

## **"הסיווג השונה הכללי" ו"הסיווג מחדש המיסויי"\***

מאת

**פנחס רובין\*\* ; דניאל פסרמן\*\*\***

בפסק-הדין בפרשת **תעש מור** ביטא השופט אור דעה ייחודית שלפיה פקיד השומה רשאי לשום עסקה לפי מהותה הכלכלית, להבדיל מן האופן שבו הציגה הצדדים לעסקה, גם מבלי להיזקק לסיווג מיסויי שונה הנשען על סעיפים ספציפיים בחקיקת המס - סעיפים המאפשרים סיווג מחדש של העסקה אך ורק לצורך משפט המס. בפסיקתו המקורית התייחס אור לשני כלים שונים המסורים בידי נציגיה של רשות המס: **"הסיווג המיסויי"**, המשמש לסיווגה מחדש של עסקה על-דרך "טענת המלאכותיות" - סמכות הנשענת, כאמור, על הנורמה האנטי-תכנונית הייחודית והסטטוטורית הנטועה בעולמו של משפט המס; ו"הסיווג הכללי", המשמש לסיווגה השונה של עסקה לאו דווקא בד' אמותיהם של דיני המס, על-דרך נטישת צורתה הפורמלית של העסקה וחתירה אחר תוכנה - נורמה הפורשת את מצודתה על פני ים המשפט כולו.

כיום נהיר כי בדבריו של אור על-אודות "הסיווג הכללי" (החובק את המשפט האזרחי כולו), לצד סמכות "הסיווג המיסויי" (הנטוע אך בעולם המס), יש טעם רב, וגישתו החדשנית של אור נהפכה לנחלת הכלל. דא עקא, לשימוש בסמכות "הסיווג הכללי" עלולות להיות השלכות מרחיקות-לכת, שאותן צפה אור כאשר הזהיר כי יש להשתמש בכלי "הסיווג הכללי" במשורה ורק בסיטואציות ייחודיות.

המאמר בוחן שני היבטים הנובעים מהשימוש השכיח ב"סיווג הכללי", המצביעים על תבונת אזהרתו של אור כי שימוש "פזרני" ולא-זהיר בכלי זה אינו רצוי. **ההיבט האחד הוא השפעתו של "הסיווג הכללי" על סוגיית הנטלים בערעורי מס.** כשם שהעלאת טענת "סיווג מיסויי" מעבירה את נטל ההוכחה מהנישום אל פקיד השומה, דין דומה נכון שיחול גם ביחס להעלאת טענת "סיווג כללי". זאת, בין היתר, הואיל והגיון "הסיווג הכללי" דומה להגיונם של סעיפי ה"מלאכותיות", שבהם ההלכה היא כי נטל ההוכחה נהפך. נוסף על כך, "הסיווג הכללי" משתלב היטב בדין הכללי, ככזה המבקש לתקוף את הביטוי הנגלה והמוצהר של הפעולה המשפטית, תוך חתירה למשמעותו ולמהותו. במצב דברים זה, הטוען לשינוי - עליו נטל ההוכחה.

---

\* המאמר עתיד להתפרסם בספר אור (שיראה אור בהוצאת "נבו"), הנערך על-ידי כתב-העת "משפט ועסקים", בשם **"הסיווג השונה הכללי" ו"הסיווג מחדש המיסויי" - פריצת גבולותיו של משפט המס במשנתו של אור, מהנמקת יחיד להלכה נוהגת**.

\*\* עורך-דין, ראש משרד גורניצקי ושות'.  
\*\*\* עורך-דין (רואה-חשבון), שותף במשרד גורניצקי ושות'.

תודתנו לעו"ד שלמה אביעד זיכר משרד גורניצקי על סיועו במחקר ותרומתו המשמעותית בכתיבת המאמר.

ההיבט האחר הוא השפעתו של "הסיווג הכללי" על הדין המהותי ביחס לצדדים שלישיים, אשר זרים למחלוקת המיסויית. יש ליתן את הדעת לכך שבניגוד להחלטה שיפוטית שמוקדה דיון בטענת מלאכותיות, אשר מכריעה ככלל אך את טענות הצדדים למחלוקת המיסויית (קרי, הנישום ורשות המיסים), אפשר שכוחה של החלטה העוסקת בטענת "הסיווג הכללי" פורצת את גרי הדיון הצר. כך, למשל, "סיווג כללי" עלול לשנות את מהות העסקה כלפי "כולי עלמא", וייתכן שיש בהכרעה זו כדי לנקוט עמדה ביחס למעמדו ולמארג זכויותיו וחובותיו של הצד האחר לעסקה, אשר לא היה לו כלל יומו במסגרת המחלוקת שהוכרעה, ואולי אפילו להרחיק עד כדי צד שלישי שלא היה צד לעסקה.

לצד התפשטותה ושכיחותה הגוברת של תורת "הסיווג הכללי" אליבא דאור, נדמה שאזהרתו כי יש לצמצם הלכה זו למקרים ייחודיים - תוך הדגשה כי "אך ברור הוא, שבדרך כלל, חוזה המוצג בפני המשיב על ידי הצדדים לו, עליו לקבלו כמשקף את העסקה האמיתית שבין הצדדים, ורק אם נמצאו ראיות של ממש, שלא כן הוא, יוכל להתעלם מהאמור בו" - כאילו נשכחה מלב. המאמר גורס כי סיווג הכללי של העסקה, כפי שהוצע על-ידי השופט אור, לא נועד להכשיר את הדרך לפני פקיד השומה בנסיונו להנמיך את הרף הראייתי הנדרש ממנו. נוסף על כך, על העוסקים בתחום להיות ערים למשמעויות הקיצוניות והחריגות שעשויות להיות לשימוש ב"סיווג הכללי" ביחס לצדדים שאינם שותפים להתדיינות המשפטית. אימוץ חלקי של דברי אור, כמו-גם הפרזה שאינה במקומה בשימוש בסמכות "הסיווג הכללי", עלולים להוליד תוצאות שגויות ומיותרות.

**פתח-דבר. פרק א: תורת "הסיווג הכללי" וסוגיית נטלי הראיה בערעורי מס ; 1. על היפוך נטל ההוכחה בטענת "הסיווג המיסויי" והגיונה ; 2. הצורך בהיפוך נטל ההוכחה גם בטענת "הסיווג הכללי" ; פרק ב: "הסיווג הכללי" והשפעתו האפשרית על צדדים שלישיים ; 1. "סיווג הכללי" של דיבידנד כשכר עבודה ; 2. "סיווג הכללי" של "עסקת אחוזים" כמכר ; 3. על זהירותו של בית-המשפט ; הרהורי אחרית-דבר.**

## פתח-דבר

בפסיקתו הענפה, החולשת על תחומי משפט רבים, לא היסס המשנה לנשיא השופט אור לזרות אור משפטי חדשני בסוגיות שונות, גם כאשר הייתה זו דעת מיעוט. אכן, אף כאשר נותר אור בדעת מיעוט, הייתה לדבריו השפעה כבדת-משקל על התפתחותה העתידית של הפסיקה. כך בכלל, וכך גם בתחום דיני המס. בפרשות כגון **שדות**<sup>1</sup> (אשר עסקה במיסוי שותפויות) ו**תעש מור**<sup>2</sup> (שנעסוק בה להלן) כבש אור את דרכו הייחודית, שלא התקבלה על דעתם של חבריו להרכב, אשר הילכו בדרך שונה. עם זאת, לדעתו המקורית נודעה משמעות עמוקה בהתפתחות הפסיקה, והעמדה שהציג בעניין **תעש מור** אף קנתה לה שביניה ברבות השנים כהלכה הנוהגת.

1. ע"א 2026/92 פקיד שומה פתח-תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ, פ"ד (נה) 89 (2001).  
2. ע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב, פ"ד לז (1) 449 (1983) (להלן: תעש מור).

בפרשת **תעש מור** נחלקו הנימוקים (אם כי לאו דווקא התוצאה) של בית-המשפט העליון. מחד גיסא, ממלא-מקום הנשיא השופט שמגר וכן השופטת בן-פורת תמכו בפרופוזיציה שלפיה בהעדר דבר חוק (מס) ספציפי המתיר את התערבותו של פקיד השומה בעסקה הנידונה לפניו לא תקום ולא תהיה התערבות במצגיהם של הצדדים לעסקה ובתיאורה על-ידיהם. מאידך גיסא ניצב השופט אור (שכיהן באותה עת במינוי בפועל בבית-המשפט העליון), אשר במשנתו הליברלית, הלבר-מיסויית, גרס כי מלבד דברי החקיקה הספציפיים היפים למשפט המס לגווניו, פקיד השומה רשאי לשאוב את סמכותו להתערב בעסקה המונחת לפניו גם מכוחו של הדין הכללי. ומעשה שהיה בפרשת **תעש מור** כך היה:

חברת תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ התקשרה בשני חוזים עם המוכרים/הקבלנים: האחד - הסכם לרכישת מגרש; והאחר - הסכם קבלני לבניית דירה על המגרש. המערערת הודתה כי בין הצדדים הושגה מראש הסכמה בדבר העסקה כולה ובדבר תמורתה הכוללת, אך גרסה כי מטעמים שונים באה הסכמה זו לידי ביטוי בשני חוזים נפרדים. לשיטת המשיב, מנהל מס שבח, בנסיבות המתוארות יש לחייב את המערערת בתוספת מס רכישה בגין רכישת המגרש והבניין כעסקה אחת. המערערת, לעומת זאת, טענה כי יש לחייבה בתוספת מס רק בגין רכישת המגרש, תוך כיבוד "פיצולם" של החוזים ומצגם החוזי המפוצל.

