



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

אי ביי מרקטפלייס ישראל בע"מ

מערערת

ע"י עוה"ד צבי בר-נתן, ירון סבר,
מרב ברוך, לירז טובול, דנה קאופמן

נגד

פקיד שומה נתניה

משיב

ע"י עו"ד אריק ליס

פסק דין

פתח דבר

1

2 1. עניינו של פסק דין זה בערעורי מס שהגישה המערערת, אי ביי מרקטפלייס ישראל
3 בע"מ, חברה בקבוצת eBay (להלן גם: "אי ביי"), כנגד צווים לשנות המס -2012
4 2015 שהוציא לה המשיב, פקיד השומה נתניה, לאור המחלוקת שהתגלעה ביניהם
5 שעיקרה בשאלת מיסוין של הכנסות המחלקה העסקית שהקימה המערערת בשנת
6 2012.

7 לגישת המערערת, נכון היה להשוותה לספק המעניק שירותי שיווק ולמסותה לפי
8 מדד מבוסס עלויות. עמדת המשיב היא, כי יש לראות את המערערת כממלאת
9 תפקיד של מפיץ, והוא קבע כי שירותי המחלקה העסקית ניתנו שלא במחיר השוק.
10 המשיב הוסיף להכנסות המערערת מכוח סעיף 85א לפקודת מס הכנסה [נוסח
11 חדש], תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), את ההפרש בין התמורה שדווח
12 שהתקבלה בעבור השירותים בשיטת Cost+, לבין מחיר השוק בגין השירותים כפי
13 שקבע לפי שיטת שיעור הרווחיות, המתבססת על מחזור מכירות קבוצת eBay
14 בישראל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 יש לציין כי בהתאם להסכמת הצדדים אוחד חלק מהערעור הנדון במסגרת ע"מ
2 19-05-54654, העוסק בטענות הצדדים ביחס להתאמה משנית נמשכת בשנות המס
3 2011-2015 בגין שומת המס לשנת 2010, וביחס לטענה החלופית בדבר תשלום
4 תמלוגים והתאמה משנית הנוגעת לטענה זו, ביחד עם ערעור המס לשנת 2010 הנדון
5 במסגרת ע"מ 18-04-47399, וכן להקפיא את בירורו של חלק זה של הערעור עד
6 למיצוי נוהל הסכמה הדדית בנוגע לערעור המס לשנת 2010.
- 7 3. לשלמות התמונה עוד יצוין כי הצדדים מנהלים במקביל ערעור מס נוסף, ע"מ
8 20-02-17168, שעניינו בשאלה האם הייתה המערערת זכאית לדווח על השירותים
9 שניתנו לחברות בקבוצת אי ביי בחו"ל בשנות המס 2013-2018 בשיעור מס אפס לפי
10 הוראות חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "ערעור המע"מ").
- 11 ערעור שלישי בין אותם צדדים - ע"מ 23-05-62653 - עוסק בצו שהוציא המשיב
12 למערערת לשנות המס 2016 ו-2017. ערעור זה אוחד, בהסכמת הצדדים, בחלקו עם
13 ע"מ 19-05-54654, מאחר שהוא מהווה המשך של הנטען בשומת המס לשנות המס
14 2011-2015 ביחס לתשלום ששולם בגין שירותים שניתנו על ידי המחלקה העסקית
15 בשנים 2016-2017. האיחוד הוא בנוגע לחלק הערעור העוסק בטענות הצדדים ביחס
16 להתאמה משנית נמשכת בשנות המס 2016-2017 בגין שומת המס לשנת 2010,
17 וביחס לטענה החלופית בדבר תשלום תמלוגים והתאמה משנית הנוגעת לטענה
18 חלופית זו בקשר עם ע"מ 18-04-47399.

הרקע הנדרש לעניין

- 19
20 4. המערערת הוקמה בשנת 1997 בשם דקלאי בע"מ, כחברה פרטית תושבת ישראל,
21 שעסקה בפיתוח טכנולוגיות לשימוש באינטרנט, המסייעות, בין היתר, לצרכנים
22 להשוות בין מוצרים, מחירים ומשווקים באופן מקוון, תוך הפניה לאתרי אינטרנט
23 של מוכרים לשם ביצוע הרכישות (סעיף 8 לתצהיר מר אלעד גולדנברג מטעם
24 המערערת). שמה של המערערת שונה בשנת 2013 לאי ביי מרקטפלייס ישראל
25 בע"מ.

26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 .5 בשנת 2005 נרכשה המערערת על ידי חברת eBay Inc, חברה ציבורית אמריקאית
2 שהוקמה בשנת 1995 והפכה ציבורית בשנת 1998, ואשר עיקר פעילותה הוא פיתוח
3 וקידום פלטפורמה המקשרת בין קונים לצרכנים לשם ביצוע עסקאות מכר
4 מקוונות (להלן: "הפלטפורמה").
- 5 רכישת המערערת בוצעה באמצעות חברת אי. בי. הולדינג בע"מ (להלן: "אי בי
6 הולדינג"), חברת החזקות תושבת ישראל שהוקמה בשנת 2005 ונמצאת בבעלותה
7 המלאה של חברת eBay Inc.
- 8 .6 עוד קודם לרכישת המערערת, דהיינו בשנת 2003, התקשרה eBay Inc עם אחת
9 מחברות הבת שלה - eBay International AG (להלן: "אי בי שוויץ") - בהסכם
10 שיתוף עלויות (שתי החברות יחד תיקראנה להלן: "eBay"), בעקבותיו רכשה אי
11 בי שוויץ מ-EBay Inc את זכויותיה בקניין הרוחני מחוץ לארה"ב. מאז
12 ההתקשרות בהסכם שיתוף העלויות, החזיקה אי בי שוויץ בזכויות לסימן המסחר,
13 שם המסחר של הקבוצה, הטכנולוגיה של הפלטפורמה ועוד, מחוץ לארה"ב, ואילו
14 כל הזכויות לנכסים הללו בארה"ב נותרו בהחזקת eBay Inc (סעיף 17 לתצהיר
15 גולדנברג מטעם המערערת).
- 16 .7 על פי המערערת, המודל העסקי של קבוצת eBay מבוסס על גביית עמלות
17 **מהמוכרים בלבד** (ללא גביית עמלות מהרוכשים), וזאת לפי אחוז מסוים מתוך
18 מחיר המכירה, כאשר לפי מדיניות הקבוצה ישנם שני סוגי מוכרים בפלטפורמה –
19 מוכרים "מנוהלים" ומוכרים שאינם מנוהלים. הראשונים, שנבחרו על בסיס היקף
20 המכירות ופוטנציאל המכירות, קיבלו ממנהלי "חשבון הלקוח" שלהם שירותים
21 הנוגעים לשימוש יעיל יותר בפלטפורמה.
- 22 המערערת הדגישה כי eBay היא שקובעת את שיעורי העמלות מהמוכרים, כמו גם
23 את תנאי ההתקשרות עמם, וכי החוזים של המוכרים נכרתים עם eBay, מבלי
24 שהיא צד להם (סעיפים 23-24 לתצהיר גולדנברג מטעם המערערת).
- 25 .8 בשנת 2012 הקימה המערערת **מחלקה עסקית**, אשר נועדה, לדבריה, לספק
26 שירותים לאיביי שוויץ, בהם - ייעוץ שיווקי, עריכת סקרים ומחקרים על השוק
27 בישראל, ארגון כנסים והדרכות לשם קידום המודעות לפלטפורמה בישראל ומתן
28 הדרכה ותמיכה למוכרים ישראלים (סעיף 39 לתצהיר גולדנברג). על פי המערערת,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 בתשלום עבור שירותי המחלקה העסקית נשאה אי ביי שוויץ בלבד, ואילו המוכרים
- 2 לא שילמו למערערת דבר (סעיף 14 לסיכומי המערערת וסעיף 64 לתצהיר גולדנברג).
- 3 9. בשנות המס נשוא הערעור, אי ביי שוויץ נתנה שיפוי למערערת עבור הוצאות
- 4 המחלקה העסקית והוסיפה מרווח רווח קבוע של 7% (סעיף 33 וסעיף 66 לתצהיר
- 5 גולדנברג). המערערת הטעימה, כי מלבד התשלום מאי ביי שוויץ, היא לא הפיקה
- 6 רווחים בשל פעילות המחלקה העסקית (סעיף 64 לתצהיר גולדנברג).
- 7 10. המערערת דיווחה על עסקת ההתקשרות עם אי ביי שוויץ למתן שירותים כאמור
- 8 כ"עסקה בין לאומית", וביססה את התמחור עבור השירותים על מדד רווחיות של
- 9 "קוסט פלוס" בתוספת 7% למרווח, בהתאם לעסקאות דומות שנעשו בתנאי שוק
- 10 לשיטתה, תוך שהיא מביאה בחשבון מדד מבוסס עלויות, בהתבסס על ההנחה שיש
- 11 לראותה כספק שירותים הפועל בסיכון נמוך.
- 12 לעומתה, המשיב, שלא חלק על תמחור העסקה כעסקת קוסט פלוס בתוספת
- 13 מרווח, סבר כי יש לראות במערערת מפיץ, וכי על המדד להתבסס על מחזור
- 14 המכירות, קרי, על העמלות שמפיקה eBay הבינלאומית מפעילות המכירות
- 15 והקניות של ישראלים בפלטפורמה. בהתאם לכך, הוציא המשיב שומות למערערת,
- 16 במסגרתן קבע, כי השירותים שהעניקה המחלקה העסקית של המערערת לחברות
- 17 בקבוצת eBay כללו שירותים שלא במחיר שוק, וחישב מחדש את הכנסות
- 18 המערערת לשנות המס הרלוונטיות.
- 19 11. יש לציין, כי תוך כדי ניהול ההליך החליט המשיב שלא לעמוד על טענתו לפיה יש
- 20 לחשב את הכנסות המערערת לפי שיטת "חלוקת הרווח", כפי שטען כטענה ראשית
- 21 מלכתחילה, אלא התמקד בטענתו החלופית בדבר חישוב הכנסות לפי שיעור
- 22 רווחיות על בסיס מחזור. זאת, לדבריו, לאחר שבמסגרת הערעור הציגה המערערת
- 23 חוות דעת ומסמכים מטעמה, שלא הוצגו קודם לכן בהליך השומתי. נוכח השינוי
- 24 האמור החליט המשיב גם שלא לעמוד על רכיב השומה שהתייחס במקורו לסוגיית
- 25 התמלוגים.
- 26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

