



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אפריל 2020

ע"מ 18-07-56286 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 18-08-31841 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

לפני כב' השופט ה' קירש

<b>המערערים</b>	1. אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ
	2. טי.די.וי.סי. בע"מ
	3. אריה קילמן
	4. נקסטמיל לימיטד בע"מ
	ע"י ב"כ עוה"ד דורון לוי ואיתן לדר

נגד

<b>המשיב</b>	<b>פקיד שומה למפעלים גדולים</b>
	ע"י ב"כ עו"ד מאיר פורת
	מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### החלטה

1. החלטה זו עוסקת בבקשה "להעברת נטל הראיה ונטל השכנוע לכתפי המשיב" אשר הוגשה מטעם המערערים.
2. ארבעת המערערים הגישו שני ערעורים: ערעור אחד (ע"מ 18-07-56286) מתייחס לשנת המס 2012 ואילו הערעור השני (ע"מ 18-08-31841) נוגע לשנות המס 2013, 2014 ו-2015. הדיון בערעורים אוחד בהתאם להחלטת כבוד השופט אלטוביה מיום 4.9.2018.
3. המערער, מר קילמן, היה בתקופה הרלבנטית לערעורים בעל המניות בשלוש החברות המערערות.
4. בערעורים מועלות חמש סוגיות מיסוי שונות. הסוגיה המרכזית (מבחינת היקף המס הכרוך בה) נוגעת להכנסות מדמי ייעוץ וניהול אשר דווחו על ידי חברת אריה זאב ייזום עסקים בע"מ (אשר לשם הנוחות תכונה להלן "החברה"). מכלל סכומי המס השנויים במחלוקת בערעורים, סוגיה זו, אשר תפורט בהמשך, מייצגת כ- 75% ("הסוגיה המרכזית"). לגישת המערערים, השומה בסוגיה זו מבוססת למעשה על הוראות סעיף 86 לפקודת מס הכנסה ("יסמכות להתעלם מעסקאות מסויימות"), ועל כן מן הדין שהמשיב יפתח בהבאת ראיותיו וכי נטל השכנוע יוטל עליו. לפי עמדת המשיב, הטענה בנושא עסקה מלאכותית נטענה אך לחלופין, כאשר עיקר הנמקתו בסוגיה המרכזית מבוסס על "סיווג שונה", כמפורט בהמשך.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אפריל 2020

ע"מ 18-07-56286 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 18-08-31841 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

5. לגבי שתי סוגיות נוספות מבין החמש, אף לשיטת המשיב מדובר בשומה **מכוח סעיף 86 לפקודה**: סוגיה אחת הנוגעת לדיבידנד שחולק על ידי חברת טי.די.וי.סי. לידי החברה ופעולות נלוות לחלוקה זו (כ- 11% מכלל המס השנוי במחלוקת), וסוגיה שנייה הנוגעת להמחאת חוב נטענת על ידי מר קילמן לידי חברת נקסטמיל (כ- 6% מכלל המס השנוי במחלוקת).

6. שתי הסוגיות האחרונות **אינן** כרוכות במישרין בשימוש המשיב בסעיף 86 לפקודה: סוגיה אחת נוגעת לתביעת הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות מימון על ידי החברה (כ- 8% מכלל המס השנוי במחלוקת) – אמנם כאן המשיב לא הסתמך על סעיף 86 בהוצאת השומה, אך לדעת המערערים סוגיה זו בהכרח קשורה לסוגיה המרכזית ושם, לדעת המערערים, השומה כן נשענת על סעיף 86. הסוגיה האחרונה נוגעת לתביעת הוצאות הנהלה וכלליות על ידי חברת טי.די.וי.סי. וסכום המס הנובע ממנה הוא זניח ביותר.

7. נשוב אפוא לסוגיה המרכזית: בשנות המס בערעור, שתי מזמינות שירות (מגייק תעשיות תוכנה בע"מ וקבוצת בלופינקס – "מג'יק"; "בלופינקס") שילמו סכומים ממשיים לידי החברה וזאת על פי הסכמים למתן שירותי ייעוץ וניהול. הכנסות אלו נרשמו ודווחו על ידי החברה. דומה כי אין מחלוקת שהשירותים סופקו למזמינות בזכות עמלו האישי של מר קילמן, שהוא בעל המניות, המנהל והעובד של החברה. באותה תקופה מר קילמן קיבל משכורת מן החברה, וזאת בסכומים לא גבוהים במיוחד.