לנוכח הגישות השונות שבהן אחזו חברי ההרכב, נחלקו נימוקי הכרעתו של המותב. השופטים שמגר ובן-פורת סברו כי רק על-פי סעיף 84 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1983, יישק דבר ההתערבות במצגי הצדדים לעסקה. סעיף זה הינו סעיף ספציפי בחקיקת המס המתיר התעלמות מצורתה של עסקה, בין היתר, מקום שנקבע כי מדובר ב"עסקה מלאכותית". לשיטתם, בהעדר תחולה של הסעיף הנזכר או אם נמנע פקיד השומה מהפעלתו, עליו לכבד את "הפיצול החוזי" שהציגו הצדדים לעסקה. הנה, למשל, דבריו של ממלא-מקום הנשיא שמגר, שאליהם הצטרפה בהסכמה השופטת בן-פורת:<sup>3</sup>

**"רשויות המס חייבות להתייחס לעסקה כפי שעוצבה על ידי עורכי הדין והוא כל עוד לא מתיר המחוקק התעלמות מן הצורה החיצונית אותה לבשה עסקה פלוגנית."**<sup>4</sup>

לפי שיטה זו, רק אם מתקבלת הכרעה כי מדובר ב"עסקה מלאכותית" ניתן להתעלם מתיאור הצדדים לעסקה (דהיינו, מפיצולה לשני חוזים נפרדים) ולשום את העסקה כולה כאחת.

3. יש הסבורים כי בפרשת **תעש מור** (שם) לא הביעה השופטת בן-פורת דעה ברורה בשאלה אם סעיפי ה"מלאכותיות" ממצים את סמכותן של רשויות המס ביחס לשינוי סיווגה של עסקה, וכי דעתה זו נחשפה רק לימים, כאשר הסכימה עם גישה זו בע"א 83/81 ת.מ.ב. **תחזוקת מפעלים בע"מ נ' פקיד השומה חיפה**, פ"ד (3) 402 (1986). ראו, למשל, אהרן יורן "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של 'העסקה המלאכותית' **משפטים** כ 43, 46, הי"ש 14 (1990). על כל פנים, ראו בעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים, פסי' 22 לפסק-דינו של השופט בך, ואת הסכמתה של השופטת בן-פורת לדברים אלה. לניתוח גישתה של השופטת בן-פורת בפרשת **תעש מור** ראו גם ע"א 2965/08 **סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקוה**, פסי' 18 לפסק-דינו של המשנה לנשיאה השופט ריבלין ופסי' 3 לפסק-דינו של השופט הנדל (פורסם בבנו, 21.6.2011).

4. פרשת **תעש מור**, לעיל הי"ש 2, בעמ' 453.

בסופו של יום, ובהתבסס על סעיף 84 הנזכר, סברו השופטים שמגר ובן-פורת כי יש להשית על המערערת את מלוא תוספת המס בגין רכישת המגרש והבניין גם-יחד. בדרכם לתוצאה זו נדרשו שני השופטים לדיון ולהכרעה בטענת המלאכותיות. השניים קבעו כי פיצול העסקה לשני חוזים הינו "מלאכותי", ומכאן שיש לסווג את ההשתלשלות המתוארת, לעניין תוצאות המס שלה, ככריתתו של חוזה "מאוחד" (להבדיל משני חוזים מפוצלים).

גישתו של השופט אור הייתה שונה. אף שהיה תמים-דעים עם חבריו ביחס לשורת התוצאה, נימוקיו היו שונים, שונים מאוד. השופט אור, בניגוד לחבריו להרכב, סבר כי מסקנתם המיסויית ה"צרה" - הנשענת רק על אדני תורת המלאכותיות, הנטועה בעולם המס - אינה הכרחית. לדבריו, גם בהעדר הכרעה בסוגיית המלאכותיות, ומבלי ליישם את סעיף 84 הנזכר, פקיד השומה רשאי לתקוף את מבנה העסקה מתוכה-היא. אליבא דשיטתו של אור, פקיד השומה רשאי להתייחס לעסקה לפי מהותה הכלכלית גם מבלי להיזקק להוראת חוק מס ספציפית שעניינה נורמה אנטי-תכנונית אשר רלוונטית להשתת המס הנידון. לגישתו, לצד (ואולי אף לפני) הפעלת סמכותו של פקיד השומה מכוח סעיף המלאכותיות המיסויי, הוא רשאי להתעלם ממצגי הצדדים לעסקה ולסווג את העסקה באופן שונה, על-פי מהותה האמיתית, מכוחו של הדין הכללי. ובלשונו:

**"כשבא המשיב לקבוע את שומת המס בעסקה פלונית, אין הוא כפוף למסמך או מסמכים, שהצדדים מציגים בפניו כמשקפים את העסקה נשוא המס, ואף לא להצהרתם בדבר תנאי העסקה, אם נמצא שאלה אינם מהימנים... אותם כלי עזר, שנמסרו למשיב לברר את העובדות הקשורות בעסקה, מטרתם לאפשר לו לברר את כל הפרטים הנוגעים לעסקה, אותה עליו לשום, ולקבוע את המס החל בגינה - הן טיב הזכות המועברת, הן מועד העסקה, הן התמורה המשתלמת עבור העברת הזכות וכל כיוצא באלה פרטים, הדרושים על מנת שיוכל לקבוע את שומתו ואת גובה המס החל בקשר לעסקה. כך, לדוגמה, אם במסגרת בירוריו ואינפורמציה שיקבל יגלה, שתאריך העסקה שונה מזה עליו הוצהר - ולכך עשויה להיות השפעה על גובה המס העשוי להיקבע - ברי, שעליו לקבוע את שומתו על פי האינפורמציה הבדוקה, שהגיעה לידיעתו, ולהתעלם מהתאריך הנקוב בהצהרה ובחווה שהמציאו לו הצדדים, אם אלה אינם משקפים את האמת... אך ברור הוא, שבדרך כלל, חווה המוצג בפני המשיב על ידי הצדדים לו, עליו לקבלו כמשקף את העסקה האמיתית שבין הצדדים, ורק אם נמצאו ראיות של ממש, שלא כן הוא, יוכל להתעלם מהאמור בו. אך אם מוכח, שאין החווה משקף בפרטים מסויימים שבו את התנאים המוסכמים שבין הצדדים, על המשיב להתעלם מאותם פרטים כוזבים."<sup>5</sup>**

זוהי ראייה ויריעה "רחבה" יותר מהתבוננות "צרה" על העסקה רק מבעד לעדשתו של סעיף מלאכותיות ספציפי בחקיקה. בעוד הנמקתם של שופטי הרוב באותה פרשה ביטאה את הגישה השמרנית, התחומה בדי' אמותיו של סעיף מלאכותיות במשפט המס, העדיף השופט אור לפרוץ את גדרן של האמות המיסוייות המצומצמות הללו, ולהוליך את הנמקת הכרעתו אל מרחביו של המשפט האזרחי הכללי כולו.

למעשה, בפסק-דינו פרש אור את משנתו, אשר תיוודע לימים כתורת "הסיווג השונה הכללי", להבדיל מהסיווג המיסויי ה"צר", ובהנמקתו עמד בלשונו התמציתית על אופן השימוש בכלי סיווגי זה, השאוב מן המשפט האזרחי הכללי, ולא דווקא המיסויי.

להבהרת האמור נעיר כי המונח "הסיווג מחדש המיסויי" (ובקיצור "הסיווג המיסויי") ישמש ברשימה זו לתיאור תקיפת מבנה של עסקה וסיווגה מחדש על-דרך טענת המלאכותיות - סמכות הנשענת על הנורמה האנטי-תכנונית הייחודית והסטטוטורית הנטועה בעולמו של משפט המס.<sup>6</sup> כך נהגו שופטי הרוב. לעומת זאת, המונח "הסיווג השונה הכללי" (ובקיצור "הסיווג הכללי") ישמשנו לתיאור סיווגה השונה של עסקה כאמור לאו דווקא בד' אמותיהם של דיני המס, אלא באופן רחב וגרעיני יותר, על-דרך נטישת צורתה הפורמלית של העסקה וחתיחה אחר תוכנה - נורמה הפורשת את מצודתה על פני ים המשפט כולו.<sup>7</sup> כך נהג השופט אור.

בפרשת **תעש מור** העלה השופט אור את "הסיווג הכללי" על נס, גם כאשר דובר בהנמקת מלאכת שומת המס - מקום שבו כדבר שבשגרה וכמצוות אנשים מלומדה היה נהוג (כפי שנהגה גם הנמקת הרוב) לעשות שימוש ב"סיווג המיסויי". עם זאת, כדרכו בקודש המשפט, היה אור זהיר דיו לצפות את הקשיים העלולים להתעורר אגב השימוש בכלי קיצוני זה, ומדבריו השקולים עולה כי יש להשתמש בכלי "הסיווג הכללי" במשורה, ורק מקום שקיימת ודאות מלאה כי תוכה של העסקה הנידונה אינו כברה.

