

## בתי המשפט

000275/01 עמה		בית משפט מחוזי חיפה	
276/01 עמה			
277/01 עמה			
15796/02 בשא			
		מאוחד עם	
22/12/2003	תאריך:	ש' וסרקרוג	בפני:

בעניין:עמ"ה 275/01:

1. אילן אלדר, ת"ז 006913875
2. חב' אילן אלדר אחזקות בע"מ, ח"פ 512070442

עמ"ה 276/01:

1. אילן מוזס, ת"ז 008104515
2. חב' מוזס אילן אחזקות בע"מ, ח"פ 51207040434

-

עמ"ה 277/01:

1. עמי אלדר, ת"ז 006913883
2. חב' עמי אלדר אחזקות בע"מ, ח"פ 512070418

המערערים

- נ ג ד -

מדינת ישראל/ היחידה למיסוי בינלאומי

המשיבים

בשם המערערים/המבקשים – עו"ד יואב ציוני ועו"ד איל פאר

בשם המשיבה: עו"ד ערן רזניק

החלטה (בש"א 15796/02)

1. המערערים הגישו בקשה להורות כי על המשיב נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות להוכחת טענתו בדבר מלאכותיות העסקה עליה נסב הערעור, ולכן עליו לפתוח בהבאת הראיות. ההחלטה בתיק זה, בשלב זה של הדיון, עניינה בסדר הבאת הראיות.
2. המחלוקת בתיקים העיקריים מתמקדת בשני נושאים:  
שאלת קיומו של הסכם שומה, ואם קיים הסכם, סמכותו של המשיב לפתיחתו, לפי סעיף 147 לפקודת מס-הכנסה (להלן: **הפקודה**);  
מהותו של סכום הכסף שהתקבל על-ידי המערערים, כאשר בנושא זה עולות מספר אפשרויות:  
אם מדובר בדיבידנד שנתקבל בחו"ל, אזי אין חיוב במס;  
אם מהות הסכום הוא כמפורט לעיל, אך התקבל בארץ, שיעור המס עומד על 25%;  
אפשרות אחרת, מדובר בתמורה עבור מכירת מניות ו/או זכויות שיוק רהיטים בישראל, אשר הצמיחה, במקרה כזה, רווח הון למערערים, ועל רווח כזה חל שיעור מס של 50%.
3. לטענת המערערים השאלה העיקרית בתיק, כאמור היא, מהותו של הסכום ששילמה **חברת טקניון אירופה** לבעלי מניותיה בשנת המס 1997, אם מדובר, כאמור, בדיבידנד כטענת המערערים, או שמא מדובר בתשלום המהווה רווח הון בגין מכירת מניות של חברות הרשומות בישראל.  
מאחר שהמשיב מבקש לראות סכומים אלה כרווח הון (מכר מניות בחברות הרשומות), הרי שלטעמו של המשיב ועל-פי גרסה זו, שימשה **חברת טקניון אירופה** צינור בלבד להעברת התמורה מהמכירה. לשון אחר, המשיב טוען לעסקה מלאכותית, על-פי סעיף 86, וטענה זו מטילה עליו את נטל הראיה.  
גם על-פי הטענה החלופית של המשיב, הרואה בסכומים אלה רווח הון הנובע ממכירת המניות שהונפקו על-ידי החברות-המערערות ושהועמדו לשימושם של הנישומים היחידים (1, 3 ו-5), שאז מדובר בדיבידנד שחולק והתקבל בידי המערערים בארץ, גם אז הנטל על המשיב.

#### דיון ומסקנות

5. אין לי ספק, כי שאלת סדר הבאת הראיות, היא אחת מן הטענות שבעלי הדין מרבים לחזור ולהעלותם לדיון, ולדעתי, ללא כל הצדקה ממשית.  
ההליך האזרחי ובכלל זה הליכי הערעור בתחום המסים, היה להליך גלוי יותר בין הצדדים, כבר מן השלבים המוקדמים של בירור העובדות הנדרשות, האפשרות להשלים הבאת ראיות, תוך התייחסות לתצהירי בעל הדין שכנגד, מפחיתים אף הם מחשיבותה של השאלה, מי הפותח בהבאת הראיות. לעובדה מי החל בהבאת הראיות, בסופו של ההליך כאשר ביהמ"ש נדרש להכריע במהות המחלוקת, אין כל משקל יתר או עצמאי.