12. עמדתו של המשיב לפיה יש לחשב את הכנסות המערערת לפי שיעור הרווחיות עם מדד רווח תפעולי על בסיס מחזור המכירות של המוכרים והרוכשים בישראל, וזאת בהתאם לתקנה 2(א)(2)(א) לתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006, נתמכה בחוות הדעת של מחלקת מחירי העברה והתבססה על הקביעה כי פעילות המחלקה העסקית התמקדה בהגדלת היקף העסקאות המבוצעות בבלטפורמה מצד מוכרים ורוכשים בישראל.
- בהתאם לעמדתו זו, הוסיף המשיב להכנסותיה של המערערת בשנות המס את ההפרש בין התמורה שדווחה על ידה בגין השירותים שניתנו על ידי המחלקה עסקית לבין מחיר השוק כדלקמן: בשנת 2012 תוספת 1,595,710 ש"ח, בשנת 2013 תוספת 2,590,737 ש"ח, בשנת 2014 תוספת 3,512,631 ש"ח ובשנת 2015 תוספת 4,534,447 ש"ח (סעיף 21 לסיכומי המשיב).
13. עוד קבע המשיב, כי יש לראות בהפרש בין התמורה שדווחה על ידי המערערת לבין מחיר השוק שנקבע על ידו, כיתרת חובה המהווה הלוואה מהמערערת לאי ביי שוויץ, ובגינה זקף לה הכנסה מריבית בשנות המס בהתאם לשיעור הריבית הממוצע בהלוואות דומות שנתנה המערערת לאי ביי ארה"ב, כדלקמן: בשנת 2012 - 14,760 ש"ח, בשנת 2013 - 53,758 ש"ח, בשנת 2014 - 111,209 ש"ח ובשנת 2015 - 131,898 ש"ח (סעיף 21 לסיכומי המשיב).
14. לצד כל זאת המשיב שמר על זכותו לבחון האם פעילות תאגיד אי ביי בכללותו עולה כדי "מוסד קבע". יודגש - סוגיה זו אינה טעונה הכרעה בערעור זה.
15. מחלוקת נוספת בין הצדדים במסגרת הערעורים שבענייננו התגלעה בקשר עם חברת אפצ"י, חברה ישראלית שהובילה פלטפורמה למסחר מקוון בשם "The Gifts Project" ואשר נרכשה על ידי eBay באמצעות המערערת.
- על פי הסכם מיום 7.9.2011, נרכשו כל מניות אפצ"י בידי המערערת תמורת 49,705,334 ₪. המערערת רשמה את עלות הרכישה בספריה כתוספת השקעה בסך של 456,356 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 ביום 13.12.2011 מכרה אפצ"י את הקניין הרוחני שלה ל-eBay ארה"ב תמורת כ-
2 50,959,001 ₪. העסקה דווחה למשיב ושולם בגינה מס בסך 11,473,638 ₪. לאחר
3 רכישת הקניין הרוחני נותרו בידי אפצ"י נכסים בסך 39,121,362 ₪.
- 4 ביום 20.12.2011 אישרו הדירקטוריונים של אפצ"י ושל המערערת את מיזוגה של
5 אפצ"י לתוך המערערת, כאשר בהסכם המיזוג נקבע, כי המיזוג ייכנס לתוקף ביום
6 29.2.2012, וכי בעקבותיו אפצ"י תפסיק להתקיים, כל זכויותיה, נכסיה וחובותיה
7 יועברו למערערת, ואף עובדיה של אפצ"י ייקלטו בה. ביום 10.1.2012 אישרה בעלת
8 המניות של המערערת, אי ביי הולדינג, את המיזוג לאור החלטת eBay.
- 9 ביום 31.8.2014 נחתם הסכם שומה בין אפצ"י למשיב לשנות המס 2010-2012 לגבי
10 מכירת הקניין הרוחני בו נקבע שחלק מההפסד העסקי השוטף של אפצ"י לא יוכר.
- 11 כתוצאה מהמיזוג, הכירה המערערת בשנת המס 2012 בהפסד הון של 9,985,668 ₪,
12 אשר נבע מההפרש השלילי בין יתרת הנכסים באפצ"י לעלות הרכישה בתוספת
13 ההשקעות שביצעה המערערת באפצ"י. יצוין כי באותה תקופה היו למערערת הפסדי
14 הון לא מנוצלים בסך של כ-200 מיליון ₪.
- 15 16. בתום בדיקה שערך המשיב הוא קבע, כי ההתנהלות העסקית המתוארת של
16 המערערת והיווצרות הפסד ההון, מהווה פעולה מלאכותית כהגדרתה בסעיף 86
17 לפקודה. המשיב לא קיבל את עמדת המערערת אודות שיקולים מסחריים שתמכו
18 בעריכת העסקה כפי שבוצעה, וסבר כי המערערת היוותה אך "צינור" לשם מימוש
19 העברת הקניין הרוחני של אפצ"י ל-eBay ארה"ב, שכן זו יכלה להוציא לפועל את
20 העסקה ולקבל לידיה את הנכסים הבלתי מוחשיים של אפצ"י אף ללא כל מעורבות
21 מצד המערערת. לפיכך החליט המשיב להתעלם מאופן ביצוע העסקה בין הצדדים
22 ולא לאפשר למערערת קיזוז הפסד ההון לפי סעיף 92 לפקודה, או לחילופין, לבטל
23 את הפסד ההון בשנת 2012 שנוצר כתוצאה מהמיזוג.
- 24
25
26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