בדבריו התמציתיים קבע השופט אור, כאמור, כי נוסף על סמכות "הסיווג המיסויי", פקיד השומה רשאי לעשות שימוש בסמכות "הסיווג הכללי", שמקורה אינו כתוב כלל עלי ספר מס. מכוח סמכות זו, ומבלי לראות את העסקה כמלאכותית ו"לבנותה מחדש" אך לצורכי מס, פקיד השומה רשאי - כך לשיטתו של השופט אור - להתעלם מהצהרות הצדדים לעסקה ולציירה באופן שונה. שנים לאחר פרסומה קיבלה גישתו החדשנית של אור אישוש אקדמי בעבודתו של פרופ' א' יורן, אשר נתלה, בין היתר, בפסק-דינו של אור. בפורשו משנה סדורה לתורת "הסיווג הכללי" ובהפיצו אותה, שימש פרופ' יורן תנא דמסייע לאור. במאמרו "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של העסקה המלאכותית", מפנה יורן לגישתו של אור, מפתחה, ומסביר כי את בחינת סיווגה השונה של עסקה יש לערוך בשלבים.

6. הנורמה האנטי-תכנונית באה לידי ביטוי בסעיפים שונים הפוזרים בחקיקת המס לגווניה השונים, כגון ס' 86 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה); ס' 84 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין); ס' 53 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961; וס' 138 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ). להלן נכנה את קבוצת הסעיפים הללו בשם הכולל "סעיפי המלאכותיות". לא למותר לציין כי סעיפים אלה עוסקים בצורות שונות של עסקות שנציג רשות המס רשאי להתעלם מהן, אשר העסקה המלאכותית הינה רק אחת מהן. ראו על כך בהרחבה בפסק-הדין בעניין **סגנון שירותי תקשוב בע"מ**, לעיל הי"ש 3.

7. נעיר כבר כעת כי בספרות ובפסיקה נהוג להשתמש במונחים "סיווג שונה" לתיאור תקיפת מבנה העסקה לא על-דרך טענת המלאכותיות, ואילו הנורמה האנטי-תכנונית הייחודית למשפט המס מכונה "סיווג מחדש". עם זאת, בספרות ובפסיקה קיים לעיתים טשטוש בין שני המושגים, ובהקשרים מסוימים דווקא הסיווג מחדש מוצג כחלופה לטענת המלאכותיות, כאשר הכוונה באותם מקרים היא דווקא לסיווג השונה הכללי.

לדבריו, קודם לפנייתו של פקיד השומה לסיווג עסקה לצורכי המס ("הסיווג המיסוי"), עליו לבחון אם בראי הדין הכללי חזותה של העסקה תואמת את מהותה, דהיינו, לבחון את האפשרות ל"סיווג כללי" שונה של העסקה:

**"על-פי השיטה המקיפה לסיווג שונה של עסקאות לצורך מס ניתן להגיע לתוצאת הסיווג השונה בכמה דרכים שיש ללכת בהן על-פי הסדר: ראשית, יש לבחון לפי כללי המשפט הפרטי האם הכינוי שנתנו הצדדים לעסקה הולם את תוכנה. כך ניתן, למשל, להגיע למסקנה, כי עסקה שהצדדים הציגו כמכר באשראי היא, לאמיתו של דבר, הלוואה ותוצאות המס ייקבעו לפי זה... רק אם הפעלתם של הגדרות המשפט האזרחי ודיני המס לגבי עובדות המס הרלבנטיות מביאה לתוצאה שלא ניתן לסווג עסקה אחרת מכפי שסיווגה הנישום, עולה השאלה האם מותר לשלטונות המס להתעלם מסיווג הנישום ולסווג את העסקה מחדש לצורך מס על ידי הפעלת הסמכות להתעלם מהעסקה המלאכותית. הוה אומר: הסמכות להתעלם מעסקה מלאכותית היא סמכות שיורית, מכשיר נוסף שניתן לשלטונות המס במלחמתם נגד תכנוני המס."<sup>8</sup>**

כיום כבר נהיר וידוע כי בדבריו פורצי-הדרך של אור על-אודות "הסיווג הכללי" יש טעם רב. דא עקא, לשימוש בסמכות "הסיווג הכללי" יש השלכות שיש ליתן להן את הדעת מבעוד יום. בחדשנותו, בצד זהירותו, ביטא אור עמדה מושכלת ונבונה, הצופה את הקשיים המתלווים לצורת סיווג זו, בין היתר לנוכח היקפה הרחב, ובכלל זה את השפעתה על צדדים זרים. כבר בעת הנחתה של אבן-הפינה לבניין "הסיווג האזרחי" על קרקע משפט המס, התריע אור כי ברי שמדובר בחריג, וכי "אך ברור הוא, שבדרך כלל, חוזה המוצג בפני המשיב על ידי הצדדים לו, עליו לקבלו כמשקף את העסקה האמיתית שבין הצדדים". אור המשיך וסייג כי "רק אם נמצאו ראיות של ממש, שלא כן הוא", רשאי פקיד השומה להתעלם מתיאורה של העסקה על-ידי הצדדים לה.<sup>9</sup>

8. יורן, לעיל ה"ש 3, בעמ' 47 (ההדגשות הוספו). יוער, כי לשיטת יורן ישנם (עקרונית) שלושה שלבים בסיווג של עסקאות: ראשית, יש לבחון את אפשרות הסיווג הכללי בדין הכללי, לאחר מכן יש לפנות לפרשנות דיני המס, ורק לבסוף לגשת אל אפשרות הסיווג המיסוי. גם פרופ' ד' גליקסברג שותף לדעה זו, ולשיטתו "ההמנעות ממס, אם כן, מהווה מושג שיורי". דוד גליקסברג **גבולות תכנון המס 70** (1990). ההלכה הפסוקה אימצה גישה זו, שלפיה סמכות "הסיווג המיסוי" הינה סמכות שיורית, שיש להפעילה רק לאחר שנכשלה הפעלת "הסיווג הכללי": "אין אנו נזקקים לבחינת מלאכותיותה של עסקה בגדר סעיף 86 הנ"ל אלא לאחר שקבענו קביעה עובדתית אם הכינוי בו כינו הצדדים את העסקה נשוא המחלוקת הולם את תוכנה... רק אם לפי הגדרות המשפט האזרחי ועובדות המס הרלבנטיות לא ניתן לסווג את העסקה אחרת מכפי שסיווגה הנישום, מותר לבחון טענה של רשויות המס שמדובר בעסקה מלאכותית." רע"א 8522/96 **רוכורגר רוטמנטש חב' לבניין נ' פקיד שומה תל-אביב 1**, פס' 2 לפסק-הדין (פורסם בנבו, 14.4.1997). כך נקבע גם בעניין **שרון**: "בשלב ראשוני זה, המכונה שלב 'הסיווג השונה', אין אנו נזקקים לבחינת מלאכותיותה של עסקה ולהוראת סעיף 86 לפקודה. רק אם לפי העובדות הרלבנטיות לא ניתן לסווג את העסקה באופן שונה מכפי שסיווגה הנישום, מותר לרשויות המס לטעון כי מדובר בעסקה מלאכותית..." ע"א 7493/98 **שרון נ' פקיד שומה, יחידה ארצית לשומה**, פ"ד (נח) 241, 17 לפסק-הדין (2004). כן ראו ע"א 4374/05 **שרון נ' פקיד שומה תל-אביב 4** (פורסם בנבו, 19.9.2007), אם כי ייתכן שנימה שונה עולה מדבריה של השופטת ארבל, אשר נוספו בשולי חוות-דעתו של השופט רובינשטיין. להיבטים נוספים בסוגיה זו, ובכלל זה התייחסות לדעותיהם של המלומדים הנזכרים, ראו בפסק-הדין בעניין **סגנון שירותי תקשוב בע"מ**, לעיל ה"ש 3.

9. פרשת **תעש מור**, לעיל ה"ש 2, בעמ' 458.

גישתו המרחיבה של השופט אור אומצה ברבות הימים ונהפכה לנחלת הכלל, אך יישומה בפסיקה אינו מוקפד דיו, לדאבונו, ומתעלם מן הזהירות והריסון שהתווה אור בפסיקתו, כיאה לחריג. להוותו, במרוצת השנים, כפי שנדגים להלן, נהפך השימוש בחריג לכלל, ומה שאמור להיות הכלל - השימוש במלאכותיות המיסויית ה"צרה" - נהפך לחריג.

בהמשך הדברים נבקש לעמוד על שני היבטים מטרדיים הנובעים מהשימוש השכיח והלא-זהיר ב"סיווג הכללי", אשר מצביעים על תבונת אזהרתו של אור כי שימוש "פזרני" ולא-זהיר בכלי זה אינו רצוי.

**ההיבט האחד הוא השפעתו של "הסיווג הכללי" על סוגיית הנטלים בערעורי מס.** לית מאן דפליג ש"סיווג מיסויי" (כגון על-פי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה או סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין) מעביר את נטל ההוכחה מהנישום אל פקיד השומה.<sup>10</sup> לדעתנו, דין דומה נכון שיחול גם ביחס ל"סיווג הכללי", שהגיונו דומה להגיונם של סעיפי ה"מלאכותיות" הנזכרים, מה-גם שקרבתם של שני סוגי הסיווגים גדולה עד כדי כך שלעיתים קשה להבחין ביניהם. חבל שלא כך ראתה הפסיקה המאוחרת את פני הדברים.