ועוד, גם כאשר, ייקבע כי המשיב פותח בהבאת הראיות, הנטל המוטל על המשיב, גם אם הוא פותח בהבאת הראיות, בגדר של נטל הבאת הראיה, במובחן מנטל השכנוע (ראה גם עמ"ה (חי') 240/01 (תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, ניתן ביום 27/5/03, מיסים יז/5 (אוקטובר 2003) ה-291, סעיף 8 בעמ' ה-296, להלן: **פס"ד שירותי רכב רוממה**).

בנסיבות אלה, חשיבותה של השאלה, מי הפותח בהבאת הראיות פחותה משמעותית מזו שהצדדים מבקשים לייחס לה. למרות האמור, השאלה חוזרת ועולה, ויש בה להאריך את ההתדיינות שלא לצורך.

אין מנוס אלא לחזור על עיקרי הדברים שחזר עליהם בית המשפט העליון, וכן להפנות גם להחלטות קודמות שניתנו על-ידי בית משפט זה.

6. הכלל הוא, בדין הכללי, וכך גם בערעורי מס, שיש להבחין בין 'נטל השכנוע' ל'נטל הבאת הראיה'. בעוד ש'נטל השכנוע' הוא הנטל העיקרי המוטל על בעל דין הנדרש להוכיח את העובדות העומדות ביסוד טענותיו, ואם לא יעמוד בו תדחה תביעתו או יידחה ערעורו, הרי ש'נטל הבאת הראיות' הוא נטל דיוני, משני ועיקר קיומו לצורכי הנטל העיקרי (ראה סעיף 7 לרע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבניין בע"מ נ' מס ערך מוסף, כבוד השופט שטרסברג-כהן, פסה"ד ניתן ביום 1/7/03, תק-על 2003(2) 3006 (להלן: **פס"ד כוע**)).

דיני הראיות הולכים אחר הדין המהותי, ולכן ככלל, מוטל נטל השכנוע על יוזם ההליכים בהיותו בבחינת "המוציא מחברו", בעניינו המערער, במיוחד, כאשר בית המשפט חזר והבהיר, כי הליך הערעור בתחומי המס לעניין זה, אינו שונה מהליך של תובענה אזרחית.

השאלה, אם לעולם 'נטל השכנוע' מוטל על הנישום, ואילו הוראות החוק הרלוונטיות המטילות נטל ראייתי על רשויות המס עניינן 'נטל הבאת הראיה', כנטל משני בלבד, טרם הוכרעה, ונותרה לבדיקה פרטנית תוך דיון בדין המהותי הרלוונטי.

אין אני סבורה, כי יש להכריע בשאלה האמורה, בתיק זה ובשלב הזה, הגם, שלדעתי התשובה היא בחיוב, גם כאשר המשיב טוען לעסקה מלאכותית או בדויה, לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. פסקי הדין שדנו בנושא, ושאני ערה לקיומם ולהלכות שנקבעו שם, ועל אף המינוח הלשוני המופיע שם, אינם בגדר הלכה פסוקה בנושא, ובכל מקום לא בהכרח עמדו על ההבחנה בין 'סיווג עסקה' לבין הטענה של 'עסקה מלאכותית', באופן שקיימת הלכה פסוקה (ע"א 102/59 פ"ש ירושלים נ' "איסמר" חברה למסחר ולהשקעות בע"מ, פ"ד יד, 2165, משתמש במונח "נטל הראיה" ולמרות שביהמ"ש ראה את העסקה כבדויה, המינוח "עסקה מלאכותית" על-פי ההבחנות שייעשו, תואם יותר; 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; עמ"ה 69/86 **רמי ברקת ואבי פרל נ' פקיד השומה ירושלים**, מיסים ב/1 (ינואר 1988), ה-16, שם הוזכר הכלל בדבר חובת ההוכחה המוטלת על פקיד השומה כאשר הוא טוען כי עסקה פלונית היא עסקה מלאכותית, תוך הפנייה לפסקי דין קודמים (ע"א 34/70 בנין נ. פ"ש ת"א - פד"א ג', 319, 321. עמ"ה 639/73 לאון נ. פ"ש ת"א - 1. פד"א ז' 204, 206. ע"א 102/59 פקיד השומה נ. איסמאר חברה למסחר והשקעות בע"מ, פד"י י"ז 2165, 2170). באותו פסק-דין לא נדונה שאלת סיווג העסקה. פסקי הדין הנוספים אליהם הפנו המערערים עניינם במס שבח, והשאלה אם ניתן לטעון לסיווג עסקה ללא הפנייה לסעיף 86, נותרה שם במחלוקת).