טענות המערערות

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
17. המשיב שגה בסיווגו את פעילות המערערת כהפצה ובקביעתו כי על המדד להתבסס על מחזור המכירות כתוצאה משימוש בפלטפורמת אי ביי בישראל.
18. בחינת מכלול הנסיבות הרלוונטיות תומכת בעמדת המערערת לפיה נכון לראות בפעילותה של המחלקה העסקית כמתן שירותי שיווק ולא כהפצה. מסקנה זו נתמכת בחוות דעתו של המומחה מטעם המערערת.
19. המחלקה העסקית של המערערת הייתה קטנה למדי, כאשר בשנות המס מנתה בין 4 ל-12 עובדים והתמקדה במתן שירותים למוכרים מנוהלים בלבד, בעוד שמוכרים בלתי מנוהלים, כמו גם רוכשים ישראליים, הופנו לצוות הבינלאומי של קבוצת eBay לשם קבלת שירותי תמיכה למיניהם.
- זאת ועוד, מרבית לקוחותיה של המערערת השתמשו בפלטפורמה עוד טרם הקמת המחלקה העסקית, מה גם שעובדי המחלקה העסקית נעדרו מקצועיות בתחומי המכירה והם לא תוגמלו על סמך המכירות בישראל.
20. חוות הדעת בנושא מחירי ההעברה של רוי"ח עירית ליאו, שנועדה לתמוך בעמדת המשיב, נסמכת על קביעות עובדתיות מוטעות, בהן אי הידיעה שאי ביי שוויץ היא שמימנה את הפורטל בעברית, ושהמחלקה העסקית לא עסקה בהפחתת עמלות למוכרים, כמו גם העובדה שהמחלקה העסקית לא סייעה בהעלאת דירוג המוכרים, שכן הדירוג מבוסס על משוב שממלאים משתמשי הפלטפורמה ועל אלגוריתם של eBay, שתנאיו חסויים גם בפני המערערת.
- בנוסף, בניגוד לסברת עורכת חוות הדעת, המחלקה העסקית מטעם המערערת לא הציגה מוצרים ללקוחות, הפורטל שבשנות המס כלל אך ורק מידע מתורגם, הוקם ותוחזק על ידי חברת PRPL, והמערערת לא עסקה בפרסום לקהל הרחב, אלא היא לכל היותר סייעה באפיון צרכי המוכרים המנוהלים.
- המערערת אף לא הייתה מעורבת במו"מ ביחס לחוזים שנחתמו עם הלקוחות, לא הייתה מוסמכת לקבוע מי יהפוך למוכר מנוהל או להתערב בתנאים לאישור מוכר מנוהל, שכן אלו הוכתבו על ידי אי ביי שוויץ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 המערערת גם לא הייתה מעורבת בעיצוב הפלטפורמה, ולא נהנתה מבלעדיות בשוק.
21. חוות הדעת מטעם המשיב לא בוססה כהלכה מבחינה מקצועית, תוך שהיא מתעלמת
- 3 ממסמכים מהותיים רלוונטיים, מצד אחד, ומסתמכת על מסמכים שאינם
- 4 רלוונטיים, מצד שני. חוות הדעת אף התעלמה מדוגמא 8 לקווי ההנחיה של ה-
- 5 OECD משנת 2018.
22. עורכת חוות הדעת שגתה בניתוח ה-FAR של המערערת, שכן בניגוד לגישתה, עיקר
- 7 הפונקציות, הנכסים והסיכונים בקשר לפעילויות המחלקה העסקית בשנות המס,
- 8 היו מצויים באי ביי. כך, מבחינת הפונקציות, הרי שאי ביי היא שהייתה אחראית על
- 9 קביעת אסטרגיה עסקית שווקית גלובלית, על השימוש בנכסי הקבוצה, על פיתוח
- 10 ושיפור הנכסים הבלתי מוחשיים כמו גם הגנה עליהם וכו', בעוד שהמערערת הייתה
- 11 אמונה בעיקר על ביצוע בפועל של האסטרטגייה המקומית.
- 12 אשר לנכסים, אין חולק על כך שאי ביי היא שאחזה בטכנולוגיה של הפלטפורמה
- 13 ובנכסי הקניין הרוחני כגון מוניטין המותג, ואילו בידי המערערת לא היו כלל נכסים.
- 14 אי ביי אף אחזה במרבית הסיכונים, כגון – סיכוני שיווק, סיכונים הקשורים בפיתוח
- 15 הפלטפורמה, סיכונים משפטיים, וסיכונים רגולטוריים ועוד. בידי המערערת היו
- 16 מצויים אך סיכוני שוק וסיכוני מט"ח, ואף זאת רק באופן חלקי ויחד עם אי ביי.
23. עורכת חוות הדעת מטעם המשיב אף שגתה עת דחתה את מחקר מחירי ההעברה
- 18 שערכה המערערת המבוסס עלויות, וביכרה תחתיו לעשות שימוש במדד המבוסס
- 19 על מחזור כל המכירות של הקבוצה בישראל, לשם קביעת התגמול המגיע למחלקה
- 20 העסקית תמורת השירותים לאי ביי שוויץ.
24. חוות הדעת ייחסה לזכותה של המחלקה העסקית פעולות והישגים שכלל אינם
- 22 קשורים אליה, כגון הגידול בהיקף הרכישות והמכירות של משתמשים ישראלים
- 23 בפלטפורמה, שאינו נובע כלל מפעילות המחלקה הספציפית, אלא מהתחזקות שוק
- 24 המסחר המקוון המקומי באותן שנים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

25. אשר להתחזקות המותג eBay והתחזקות הפלטפורמה שלו, אלו אכן השפיעו על הגברת השימוש של ישראלים בפלטפורמה, אלא שלא הובהר איזה משקל ניתן להם בתחשיב הרווחיות שערכה.
26. עורכת חוות הדעת לא הבהירה מה המשקל שייחסה למעורבותם של גורמים פרטיים שפעלו במקביל למחלקה העסקית, כמו MyBay, חברה שאינה קשורה למערערת במישרין, אך שיתפה עמה פעולה באופן נקודתי, ואשר תרמה גם כן להגברת שימוש הישראליים בפלטפורמה ולגידול במחזור הפעילות הנלווה לכך.
27. עורכת חוות הדעת שגתה במחקר ההשוואתי עליו התבססה לשם קביעת שיעור הרווח התפעולי ההולם. חוות הדעת כשלה עת לא הקפידה להשוות בין עניינה של המערערת לחברות בעלות עיסוק דומה אלא כללה אף חברות מחשבים, משווקי חלקים אלקטרוניים, ציוד תעשייתי ועוד. בנוסף, חוות הדעת הגבילה את ממצאיה לחברות עם רווח תפעולי חיובי, בניגוד לקווי ההנחיה של ה-OECD, באופן שהטה את התוצאה. עורכת חוות הדעת הודתה בחקירתה כי לא ניסתה לסנן חברות חסרות נכסים, ובנוסף, ספק אם ניסתה לחפש חברות עם מספר נמוך של עובדים כמו המערערת. כמו כן, על אף שהמערערת אינה מחזיקה במלאי, כללה חוות הדעת חברות בעלות מלאי כדי לקבל מדגם גדול יותר, הגם שברור כי מדובר בחברות שונות מהותית באופיין.
- בחוות הדעת לא נערך סינון ידני כנדרש לפי הוראות ה-OECD בהתייחס לחברות ההשוואה שאותרו תוך שימוש במאגר מידע מסחרי. בפועל, נכללו בתוצאות החיפוש שערכה מספר לא מבוטל של חברות, שאינן רלוונטיות מבחינת תחום עיסוקן, ומעדות עורכת חוות הדעת עלה, כי במידה רבה היא שרטטה מראש את המטרה, באשר לרווח התפעולי הנכון מבחינתה.
28. מכיוון שחוות הדעת לא כללה מחקר חברות השוואתי ביחס לשנת המס 2015, אלא למעשה העתיקה את ממצאי החיפוש ביחס לשנת המס 2014, הרי שיש לקבל את הערעור ביחס לשנת 2015. זאת, בפרט בהתחשב בכך שהמחקר ההשוואתי הנפרד ביחס לכל אחת מהשנים 2012-2014 הניב שיעור רווח חציוני שונה, כך שיש להניח, כי אילו היה מבוצע המחקר ביחס לשנת 2015, הוא היה מביא לתוצאות שונות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