**ההיבט האחר הוא השפעתו של "הסיווג הכללי" על הדין המהותי ביחס לצדדים שלישיים, אשר זרים למחלוקת המיסויית.** בניגוד ל"סיווג המיסויי", המסווג מחדש את העסקה רק לעניין תוצאותיה במישור המס, "הסיווג הכללי" עלול לשנות את העסקה כלפי "כולי עלמא", לרבות כלפי הצדדים עצמם. במילים אחרות, בעוד החלטה שיפוטית שמוקדה דיון בטענת מלאכותיות היא החלטה "צרה", המכריעה אך את טענות הצדדים למחלוקת המיסויית (הנישום ורשות המיסים), אפשר שכוחה של החלטה העוסקת בטענת "הסיווג הכללי" פורצת את גדריו של הדיון הצר. ייתכן שיש בהכרעה זו כדי לנקוט עמדה עקיפה ביחס לנישום ולחוזו גם כלפי צדדים אחרים, כמו-גם ביחס למעמדו ולמארג זכויותיו וחובותיו של הצד האחר לעסקה, אשר לא היה לו כלל יומו במסגרת המחלוקת שהוכרעה, ואולי אפילו להרחיק עד כדי צד שלישי שלא היה צד לעסקה. להלן נעסוק בשני היבטים אלה.

## **פרק א: תורת "הסיווג הכללי" וסוגיית נטלי הראיה בערעורי מס**

כלל הוא שנטלי ההוכחה בערעור מס הכנסה מוטלים על שכמו של המערער (הנישום).<sup>11</sup> ברוח זו פירשה הפסיקה את סעיף 155 לפקודת מס הכנסה, הקובע כי ברגיל "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער". לכלל זה יש חריג מוכר אשר קנה לו שביטה במשפטנו, והוא שמקום שפקיד השומה מפעיל את סמכותו מכוחה של טענת "הסיווג המיסויי" - הנטל מתהפך. השאלה היא אם דין "הסיווג הכללי" משתבץ אל הכלל המשיית את נטלי הראיה על כתפי הנישום או שמא יש לשבצו אל החריג לכלל, המהפך את הנטלים ומעבירם אל פקיד השומה. לגישתנו, החלופה השנייה היא הנכונה, אולם בית-המשפט המחוזי נקט דווקא את הראשונה.

10. על כך ראו להלן.

11. ניתן לפקפק בהגיונה ובעיגונה של הלכה פסוקה זו (ראו, למשל, דן ביין "נטל השכנוע וחובת הראיה בדיני המיסים" **משפט וממשל** ג 277 (1995)), אך לא זה המקום לדון בכך. מכל מקום, ההלכה השלטת היא זו האמורה לעיל, כפי שעולה, למשל, מרע"א 1436/90 **גירוא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, פ"ד מו(5) 101 (1992).

מעניין שבקרב רשויות המס פשטה לה אופנה לטעון את טענת המלאכותיות ("הסיווג המיסויי") כטענה חלופית, ולהקדים לה טענה של "סיווג כללי". באופן זה מנסים פקידי השומה, כפי שנדגים להלן, להימלט מהיפוך נטל ההוכחה, תוך שהם מתבססים על פסיקתו (השגויה לטעמנו) של בית-המשפט המחוזי.

תימוכין לגישתנו, שלפיה בשעה שפקיד השומה טוען ל"סיווג כללי" עליו לשאת בנטלי הראיה, אנו מוצאים הן בהשפעתו של "הסיווג הכללי" על רובדי משפט נוספים (השפעה רחבה מזו של "הסיווג המיסויי", המצוי בעולמו הצר של המס); הן בניתוחן של הלכות **איסמר**<sup>12</sup> ו**בנין**<sup>13</sup>, המשמשות מקור ההלכה הפסוקה בעניין היפוך הנטל בעת העלאת טענת "סיווג מיסויי"; הן בקרבתם הרבה של הסיווגים השונים; והן בהגיונה הכללי והתכליתי של הלכת היפוך הנטל - הכל כפי שיפורט להלן.

### 1. על היפוך נטל ההוכחה בטענת "הסיווג המיסויי" והגיונה

מקורה של ההלכה המורה על היפוך נטל ההוכחה בשעה שפקיד השומה טוען ל"מלאכותיות" ("סיווג מיסויי") מעוגן בהסכמתו התמציתית של השופט לנדוי, בפרשת **איסמר**, עם טענתו של בא-כוח הנישומה שלפיה העסקה שבמוקד הערעור היא בחזקת עסקה "כשרה" - "ועל פקיד השומה התוקף את כשרותה הראיה"<sup>14</sup>. עשור לאחר-מכן החרה החזיק אחריו השופט ויתקון, כאשר קבע, בעניין **בנין**, כי "על פקיד השומה לשכנע את בית-המשפט שיש מקום להפעלת סעיף 86 לפקודה"<sup>15</sup>. מכאן ואילך מדובר בהלכה פסוקה שלא קמו עליה עוררין. הלכה זו באה לידי ביטוי גם בנוהלי מס הכנסה.<sup>16</sup> בסעיף 7 לחוזר הרלוונטי, הדין בשאלת נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע בערעורי מס הכנסה, נקבע מפורשות, לגבי השימוש בסמכות שהוקנתה לפקיד השומה מכוחו של סעיף 86 לפקודה, כי -

**"כאשר פקיד השומה משתמש בסמכותו לפי סעיף זה וטוען טענה כאמור בן, מוטל עליו נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע. עליו לשכנע שאכן מתקיימים בעסקה או בפעולה הסממנים הנדרשים עפ"י סעיף 86 לפקודה, וכי יש להתעלם ממנה לצורך השומה."**<sup>17</sup>

רשות המיסים הכירה אפוא בחוזר זה כי ההלכה בפרשות **איסמר** ו**בנין**, המהפכת את נטלי ההוכחה, פורשת את כנפיה הן על נטל השכנוע והן על נטל הבאת הראיות, וחלה בהפעלת כל אחת מהחלופות הקבועות בסעיף 86 לפקודה. נסיונו של פקיד השומה בפרשת **וילגר**<sup>18</sup> לשנות מן ההלכה הפסוקה הנ"ל נדחתה על-ידי בית-המשפט:

- 
12. ע"א 102/59 פקיד השומה, ירושלים נ' "איסמר" חברה למסחר ולהשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165 (1960) (להלן: עניין **איסמר**).
13. ע"א 34/70 **בנין** נ' פקיד השומה למס הכנסה, תל-אביב ת"א 4, פ"ד כו(2) 425 (1970) (להלן: עניין **בנין**).
14. עניין **איסמר**, לעיל ה"ש 12, בעמ' 2170 מול האות ב.
15. עניין **בנין**, לעיל ה"ש 13, בעמ' 428 מול האות ו.
16. "נטל הבאת ראיות ונטל השכנוע - בערעורי מס" חוזר מס הכנסה 13/93 משפטית, "מיסים" 3/ז ג-5 (1993).
17. שם (ההדגשה הוספה).
18. עמ"ה (מחוזי ת"א) 96/97 חברת **וילגר** בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה, "מיסים" יב/4-ה-26, 209 (1998).



"אין ספק, שהפסיקה האחרונה בנושא חלוקת הנטלים בערעורי מס הכנסה... הציבה כללים ועקרונות ברורים, שאינם מותירים עוד ספק בשאלת מיקומו של נטל ההוכחה בערעורים אלה, ובקובעה כי נטל זה, ככלל, על המערער הוא, כל אימת ששאלה מיסית, לבר-פנקסנית, עומדת לדיון. אין גם ספק שאותה הלכה שנקבעה, מימים ימימה, על ידי השופט ויתקון בהתייחסו לנושא העסקה המלאכותית, מהווה חריגה מעקרונותיה של פסיקה אחרונה זו, בהטילה הנטל כאמור על כתפי המשיב דווקא, שאיננו בהכרח מי שמוציא מחברו בענין זה. אלא, שלא כמו באת כח המשיב המלומדת, אינני סבורה, אני כשלעצמי, כי הליכה זו בתלם שנסלל על ידי השופט ויתקון, צריכה היום בדיקה ובחינה מחדש... אין ספק שאותה יכולת שהעניק המחוקק לפיסקוס, להכריז על עסקה כעל עסקה מלאכותית, ולהתעלם ממנה כאשר הוא סבור שכזו הינה, היא סמכות רבת כח, שיפה היא אומנם במאבקן של רשויות המס כנגד תכנוני מס שליליים, אך עלולה לפגוע לא פעם גם בתכנוני מס לגיטימיים שבהם אין למצוא כל פסול, ולהיפך. דומה, כי הטלת הנטל על רשות המס להוכיח מלאכותיותה של העסקה, לא באה אפוא בכדי; ולא בחלל ריק נולדה היא. מטרתה הברורה של גישה זו, שתחילתה בהלכת בנין ואיסמר הנ"ל, להודיע לרשות המס, כי בבואה להתעלם מעסקה שהציג הנישום בפניו, ולהכריז עליה כעל עסקה שלא באה לעולם כלל, חייבת היא להתבסס בראש כל, על מערך ראייתי כזה שיהיה בו כדי להצדיק התעלמות כאמור."<sup>19</sup>

## 2. הצורך בהיפוך נטל ההוכחה גם בטענת "הסיווג הכללי"

מבין שני האמצעים המצויים בארגז כלי ההתמודדות של פקיד השומה עם תכנוני מס שאינם הולמים את תכליתם של חוקי המס, אין ספק שדווקא "הסיווג הכללי", פרי משנתו של השופט אור בפרשת **תעש מור**, הוא הקיצוני יותר. בעוד "הסיווג המיסויי", אליבא דסעיף 86 לפקודה, "מתעלם" מתיאורם של הצדדים לעסקה רק בהקשר של ההשלכות בתחום דיני המס, "הסיווג הכללי", החי בעולמו של הדין האזרחי הכללי, "מתעלם" אף הוא ממבנה העסקה המתואר על-ידי הצדדים, אך הפעם יש לסיווג זה פוטנציאל להחיל את עצמו ביחס לכל רובדי המשפט. מכאן, כפי שעולה מפסיקתו של השופט אור בפרשת **תעש מור**, אם לעניין טענת המלאכותיות (בטענת "הסיווג המיסויי") יש להפוך את נטלי ההוכחה ולהטילם על פקיד השומה, אזי בטענת "הסיווג הכללי" על אחת כמה וכמה, כלשונו המשתמעת של אור:

"אך ברור הוא, שבדרך כלל, חוזה המוצג בפני המשיב על ידי הצדדים לו, עליו לקבלו כמשקף את העסקה האמיתית שבין הצדדים, ורק אם נמצאו ראיות של ממש, שלא כן הוא, יוכל להתעלם מהאמור בו."<sup>20</sup>

19. שם, בעמ' 209 ואילך (ההדגשה הוספה).  
20. פרשת **תעש מור**, לעיל ה"ש 2, בעמ' 458 לפסק-הדין (ההדגשה הוספה).