אע"ר עוד, **שבפס"ד כוע** אשר דן בערעור מס ערך מוסף לעניין ניכוי מס תשומות, נקבע כי נטל השכנוע הוא על העוסק, המבקש את ניכוי המס, וזאת לאורך כל ההליך המשפטי, ואילו הנטל המשני בלבד, נטל הבאת הראיה, יכול שיועבר לשכמו של המשיב, כאשר מתקיימים החריגים של ניהול ספרים כדין והיות המחלוקת בנושא פנקסי. יש לראות הרחבת הכלל ותחולתו גם בתחום מס הכנסה, לגבי ערעור על הוצאת שומה לפי סעיף 152 לפקודה, שהוצאה לאחר השגה על עריכת שומה, לפי מיטב השפיטה, על-פי סעיף 145 לפקודה.

בע"א 4230/00 (**דוד רצון נ' פקיד שומה נתניה**, כבוד השופט אור, המשנה לנשיא, פס"ד מיום 29/9/03, להלן: **פס"ד רצון**), תוך בחינתו של סעיף 155 לפקודה הדן בשאלת העברת נטל הראיה, חזר ביהמ"ש והבהיר, שהנטל העיקרי, הגם שאינו קל במקרה כזה מוטל על הנישום המערער, וחובת ההצדקה, כנטל משני, מועבר על רשות המס.

אזכיר עוד, שלאותה מסקנה לפיה נטל השכנוע נותר על הנישום לאורך כל המשפט והעברת הנטל המשני בלבד על רשות המס, הגעתי, גם כאשר התעוררה שאלת **'חובת ההצדקה'**, לפי סעיף 155 לפקודה בעמ"ה (חי') 265/01 (**מסעדה הודית רון פיתה (1991) בע"מ נ' מדינת ישראל, אגף מס הכנסה, פ"ש עכו**, ניתן ביום 13/10/02, מיסים טז/6 (דצמבר 2002) ה-218, ראה סעיפים 12, 13.1 של ההחלטה (להלן: **החלטה מסעדה הודית**), שם נדונו שומות שהוצאו בצווים לפי סעיף 152(ב) לפקודה, על בסיס הטעם של 'תוצאה עסקית בלתי סבירה', מבלי לפסול את הספרים של המערערת. לאותה מסקנה הגעתי **בפס"ד שירותי רכב רוממה**, שם התעוררה שאלה לגבי מהות הסכומים שפורטו בספרי המערערת, שלא נפסלו, כאשר השאלה הייתה, אם יש להכיר בהם כדמי ניהול לחברה קשורה (ראה שם, סעיפים 6-8, עמ' ה-294 עד ה-296).

מסקנה דומה, מתבקשת לדעתי, כאמור, גם כאשר מועלית טענה, בפי המשיב, לפי סעיף 86 לפקודת מס-ההכנסה. קבלת עמדה זו, יש בה כדי לקבוע עקרון אחיד, לגבי כלל נושאי המחלוקת בתחום המס, מה שיכול גם לפשט את הליכי הערעור.

ואולם, הערות אלה, אינן צריכות לענייננו, לאור השלב הדיוני בו נמצא ההליך, ובהיות השאלה שבמחלוקת, סדר הבאת הראיות. גם בנושא אחרון זה, אין לי אלא לחזור ולהפנות להחלטות קודמות שניתנו על-ידי, ומכיוון שכך, אין לי אלא לחזור ולהדגיש יישומן של אותם עקרונות על התיק דנן.