29. הגם שעיקר פועלה של המחלקה העסקית היה אל מול לקוחות מנוהלים, חוות
הדעת אינה מבחינה בין סוגי לקוחות שונים – מוכרים מנוהלים, מוכרים לא
מנוהלים ורוכשים, וכשלה בכך כשהביאה בחשבון בתחשיבה את כלל הלקוחות,
באופן המניח כי כולם גויסו הודות למחלקה העסקית.
30. הקביעות של חוות הדעת יצרו כפל מס כתוצאה מהטלת מס מלא על כל עסקה בה
היו מעורבים ישראלים: הגם שעמלות נגבות על ידי eBay רק מהמוכרים, התחשיב
בחוות הדעת הביא בחשבון את תרומת שני הצדדים לעסקה, ללא קשר למדינת
המוצא, באופן שעלול לגרום כפל מס הן ביחס לעסקאות בין ישראלים והן ביחס
לעסקאות של ישראלים עם מדינת שונות, אשר גם בהן יתכן שיחול מס. עורכת
חוות הדעת הסבירה בעדותה, כי לא התייחסה לאפשרות של כפל המס, משום שלא
הוצגו לה נתונים על מס שנגבה במדינות אחרות, אלא שנתונים אלו לא התבקשו.
לא בכדי אישרה הנ"ל בעדותה, כי ביחס לעסקאות בין מוכרים ורוכשים ישראלים
היה מקום לחייב רק פעם אחת ולפיכך יש לתקן את חוות דעתה.
31. בהתנהלות המשיב נפלו פגמים נוספים אשר גרמו למערערת לנזקים המצדיקים את
קבלת הערעור. כך, שינוי דעתו של המשיב בין שיטות החישוב השונות והוויתור על
רכיב התמלוגים מעיד על אי סבירות חוות דעתו. בעוד שבשלב א' השומה התבססה
על שיטת שיעור הרווחיות לפי מדד אחוז הרווח התפעולי, הרי שבשלב ב' נערך
חישוב לפי שיטת "חלוקת הרווח" לרבות רכיב תמלוגים, וכך הוגדלה משמעותית
תוספת ההכנסה שיוחסה למערערת בגין המחלקה העסקית, וכפועל יוצא אף סכום
המס. נציג המשיב שעיד בבית המשפט, לא סיפק הסבר משכנע לשינוי המשמעותי
בעמדה בשלב ב', והמשיב לא הביא לעדות גורם רלוונטי אחר שישפוך אור על אודות
השינוי. לימים, חזר המשיב לעמדתו המקורית ודבק בשיטת שיעור הרווחיות לצד
ביטול רכיב התמלוגים, ללא הסבר בתצהיר הנציג מטעמו, או בחוות דעת מטעמו,
ומבלי שהוצג תחשיב עדכני אודות גובה חבות המס של המערערת.
- פגמים נוספים שדבקו בהתנהלות המשיב נוגעים לאי הצגת חוות דעת כלכלית
לתמיכה בשומה בשלב א' ולעובדה כי חרף בקשה המערערת לקבל מסמכים
הנוגעים לעמדת המשיב, אלו לא הועברו לה תקופה ארוכה עד למועד הגשת תיק
המוצגים במסגרת ההליך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 כתוצאה מהפגמים שנפלו בקשר עם הצווים, בפועל לא נקבעו סופית סכומי המס
2 בהם לשיטת המשיב חבה המערערת, כך שיש לקבוע כי מדובר בצו שהתיישן.
- 3 32. המשיב נמנע מלהעיד עדים רלוונטיים, כגון הנציגה שערכה את שומת שלב ב' או
4 הנציגה ממחלקת מחירי העברה שמסרה לליאו מסמכים וסייעה לה בניסוח חוות
5 הדעת.
- 6 33. אשר למחלוקת שהתגלעה בעניין אפצ'י – המשיב, שטען למלאכותיות עסקת רכישת
7 אפצ'י ומיזוגה עם המערערת - לא עמד בנטל ההוכחה המוטל עליו.
- 8 המערערת הראתה שלעסקת הרכישה של אפצ'י על ידה היו טעמים מסחריים
9 וכלכליים מובהקים, כגון הרחבת פעילות המערערת בישראל והעדפה מבחינה
10 משפטית ובירוקרטית של רכישת חברה ישראלית בידי חברה ישראלית אחרת,
11 לעומת רכישתה בידי חברה זרה.
- 12 אף מיזוג אפצ'י לתוך המערערת נבע משיקולים כלכליים במובן של צמצום עלויות
13 כתוצאה מניהול כפול של שתי חברות.
- 14 המשיב שגה בקביעתו כי אפצ'י הייתה חברת ריקה לאחר שמכרה את קניינה
15 הרוחני, שהרי עובדי אפצ'י שולבו למעשה בפעילות המחקר והפיתוח של המערערת.
- 16 המשיב התעלם מכך שחישוב הפסד ההון העתידי לא היה ידוע בעת הרכישה אלא
17 התברר רק בשלב ביצוע המיזוג, כך שלא הטבת המס היא שהניעה את אופן ביצוע
18 העסקה.
- 19 ביצוע עסקת רכישה בסכום של מעל 50 מיליון ₪, לטובת הפסד הון בסך של כ-2.5
20 מיליון ₪, שטרם נוצל, אינה סבירה ואינה מתיישבת עם שיקולים כלכליים
21 ומסחריים. זאת, בפרט בנסיבות של חברה שהיו לה באותה עת הפסדים צבורים
22 משנים אחרות בסך של כ-200 מיליון ₪.
- 23
- 24



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 החלופה שעמדה לרשות המערערת הייתה פירוק אפצ"י לאחר עסקת המכר של
2 הקניין הרוחני. אילו הייתה עושה כן, עדיין יכלה להכיר בהפסד ההון, ודווקא
3 העובדה שבחרה שלא לפעול בדרך זו, מעידה כי המיזוג נבע מטעמים כלכליים ולא
4 במטרה לייצר הטבת מס.

5 לאור כל האמור, שגה המשיב עת סירב להכיר בהפסד ההון שנצבר למערערת
6 בעקבות הרכישה והמיזוג, ויש לקבל את הערעור אף בסוגיה זו.

7 34. אין לקבל את ניסיון המשיב להרחיב את החזית במסגרת סכומיו. כך לדוגמא,
8 המערערת מעולם לא נדרשה להציג את פרטי ההתקשרות עם PRPL, או הסכמים
9 עם MyBay.

10 בניגוד לטענת המשיב, המערערת העבירה לפי דרישתו את הסכמי ההעסקה של
11 עובדי המחלקה העסקית וכן הסבר בדבר חישוב הבונוסים.

12 35. המשיב הסתמך על תמלול הרצאה שהעביר אלעד משנת 2013 בכנס שערכה eBay.
13 תמלול זה הועבר לידי המערערת אך יומיים טרם הדיון לראשונה ולא היה בפניה
14 בשלב נימוקי הערעור ובעת הכנת התצהירים וחוות הדעת מטעמה.

