



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2023

ע"מ 36609-01-22 ברגרואין רזידנטיאל לימיטד נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת

ברגרואין רזידנטיאל לימיטד
ע"י ב"כ עו"ד יובל כהן

נגד

משיב

פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר
פמת"א (אזרחי)

החלטה

מונחת לפניי בקשה מטעם המערערת להשתת נטל ההוכחה ונטל הבאת הראיות בהליך על המשיב.

המסד העובדתי הרלוונטי למחלוקת בעניין נטל ההוכחה

1. המערערת נרשמה בישראל כחברת חוץ ומשמשת סניף של חברה הרשומה באיי הבתולה הבריטיים (להלן – "חברת BVI").

2. חברת BVI מוחזקת על ידי חברת Berggruen Holding LTD (להלן – "חברת האם") בשיעור של 48%, כאשר גם חברת האם רשומה באיי הבתולה הבריטיים. יתרת האחזקות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2023

ע"מ 36609-01-22 ברגרוואין רזידנטיאל לימיטד נ' פקיד שומה גוש דן

בחברה מוחזקות בידי קבוצת חג'ג'-כהן השקעות בע"מ בשיעור של 48% ובידי מר יגאל צמח בשיעור של 4%.

3. בשנת 2007 לוותה המערערת כספים מחברת האם במסגרת הסכם הלוואה. תנאי הלוואה נקבעו מחדש בשנת 2009 לאחר הצטרפות קבוצת חג'ג' כבעלת מניות בחברת BVI. בהתאם ללוח הסילוקין של הלוואה, שיעור הריבית השנתית של הלוואה הוא 8%, ויתרתה עמדה ביום 30.6.2009 על סך של 159,880,000 ש"ח (להלן – "הלוואה").

4. בתאריך 8.9.2015, חברת האם חתמה על הסכם המחאת חוב עם חברת Berggruen Acquisition Holdings s.a.r.l, חברה שמקום מושבה הוא בלוקסמבורג, המצויה בבעלות מלאה, בעקיפין, של חברת האם (להלן, בהתאמה – "המחאת החוב" ו-" החברה מלוקסמבורג").

5. בהתאם להסכם המחאת החוב, חברת האם העבירה לחברה מלוקסמבורג את כל זכויותיה בהלוואה, לרבות הזכויות לקבלת הקרן והריבית הצבורה. נכון לאותו מועד, הסכום המצטבר של הקרן והריבית בגין הלוואה עמד על 187,375,326 ש"ח.

6. כנגד המחאת החוב, ובמסגרת הסכם ההמחאה, הוסכם כי סך של 185,501,703 ש"ח יעמוד כהלוואה של חברת האם לחברה מלוקסמבורג, בריבית של 7.65%.

7. כלומר, לאחר המחאת החוב, המערערת הייתה מחויבת להשיב את הלוואה לחברה מלוקסמבורג, שבתורה, הייתה מחויבת להשיב חוב בשיעור דומה לחברת האם.

חברת האם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2023

ע"מ 36609-01-22 ברגוראין רזידנטיאל לימיטד נ' פקיד שומה גוש דן

הלוואה



8. ויודגש, כי מאחר ולמדינת ישראל אין אמנת מס עם איי הבתולה הבריטיים, שיעור ניכוי מס במקור בגין הריבית המשולמת לחברת האם הוא השיעור הקבוע 10% לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן – "הפקודה"); לעומת זאת, למדינת ישראל יש אמנת מס עם לוקסמבורג, הקובעת ניכוי מס במקור בגין תשלומי ריבית בשיעור של 10%.

9. יצוין כי המערערת לא העבירה לחברת האם תשלומים בגין ריבית וקרן במשך כ-6 שנים, החל מיום 30.6.2009 ועד ליום 7.5.2015, למעט תשלום חד פעמי על סך 30 מיליון ש"ח בשנת 2010.

10. המשיב הוציא שומות למערערת, בהן נקבע, בין היתר, כי הצדדים האמיתיים להסכם ההלוואה הם המערערת וחברת האם, ולכן יש לראות את תשלומי הריבית ככאלה ששולמו במישרין לחברת האם. יתרה מכך, המשיב קבע כי אין טעם מסחרי לביצוע המחאת ההלוואה שנועדה ביסודה לשם הפחתת מס בלתי נאותה. לבסוף, קבע כי יש לראות את התשלום לפירעון ההלוואה בשנת 2015, כתשלום עבור הריבית על ההלוואה, ולא כתשלום קרן כפי שטוענת המערערת.