יש לשער שכוונתו של הכותב הייתה שאת הנטל להוכיח את דבר קיומן של ראיות אלה יש להשית על הטוען להן, דהיינו על פקיד השומה, ולא על הצדדים לעסקה, אשר היטיבו לשיטתם לתאר את מבנה העסקה שיצרו.

תימוכין לגישתנו מצויים גם בניתוחן המשפטי של הלכות **איסמר ובנין** (המהוות כאמור את עמודי יסוד ובעז שיעליהם נשענת ההלכה בדבר היפוך נטל ההוכחה בטענת "הסיווג המיסויי"). בחינת המחלוקת המשפטית שנידונה בהלכות אלה תגלה כי חרף הרטוריקה, לא הוכרעו בהן טענות של "סיווג מיסויי". בהלכת **בנין** עסק בית-המשפט בשאלה מובהקת של "סיווג כללי" (הגם שבאותן שנים טרם נוצקה ההבחנה בין "סיווג כללי" לבין "סיווג מיסויי").<sup>21</sup> על-אף ההכרעה בשאלת "הסיווג הכללי", בית-המשפט משתמש ברטוריקה של דיון ב"עסקה בדויה או מלאכותית". לאחר שהוא חוזר ומבסס את ההלכה בדבר היפוך נטלי ההוכחה (המיוחסת ל"סיווג המיסויי"), קובע השופט ויתקון:

**"אכן, החוזה מדבר על דמי מפתח, וכבר ציינו שעל פקיד השומה מוטל לשכנענו שלא היה זה אלא כינוי מטעה שאינו הולם את אופיו האמיתי של התשלום."**<sup>22</sup>

דומה בענייננו כי כיום היה בית-המשפט משתמש במונח "הסיווג הכללי" של העסקה ותמורתה (על-פי מינוחו של השופט אור בפרשת **תעש מור**) לתיאור הפעלת סמכותו של פקיד השומה בעניין **בנין**. אף-על-פי-כן היה ברור לשופט ויתקון כי נטלי ההוכחה באותו עניין מוטלים על פקיד השומה, המבקש לשכנע כי הכינוי "דמי מפתח", שאותו העניקו הצדדים לעסקה, אינו אלא כסות למהותו של התקבול. יוער כי בפסיקה מאוחרת יותר היה בית-המשפט ער לטשטוש ההבחנה שבין טענת "הסיווג המיסויי" (המלאכותיות) לבין טענת "הסיווג הכללי" לעניין היפוך נטל ההוכחה. כך, למשל, בעניין **אלדר**,<sup>23</sup> הדן בסוגיית הנטלים בערעור המס, מתייחסת השופטת וסרקרוג לכך שפסקי-הדין שדנו בהלכה זו לא עמדו בהכרח על ההבחנה שבין "סיווג כללי" לבין "סיווג מיסויי" ואף-על-פי-כן קבעו כי יש להפוך את נטל ההוכחה:

**"פסקי הדין שדנו בנושא, ושאני ערה לקיומם ולהלכות שנקבעו שם... לא בהכרח עמדו על ההבחנה בין 'סיווג עסקה' לבין הטענה של 'עסקה מלאכותית'... ע"א 34/70 מוריס בנין נ' פ"ש ת"א 4, פד"א ג' 319, דן למעשה בשאלת 'סיווג עסקה' וביהמ"ש הבהיר שם, שכאשר פקיד השומה מבקש לעשות שימוש בסעיף 86, עליו לשכנע שנתקיימו הנסיבות לכך..."**<sup>24</sup>

---

21. בערעור זה נידונה שאלת סיווגם של כספים שקיבל המערער, אשר השכיר לחברת "הסנה" חלק גדול משני בניינים שבבעלותו. "המערער טען שהתשלומים הם דמי מפתח, פשוטם כמשמעותם, ושעליו לשלם מס הכנסה עליהם לפי השיעור המיוחד שנקבע בסעיף 124 לפקודת מס הכנסה. לא כן דעתו של פקיד השומה, הוא המשיב שלפנינו. הלה סבור שלמעשה אין תשלומים אלה דמי שכירות, ועל כן חייבים הם במס לפי השיעור הרגיל." עניין **בנין**, לעיל ה"ש 13, בעמ' 426 מול האות ה.

22. שם, בעמ' 429 מול האות ז.

23. בש"א (מחוזי חי') 15796/02 **אלדר נ' מדינת ישראל - היחידה למיסוי בינלאומי** (פורסם בבנו, 22.12.2003).

24. שם, פס' 6 להחלטת בית-המשפט.

בהמשך לאמור, חיזוק נוסף לגישה המחייבת את היפוך הנטל גם ביחס ל"סיווג הכללי" (כפי שנקבע ביחס ל"סיווג המיסוי") נעוץ בדמיון הרב שבין שתי צורות הסיווג - דמיון המקשה לעיתים את ההבחנה ביניהם. כך, לדוגמה, בפרשת **בר**<sup>25</sup> הדגיש בית-המשפט כי ההבחנה בין צורות הסיווג השונות קשה ומורכבת עד-מאוד, וכמעט אינה אלא סמנטית גרידא:

**"השאלה אינה קלה, ולו, בשל העובדה שההבחנה בין מה שמוגדר בפסיקה כנושא של סיווג, לבין מה שמוגדר כנושא של מלאכותיות העסקה, היא דקה מדקה. ביסודה, כך נראה, הופכת שאלה זו להיות שאלה של סמנטיקה כמעט, כאשר גבול צר מאד מפריד בין הפנייה אל התחום האחד, ובין הפנייה אל האחר."**<sup>26</sup>

מקום שההבחנה בין שני הסיווגים נשענת על "סמנטיקה כמעט", כלשון בית-המשפט, מה טעם להבחין בין נטלי ההוכחה ביחס לסיווגים אלה? אכן, ההיגיון בהחלת ההלכה בדבר היפוך הנטל ביחס לשני סוגי הסיווגים הוא אותו היגיון החל גם בדיון הכללי: כאשר נטענת טענת "התעלמות" מפעולה הנחזית כשרה כלפי חוץ, נטל ההוכחה מושט ברגיל על שכמו של המבקש להתעלם ממנה.<sup>27</sup> הרציונל העומד בבסיסו של כלל זה ברור. ברגיל יש לתת תוקף להצהרה החיצונית של רצון הצדדים, כפי שהיא באה לידי ביטוי בהסכמות הפורמליות שביניהם. אם פלוני חפץ לטעון כי אותה הצהרה חיצונית אינה משקפת את רצונם האמיתי של הצדדים ואת כוונתם הפנימית, וכי על-כן יש להתעלם ממנה ולייחס לצדדים כוונות אחרות, אזי עליו הנטל להוכיח את טענתו. משכך פני הדברים, כאשר פקיד השומה טוען ל"סיווג כללי" שונה של העסקה (בשם החתירה אחר מהותה ה"אמיתית", להבדיל ממצגי הצדדים לה), יתכבד ויוכיח את טענתו.

אלא שחרף כל הדברים האלה, גישתנו של בית-המשפט המחוזי הייתה שונה משלנו: בעניין **אלי טל, ציוד** וספורט **בע"מ**<sup>28</sup> קבע בית-המשפט המחוזי, בניגוד לגישתנו, כי לעניין היפוך הנטל אין דינו של "הסיווג הכללי" כדיון "הסיווג המיסוי", ורק באחרון יש להפוך את הנטל ולהעבירו לפקיד השומה.<sup>29</sup>

- 
25. עמ"ה (מחוזי ת"א) 1067/99 **בר נ' פקיד שומה ת"א 4**, "מיסים" יד/ה-38, 315 (2000).
26. שם, פס' 6 להחלטת בית-המשפט.
27. זה הדיון, למשל, בכל הנוגע בעסקה למראית-עין לפי ס' 13 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973. במסגרת זו נטל ההוכחה מוטל על הטוען כי החוזה הוא למראית-עין (פיקטיבי). בעניין זה קובעת פרופ' שלו, למשל, כי "נטל הראיה מוטל על שכמו של מי שמבקש להוכיח כי החוזה נכרת למראית-עין". גבריאלה שלו **דיני חוזים** 169 (מהדורה שנייה, התשנ"ה). על סעיפי "התעלמות" נוספים הפזורים לאורכו של ספר החוקים ראו יוסף גרוס **דיני המס החדשים** 442 (מהדורה שלישית, 2003).
28. עמ"ה (מחוזי ת"א) 1214/02 **אלי טל, ציוד וספורט בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא**, "מיסים" יח/ה-26, 191 (2004).
29. באותה פרשה קבע השופט אלטוביה כי טענתו של פקיד השומה הינה טענת "סיווג כללי", ועל-כן סירב להפוך את נטלי הראיה. לדבריו: "על אף וסיווג שונה הינו כלי אנטי תכנוני עדיין שונה הוא מן הכלי האנטי תכנוני הנקרא עסקה מלאכותית... בעניין זה יפה אבחנתו של המלומד הפרופ' א. יורן במאמרו - סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של העסקה המלאכותית... משהכרעתי כי אין לראות בטיעוני המשיב שבהודעה המפרשת את נימוקי השומה משום טענת מלאכותיות כטענת המערער, הרי שאין מקום לחרוג מן הכלל בדבר נטלי ההוכחה בערעורי מס הכנסה ובקשת המערער להיפוך נטל השכנוע וסדר הבאת הראיות נדחית." שם, פס' 12 להחלטת בית-המשפט.