15 36. המשיב גם הסתמך בחוסר תום לב על ראיות שהוצגו בתיק אחר בין הצדדים,
16 הקשורות לשנות המס 2016-2018.

17 **טענות המשיב**

18 37. במסגרת השומות קבע המשיב, כי המחלקה העסקית של המערערת העניקה
19 שירותים במסגרת עסקה בינלאומית כמשמעותה בסעיף 85א לפקודה, לחברות
20 בקבוצת eBay, שלא במחיר השוק. הכנסות המערערת חושבו לפי שיעור רווחיות
21 עם מדד רווח תפעולי, המבוסס על מחזור המכירות של הקונים והמוכרים
22 הישראלים בפלטפורמה, בהתאם לתקנה 2(א)(2) לתקנות מס הכנסה (קביעת
23 תנאי שוק), התשס"ז-2006. זאת, תחת ההנחה לפיה יש לראות במערערת כמפיצה,
24 וכי פעילות המחלקה העסקית התמקדה בהגדלת היקף העסקאות המוצעות
25 בפלטפורמת אי ביי מצד מוכרים ורוכשים ישראלים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 המשיב אכן שינה דעתו, במובן זה שלאחר שהמערערת הציגה במסגרת הליך
2 הערעור לראשונה חוות דעת מפורטת מטעמה, החליט לאמץ את שומתו החלופית,
3 רווחיות על בסיס מחזור, ולא לעמוד על רכיב השומה המתייחס לסוגיית
4 התמלוגים.
- 5 ההפרש בין התמורה שדווחה על ידי המערערת לבין מחיר השוק לפי המשיב, נקבע
6 כיתרת חובה המהווה הלוואה שניתנה על ידי המערערת לאיביי שוויץ ואשר בגינה
7 נזקפה למערערת הכנסה מריבית בשנות המס בהתאם לשיעור הריבית הממוצע
8 בהלוואות דומות שנתנה המערערת ל- eBay ארה"ב.
- 9 עמדת המשיב לפיה יש לגזור את הכנסות המערערת מכלל הכנסות הקבוצה
10 מפעילותה בישראל ולא על בסיס הוצאותיה המצומצמות של המערערת בישראל,
11 נתמכת בהוראות הדין הישראלי, קווי ההנחיה של ה-OECD והמהות הכלכלית של
12 העסקאות שנערכו. בניגוד לטענת המערערת, דוגמא 8 לקווי ההנחיה אינה תומכת
13 בעמדתה.
- 14 מאחר שהמשתמשים בפלטפורמה הם שיוצרים את הערך המוסף, זה המקום בו יש
15 למסות את הרווח, ואילו פרמטרים כמו נוכחות פיזית במקום מסוים, ציוד ונכסים
16 מוחשיים ושכר עובדים של החברה המקומית, הם פחות רלוונטיים כשמדובר
17 בכלכלה דיגיטלית.
- 18 38. המערערת לא עמדה בחובותיה לפי סעיף 85א לפקודה, משלא מסרה למשיב את
19 מלוא המסמכים והנתונים המצויים בידה הנוגעים לעסקאותיה מול אי ביי שוויץ,
20 כמו גם באשר לרשימת הלקוחות המנוהלים, הגם שהתבקשה בדיוני השומה למסור
21 מידע זה. המערערת אף לא מסרה מידע אודות חישוב התגמול לעובדיה.
- 22 39. עת בוחנים את הפונקציות שביצעה המערערת, לשם קביעת התמורה לה הייתה
23 זכאית בגין פעילות המחלקה העסקית לפי עיקרון אורך הזרוע, הקובע כי התמורה
24 צריכה להיות שווה למחיר המשולם בעסקה שנערכה בתנאי שוק דומים בין צדדים
25 שאינם קשורים, מגיעים למסקנה כי אלו דומות לשל מפיץ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 המערערת היא שהציגה את השירות שניתן ללקוחות הישראליים ועמדה עמם
2 בקשר בכל הקשור לפלטפורמה. סביר להניח שהלקוחות הישראלים ראו את
3 המערערת כנציגה מקומית האחראית הבלעדית מטעם אי ביי בישראל.
- 4 המערערת אף הייתה אחראית לאפיון צרכי כלל הלקוחות, מנוהלים, לא מנוהלים
5 וקונים, כעולה מדבריה של נציגה, גולדנברג, בהרצאתו. עוד עלה מדבריו כי
6 המחלקה העסקית הייתה מעורבת בהגדלת "גבולות המכירה" לפחות משנת 2014,
7 וכן מעורבת בהחלטה על הפיכת מוכר "רגיל" למוכר "מנוהל".
- 8 כמו כן, מהתיק האחר שמנהלים הצדדים במקביל, שעניינו מס ערך מוסף, עולה כי
9 בשנים הרלוונטיות אף אישרה המחלקה העסקית מתן הנחות ללקוחות.
- 10 40. המערערת הניחה את המבוקש בטענתה, כי אינה יכולה לשאת בסיכונים מאחר
11 שאין לה מקור מימון, שהרי קבוצת אי ביי היא שבחרה כי המערערת תמומן על ידי
12 אי ביי שוויץ והמערערת כלל לא הוכיחה כי היא, והמחלקה העסקית שלה, לא יכלו
13 לממן את הפעילות מכספיהן.
- 14 41. אין לקבל את טענת המערערת לפיה הפורטל אינו קשור אליה. המערערת הייתה
15 מעורבת בהתקשרות עם חברת PRPL שהקימה את הפורטל, במובן זה שעל אף
16 שבהסכמים נקשרה אי ביי שוויץ, המערערת היא שהייתה אחראית מטעם הקבוצה
17 על עבודתה של PRPL.
- 18 42. אין לקבל את טענת המערערת לפיה פעילותה לא דרשה ידע לגבי השוק המקומי,
19 וכי לא היה לה יידע שכזה. המערערת ערכה סקרים בישראל, וערכה מחקרים,
20 כעולה בבירור מהתיק המקביל שמנהלים הצדדים שעניינו מס ערך מוסף.
- 21 43. בהקשר להבחנה בין משווק למפיץ, יש לתת את הדעת לחוזר שהוציאה רשות
22 המיסים שמספרו 11/2018. החוזר אמנם אינו חל במישרין על עסקאות שמבוצעות
23 במסגרת כלכלה דיגיטלית, אך יישום אמות המידה בו מוביל למסקנה לפיה
24 המחלקה העסקית של המערערת עמדה בחזית בשם קבוצת eBay במגעים מול
25 הלקוחות, ולכן נכון היה לסווג את פעילותה כמפיצה בסיכון נמוך ועל בסיס זה
26 לגזור את גובה הכנסתה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 44. המשיב תמך את עמדתו לפיה מדד המבוסס על עלויות אינו מתאים לעניינה של
2 המערערת במספר נימוקים, בהם העובדה כי פעילות המחלקה העסקית הייתה
3 מהותית ותרמה להגדלת מחזור העסקאות של לקוחות החברה בשנות השומה וכן
4 תרמה להגדלת הכנסות הקבוצה.
- 5 45. טענת המערערת לפיה לא נכון לייחס למחלקה העסקית את "הגידול הטבעי"
6 במסחר המקוון, עומדת בניגוד לדברי גולדנברג, לפיהם המחלקה העסקית תרמה
7 לגידול בהכנסות eBay בישראל.
- 8 46. בניגוד לטענת המערערת, אין רלוונטיות לפעילות חברות שאינן חלק מקבוצת
9 eBay, דוגמת Mybay, שכן גם אם תאורטית חברות מסוג זה תרמו לגידול ברווחי
10 הקבוצה, אין בכך כדי לשלול את תרומת המערערת, אלא רק, אם בכלל, להפחיתה
11 מבחינה כמותית. ממילא, המערערת תכללה במידה רבה את פעילות החברות מסוג
12 זה. יש לציין בהקשר זה כי המערערת לא הביאה לעדות נציג מטעם Mybay או
13 חברה דומה ואף נמנעה מלצרף הסכמים מטעמה בעניין או מטעם חברות אחרות
14 בקבוצה.
- 15 47. ככל שביקשה המערערת לטעון כי הגידול בפעילות בישראל דומה לשיעור הגידול
16 במדינות בהן לא הקימה הקבוצה פעילות עסקית, היה עליה להציג נתונים
17 התומכים בכך.
- 18 48. בהקשר לטענות אודות כפל המס - ככל שהמערערת תמציא נתונים אודות עמלות
19 מעסקאות בהן שני הצדדים הם ישראליים, תובא בחשבון העמלה פעם אחת בלבד
20 לצורך חישוב הסכום ממנו תיגזר הכנסת המערערת.
- 21 49. בניגוד לטענת המערערת, לא נפלו פגמים בהליך המנהלי. המערערת היא זו שלא
22 מסרה את המידע שהתבקש ממנה במסגרת ההליך השומתי. מכאן שאף לא ניתן
23 לומר כי בפני המשיב עמדו כלל העובדות הרלוונטיות לצורך עריכה השומה.
- 24 50. יש לדחות את טענות המערערת לעניין ביטול השומה לשנת המס 2015, מן הטעם
25 שלא נערכה מטעם המשיב עבודת מחירי העברה לאותה שנה, ממנה עולות מסקנות
26 שונות מאלו הרלוונטיות לשנים קודמות, שהרי המערערת עצמה במסגרת מחקר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 מחירי העברה שלה לשנת 2014, בחנה עסקאות השוואה לשנות המס 2011-2013
2 בלבד.