טענות הצדדים

11. המערערת טוענת כי טענתו היחידה של המשיב, הן מבחינה מהותית והן מבחינה לשונית, היא טענת המלאכותיות, שנגזרת מהיעדר טעם מסחרי לביצוע פעולת המחאת ההלוואה. המערערת מפנה לטענת המשיב בהודעה המפרשת את נימוקי השומה לפיה: "המערערת לא הניחה לפני המשיב את התשתית הראייתית הנדרשת להוכחת טענתה כי קיימת מטרה מסחרית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2023

ע"מ 36609-01-22 ברגוראין רזידנטיאל לימיטד נ' פקיד שומה גוש דן

שעמדה ביסוד ביצוע המחאת ההלוואה (בסעיף 10). בעצם ההתעלמות מפעולת ההמחאה ובניית עסקה חדשה, בה מוקצים תשלומי הריבית לחברת האם, עושה המשיב שימוש ב-"סמכות הורסת" ו-"סמכות בונה", מכוח סעיף 86 לפקודה.

המשיב אף ערך "מקצה שיפורים" לטענותיו במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי השומה.

עוד טוענת המערערת כי טענתו החלופית של המשיב, לסיווג שונה של העסקה בה הכנסות הריבית מיוחסות לחברת האם, היא תולדה של טענת המלאכותיות והיא חלק בלתי נפרד ממנה.

12. המשיב מתנגד לבקשה. לטענתו, הוא עשה שימוש בכלי הסיווג השונה העומד לרשותו, וטען רק כטענה חלופית וכסמכות שיורית, למלאכותיות העסקה.

לדידו, מי שבפועל נתנה את כספי ההלוואה היא חברת האם והיא זו שמקבלת אותם בחזרה. לפיכך, המשיב לא קיבל את המצג העובדתי של הסכם ההמחאה והוא סיווג באופן שונה את העסקה מכפי שהיא מוצגת בידי המערערת, בכך שקבע את הצדדים הנכונים לעסקת ההלוואה. סיווג העסקה בוצע בהתאם למהותה הכלכלית ולמכלול העובדות שהוצגו בפניו.

טענה נוספת שמעלה המשיב היא שעל נטל ההוכחה להישאר על המערערת היות שמלוא הפרטים ביחס להלוואה והמחאת החוב מצויים בידי המערערת ולא בידיו. טענה זו מתחזקת לאור טיעוניה הרבים של המערערת בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור אשר בכוונתם להצדיק את הטעם המסחרי שביסודו. משכך, זו תהיה התוצאה הצודקת בבחינת מדיניות משפטית נכונה.

עוד טוען המשיב כי עסקינן בסוגיה לבר-פנקסית, שכן התשובה למחלוקת אינה מצויה בספרי המערערת, ולכן גם מטעם זה אין מקום להפוך את סדרי הבאת הראיות ונטלי השכנוע.

לבסוף טוען המשיב כי לאור מחלוקות נוספות המצויות בין הצדדים, על המערערת להתחיל בהבאת ראיותיה ביחס למכלול המחלוקות שבין הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2023

ע"מ 36609-01-22 ברגוראין רזידנטיאל לימיטד נ' פקיד שומה גוש דן

דיון והכרעה

13. על ההבחנה שבין טענה לסיווג שונה ובין טענה לעסקה מלאכותית (או סיווג מחדש) עמדתי ב-ע"מ (מחוזי ת"א) 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פס' 18 – 19 (20.2.2019) (בר"ע על ההחלטה נדחתה בגדרי רע"א 2454/19 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (28.8.2019)):