המשיב החליט לייחס את התשלומים ששולמו על ידי מזמינות השירות למר קילמן עצמו ולקבוע כי זו הכנסה **בידיו**, על פי סעיף 2(1) לפקודה (משלח יד) או על פי סעיף 2(2) לפקודה (משכורת), ולא הכנסה בידי החברה.

8. לטענת המערערים בבקשה דנן, הבסיס לעמדת המשיב בסוגיה המרכזית (הבסיס העיקרי אם לא היחיד) הוא התעלמות מעסקה בדויה או מלאכותית מכוח סעיף 86 לפקודה, וכתוצאה מכך **מוטל על המשיב** לפתוח בהבאת ראיותיו ולשכנע את בית המשפט בצדקת השימוש בהוראה הנ"ל. כך גורסים המערערים:

**"... קביעות המשיב בצווים מסתמכות כולן על טענה מהותית אחת ויחידה - ההתקשרויות בין [החברה] ולקוחותיה... משקפות עסקאות בדויות, ולמצער**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אפריל 2020

ע"מ 18-07-56286 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 18-08-31841 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

מלאכותיות (לשיטת המשיב). ברי כי טענת המשיב ולפיה ל[חברה] אין פעילות כלשהי (קל וחומר פעילות עסקית), שעה ש[החברה] היא צד להסכמים למתן שירותים מול לקוחותיה, לא יכולה להיטען על-ידי המשיב ללא שלילת קיומם של הסכמי [החברה] ולקוחותיה.

...

... כל קביעות המשיב במסגרת הצווים הן קביעות שבהן המשיב התעלם מהמציאות ומהעובדות נשוא העסקאות ויצר מציאות חדשה ועסקאות חלופיות.

...

... ודוק, קביעת המשיב ולפיה מי שלכאורה התקשר עם מג'יק ובלופינקס הוא המערער [מר קילמן] - על אף שמי שהתקשרה מול גורמים אלו היא [החברה] והיא בלבד, זו היא קביעה שבהכרח מתעלמת מהתבנית העובדתית של העסקה שאירעה בעולם המעשה..."

(מתוך סעיפים 34, 37 ו-61 לבקשה הנדונה)

9. אין מחלקות בין צדדים כי כאשר שומה מושתתת על הוראות סעיף 86 לפקודה, אכן על פקיד השומה לפתוח בהבאת ראיות.

אולם המשיב סבור כי כלל זה איננו חל כאן מפני שהשומה בסוגיה המרכזית איננה תלויה בעיקר בהפעלת הסמכות לפי סעיף 86 אלא בראש ובראשונה היא מנומקת ב"סיווג שונה" (ורק לחלופין בקיומה של עסקה מלאכותית):

"... הסכמים אלו אינם משקפים את העסקה האמיתית, בעולם המעשה, שבוצעה בין הצדדים, שהרי היחיד הוא זה שנתן את השירותים למג'יק והתחייב לעשות כך; הוא זה שהיה בעל המומחיות הבלעדית לתת את השירותים שהוסכם עליהם; וככלל, ב[חברה] לא היו עובדים מלבד היחיד ועוד ועוד סממנים לעניין זה. ועל כן, לטענת המשיב המצג של המערערים על פי ההסכמים וכתרתם אינו משקף את האופי האמיתי של העסקה בעולם המעשה. ... המשיב רשאי לעשות שימוש בכללי הסיווג השונה, במיוחד כאשר לטענתו הכינוי המשפטי או הכותרת שנתנו הצדדים לעסקה אינם מייצגים כראוי את אופייה המשפטי הנכון."