7. לעניין, שינוי בסדר הבאת הראיות, כפי שהבהרתי בהחלטות ובפסקי דין שניתנו על-ידי, בשלב זה של הדיון אין צורך להחליט על מי מוטל נטל הראיה (נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות). לשאלה של סדר הבאת הראיות, כפי שצינתי בע"ש 665/01 (וולקן מצברים בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה, טרם פורסם, ניתן ביום 1/7/03, להלן: **החלטת וולקן**), אין התאמה חד-ערכית בין נטלי הראיה לבין סדר הבאת הראיות. על אף שסדר הבאת הראיות מותנה בנטלי הראיה, אין במרכיב זה, כנתון בלעדי, כדי לקבוע את סדר הבאת הראיות. נטל הראיה לגבי בעל דין מסוים הוא תנאי הכרחי, אך לא מספיק (ראה **החלטת וולקן** שם, סעיף 6, פסקה שניה. כן ראה **החלטה מסעדה הודית** שם, סעיפים 7-8, בעמ' ה-221 עד ה-222)).

במקום שהמחלוקת מורכבת, ולגבי אחד מנושאי המחלוקת הנטל הוא על המערערים, ממילא יישמר סדר זה, גם אם חובת ההצדקה בנושאי המחלוקת האחרים מוטלת על המשיב.

לאור עקרונות אלה, יש לבחון את הראיות שהוצגו בתיק.

8. מעיון בכתבי הטענות, וכפי שפורט לעיל, המחלוקת נוגעת לא רק לשאלת מהותו של הסכום ששילמה **חברת טקניון אירופה** לבעלי מניותיה בשנת המס 1997, אלא גם לקיומו של הסכם שומה, ואם קיים, סמכותו של המשיב לפתיחתו, לפי סעיף 147 לפקודה. מחלוקת זו אינה רק משפטית. השאלה, אם היה הסכם שומה, נוגעת גם למחלוקת עובדתית, ובנושא זה, אין מחלוקת שעל המערערים לפתוח בהבאת הראיות. ממילא, סדר הבאת הראיות צריך שיישמר, ועל המערערים לפתוח בהבאת הראיות. די אפוא בנימוק זה, כדי לדחות את הבקשה.

עיון במחלוקות האחרות, מוביל לאותה מסקנה.

9. בין הצדדים נתגלעה מחלוקת נוספת והיא, בהנחה שהסכום ששילמה **חברת טקניון אירופה** לבעלי מניותיה בשנת המס 1997, הוא אכן דיבידנד כטענת המערערים, האם התקבל בחו"ל כטענת המערערים או בארץ, כטענת המשיב.

מחלוקת זו במהותה היא מחלוקת עובדתית, כמחלוקת אחרת בין בעלי הדין, ומשעלתה בכתבי הטענות, הנטל על המערערים להוכיחה, וממילא סדר הבאת הראיות, צריך שישמר.

די באמור לעיל, כאמור, לדחות את הבקשה. ואולם, מאחר שהועלתה מחלוקת לעניין ההבחנה בין עסקה בדויה או מלאכותית מצד אחד, לעומת סיווג שונה של עסקה, מצד שני, אעיר מספר הערות בהתייחס גם למחלוקת זו. אפילו בהנחה שמדובר היה במחלוקת יחידה, לא היה בכך כדי לשנות את סדר הבאת הראיות, מאחר שמדובר ב'סיווג עסקה', ובמקרה אחרון זה, הנטלים אינם משתנים וממילא גם לא סדר הבאת הראיות.

10. אין למעשה מחלוקת בין הצדדים, שאם אמנם טענת המשיב היא, לקיומה של עסקה מלאכותית, הרי שעליו הנטל להתחיל בהבאת הראיות. המשיב מבקש להבחין בין סיווג מחדש של עסקה, כאשר ההנחה היא, שמדובר בעסקה אמיתית, אשר הוצגה, כפי שהוצגה על-ידי הצדדים לה, ומתוך מניעים כנים (עמ"ה (ת"א-יפו) 1067/99 שלמה בר נ' פ"ש ת"א 4, מיסים טז/1 (פברואר-2002) ה-24, עמ' 248), אלא שהסיווג שהוצג, אינו תואם לעסקה בפועל.

לטענת המערערים – לא ניתן לסווג עסקה מחדש, ללא הסתמכות על סעיף 86. ולחלופין, אפילו ניתן לעשות כן, הרי שגם אז נטל הבאת הראיה עובד אל המשיב.