3 51. אשר לאפצ'י – ניכר כי כל שלבי ההתקשרות בהקשר זה תוכננו מראש לשם השגת
4 התוצאה הסופית של חיסולה של אפצ'י והעברת כל נכסיה לאי ביי ארה"ב.

5 ההפסד שנוצר למערערת אינו תוצר של שינויים בערך הנכסים, שהרי בפרק הזמן
6 הקצר משלב רכישת אפצ'י ועד למיזוגה עם המערערת, לא קרה דבר מבחינה
7 כלכלית שהוביל להפסד.

8 המערערת לא הציגה ראיות שיפזרו את הערפל בעניין שיקולי הקבוצה בעריכת
9 העסקה כפי שנערכה, ואף לא הציגה חוות דעת שקיבלה בנושא. אילו כוונתה של
10 המערערת הייתה להעסיק את עובדי אפצ'י, יכלה לעשות זאת גם ללא מיזוג.

11 התמונה המצטיירת היא, כי הגם שלמערערת נגיעה שולית, אם בכלל, בעסקאות
12 אפצ'י, באופן מפתיע הפסד ההון צמח דווקא לה. מכאן למסקנה לפיה מטרת ביצוע
13 העסקאות כפי שבוצעו הייתה הפחתת שיעור המס.

14 **דיון והכרעה**

15 **כללי**

16 52. הביטוי "מחירי העברה" מתייחס למחיר אשר חברה אחת גובה מחברה הקשורה
17 אליה, בתמורה למכירת נכס, זכות, מתן שירות או אשראי (ע"א 943/16 קונטירה
18 טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב, פסקה 30 (22.4.2018) (להלן: "עניין
19 קונטירה"). בענייננו, המדובר בעסקת מתן שירותים בין חברות קשורות, אי ביי
20 שוויץ והמערערת, אשר מחירה נקבע ככיסוי עלויות בתוספת מרווח - קוסט פלוס.