(מתוך סעיפים 27 ו-28 לתשובת המשיב לבקשה)

10. כאן יוער כי לדעת המשיב די בקיום הסוגיה הנוגעת לתביעת ניכוי ההוצאות על ידי החברה (ראו סעיף 6 לעיל) כדי להצדיק את המסקנה כי על המערערים לפתוח בהבאת ראיות: שם



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אפריל 2020

ע"מ 18-07-56286 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 18-08-31841 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

המשיב, לדבריו, איננו מתיימר להפעיל את הסמכות לפי סעיף 86 אלא טוען כי מפני שאין בידי החברה כל פעילות עסקית, אזי אין היא רשאית לנכות את ההוצאות הנדונות. ומאחר וסוגיית ניכוי ההוצאות היא בעלת משקל (סכום המס השנוי במחלוקת הוא כ- 776 אלף ש"ח), ממילא אין מקום להיפוך סדר הבאת הראיות.

מנגד, המערערים סבורים כי, בנסיבות הנתונות, עמדת המשיב בעניין ניכוי ההוצאות נגזרת מעמדתו בסוגיה המרכזית (כי ההכנסה ממתן השירותים שייכת למר קילמן ולא לחברה), ואם ייקבע כי ההכנסה היא של החברה כמדווח, הרי לא יהיה בסיס לומר כי אין בידיה כל פעילות עסקית:

**"... המשיב לא התיר ל[חברה] ניכוי הוצאות מטעם יחיד ולכאורי ולפיו לחברה לא היה עסק כלשהו. קביעה זו של המשיב נאחזת בדיוק באותו בסיס עובדתי לכאורי ששימש את המשיב לקביעתו ב[סוגיה המרכזית], בה קבע המשיב שההתקשרות למתן שירותים היא בין מר קילמן ומג'יק במישרין, ולא בין [החברה] ומג'יק."**  
(מתוך סעיף 11 לתגובת המערערים לתשובת המשיב)

לדעתי לא ניתן לשלול בקלות טיעון זה. אולם לנוכח המסקנה אליה הגעתי להלן, אין צורך להכריע בשאלה זו (כפי שאין צורך להידרש לשאלה האם סוגיית ניכוי ההוצאות כשלעצמה - מבחינת משקלה - מצדיקה הטלת חובת הבאת הראיות על המערערים אף אם כל יתר הסוגיות בהליך סבות סביב סעיף 86 לפקודה).

11. נקודת המוצא לבחינת הבקשה היא **עיון בטענות המשיב** – בשלב מקדמי זה אין אנו דנים בסוגיות אלו לגופן אלא עומדים על **טיב המחלוקת** הנטושה בין הצדדים. יריעת המחלוקת נפרשת בכתבי טענות הצדדים, ובמקרה זה שומה עלינו לעיין **בהודעה המפרשת את נימוקי השומה** על מנת לעמוד על תוכן עמדת המשיב ("**נימוקי השומה**"). ברי כי טיעון "לבר סעיף 86" שמועלה באופן סתמי, ללא תימוכין של ממש וללא סיכוי של ממש להתקבל, לא יימנה במסגרת מפקד טענות המשיב ואפיון.

12. נפנה עתה לשאלת בסיס השומה בסוגיה המרכזית. ליבת הטיעון מצויה בסעיף 14 לנימוקי השומה: "**המשיב יטען כי יש לסווג באופן שונה את ההתקשרות בין המערערת לבין מג'יק וכן את ההתקשרות בין המערערת לבלופינקס ולראות את ההתקשרויות כנעשות באופן ישיר מול המערער.**" בהמשך מונה המשיב את הנסיבות השונות אשר הביאוהו למסקנה כי יש לשייך את ההכנסה ממתן שירותי ייעוץ וניהול למר קילמן עצמו ולא לחברה בשליטתו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אפריל 2020

ע"מ 18-07-56286 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 18-08-31841 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ניתן לחלק את הפרטים הכלולים בסעיף 14 לשתי קבוצות: ראשית, פירוט תוכן ההסכם שנערך בתחילת שנת 2012 בין החברה ובין חברת מגייק ודגשים לגבי אופן ניסוח אותו הסכם (סעיפים 14.1, 14.2, 14.4, 14.5 ו-14.8 לנימוקי השומה); ושנית, פרטים על אודות פועלו האישי של מר קילמן אגב ביצוע השירותים עבור מגייק ובלופינקס ועל אודות ההשתלבות האישית הנטענת של מר קילמן אצל מזמינות השירות (סעיפים 14.3, 14.6, 14.7, 14.8 ו-14.10 לנימוקי השומה). יצויין כי נימוקים דומים הובאו בפירוט על ידי המשיב בהחלטותיו לפי סעיף 152(ב) לפקודה בשלב ההשגה.