"אמור מעתה, כאשר פקיד השומה מתערב במצב העובדתי, כפי שהוצג על ידי הנישום, משום שהוא משקיף באופן שונה על התרחשות העסקה בעולם המציאות, אין הוא מפעיל את הנורמה האנטי תכנונית המיוחדת שבסעיף 86 לפקודה ואין הוא מסווג את העסקה מחדש אלא אך טוען לסיווג שונה שלה. התערבות בעובדות, תוך שינוי תוכן והיקף העסקה כפי שהוצגה על ידי הנישום, אין פירושה כי בעשותו כן משתמש פקיד השומה בהכרח בסמכות ההתעלמות שלו מכוח סעיף 86 לפקודה. לא כל 'התעלמות' מעסקה או שינוי בעובדותיה משמעותם שימוש בכלי המיוחד של טענת מלאכותיות תוך העברת הנטל לכתפי פקיד השומה, אלא רק התעלמות מעסקה הנעשית בעולם המס, לאחר שהתברר כי לא ניתן להתעלם ממנה בעולם המעשה. אין כל מניעה כי פקיד השומה יתערב בעובדות העסקה גם במסגרת סיווגה באופן שונה ואין בהתעלמות מהמצג העובדתי של הנישום כדי ללמד בהכרח על שימוש בכלי המלאכותיות. אבן הבוחן לטעמי היא היכן נעשה השינוי המדובר: אם בעולם המעשה, עניין לנו בשינוי סיווג העסקה. אם בעולם המס, עניין לנו בטענת מלאכותיות ובסיווג העסקה מחדש. מילים אחרות, אבן הבוחן לאבחנה בין טענת מלאכותיות ('סיווג מחדש') לטענת 'סיווג שונה' אינה עצם ההתעלמות מהעסקה, הריסתה ובנייתה מחדש, אלא היכן נעשים הדברים: אם העסקה נבנית מחדש בעולם המציאות, שכן פקיד השומה בדעה שהצגת עובדות העסקה בידי הנישום לוקה בחסר או שונה מכפי שאירעו הדברים בפועל, למשל, לעניין היקף ותוכן העסקה או זהות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2023

ע"מ 36609-01-22 ברגרואין רזידנטיאל לימיטד נ' פקיד שומה גוש דן

הצדדים לה, לפנינו שימוש בכלי של 'סיווג שונה' של העסקה וסיווג זה אינו מעביר את נטל ההוכחה לכתפי פקיד השומה. לעומת זאת, אם העסקה נבנית מחדש, כולה או חלקה, רק בעולם המיוחד של המס, משום שבעולם המעשה פקיד השומה מסכים לכך שהעסקה התרחשה בפועל כפי שהוצגה לו על ידי הנישום, רק אז לפנינו שימוש בכלי השירוי של טענת המלאכותיות ורק אז ראוי כי יעבור נטל ההוכחה לכתפי פקיד השומה" [כל ההדגשות בהחלטה זו אינן במקור – י"ס].

14. המערערת טוענת כי טענתו היחידה של המשיב בשומתו, הן מבחינה לשונית והן מבחינה מהותית, היא טענת המלאכותיות.

לאחר שעיינתי היטב בכתבי הטענות, הגעתי למסקנה כי אין בידי לקבל את בקשת המערערת.

15. בכל הנוגע למישור הלשוני, עוד בנימוקי השומה בצו ניתן להיווכח בדבר הטענה לסיווג שונה – התערבות במצג העובדתי לגבי זהות הצדדים לעסקה:

"לאור האמור לעיל, קבעתי כי על פי מכלול העובדות והנסיבות, עסקת המחאה ההלוואה בוצעה לצורך ניצול לרעה של אמנת המס, כאשר מטרתה העיקרית של העסקה היא הפחתת מס בלתי נאותה, הבאה לידי ביטוי בפער המס שבין הוראות הדין הפנימי להוראות האמנה כאמור לעיל. יצוין כי כאמור עיל ל רובו ככולו של סכום ההלוואה הוגדר במסגרת הסכם ההמחאה כהלוואה שהחברה מלוקסמבורג אמורה לשלם לחברת מ-BVI בריבית שדומה לריבית שנקבעה בהלוואה. בנסיבות אלו קבעתי, כי יש להתעלם מביצוע ההמחאה ויש לראות את תשלומי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2023

ע"מ 36609-01-22 ברגרואין רזידנטיאל לימיטד נ' פקיד שומה גוש דן

הריבית ככאלה ששולמו לחברה מ-BVI. (סעיף 11 לנימוקי הצווים

לפי מיטב השפיטה לשנות המס 2015 – 2018).