21 53. בעסקאות בין חברות קשורות קיים חשש מובנה שמא לא יהלום התמחור שנקבע
22 את מחיר השוק שהיה נקבע בין שני צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים, חשש
23 החל ביתר שאת שעה שמדובר בחברות קשורות הפועלות במדינות שונות וכפופות
24 למשטרי מס שונים (עניין קונטירה בפסקה 31). אמת המידה המקובלת להערכת
25 המחיר הכלכלי האמיתי של מיסוי עסקה שכזו הוא עיקרון אורך הזרוע (Arm's
26 Length Principle). עיקרון זה מחייב בחינה השוואתית של ההתקשרות בין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 הצדדים הקשורים, אל מול התקשרות שהייתה נעשית אלמלא היה מדובר בצדדים
2 כאמור, וזאת על מנת לקבוע האם ההתקשרות נעשתה בתנאי שוק, שמא מחיר
3 ההעברה הושפע משיקולים שאינם כלכליים בעיקרם.
- 4 54. נוכח מחלוקות אפשריות בנושא מחירי העברה, העשויות להשפיע על מיסוי
5 תאגידיים רב לאומיים, מפרסם ארגון ה-OECD, שישראל חברה בו, הנחיות
6 המתוות כיצד ליישם את עיקרון אורך הזרוע המכונות בשם "קווי ההנחיה".
- 7 55. אשר לכללים הישראליים, סעיף 85א(א) לפקודת מס הכנסה, שכותרתו "מחירי
8 העברה בעסקאות בינלאומיות", קובע כדלקמן:
9
10 **"בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה**
11 **יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או**
12 **לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו**
13 **ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות הענין, אילו**
14 **נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים**
15 **מיוחדים (להלן - תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי**
16 **השוק ותחויב במס בהתאם".**
- 17 56. תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), תשס"ז-2006 נועדו ליתן כלים לקביעת שווי
18 שוק בעסקאות בינלאומיות המתבצעות בין צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים,
19 כאשר קיימת הסכמה בין הצדדים לערעורים דגן כי שיטת שיעור הרווחיות
20 המעוגנת בתקנה 2(א)(2) לתקנות, היא המתאימה ביותר לקביעת התמחור הנכון
21 של ההתקשרות ביניהם שמהותה מתן שירותים מצד המחלקה העסקית.
22 המחלוקת העיקרית שהתגלעה בין הצדדים ממוקדת בשאלה איזה מדד ראוי
23 להחיל באשר לתמחור ההתקשרות האמורה - האם מדד המבוסס על **מחזור**
24 **המכירות** של קבוצת eBay בישראל תחת ההנחה שיש לראות במערערת **כמפיץ**
25 **בסיכון נמוך**, כעמדת המשיב, שמא מדד **מבוסס עלויות**, תחת ההנחה שנכון היה
26 להשוות אותה ל**משווק**, כעמדת המערערת. במחלוקת עיקרית זו אדון ראשונה.
- 27 מחלוקת נוספת התגלעה בין הצדדים באשר לחברת **אפצ'י**, חברה ישראלית
28 שהובילה פלטפורמה למסחר מקוון ואשר נרכשה על ידי קבוצת eBay באמצעות
29 המערערת. במחלוקת זו אדון בהמשך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 57. שני הצדדים תמכו טענותיהם בעדים ובחוות דעת מומחים. מטעם המערערת הוגשו
2 תצהיריהם של מר אלעד גולדנברג, מנהל המחלקה העסקית של המערערת בשנות
3 המס (להלן: "גולדנברג"), ושל הגב' שלי מיטלפונקט, CFO-Israel של המערערת
4 (להלן: "מיטלפונקט") וכן הוגשה חוות דעתו של המומחה מטעם המערערת, מר
5 אייל גונן (להלן: "גונן"). מטעם המשיב הוגשו תצהירו של רו"ח האני נחאס (להלן:
6 "נחאס"), ששימש כמפקח בשומת שלב א' וכן חוות דעת של רו"ח עירית ליאו,
7 מנהלת תחום בכירה של מחירי העברה ברשות המיסים (להלן: "ליאו"). כל העדים
8 והמומחים נחקרו על תצהיריהם ועל חוות דעתם.
- 9 58. אקדים ואומר כי לאחר שבחנתי את כלל הראיות, לרבות חוות דעת המומחים,
10 ולאחר שנתתי דעתי למכלול הטענות הנוגעות למחלוקת העיקרית, הגעתי לכלל
11 מסקנה לפיה נכון יותר לראות במערערת כמפיץ בסיכון נמוך ביחס למוכרים
12 המנוהלים. לצד זאת, לא ניתן לקבל, כמות שהן, את קביעותיו של המשיב בשומה
13 המבוססות על חוות הדעת מטעמו, נוכח מספר קשיים העולים ממנה. כפועל יוצא
14 מכך, הערעור בסוגיה זו יתקבל באופן חלקי, והתיק יוחזר למשיב לשם עריכת
15 שינויים על בסיס הנחיותיי להלן.
- 16 אשר למחלוקת הנוגעת לחברת אפצ'י סבורני כי הצדק עם המשיב בהחלטתו
17 להתעלם מהגדרת העסקה כפי שנקבעה על ידי הצדדים, ולפיכך דין הערעור
18 להידחות בסוגיה זו.
- 19 להלן יפורטו מסקנותיי ונימוקיי, לפי סדרם.
- 20 **המערערת כמפיצה בסיכון נמוך ביחס למוכרים המנוהלים**
- 21 59. כבסיס להכרעה במחלוקת שעניינה בסיווג פעילותה של המחלקה העסקית, יש לתת
22 את הדעת, בראשית הדברים, למסגרת בה פועלת המערערת, בהיותה חלק מקבוצה
23 רב לאומית הפועלת בתחום ה"כלכלה דיגיטלית".
- 24 60. במסגרת חוות דעת ליאו מטעם המשיב נסקרו בהרחבה מאפייני הכלכלה
25 הדיגיטלית. מאפיינים אלה כוללים: רווחים מבוססים על פעילות אינטרנטית ועל
26 גישה ישירה לצרכנים; איסוף נתונים דרך האינטרנט לשם ביצוע התאמות
27 ספציפיות לצרכנים; מעבר של ריבוי נכסים בלתי מוחשיים אל מול מיעוט של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 נכסים מוחשיים; צוות מצומצם היושב במקום מסוים, כאשר לצד זאת, קיימת
2 חשיבות גם לנציגות מקומית במקום בו מצויים משתמשי הקצה, הלקוחות (עמ'
3 13-14 לחוות דעת ליאו).
- 4 כמו כן, כשמדובר בכלכלה דיגיטלית, בה המסחר מתבצע באמצעות האינטרנט,
5 קיימת יכולת מוגברת להקצות פונקציות, נכסים וסיכונים באופן שאינו בהכרח
6 תואם את ההתנהלות בפועל (עמ' 18 לחוות דעת ליאו). כך למשל, חברה יכולה
7 להקים חברה בת מקומית שפעילותה תייצר רווח נמוך לשם מזעור נטל המס.
- 8 61. נושא מיסוי הכלכלה הדיגיטלית הוסדר על ידי ה-OECD במסגרת פרויקט ה-
9 BEPS, תחת Action 1. במסגרת זו נקבע, כי כחלק מניתוח מחירי העסקה, תיקבע
10 מהות ההתקשרות בין הצדדים לפי ניתוח המאפיינים הרלוונטיים מבחינה כלכלית,
11 וכי בנסיבות מסוימות ניתן יהיה להתעלם לעניין מחירי ההעברה מהעסקה, כפי
12 שנקבעה על ידי הצדדים, ותחתיה לקבוע עסקה חלופית, אם נמצא כי יש לכך
13 הצדקה בראייה עסקית- מסחרית, ותוך בדיקת חברות בנות השוואה (עמ' 20 לחוות
14 דעת ליאו). הבחינה בהקשר זה צריכה להיות האם ההתקשרות היא רציונלית
15 בהיבט העסקי-מסחרי, במובן זה שאף צדדים לא קשורים בנסיבות דומות היו
16 מתקשרים באותו אופן, כאשר התמורה שנקבעה צריכה לשקף את הפונקציות שכל
17 צד מבצע, את הנכסים ששימשו לצורך ההתקשרות ואת הסיכונים שניטלו.
18 כשמדובר בקבוצה רב לאומית, יש לתת את הדעת לאופן בו הערך נוצר על ידי
19 הקבוצה בכללותה, ולמידת התרומה של הצדדים הרלוונטיים ביצירת הערך.
- 20 62. השאלה באיזה אופן נכון לסווג את פעילות המחלקה העסקית בשנות המס, אינה
21 פשוטה, שכן בנסיבות של כלכלה דיגיטלית, ההגדרות "הקלאסיות", בהן נעשה
22 במקרה הרגיל שימוש לצורך סיווג של פעילות עסקית, לא בהכרח יכולות לסייע.
23 כל אחד מהצדדים ביקש, אפוא, להדגיש ולהאיר פרמטרים שונים אשר לשיטתו
24 תומכים בעמדתו.
- 25 63. לתמיכה בטענתה לפיה יש לסווג את פעילות המחלקה העסקית כפעילות הפצה
26 בסיכון נמוך, ציינה ליאו בחוות הדעת מטעם המשיב את העובדה כי מטרתה של
27 המחלקה העסקית הייתה להגדיל את השימוש בפלטפורמה ואת היקף המכירות
28 של קבוצת eBay הרב לאומית מהפעילות הנעשית בישראל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 במסגרת הפונקציות שביצעה המחלקה העסקית מנתה ליאו, בין היתר, את העובדה