רק לחלופין הזכיר המשיב את סעיף 86 לפקודה בנימוקי השומה (בסעיף 15) וטען כי עסקת מתן השירותים נערכה באופן שמטרתו להפחית מס או להימנע ממס.

13. כידוע, התפתחה פסיקה ענפה שעניינה ההבדל בין אופיו של טיעון המבוסס על סעיף 86 לפקודה לבין טיעונים מסוגים אחרים (ובייחוד טיעון ממין "סיווג שונה") (ההלכה מסוכמת ברע"א 2454/19 ברוזקום ברוזבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, ניתן ביום 28.8.2019).

דומה כי נושא זה נבחן בפסיקה מכל זוויותיו ואוסיף כאן אך מילים מספר לשם ההמחשה, והכל באספקלריה של חובת הבאת הראיות.

מצד אחד של המתרס עומדות שתי קבוצות של מקרים: **קבוצה ראשונה** בה קיימת מחלוקת **עובדתית טהורה**, דהיינו אי הסכמה לגבי עצם התרחשותו של מעשה או לגבי קיומה בעבר של מציאות מסויימת (ללא קשר לעולם המשפט) (למשל: **האם ראובן ושמעון חתמו על נייר ביום 1.1.2020 בקשר להעברתו של סוס מחזקתו של ראובן לחזקתו של שמעון?**); וכך **קבוצה שנייה** בה קיימת מחלוקת בקשר ל**נפקות המשפטית** שיש לתת למעשה או מצב עובדתי מסוים אשר התרחשותו או קיומו מוכחים (האם הנייר שנחתם בין ראובן ושמעון מגלם מכירתו של הסוס או שמא השאלתו או השכרתו?).

מן הצד השני של המתרס עומדת **קבוצה שלישית**: כאן התרחשות המעשה מוכחת ואף הנפקות המשפטית הנובעת מן המעשה איננה שנויה במחלוקת, אולם בשל הרקע, הטעמים והמניעים למעשה, נטען על ידי פקיד השומה כי מן הראוי להתעלם מהמעשה לצורכי מיסוי ולהטיל מס כאילו המעשה (עסקה, פעולה) לא נעשה (האם מכירת הסוס על ידי ראובן לשמעון הביאה להפחתת מס בלתי נאותה ללא הצדקה מסחרית כך שלצורכי מס יש לראות את הסוס כעדיין מוחזק על ידי ראובן?)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אפריל 2020

ע"מ 18-07-56286 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 18-08-31841 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

יושם אל לב כי בשתי קבוצות המקרים הראשונות, ככלל אין אנו עוסקים בטעמי העסקה (יסודיים, לא יסודיים, מסחריים, פיסקאליים), ואין אנו עוסקים באפיון המעשה כ"נאות" (לגיטימי) אם לאו.

14. באותם ערעורים בהם קיימת מחלוקת השייכת לקבוצה הראשונה או השנייה (אף אם בנוסף קיימת מחלוקת מהקבוצה השלישית), יפתח המערער בהבאת ראיותיו (בהינתן סוגיה לבר-פנקסית). באותם ערעורים בהם קיימת מחלוקת ממשית רק מהקבוצה השלישית, יפתח המשיב בהבאת הראיות (הרציונלים לכללים אלה - הנעוצים בין השאר בזכות הצד השולט בדיעות ובמסמכים הנחוצים לבירור המחלוקת – נדונו בהרחבה בפסקה ולא אחזור עליהם כאן).

אוסף רק כי לדידי, בערעורי מס טיפוסיים, בשל אופיים ובשל היותם המשך להליכים מנהליים קודמים, ובשל אופי העדויות הנשמעות בהם והעובדה כי ממילא על פי דין זכאי הנישום לקבל לידיו עוד לפני קיום המשפט את כל החומר עליו ביסס פקיד המס את שומתו - ספק אם יש חשיבות מרובה לשאלה מי יפתח בהבאת הראיות ודומה כי לעתים מדובר ב"סערה בצלוחית מים" ולא יותר.