16. דברים דומים ציין המשיב גם בהודעה המפרשת את נימוקי השומה בכותבו כי:

"המערערת לא הציגה הסבר המניח את הדעת לצורך להמחות את ההלוואה לחברה מלוקסמבורג, כאשר ממילא רובם ככולם של תשלומי ההלוואה אמורים להיות מועברים עפ"י הסכם ההמחאה מלוקסמבורג לחברה מ-BVI ... בנסיבות אלו קבעתי, כי יש לסווג את העסקה בהתאם לתוכנה הכלכלי האמיתי של העסקה היינו כהסכם הלוואה בין המערערת לבין החברה BVI ובהתאם לכך יש להתעלם מביצוע ההמחאה ויש לראות את תשלומי הריבית ככאלה ששולמו במישרין לחברה מ-BVI" (סעיפים 10 ו-12 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).

17. המערערת טוענת כי המשיב שזר לאורך כתבי טענותיו מטבעות לשון המתייחסים בדרך כלל לטענת מלאכותיות, כגון "ניצול אמנת מס", "היעדר טעם מסחרי" ו-"הפחתת מס בלתי נאותה". לא מצאתי כי יש ממש בטענה זו. המשיב רשאי לטעון לסיווג שונה אם נוכח שהעסקה המוצגת בפניו במישור העובדתי שונה מכפי שהוצגה, הגם שנעשתה, לכאורה, מטעמי מס בלתי נאותים.

18. בכל הנוגע למישור המהותי, טענתו העיקרית של המשיב היא כי חברת האם היא הנושה האמיתית של המערערת ולכן הצדדים הנכונים להסכם ההלוואה הם המערערת וחברת האם. מדובר בטענה לסיווג שונה – המשיב חולק על המצג העובדתי המתואר בהסכם המחאה ההלוואה.

19. לצורך העניין, לו המשיב היה מקבל את המצג העובדתי של המערערת והיה בדעה כי החברה מלוקסמבורג היא הנושה, היא זו שנושאת במימון החברה, ובהתאם – כי אכן בוצעה המחאה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2023

ע"מ 36609-01-22 ברגרואין רזידנטיאל לימיטד נ' פקיד שומה גוש דן

כלכלית של ההלוואה, אז ורק אז לא היה מנוס מהידרשות לכלים המיוחדים והשוריים שמעניק סעיף 86 לפקודה כדי לנטרל את יתרון המס שנצמח לשיטתו באופן בלתי נאות.

20. אולם, שעה שהמשיב טוען למציאות עובדתית-משפטית שונה, לפיה חברת האם היא הנושה האמיתית של המערערת והנהנית מההטבות הכלכליות בגין מתן ההלוואה, הרי שמדובר בטענה לסיווג שונה (וראו עמ' 1, ש' 18 – 33 לפרוטוקול דיון קדם המשפט). במצב דברים זה, מן הראוי שתתכבד המערערת ותסביר איך החוזה שהוצג משקף נאמנה את שנעשה בפועל, קרי – כי סיכוני הלווה ולצידן תשואות המלווה אכן עברו לידיים כלכליות שונות.

סוף דבר

21. לפני סיום אציין כי המערערת הגישה "תשובה לתגובה מטעם המשיב", אולם בהתאם לתקנות סדר האזרחי, התשע"ט-2018, למערערת אין זכות קנויה להגשת תגובה לתשובת המשיב, ועל כן לא התייחסתי למסמך זה במסגרת החלטה זו.

22. לסיכום, הבקשה נדחית.

23. המערערת תפתח בהבאת מסכת הראיות מטעמה ורק לאחר מכן יביא המשיב את ראיותיו. למותר לציין כי נטל השכנוע בטענת המלאכותיות כשלעצמה, ככל שתידון, מוטל על כתפי המשיב.

המערערת תישא בהוצאות המשיב בגין הגשת הבקשה בסך של 3,500 ש"ח.

ניתנה היום, ו' ניסן תשפ"ג, 28 מרץ 2023, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 מרץ 2023

ע"מ 36609-01-22 ברגרואין רזידנטיאל לימיטד נ' פקיד שומה גוש דן

ירדנה סרוסי, שופטת