בנקודה זו אנו חלוקים, בכל הכבוד, על בית-המשפט. לעניות דעתנו, גם בנסיבות של "סיווג כללי" - ולא רק בנסיבות של טענת מלאכותיות מיסויית ("סיווג מיסויי") - יחול נטל ההוכחה על פקיד השומה, על רשויות מע"מ או על מנהל מס שבח, לפי העניין. ברם, דעתנו אינה זו הנוהגת בבתי-המשפט. בתי-המשפט המחוזיים היושבים על מדוכת ערעורי המס מאפשרים לפקיד השומה להתחמק מהנטל הראייתי שהיה ראוי כי יוטל עליו בשעה שהוא משתמש בסמכות "הסיווג הכללי". לנוכח גמישות ראייתית זו שבית-המשפט הנכבד נוהג עם פקיד השומה, לא ייפלא שהאחרון בוחר לעיתים להציב בחזית טענותיו את "הסיווג הכללי", כדי להקל את נטליו הראייתיים, אף שאין זה ממין העניין כלל ולמעשה טענתו העיקרית היא "הסיווג המיסויי".<sup>30</sup>

### פרק ב: "הסיווג הכללי" והשפעתו האפשרית על צדדים שלישיים

סוגיה נוספת שנבקש לדון בה במסגרת הצפת מקצת הקשיים שיש להתמודד עימם אגב יישומה של תורת "הסיווג הכללי" - ואולי המרכזית והקשה מבין שלל הסוגיות - היא השפעתה האפשרית של ההכרעה בטענת "סיווג כללי" על צדדים שלישיים, אשר זרים להתדיינות המיסויית (אף שזו אינה בגדר מעשה בית-דין כלפיהם).<sup>31</sup>

בעוד "הסיווג המיסויי" פועל ברובד דיני המס בלבד, "הסיווג הכללי" של העסקה הוא "רחב יריעה", ועלול להשפיע על כל הצדדים לעסקה, ואף על צדדים חיצוניים לה, שכן צורת סיווג זו שולחת את זרועותיה לעבר כל תחומי המשפט, ואינה חלה אך על תוצאת המס. משמעות ההבדל שבין השניים עצומה. בדיון שעניינו סוגיית המלאכותיות הכרעתו של בית-המשפט מתייחסת אך ורק לבעלי-הדין הניצים שלפניו: פקיד השומה (הטוען ל"סיווג מיסויי") וכנגדו הנישום (הטוען לתקפותה של העסקה כפי שעוצבה על-ידי הצדדים). לעומת זאת, בשעה שמוכרעת בהחלטה שיפוטית מחלוקת שעניינה "הסיווג הכללי", בית-המשפט קובע את המשמעות והפרשנות ה"אמיתיות" של החוזה והעסקה (לאו דווקא או לא רק לצורכי מס).

30. ראו, למשל, עמ"ה (מחוזי ת"א) 1231/01 **דוברובסקי נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, "מיסים" יח/4-14, 100 (2004): "טענת המבקשים בקצירת האומר היא כי המשיב בחר לפתוח בטענת הסיווג השונה אך לשם ההימנעות מלטעון בראש טענותיו את טענת המלאכותיות. אילו היה עושה כן לגישתם, היה עליו לפתוח בהבאת הראיות, מה גם שנטל השכנוע היה אז מוטל על כתפיו." התייחסות שונה נשמעה מפיה של השופטת וסרקרוג בסוגיה זו. לשיטתה: "נראה, כי למרות שמערערים רבים יחסית מעלים הטענה בדבר נטלי ראייה בשל טענה מפורשת או סמויה של 'עסקה מלאכותית', ולאור חששו של המשיב להעלות הטענה גם במקום שהיא נדרשת, ראוי להבהיר ולהדגיש, כי ניתן להעלות הטענה (של העסקה המלאכותית) רק במקרים מצומצמים, ולמעשה כטענה שיורית." עמ"ה (מחוזי חי') 906/07 **ברנע נ' פקיד שומה חיפה**, "מיסים" כב/4-ה-32, 255 (2008).

31. ראו: פנינה זלצמן **מעשה בית דין בהליך האזרחי** (1991).

החשש הוא שקביעה כזו חורגת מאולמו של "בית-המשפט למיסים", ועלולה להשפיע בעקיפין על צדדים נוספים מעבר לאלה המתדיינים באותו הליך מיסוי. בהחלטה כזו יש כדי לנקוט עמדה ביחס למעמדו ולמארג זכויותיו וחובותיו האזרחיים הכלליים של הנישום המתדיין, ואולי גם, בעקיפין, ביחס לאלה של צד אחר (כגון הצד האחר לעסקה שסיווגה נידון במסגרתו של ערעור המס או צד שלישי), אשר לא היה לו כלל יומו בבית-המשפט במסגרת המחלוקת שהוכרעה.

במילים אחרות, מקום שבית-המשפט מכריע כי יש לקבל את עמדתו של פקיד השומה ולסווג את העסקה בצורה שונה, יכול שתהא לקביעתו השפעה עקיפה גם על צד נוסף, אשר ייתכן שאינו מודע כלל להתדיינות המשפטית "בעניינו", וטענותיו לא נשמעו כלל במסגרתה. להכרעה כללית זו יש קשת רחבה של השפעות אפשריות (גם לבר-מיסוי) על הצד המתדיין, ואפילו על הצד האחר לעסקה שסווגה באופן שונה, הכוללת הן השלכות אזרחיות והן השלכות פליליות.<sup>32</sup> כך, למשל, אפשר שיש בכוחה של הקביעה השיפוטית כדי לפגום בספריו החשבונאיים של הצד המתדיין ושל הצד האחר לעסקה, ובסיטואציות מסוימות אף להופכו לעבריין. זאת, משום שתיאורה של העסקה כפי שהיא מופיעה בספריו של מי מהצדדים לעסקה הולך אחר תיאורם של הצדדים לעסקה, ולא כפי שביקש פקיד השומה לתארה, אלא שבית-המשפט החרה החזיק דווקא אחרי פקיד השומה, וקבע כי פני העסקה שונים (ולאו דווקא לענייני מס).

את המשמעויות האפשריות של יישום לא-זהיר של תורתו של אור ביחס לצדדים שלישיים נדגים באמצעות שתי דוגמות קלסיות של "סיווג הכללי": סיווג השונה הכללי של דיבידנד כשכר; וסיווג השונה הכללי של עסקת אחוזים כעסקת מכר.

## 1. "סיווג הכללי" של דיבידנד כשכר עבודה

דוגמה קלסית להפעלת סמכותו של פקיד השומה בטענת "סיווג כללי" היא סיווג השונה של חלוקת דיבידנד כתשלום שכר עבודה, בשל הפער בשיעורי המיסוי של שני סוגי ההכנסה השונים הללו.<sup>33</sup> כפי שהערנו, לסיווג השונה של התשלום אפשר שתהא השפעה הן ביחס לרבדים משפטיים נוספים, כגון חבות בביטוח לאומי ובהפרשות סוציאליות שונות, והן ביחס לצד נוסף - החברה מעבירת הכספים.

32. יורן, לעיל ה"ש 3, 65 ואילך, וכן יוסף מ' אדרעי ארועי מס עלייתם (ואיבונם?) של דיני מיסים בישראל, 291 ואילך (2007).

33. סוגיה מעין זו הוכרעה לאחרונה בע"מ (מחוזי חי') 07-906 ברנע נ' פקיד שומה חיפה, מיסים כד/ה-14, 123 (2010). באותה פרשה עסק בית-המשפט במקרה שבו העבירה חברה סכומי כסף למנכ"ל אשר הועסק על-ידיה והחזיק במניות-בכורה בה. פקיד השומה טען, בין היתר, כי יש לסווג תקבול זה כשכר עבודה או כבונוס ששולם למנכ"ל מכוח היותו עובד, ולכן יש למסות את הכספים כהכנסה מעבודה. הנישום, לעומתו, טען כי מדובר בחלוקת דיבידנד, וכי הכספים הועברו אליו מתוקף היותו בעל מניות בחברה. כבר בפתח פסק-דינה מדגישה השופטת וסרקרוג כי "עיקר המחלוקת בין בעלי הדין, נוגעת אפוא לשאלת סיווגי התשלומים שדווחו כדיבידנד על ידי המערער במהלך שנות המס שבערעור", ומייד מפנה את תשומת-ליבו של הקורא לשני גווניו האפשריים של הסיווג: "יוער בשלב זה כי למרות שטיעוני המערער הם כביכול טיעוני נגד לטענה אפשרית של המשיב בדבר 'עסקה מלאכותית', ולכן טוען המערער כי זכותו ליצור מבנה דל מיסים, הרי שהמשיב לא טוען כלל כי הסכם הקצאת המניות הוא הסכם מלאכותי, אלא טוען לסיווג שונה של העסקה". שם, פס' 17 לפסק-הדין (ההדגשות הוספו).