15. ומה טיבם של טיעוני המשיב בקשר לסוגיה המרכזית בהליכים דנן? דומה כי הם אינם מהקבוצה הראשונה הנ"ל: תוכן וניסוח ההסכם בין מגייק ובין החברה נתונים, ואשר למעשיו של מר קילמן בביצוע הסכם מתן השירותים, יש לשער כי גם עובדות אלו אינן ממש שנויות במחלוקת אם כי כל צד עשוי להדגיש (או להצניע) היבט זה או אחר במכלול פעולותיו של קילמן.

ניתן אולי לומר כי קביעת המשיב בקשר לאומד דעת הצדדים (החברה ומגייק) היא בתחום העובדתי הטהור: "... עולה שהצדדים ראו לנגד עיניהם את שירותיו של היחיד [מר קילמן]" כנושא ההתקשרות ביניהם (מתוך סעיף 14.5 לנימוקי השומה).

16. מאחר שהסכם מתן השירותים נכרת פורמלית לפחות בין החברה ובין מגייק ואילו המשיב גורס כי אותו הסכם מהווה למעשה התקשרות חוזית עם מר קילמן (ולא עם החברה), טיעון המשיב נמנה לכאורה על הקבוצה השנייה הנ"ל – דהיינו הענקת נפקות משפטית שונה לעובדה מוכחת לעומת הנפקות המשפטית לה טוען הנישום. אמנם ייתכנו מקרים, נדירים מן הסתם בתיקי מסים אזרחיים, בהם זהותו של מתקשר בחוזה שנויה במחלוקת במישור



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אפריל 2020

ע"מ 18-07-56286 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 18-08-31841 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

העובדתי הבסיסי (האם שמעון חתם על החוזה או שמא אחיו לוי חתם?), אך בדרך כלל שאלת זהות המתקשר תתמקד בפן הנפקות המשפטית של מעשה נתון – למשל כאשר מועלית סוגיה של נאמנות, שליחות או שותפות (האם שמעון, אשר חתם על הסכם מכר עם ראובן, הוא אכן הרוכש או שמא שמעון הוא מיופה כוחו של לוי, ולוי הוא הרוכש?).

17. לא בכדי בחרו המערערים בבקשתם להציג את טענת המשיב כך:

**"המשיב קבע, כי הכנסות [החברה] מהשירותים... יסווגו כהכנסות המערער ממשכורת או משלח יד. הנימוק שניתן על-ידי המשיב לקביעה זו הוא שיש להתעלם מכך שאת השירותים נתנה [החברה] ויש לכאורה לראות את ההתקשרות של [החברה] מול לקוחותיה כנעשית בין אותם לקוחות למערער במישרין."**  
(מתוך סעיף 30 לבקשה; קו ההדגשה איננו במקור)

הפועל "להתעלם" מוביל אותנו כמובן היישר למחוזות סעיף 86. אולם כך ניתן לתאר רבים מן המקרים של "סיווג שונה" (טיעון מהקבוצה השנייה הנ"ל). בהמשך לדוגמה שהובאה לעיל, אם למשל החוזה בין ראובן ושמעון מכונה "חוזה מכר" בכותרתו, ואילו פקיד השומה הגיע למסקנה על פי מהות ההתקשרות בין הצדדים ומכלול הנסיבות כי מדובר בהסכם השאלה ולא מכר, ניתן לומר כי פקיד השומה "התעלם" מכותרת החוזה, אולם אין זו דוגמה של שימוש בהוראות סעיף 86 לפקודה. יישום סעיף 86 כרוך הן בהתעלמות מן "העסקה" במובן העובדתי הבסיסי והן בהתעלמות מהנפקות המשפטית הכללית המתחייבת מעובדות אלו – נפקות שפקיד השומה לא חולק עליה כאשר הוא מפעיל את סמכותו לפי סעיף 86 ("אף אם היה מכר בין ראובן ושמעון, יש להתעלם ממנו כאילו לא התרחש").