11. עיון חוזר בכתבי הטענות מעלה, כי אכן מדובר בסיווג עסקה. יש להבחין בין סיווג עסקה לבין טענה לקיומה של עסקה בדויה או מלאכותית, בהיות הטענה הראשונה במהותה טענה של הסקת מסקנה עובדתית-משפטית, ללא מחלוקת עובדתית ממשית. ההיזקקות לסעיף 86 לפקודה, בדבר קיומה של עסקה מלאכותית, מועלית ככלל, במקום בו טוען המשיב, לשוני בעובדות הנטענות ע"י הנישום.

בהנחה שאכן, מדובר בסיווג עסקה, והתוצאה היא, שלא מתעוררת מחלוקת עובדתית ממשית, ממילא אין היזקקות לסעיף 86 לפקודה, לרבות החרג בדבר שינוי בנטלי הראיות. במקרה כזה, לכל היותר, מדובר בקביעה עובדתית שהיא בגדר של הסקת מסקנה ממכלול הראיות שהוצגו ואשר לגביהן אין מחלוקת עובדתית. במקרה כזה, ככל שמדובר בהסקת מסקנה להבדיל מהוכחת ראייה, סדר הבאת הראיות אינו אמור להשתנות.

מסקנה נלווית לאמור, שטענה בדבר סיווג שהיא במהותה טענה משפטית או לכל היותר הסקת מסקנה עובדתית-משפטית ממכלול הראיות שהוצגו, אין מניעה מלהעלותה כטענה חלופית.

אפשרות זו גם אינה סותרת את האמור בתקנה 72(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, האוסרת העלאת טענות עובדתיות חלופיות, שהן בידיעתו, אינה חלה (תקנה זו יכולה לחול גם בערעורי מס הכנסה, ראה תקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה) תשל"ט-1978 (ראה תקנה 9), שאינה ממעטת תקנה זו מסדרי הדין בערעורי מס).

12. ככלל ותוך הסתמכות על רע"א 8522/96 (רוכורגר רוטמנטש חב' לבניין נ' פ"ש ת"א 1, מיסים יא/3 (יוני 1997) עמ' ה-3) נראה, כי ההבחנה בין 'סיווג עסקה' לבין הטענה לקיומה של 'עסקה מלאכותית' צריך שתסתמך על התשובה לשאלה, אם עיקרה של המחלוקת בין הצדדים היא עובדתית.

כאשר המחלוקת מתייחסת לא לעסקה שבוצעה, אלא לכינוי שניתנה לאותה עסקה ע"י הצדדים, ניתן לומר, כי אין למעשה מחלוקת עובדתית בין הצדדים, ובחינת הכינוי כתואם לתוכנה של העסקה היא, בגדר הסקת מסקנה עובדתית-משפטית. לעומת זאת, כאשר המחלוקת נוגעת גם לנתוני העסקה, לרבות לתוכנה, הרי שהמחלוקת היא בעיקרה עובדתית, ושוני כזה, מחייב העלאת טענה במסגרת סעיף 86 לפקודה.

13. הבחנה זו עליה הצבעתי, במידה רבה, מבוססת על העקרונות שהותוו במאמרו של א' יורן "סיווג שונה של עסקה לצורך מס' ומיקומה הנכון של 'עסקה מלאכותית'" משפטים כו (תשנ"א) 43, להלן: פרופ' יורן/סיווג עסקאות), המסתמך על עבודת דוקטורט בהדרכתו, שכתב ד"ר גליקסברג, "סיווג מחדש של עסקאות לצורך מס", הגם באופן מצמצם יותר.

על-פי המאמר הנ"ל, מסקנת הכותב היא, כי בשלב הראשון, סיווג עסקאות אינו צריך שייעשה דרך צינור סעיף 86 לפקודה, שהוא הוראה ספציפית לעניין זה, אלא שיכול שייעשה על דרך ההשוואה לעסקה שנערכה בתחום המשפט הפרטי, ורק בשלב השני, כאשר ההגדרות והמבחנים לצורך מס שונים מאלו במשפט האזרחי, רק אז יש להפנות לסמכות זו כשיורית. הבחנה כזו, כפי שכותב פרופ' יורן עצמו, מייטרת למעשה את סעיף 86 לפקודה, ככל שמדובר ב'עסקה בדויה' שהרי גם מכוח חוק החוזים הכללי, ניתן להתעלם מעסקה שאינה אלא פיקציה, או בלשון הוראת חוק החוזים הכללי, 'חווה למראית עין', שאף הוא כאמור, בטל (ראה סעיף 13 של חוק החוזים (חלק כללי). לדעתי, על-פי אותה פרשנות מתייחר הסעיף גם לגבי 'עסקה מלאכותית', מאחר שהמחלוקת העיקרית במקרה כזה, אינה עובדתית.