חברה זו, שסברה כי חילקה דיבידנד (ובסופו של יום נקבע כי שילמה שכר), הינה צד זר לערעור המס שהוכרע, וטיעוניה לא נשמעו כלל לפני הקביעה בדבר תוכן העסקה. ייתכן, למשל, שרואה-החשבון של החברה יאלץ להסתייג מדוחותיה הכספיים והמיסויים של החברה, אם הללו יחרגו מקביעתו השיפוטית של בית-המשפט ביחס לסיווג האזרחי הכללי של העסקה המתוארת ומשתקפת בדוח הכספי.

יש לתמוה אם בעטיו של "הסיווג השונה הכללי" נוצר פוטנציאל לפסול את ספריה של החברה, מחמת שבית-המשפט כבר קבע (בהכרעה כלפי הנישום כיחיד שקיבל את התשלום, ולא ביחס לחברה המשלמת) כי מדובר בתשלום שכר עבודה, ולא בחלוקת דיבידנד. כיצד על רואה-החשבון של החברה לערוך את המאזן לאחר הכרעה זו - האם בהתאם לעמדת החברה, אשר לא הועמדה על-ידיה למבחן, או לפי עמדתו של פקיד השומה, אשר כבר התקבלה במחלוקת ביחס לצידה האחר של העסקה (מקבל התשלום)? ועוד - כיצד הקביעה השיפוטית משפיעה על רישום עודפיה הראויים לחלוקה של החברה? האם משעה שנודע לרואה-החשבון של החברה על ההכרעה השיפוטית עליו לשנות ולתקן את מאזנה ודוחותיה? והאם שכר זה יהווה חלק מתביעה של העובד או שאריו בבית-הדין לעבודה?

## 2. "סיווג הכללי" של "עסקת אחוזה" כמכר

דוגמה נוספת לקושי הקיים ביישום "הסיווג הכללי" בשל השפעתו האפשרית על צדדים שלישיים לקוחה משדה מיסוי המקרקעין. למעשה, לידתה של תורת "הסיווג הכללי" (בפרשת **תעש מור**) הייתה בשדה זה, וההחלטות ביחס לעסקות מקרקעין מורכבות היוו כר פורה לשגשוגה ולצמיחתה של תורה זו. כשם שבפרשת **תעש מור** עסק בית-המשפט במהותו של הממכר, בהיקפו ובמועדו במצב שבו מוענקים לרוכש הקרקע אף שירותי בנייה, כך הלכה תורת "הסיווג הכללי" וקנתה לה שביתה בהכרעת מחלוקות בעסקות מעין אלה. כאמור, גם במקרים אלה יש ליתן את הדעת להשפעות של יישום גישה זו על צדדים שלישיים (ואף רביעיים), כפי שנדגים.

הרצון להימנע כליל מביצוע מכירת זכות במקרקעין (ואגב כך להקטין את נטל המס)<sup>34</sup> הוביל לפיתוחן של עסקות מורכבות, כגון עסקת מימון, עסקה משותפת או פעילות באמצעות שותפות. בעסקות אלה מצגיהם החוזיים של הצדדים לעסקה מצביעים על הותרת הקרקע בידיו של הבעלים (או בידיה של שותפות שהוא שותף בה), במטרה להפחית את נטל המס שבעסקה. סוג אחד של עסקות כאלה הוא עסקה שבה הבעלים רק מעמיד את הקרקע לטובת פרויקט הבנייה המשותף, ובסופו של יום התמורה מתחלקת בין הקבלן והבעלים. עסקה זו מכונה גם "עסקת תמורות" או "עסקת אחוזה" (בהתאם לאופי ההסכמה בדבר תמורת עבודתו של הקבלן).

34. כך, בין היתר, לאחר שבית-המשפט הכריע בדבר ההבחנה בין עסקות "מכר חלקי" לבין עסקות "מכר מלא" לעניין תוצאות מיסוי, ובשל הרצון לא להתחייב כלל במס וליצור עסקה שבה לא נמכרת כלל זכות במקרקעין. לעניין מיסוי של עסקות ה"קומבינציה" (הפשוטות) ראו ע"א 487/77 **מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ**, פ"ד לב(2) 121 (1978); ע"א 595/82 **מנהל מס שבח נ' יוניזדה**, פד"א יג 197 (1985). את שתי הצורות סקר בהרחבה פרופ' יצחק הדרי במאמרו "מס שבח במכירת קרקע תמורת דירות בבניין שייבנה עליה" **משפטים** יב 35 (1982).

בהתמודדות עם מיסוי עסקות אלה העדיפה הפסיקה לנקוט את גישתו של אור, ולילך אל סיווג הכללי ה"מרחיב" של העסקה, תוך התחקות אחר תוכנה הכללי, ולא דווקא המיסוי. זאת, חרף האפשרות להתמודד עם עסקות אלה אך ורק במישור ה"צר" של תוצאת המס (באמצעות "סיווג מיסוי").

סדרה של פסקי-דין - בעניין **גפני**,<sup>35</sup> בעניין **אביבית**,<sup>36</sup> בעניין **ש.א.פ.**<sup>37</sup> ובעניין **דרעד**<sup>38</sup> - סללה את הדרך לפסיקה ארוכה וענפה ברוח תורתו של אור ופנתה בענייני מיסוי מקרקעין אל "הסיווג הכללי" ואל בחינת מהותה האזרחית (ולא רק המיסויית) של העסקה.<sup>39</sup> בפרשות אלה התיר בית-המשפט למנהל מס שבח לצלול אל נבכי הסכמותיהם של הצדדים ולבחון את טיבן ה"אמיתי" של העסקות. זאת, חרף מצגי הצדדים לעסקות, אשר נתמכו בחוזים שנכרתו במסגרתן. בעקבות פסק-הדין בעניין **דרעד** אף פרסמה רשות המיסים הוראת ביצוע,<sup>40</sup> שבה הדגישה כי "קביעת בית המשפט היתה נחרצת וזאת על אף שבשום מקום בחוזה לא מצוין כי הבעלים מעבירים לקבלן את הזכות במקרקעין או חלק ממנה". עולה, אפוא, כי בית-המשפט יכריע אם נמכרה זכות במקרקעין ומיהו בעליה של הקרקע על-פי "הסיווג הכללי", אף אם הכרעה זו תהיה בניגוד לעמדת הצדדים לעסקה ומצגיהם, כפי שבאו לידי ביטוי בלשון החוזה שנכרת ביניהם.

יישומה של תורת אור והכרעה שיפוטית בטענת "סיווג כללי" ביחס לעסקות אלה (להבדיל מ"סיווג מיסוי") עלולים להשפיע על מעגלים נוספים מעבר לנישום ולרשויות המס שעניינם נידון במסגרתה של ההכרעה. כך, למשל, השפעת ההכרעה בשאלה אם בראי הדין הכללי הועברה זכות במקרקעין ומיהו בעל הזכויות במקרקעין תבוא לידי ביטוי בצורה עזה בעת פירוקה של החברה הקבלנית בעסקות אלה. אם במסגרת הדין המיסויי יקבע בית-משפט למיסים כי החברה הקבלנית ("הרוכשת") הינה הבעלים של המקרקעין (לא רק לצורכי מס, אלא באמצעות "הסיווג הכללי", החולש על המשפט האזרחי כולו), אזי ייתכן שיש לצרף את המקרקעין למסת הנכסים שיש לחלק במסגרת הפירוק. אין חולק כי מדובר בהשלכה אשר חורגת מגדרו של דיון המס, ומשפיעה אף על נושיה של החברה.

מובן שאף כאן עלולה לעלות שאלת ניהול הספרים ועריכת המאזנים והדוחות של "הצד האחר לעסקה". האם על רואה-החשבון של החברה הקבלנית (שהיא צד ל"עסקת האחוזים") לתקן את רישומי החברה בעקבות הכרעת בית-המשפט לגבי מהות העסקה ביחס לבעלים ה"מקוריים" של הקרקע?

35. ע"א 328/79 מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות נ' גפני, פ"ד לד(4) 115 (1980).

36. ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פד"א יא 34 (1979) (להלן: עניין אביבית).

37. ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פ"ד מא(3) 735 (1987).

38. ע"א 1444/90 דרעד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין ב"ש) 3124/97 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח, "מיסים" טו/5, ראו, למשל, ע"ש (מנהל מס שבח מקרקעין ב"ש) 3124/97 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח, "מיסים" טו/5, ה-29 (2001); עמ"ש (מחוזי ת"א) 1835/95 חבס ח.צ. קרדיט (1994) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א כה 488 (1997); עמ"ש (מחוזי ת"א) 2311/96 יהושע ויצחק בייגל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב-מרכז, פד"א כו 21 (1998).

40. "מכירה המוצגת כהזמנת בניה" חוזר מיסוי מקרקעין 46/92 משפטית מיסים ז/1-12 (1992).

