסיס עמדתו, שלפיה פונקציות מסוימות יצאו בפועל מתחת קורת גגה של המבקשת. פקיד השומה נעצר אפוא בטרם התעורר הצורך להשתמש בסמכותו השירותית לביצוע 'סיווג מחדש'; הוא 'נמצא' בשלב הראשון של הניתוח – בחינת העסקה במשקפי הדין הכללי (ובענייננו, דיני החוזים).

18. חלק ניכר מטענות המבקשת נוגע לעניין זה; היא מלינה על אי-הידרשותו של המשיב לדין הכללי הרלבנטי לשיטתה – וגוזרת מכך כי השומה איננה מבוססת על 'סיווג שונה'. לדידה, היה על בית המשפט "לצלול ראשו ורובו" לדיני מדינת קליפורניה בגדרי הבקשה המקדמית, וזאת לשם בחינת אופיה של שומת המשיב (פסקה 30 לבקשה). בהקשר זה יש להבחין בין שתי שאלות, שנקשרו זו בזו בטיעוני המבקשת: האחת, מהו אופיה הנורמטיבי של שומת המשיב; השנייה, ככל שעסקינן בשומת 'סיווג שונה' – האם שינוי סיווגה של העסקה מוצדק על בסיס הדין הכללי הרלבנטי. השאלה הראשונה היא מוקד בקשת היפוך הנטלים; השאלה השנייה היא מושא הערעור גופו. השאלות הן נפרדות: לשם בחינת השאלה הראשונה, אין צורך לעמוד על ברירת הדין ועל תוכנם של דיני מדינת קליפורניה, כלומר – על מידת ההצדקה, לפי הדין הכללי, לשינוי הסיווג גופו. עניין זה צריך להתברר בהליך העיקרי, ולא בגדרי בקשה מקדמית להיפוך נטלים, עוד בטרם החלה שמיעת ההוכחות (כך למשל, גם המומחה לדין הזר מטעם המבקשת, טרם סיים לכתוב את חוות דעתו, והוגשה תמציתה בלבד). עולה מהאמור, שגם במישור טענות זה אין פגם בהחלטה אשר עשוי להוביל את ההליך להתנהל בדרך שגויה.

19. בהתחשב באמור, לא שוכנעתי כי הפער בין הבירור שיידרש בהליך העיקרי נוכח סיווג השומה ככזו של 'סיווג שונה', לבין זה שהיה נדרש לו היה מדובר ב'סיווג מחדש', הוא ניכר כפי טענת המבקשת. ערעור המס עצמו נסוב, בעיקרו, סביב השאלה העובדתית של מכירת הנכסים שזכו ל'שם הקוד' FAR; שאלה זו ממילא תהא טעונה הוכחה, תסווג

השומה ככל שתסווג: אם בשומת 'סיווג שונה' עסקינן, תידרש המבקשת להראות כי החוזה שהוצג משקף נאמנה את כל שנעשה בפועל ואיננו למראית עין, קרי – כי פונקציות ה-FAR עודן נמצאות תחת קורת גגה; בדומה, אילו היינו הולכים במסלול של 'סיווג מחדש', היה על המשיב להוכיח כי הצגתה של העסקה כעסקת מכר קניין רוחני גרידא נעדרת טעם מסחרי יסודי. גם כאן, ההתדיינות תיסוב במידה רבה סביב השאלה תחת קורת גגה של איזו חברה מצויות פונקציות ה-FAR בפועל, והאם היה מוצדק 'לבודד' בעסקה שהוצגה לפקיד השומה רק את הקניין הרוחני. נוכח האמור, הפוטנציאל לנזק למי מהצדדים, כמו גם לניהולו של הליך מיותר או בדרך שגויה – איננו 'כצעקתה'.

20. סוף דבר, הבקשה לרשות ערעור – נדחית; המבקשת תישא בהוצאות המשיב בסך של 20,000 ₪.

ניתנה היום, כ"ז באב התשע"ט (28.8.2019).

ש ו פ ט