דעתי הייתה, כי גם ככל שמדובר בהבחנה הנ"ל – 'סיווג עסקה' או 'עסקה מלאכותית' – יש להשאירה בתחום דיני הראיות (קיומה או העדרה של מחלוקת עובדתית) ולא דווקא כבחנת את התחום המשפט המהותי. על-פי גישתי, יש לראות בסעיף 86, במיוחד לאור הפרשנות בפסקה בהתייחס לנטל הראייה, כממוקד במחלוקת שהיא בעיקרה עובדתית.

יחד עם זאת, ראוי להעיר, כי גם הבחנה כזו – מחלוקת עובדתית או בעיה משפטית – אינה נטולת קשיים. השאלה מהי מחלוקת משפטית, לה נדרש בית המשפט באותם הליכי ערעור בהם הוגבלה סמכותה של ערכאת הערעור לדון רק באלה, אינה פשוטה (ראה לצורך השוואה - ע"א 266/97 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' מקס וייסמן ואח', תק-על 727 (1)99 וכן ע"ש 616/02 חואלד פאדל ואח' נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (לא פורסם), ניתן ב- 18/3/03).

מכל מקום, לעניין זה - ההבחנה בין 'סיווג עסקה' לבין טענה בדבר היותה 'עסקה' – מלאכותית, ראוי גם להפנות לדברים שנאמרו בע"א 7493/98 ועוד חמישה ערעורים (שלמה שרון נ' פקיד שומה – יחידה ארצית שומה, פס"ד מיום 15/12/03, פסה"ד העיקרי נכתב ע"י כבוד השופט א' ריבלין (טרם פורסם), סעיף 17), שם נדונה שאלת מעמדו של מוניטין כנכס החייב במס, ובין היתר, שאלת סיווגה מחדש של עסקה במכירת מוניטין. ביהמ"ש אימץ את גישתו של פרופ' יורן וקבע, כי בשלב הראשון על ביהמ"ש לקבוע, כקביעה עובדתית, אם הכינוי בו כינו הצדדים את העסקה אכן תואמת למציאות העובדתית שהתגבשה על בסיס מכלול הראיות שהוצגו, ולא הכינוי או "הלבוש המשפטי" שניתן בהסכם בין הצדדים הוא הקובע. מיסוי העסקה ייעשה אפוא "לפי המציאות העובדתית והמשפטית שלה".

ממשיך ביהמ"ש ואומר:

**"בשלב ראשוני זה, המכונה שלב "הסיווג השונה", אין אנו נזקקים לבחינת מלאכותיותה של העסקה ולהוראות 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 (ראו א' יורן "סיווג שונה של עסקה לצורך מס" ומיקומה הנכון של 'עסקה מלאכותית' משפטים" (תשנ"א 43, 48). יודגש, כי בעניינם של כל המערערים שבפנינו לא טען פקיד-השומה שמדובר ב"עסקה מלאכותית" וכל טענותיו סבו סביב הגיון של העסקות, ועל כך שיש לסווג באופן שונה." (ההדגשה אינה במקור – ש' ו').**

בענייננו, די לקבוע, כי מדובר ב'סיווג עסקה' ולכן, החריג שבסעיף 86 לפקודה, אינו חל, וגם מטעם זה, דין הבקשה להידחות.

#### **התוצאה:**

14. אשר על כן, הבקשה לשינוי סדר הבאת הראיות, נדחית. על הצדדים להגיש תצהירי עדות ראשית, על-פי המועדים שפורטו בסעיף 4 להחלטה מיום 22/9/03.



המערערים, ביחד ולחוד, ישלמו הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד למשיב, בגין הליך זה וללא קשר לתוצאות ההליך העיקרי, בסך של 6,000 ₪, נכון למועד מתן ההחלטה.

**המזכירות תמציא העתק מהחלטה זו לב"כ הצדדים.**

**ניתנה היום כ"ז בכסלו, תשס"ד (22 בדצמבר 2003) בהעדר הצדדים.**

---

**ש' וסרקרוג, שופטת**