האם על רואי-חשבון המטפלים בענייני החברה ובענייניו של הבעלים המקורי לתקן בדיעבד את רישומי הדוחות ואת אופן הצגת הנכס בהתאם להכרעת בית-המשפט ביחס לצד האחר לעסקה? יתר על כן, האם פקעת החוזים המקיפה את רוכשי הדירות נפגמת בשל "הסיווג הכללי", הפורץ את גדרותיו של משפט המס? האם יש לראות את הקבלן כמציג מצגי-שווא, בשעה שהכרעה בעניין "טיבה האמיתי של העסקה" ניתנה בהתדיינות שבין הבעלים לבין רשויות המס? האם בהכרעה זו יש כדי לחייב צד שלא היה שותף לה לעניין חברתו בסעיפיו השונים של חוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ה-1974 - חברת שיש בה גם פנים פליליים? מה דינה של הערת-אזהרה שנרשמה על זכותו של מי שנחזה כבעלים בקרקע לפני הכרעת בית-המשפט? ומה דינה של משכנתה שנרשמה בצורה דומה - סוגיה המשפיעה כמובן על הבטחות המצויות בידי של הבנק המממן?

דומה אפוא כי על-אף אימוצה ושכיחותה של תורת "הסיווג הכללי", שאלות כבדות-משקל אלה הקשורות ליישומה לא נידונו בצורה ממצה, אם בכלל. נכון אומנם שתורת המשפט יודעת להבחין בין ההשלכה המשפטית הישירה על הצדדים לבין ההשפעה (או אי-ההשפעה) של הכרעה זו על צדדים שלישיים, אך הדבר מעורר קשיים מעשיים (ולעיתים גם משפטיים) לא-מבוטלים.

### 3. על זהירותו של בית-המשפט

לעיתים בית-המשפט חש את עוצמת הקושי בהכרעות אלה, ונזהר בהיקף השפעת הכרעתו. כך, לעיתים, אף שמדובר בהכרעה שעניינה "סיווג כללי" (אשר מפרשת למעשה את העסקה עצמה כלפי "כולי עלמא" ואינה תחומה בד' אמותיו של משפט המס), בית-המשפט מצמצם את היריעה אך לתוצאת המס, כאילו ניתנה הכרעתו בטענת "הסיווג המיסויי". כך היה בפרשת **ברנע** הנזכרת, ואף שבית-המשפט הדגיש כי מדובר בהכרעה בסוגיית "הסיווג הכללי", קבעה השופטת וסרקרוג, בזהירות הראויה לציון, כי להכרעה יש השפעה אך לעניין תחום המס ולצרכיו:

**"בפועל, לצד דאגה לאינטרסים של החברה, בוצע למעשה תגמול ישיר לעובדים הבכירים... יובהר כי אין במטרה האמורה כל פסול. המטרה והאמצעים לגיטימיים, ובלבד שלעניין תחום המס, ייעשה סיווג נכון של ההכנסה. משנוצר בפועל קשר ישיר בין התגמול שכונה 'דיבידנד' לתרומה של אותו מנהל בכיר שהיה בעל מניית הבכורה, בהצלחת הפרויקט; ומרווחיה של אותה חברה שלא נכללה בחברות הישראליות, ומבלי ליצור במקביל מנגנון לחלוקת רווחים לבעלי מניות רגילות, הרי שלא ניתן עוד לראות את התגמול לצורכי מס כ'דיבידנד' אלא כהכנסת עבודה."**<sup>41</sup>

41. עניין **ברנע**, לעיל ה"ש 33, פס' 27 לפסק-הדין (ההדגשות הוספו).



וכך נקבע גם בעניין **אביבית**, שבו מסביר בית-המשפט, מפיו של השופט בכור, כי -

**"כאשר נדרש בית המשפט לטפל בשאלת חבות העסקה במס, המונחים בהם השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הם הלבישו את ההסכם מהווים ראייה לכאורית על טיב תוכנו, ולא יותר מזה; ואם תוכנו של ההסכם מראה שהמדובר בעסקה שונה במהותה הממשית משם תואר או מהלבוש שניתן לה בהסכם, לא ישעה בית המשפט לאותו שם תואר או לבוש, וידון בענין על פי טיבה האמיתי של העסקה כפי שהיא משתקפת ממהות ההסכם על פי תוכנו האמיתי."**<sup>42</sup>

דהיינו, הדיון אכן יתקיים לפי טיבה האמיתי של העסקה (ובמשתמע, באמצעות "הסיווג הכללי"), אך זה ישמש אך לשם הטיפול בשאלת חבות העסקה במס - תכלית המצומצמת בד' אמותיו של משפט המס (כדרכו של "הסיווג המיסוי"). זוהי הבחנה משפטית רצויה, אך ספק אם הדיכוטומיה הזאת אפשרית, שכן להשלכות המיסוי ה"צרות" נועדו סעיפי המלאכותיות הספציפיים, ואילו "הסיווג הכללי" מלמד, מתוך עצמו, כי דין החוזה - להבדיל מדין מיסוי החוזה - הוא כזה או אחר, ולפי סיווג אזרחי (וכללי) זה יישק דבר המס.

את העדר ההרמוניה וחוסר השיטתיות ביישומה של תורת "הסיווג הכללי" ניתן לפתור, לגישתנו, באמצעות יישומה של תורה זו בצמצום ובקפידה, רק במקרים החריגים הראויים לכך, כפי שהנחה השופט אור בעוד מועד, לפני שפשטה לה אופנה זו ונהפכה מ"חריג" למעין "כללי".

### הרהורי אחרית-דבר

בהנמקת דעתו בפרשת **תעש מור** "שבר" השופט אור את "קירות הזכוכית" שהקיפו את תחום המס, ומסר בידיו של פקיד השומה גם את הסמכות לסיווג השונה הכללי של עסקה - סמכות ששורשיה נטועים במשפט הרחב, על תחומי השונים. בעוד שבפרשת **תעש מור**, עוד בהיותו שופט בפועל, נותר אור בהנמקת מיעוט, לא ארכו הימים ודעתו (אשר פותחה והורחבה באקדמיה) קנתה לה אחיזה איתנה (איתנה מדי לטעמנו) במשפט המס, ונהפכה למקובלת ולשכיחה, לשכיחה מדי. לצד התפשטותה ושכיחותה הגוברת, נדמה שאזהרתו של אור כי יש לצמצם הלכה זו למקרים ייחודיים ומסוימים כאילו נשכחה מלב, והנדיר נהפך לשכיח. אימוצם הרחב של דבריו, מבלי ליתן את הדעת לקשיים העלולים להתעורר בעקבותיהם, הניע את מטוטלת המשפט, כך שדומה כי כיום פקיד השומה מבקש לעשות שימוש בסמכות קיצונית זו גם מקום שאין הדבר ראוי.

לשיטתנו, סיווג השונה הכללי של העסקה, כפי שהוצע על-ידי השופט אור, לא נועד להכשיר את הדרך לפני פקיד השומה בנסיונו להנמיך את הרף הראייתי הנדרש ממנו. אדרבה, "הסיווג הכללי" משתלב היטב בדיון הכללי ככלי לתקיפת הביטוי הנגלה והמוצהר של הפעולה המשפטית, תוך חתירה לחשיפת משמעותה ומהותה האמיתיות. במצב דברים זה על הטוען לשינוי - עליו הראיה.

42. עניין **אביבית**, לעיל ה"ש 36, בעמ' 63 (ההדגשה הוספה).

דברים אלה יפים שבעתיים כאשר "סיווג כללי" משליך על צדדים נוספים ומשפיע על רובדי משפט שונים, ואינו מצטמצם למישור המס בלבד. לגישתנו, יפה יעשו בתי-המשפט אם יחילו את הלכות **איסור ובנין** - המשמשות מקור ההלכה בדבר היפוך נטל ההוכחה ביחס ל"סיווג מיסויי" - גם על טענת "הסיווג הכללי", מה-גם שניתוחן של הלכות אלה מלמד כי אלה עסקו למעשה בסוגיות של "סיווג כללי". נוסף על כך, על העוסקים בתחום להיות ערים ל"משמעויות-הרוחב" שיש לשימוש ב"סיווג הכללי" - משמעויות אשר מרחיקות לכת אף מעבר להשפעתה של טענת "הסיווג המיסויי" (המלאכותיות), ואשר יש בהן פוטנציאל להשליך על צדדים נוספים רבים שאינם שותפים כלל למחלוקת המיסויית.

אם לידתה - או למצער תחייתה המחודשת - של טענת "הסיווג הכללי" במשפט המס מקורה בדעתו של השופט אור בפרשת **תעש מור**, אזי האזהרה שעליה עמדנו קשורה בטבורה לאופן יישומו של סיווג זה. יש אפוא לחזור ולשנן את האזהרה שהשמיע השופט אור מייד עם פרישת משנתו, שלפיה "בדרך כלל, חוזה המוצג בפני המשיב על ידי הצדדים לו, עליו לקבלו כמשקף את העסקה האמיתית שבין הצדדים, ורק אם נמצאו ראיות של ממש, שלא כן הוא, יוכל להתעלם מהאמור בו". לדעתנו, על המשיב מוטל הנטל למצוא ראיות אלה ולהציגן לפני הערכאה השיפוטית, ואף זאת תוך נקיטת הזהירות הנדרשת ביחס לצדדים אחרים העלולים להיות מושפעים מהחלטה שיפוטית בעניין זה. אימוץ חלקי של דברי אור, כמו-גם הפרזה שאינה במקומה בשימוש בסמכות "הסיווג הכללי", עלולים להוליד תוצאות שגויות ומיותרות.