

## שינוי מודל עסקי - עוד חוזר הניגון

הכותבת: ר"ח (משפטנית) סאלי חדד גילברט - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ ביום 1.6.2023 ניתן על-ידי בית המשפט המחוזי פסק דין בעניין מדטרוניק (ע"מ 31671-09-18). בדומה לפסקי הדין בעניין ג'טקו (ראו מבזקנו מספר 690), בעניין ברודקום (ראו מבזקנו מספר 810) ובעניין מדינגו (ראו מבזקנו מספר 922), עוסק פסק הדין בשינוי מודל עסקי ובהשלכות המס הנובעות ממנו. בית המשפט דוחה את ערעורה של החברה במלואו ואף פוסק לחובתה סכום לא מבוטל של הוצאות משפטיות, כפי שיפורט להלן.

### פרטי המקרה בקצרה

חברת ונטור טכנולוגיות בע"מ ("המערערת") הינה חברה תושבת ישראל אשר עסקה בפיתוח מוצרים רפואיים. בפרט, פיתחה מסתם המיועד להשתלה בלב אדם וצנתר המשמש כאמצעי להשתלת המסתם האמור ("המוצרים").

חברת Medtronic Inc ("מדטרוניק") היא חברה תושבת ארה"ב העוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק מכשירים רפואיים. בשנת 2008 רכשה מדטרוניק 8% ממניות המערערת ובשנת 2009, רכשה את מלוא מניותיה של המערערת בתמורה לסכום המשקף שווי של 325 מיליון דולר.

נכון למועד הרכישה, על שם המערערת נרשמו למעלה מ-180 פטנטים והיא הייתה בשלבי פיתוח יחסית מוקדמים של המוצרים ולא היו ברשותה מוצרים מוגמרים לאחר פיתוח.

לאחר הרכישה, בשנים 2010 ו-2011 נחתמו בין המערערת לבין מדטרוניק (וחברה נוספת בקבוצה) הסכמים למתן שירותי מו"פ ל ידי המערערת על בסיס שיטת COST + וכן, הסכמים למתן רישיון לשימוש בקניין הרוחני של המערערת (להלן יחד: "ההסכמים"). בהסכמים האמורים נקבעה תחולה רטרואקטיבית החל ממועד רכישת המניות על ידי מדטרוניק.

בשנת 2012 הופסקה פעילותה של המערערת.

פקיד השומה קבע בצווים נשוא פסק הדין, כי בניגוד למצג העובדתי אותו ניסתה המערערת להציג, המערערת העבירה לידי מדטרוניק את כל קניינה הרוחני, פונקציות, נכסים וסיכונים (FAR) שהיו בידה ערב העסקה וכי יש לסווג את העסקה כמכירה של כלל נכסיה, בשווי הזהה לשווי החברה לפיו נעשתה עסקת המניות.

### להלן מספר דגשים וטענות העולים מתוך פסק הדין

מהות כלכלית על פני כסות משפטית - בדומה לפסיקה קודמת בעניין ובהתאמה לקווים המנחים של ה-OECD, בית המשפט מאמץ גם כאן גישה זו וקובע כי לקבוע בהסכמים משפטיים וכלכליים אין בכדי להעיד מקום בו המציאות בפועל אינה תומכת בהם.

על אף שנחתמו בין המערערת למדטרוניק הסכמים למתן רישיון, הלכה למעשה מדטרוניק נהגה בנכסים הבלתי מוחשיים של המערערת מנהג בעלים והיא זו שנשאה בסיכונים ובסיכויים הקשורים להמשך פיתוחם.

בחינת מהותיות והמשכיות פעילות החברה - בהמשך לאמור מעלה, בית המשפט נסמך בהחלטתו על הפונקציות השונות שנתרו במערערת לאחר רכישתה ועל יכולתן לשלוט על נכסי החברה ולקבוע מדיניות וקובע כי לא די בהשארת פעילות בישראל, אלא יש לבחון מה מטרתה ומה הפונקציות שנתרו בה ועבור מי הן פועלות. לאחר עסקת הרכישה, נותרה המערערת כמרכז מו"פ המעניק שירותי פיתוח, לא רק בעבור נכסיו העצמיים אלא גם בעבור חברות קבוצת מדטרוניק ונכסיהן. הלכה למעשה לחברה לא נותרה כל שליטה או

יכולת קבלת החלטות אסטרטגיות על נכסיה ועל פעולותיה והן כולן עברו לידי מדטרוניק, שאף החליטה בהמשך להפסיק את פעילותה של המערערת

חובת ההוכחה ומסמכים מאמתים - בית המשפט קובע כי חובת ההוכחה חלה על המערערת אשר ברי כי בידיה המידע ודוחה את טענותיה בזו אחר זו בין היתר, מהטעמים שלא גיבתה אותן במסמכים מאמתים כגון, הערכת שווי וחקר מחירי העברה.

עניין זה משמעותי ביותר: היעדר מסמכים המגבים את טענותיה כגון הערכת שווי למועד ביצוע העסקה (בכדי לתמוך בטענת שווי נמוך שטענה המערערת) וחקר מחירי העברה שלא בוצעה בסמוך למועד ביצוע העסקה והחתימה על ההסכמים (ובכלל), פגמו ביכולתה של המערערת לגבות את טענותיה ולסתור את טענות פקיד השומה ונזקפו לחובתה בפסק הדין.

חתימה על הסכמים בדיעבד ותחולה רטרואקטיבית - המערערת נסמכה בטענותיה על ההסכמים אשר קבעו תחולה רטרואקטיבית למועד רכישה ואשר נחתמו בסמוך למועד בו הוחלט על סגירתה כליל. לעניין זה, בית המשפט זוקף לחובת החברה את שרשרת הפעולות הללו ואת התחולה הרטרואקטיבית, אשר נגועים בחוסר תום לב, שהרי בעת הגשת הדיווח על ההסכמים הללו והבאתם לראשונה לידיעת פקיד השומה, נראה כי כבר נפל הפור בגין גורלה של המערערת ויש בהם משום ניסיון ל"מזעור נזקים".

בנוסף, ניסתה המערערת לטעון להתיישנות השומה בשל היות ההסכמים אפקטיביים אחורה משנת המס 2009 שהתיישנה, אך בית המשפט קובע כי מקום בו החברה כלל לא הביאה לידיעת פקיד השומה את ההסכמים ובכך מנעה ממנו את האפשרות לבחון אותם במסגרת סד הזמנים העומד לרשותו על פי הפקודה, לא עומדת לזכותה טענת ההתיישנות. אמירה זו חשובה ביותר ומדגישה את החשיבות שבמתן גילוי ולו לצורך קיבוע "מרוץ ההתיישנות", וודאי נוכח טענות שונות של רשות המיסים במקרים מסוימים המנסות לאיין את תקופות ההתיישנות הקבועות בפקודה.

ביצוע התאמה משנית - מאחר שהעסקה לא דווחה במחיר/תנאי השוק, יש לסווג לצורכי מס את ההפרש בין המחיר שנקבע בין הצדדים הקשורים למחיר השוק ולראות בו (באי העברת הכספים בסכום ההפרש) כעסקה נוספת אחרת, כגון מתן הלוואה ו/או חלוקת דיבידנד בהתאם לנסיבות העניין. על אף טענת המערערת, בית המשפט שב ומכיר בסמכות פקיד השומה לקבוע התאמה משנית בשומתו, כך שיש לקחת בחשבון במכלול השיקולים והחשיפות האפשריים אף את החשיפה והיכולת של פקיד השומה לקבוע התאמות משניות בעקבות שומתו.