18. עם כל הזהירות הנדרשת בשלב מוקדם זה של הדיון, ניתן לשער כי טענת המשיב בדבר זהות המתקשר (הטענה מן הקבוצה השנייה להבדיל מהטיעון בעניין עסקה מלאכותית) לא תתקבל בקלות. האישיות המשפטית הנפרדת של חברה בערבון מוגבל היא בין אושיות שיטת המשפט (ולא הועלתה כאן כל טענה המבוססת על סעיף 6 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 בנושא "הרמת מסך" או בהיקש ישיר מהוראה זו). מעצם טיבה, חברה איננה מסוגלת לבצע חוזה למתן שירותים "במו ידיה", והיא לעולם תהיה זקוקה למעשיהם של עובדים או קבלנים מטעמה. יתרה מזאת, רבות החברות שהעובד היחידי בהן הוא גם בעל המניות. אין להניח מראש כי חוזה הנחתם על ידי חברה כזו, חוזה שעתיד להתבצע באמצעות בעל שליטה שהוא גם עובד, הוא למעשה התקשרות של היחיד ולא של החברה. הרי כנגד ניצול לרעה של מתכונת פעולה זו בתחום הפיסקאלי נחקק במסגרת תיקון מס' 235 לפקודה סעיף 62א



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אפריל 2020

ע"מ 18-07-56286 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 18-08-31841 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

(שעניינו "חברות ארנק"), ככל הנראה מתוך הבנה שכלי "הסיווג השונה", ואף כלי "הסיווג החדש", אינם תמיד ישימים או יעילים.

19. עם זאת, אינני מוכן בשלב זה של המשפט לקבוע כי טיעון זה של המשיב הוא חסר סיכוי וכי רק דרך הפעלת הסמכות לפי סעיף 86 לפקודה ניתן (אם בכלל) לשייך את התשלומים על פי הסכם השירותים למר קילמן כהכנסתו האישית. ויובהר כי טיעונו הראשי של המשיב איננו נסמך אך על העובדה שמר קילמן הוא בעל השליטה בחברה אלא על מסקנת המשיב כי קילמן הוא הצד המתקשר עם המזמינות (טענה שאיננה תלויה רק בהיותו בעל שליטה בחברה); אילו המשיב היה פועל מכוח סעיף 86 בלבד, הוא היה מסכים כי ההתקשרות עם מזמינות השירות נכרתה על ידי החברה עצמה – ומתעלם מפעולה זו.

אינני יכול לשלול בשלב זה את האפשרות כי הראיות ילמדו כי המתקשר האמיתי – על פי דיני החוזים ועל רקע נסיבות המקרה – הוא מר קילמן, וזאת ללא פניה להוראות סעיף 86 וללא בחינת המניעים שעמדו ביסוד חתימת החברה (ולא קילמן) על ההסכם. הטיעון האמור איננו פשוט אך אינני סבור כי העלאתו כאן היא סתמית, או שהוא נטען על מנת להשיג יתרון דיוני גרידא.

20. לפיכך, חובת הבאת הראיות במשפט כולו מוטלת על המערערים והם יפתחו בהבאת ראיותיהם.

21. למרות האמור לעיל, לא מן הנמנע כי **בתום המשפט** ולאחר בירור התמונה העובדתית, יובן כי טיעון המשיב בדבר סיווג שונה (זהות המתקשר) היה ללא בסיס של ממש ולמעשה עמדת המשיב נשענת אך ורק על הטיעון בדבר עסקה מלאכותית. או אז, יחול **נטל השכנוע** על המשיב במובן זה שאם כפות המאזניים נותרו מעויינות, אזי דין הערעור יהיה להתקבל (והדברים נאמרים הן לגבי הסוגיה המרכזית והן לגבי שתי הסוגיות הנוספות המתוארות בסעיף 5 לעיל, לגביהן המשיב מלכתחילה העלה רק טיעון לפי סעיף 86).

22. בהחלטה נפרדת, אשר תינתן בהמשך, ייקבעו מועדים להגשת תצהירי עדות ראשית, קודם מטעם המערערים ולאחר מכן מטעם המשיב.

23. אינני מוצא לנכון לפסוק הוצאות משפט בקשר לבקשה זו.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 אפריל 2020

ע"מ 18-07-56286 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 18-08-31841 אריה - זאב ייזום עסקים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

מזכירות בית במשפט תמציא את ההחלטה לידי באי כוח הצדדים.

ניתן לפרסם החלטה זו ברבים.

ניתנה היום, ב' אייר תש"פ, 26 אפריל 2020, בהעדר הצדדים.

---

הרי קירש, שופט