2 כי הצגת המוצר ללקוחות נעשתה ביחס למוכרים המנוהלים על ידי המחלקה
3 העסקית באופן ישיר, ולגבי מוכרים לא מנוהלים ורוכשים באמצעות הפורטל
4 ופעולות שיווק נוספות בישראל. עוד הסבירה, כי המחלקה העסקית ניהלה מו"מ
5 ואף אישרה הנחות ותנאי אשראי חריגים ביחס למוכרים המנוהלים, וכן כי
6 למחלקה העסקית הייתה המומחיות הנדרשת לעניין השימוש בפלטפורמה
7 ובלעדיות מטעם הקבוצה בשוק המקומי. אשר לנכסים, ליאו ציינה כי למערערת
8 היו נכסים מעטים ולא מהותיים, וכי מבחינת ניתוח הסיכונים המערערת לא הייתה
9 חסרת סיכונים לחלוטין אלא נשאה בסיכון נמוך. בהמשך לניתוח האמור ועל רקע
10 הממצאים הנ"ל, קבעה ליאו כי ההתקשרות בין המחלקה העסקית של המערערת
11 לקבוצת eBay מהווה פעילות הפצה בסיכון נמוך, שמטרתה הייתה להגדיל את
12 השימוש בפלטפורמה ואת המכירות בישראל (עמ' 23-25 לחוות דעת ליאו).
- 13 64. מנגד, המערערת מפנה את הזרקור לעובדה שהמחלקה העסקית הייתה מחלקה
14 קטנה, ומנתה כ-4 עד 12 עובדים בלבד בשנות המס. לדבריה, עיקר עיסוקה היה
15 **במתן הדרכה ותמיכה למוכרים מנוהלים** לשם מקסום פעילותם בפלטפורמה
16 (פסקאות 39 ו-42 לתצהיר גולדנברג) וכן עיסוק בשווק, אנליזה ופיתוח עסקי.
17 המערערת הדגישה, כי פעילותה הייתה זניחה ביחס למוכרים לא מנוהלים וביחס
18 לרוכשים וטענה, לפיכך, כי יש לראותה כמשווקת גרידא.
- 19 65. גולדנברג, אשר שימש כמנהלה של המחלקה העסקית בשנות המס, הצהיר כי
20 המחלקה העסקית פעלה לקידום המודעות לפלטפורמה בישראל, בין היתר היא
21 ערכה סקרים ומחקרים על השוק בישראל עבור חברת אי ביי שוויץ, ונפגשה עם
22 נציגי סוחרים בכנסי מסחר אלקטרוני שנערכו מטעמה (פסקאות 39, 43 ו-53
23 לתצהיר גולדנברג). עוד פעלה המחלקה העסקית לארגון כנסים והדרכות, חלקם
24 היו ממוקדים במוכרים מנוהלים ואחרים, כלליים יותר, במסגרתם סופק מידע
25 אודות שיטות עבודה מומלצות ועצות כלליות למכירה בפלטפורמה (פסקה 69
26 לתצהיר גולדנברג). המחלקה העסקית אף נטלה חלק בשיתוף פעולה עם בורסת
27 היהלומים (פסקאות 71-72 לתצהיר גולדנברג). כל אלו היוו לעמדת המערערת
28 שירותי שיווק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 המומחה מטעם המערערת, גונן, התייחס בחוות דעתו הראשונה לעמדת רשות
2 המיסים בחוזר 11/2018 מס הכנסה מיום 5.9.2018 בנושא "קביעת שיטת מחירי
3 העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב
4 לאומית בשוק המקומי" (להלן: "חוזר 11/2018"), המיישם את קווי ההנחיה של
5 ה-OECD. זאת, על אף שבחוזר מצוין במפורש כי הוא אינו חל על כלכלה דיגיטלית.
6 לטענתו של גונן, אותם המאפיינים של מפיצים, המוזכרים בחוזר, אינם מתקיימים
7 ביחס למחלקה העסקית של המערערת, וסיווגה הנכון ביותר הוא של ספק
8 שירותים. בהמשך, בחוות דעתו המשלימה, התייחס גונן אף לדו"ח OECD משנת
9 2020 שלדבריו יש בו כדי לחזק את עמדתו.
- 10 66. על פניו ברור, כי במחלוקת זו שבין הצדדים ישנם שיקולים לכאן ולכאן; מאפיינים
11 מסוימים יכולים להתאים לפעילות של מפיץ, אחרים יכולים להתאים לפעילות של
12 שיווק. זאת כפועל יוצא מהעובדה שמדובר בכלכלה "מסוג שונה", בעלת מאפיינים
13 ייחודיים.
- 14 עם זאת, לאחר שנתתי דעתי למכלול הראיות שעמדו בפניי, עמדתי היא כי יש לערוך
15 הבחנה בין פעילויותיה של המחלקה העסקית המכוונות לקהלי יעד רחבים -
16 המוכרים הישראלים הלא מנוהלים וקהל הרוכשים הישראליים, לבין פעילויותיה
17 ביחס למוכרים המנוהלים.
- 18 67. הלקוחות הלא מנוהלים קיבלו מהמחלקה העסקית תמיכה ברמה מצומצמת. על פי
19 גולדנברג בעדותו, המדובר היה בשיווק כללי, כגון כנסים, מפגשים ופעולות דיוור,
20 וזאת שלא באופן פרטני (פרוטוקול מיום 25.11.2020 עמ' 31 ש' 12-16). גולדנברג
21 ציין, כי המחלקה העסקית תרגמה את מדיניות אי ביי ביחס למוכרים פעמיים
22 בשנה, נהגה לשלוח ניוזלטר למוכרים בצירוף תקציר (שם, עמ' 38 ש' 12-16), וערכה
23 כנסים, סדנאות והכשרות שהופנו למוכרים (שם, עמ' 38 ש' 17-22). גולדנברג העיד
24 כי במסגרת מאמצי הפיתוח העסקי, ובמהלך הכנסים בהם השתתפו מוכרים
25 פוטנציאליים, הם הוזמנו "להשאיר פרטים", ומנהלי הפיתוח העסקי היו יוצרים
26 עמם קשר (שם, עמ' 31 ש' 31 – עמ' 32 ש' 1). עוד העיד גולדנברג, כי לא זכור לו
27 שנערכו מפגשים מטעם המחלקה העסקית עם קונים ישראלים (שם, עמ' 39 ש' 9-
28 11), וכמו כן הצהיר כי המחלקה העסקית ביצעה רק קמפיינים של שיווק ספציפי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 וממוקד דוגמת קידום מבצעי Black Friday בפלטפורמה (פסקה 77 לתצהיר
2 גולדנברג).
- 3 על פי גונן, מוכרים לא מנוהלים שרצו להגדיל את מגבלות הפרסום, היו פונים
4 לחו"ל, וכן כי כל מחלוקת בין רוכש למוכר, טופלה על ידי צוותים בחו"ל (עמ' 28
5 לחוות דעת גונן המשלימה).
- 6 68. נראה לי, כי בנסיבות אלה קשה לראות במערערת כמי שמעניקה שירותי הפצה
7 בקשר למוכרים הלא מנוהלים ובקשר לקונים. פעילותה בעניין זה קרובה הרבה
8 יותר לפעילות של משווק. לעומת זאת, באשר למוכרים המנוהלים, התרשמותי היא
9 כי פעולות המחלקה העסקית חרגו מגדר פעולות של משווק או ספק שירותים
10 גרידא.
- 11 69. תמיכה במסקנה הנ"ל ניתן למצוא, בראש ובראשונה, בדברי גולדנברג. הלה תיאר
12 בתצהירו כיצד בתחילת דרכה של המחלקה העסקית, בשנת 2012, פעל להיפגש עם
13 מוכרים ישראלים, שלהם היקפי מכירות גדולים בפלטפורמה, כדי ליידע אותם
14 שהקבוצה הקימה מחלקה מקומית שיכולה לסייע להם לייעל את השימוש
15 בפלטפורמה, וכן כי באפשרותם להגיש בקשה להפוך למוכרים מנוהלים. לדבריו,
16 באותה השנה נפגש בפועל עם עשרות מוכרים, ואילו בהמשך, בשנים 2013-2015,
17 מוכרים שרצו להפוך למנוהלים, פנו בעצמם למערערת ופגישות יזומות מצדו הפכו
18 לשוליות (פסקאות 43-45 לתצהיר גולדנברג).
- 19 גולדנברג אף העיד כי המחלקה העסקית ייעצה למוכרים איזה סוג של "חנות" כדאי
20 להם לפתוח וכיצד להתנהל נכון בפלטפורמה (פרוטוקול מיום 25.11.2020 עמ' 18
21 ש' 1-3 וכן ש' 18), וכי הוא נפגש אישית עם לקוחות ישראלים והחליט מי יהפוך
22 ללקוח מנוהל ומי לא. ראו דבריו בפרוטוקול מיום 25.11.2020 עמ' 19 ש' 27-31 :
- 23 "ת. כשהתחלנו את הפעילות באמצע 2012 היו אנשים שמכרו
24 באי ביי ועשו זאת בעצמם. קיבלתי דו"ח מסינגפור שהייתי כפוף
25 אליו, ואמרו לי שזו הרשימה של הלקוחות בישראל מי מוכר וכמה,
26 כשנפגשתי איתם באופן אישי החלטתי מי נכנס להיות לקוח מנוהל
27 ומי לא.
28 **ש. איך החלטת?**
29 ת. לפי שני פרמטרים – היקף המכירות הנוכחי, ופוטנציאל
30 המכירות".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 גולדברג פירט על אודות הערך המוסף שהעניקה המחלקה העסקית בראשותו
2 ללקוחות שהם מוכרים ישראליים: הענקת ידע ועצות אודות שימוש נכון ויעיל יותר
3 בפלטפורמה, וכן מקסום יתרונותיה עבורם. ראו למשל דבריו בפרוטוקול מיום
4 25.11.2020 עמ' 20 ש' 4-34, תוך שימוש בדוגמא המתייחסת לרשת ישראלית
5 המוכרת משקפיים:

6 "נגיד רשת אופטיקנה, באי ביי אסור למכור משקפיים עם מרשם
7 אלא רק משקפי שמש ומסגרות, חלק הם מייבאים וחלק מייצרים
8 בעצמם. אנו רואים את התהליך את המלאי ואת הפוטנציאל, אנו
9 רואים שכרגע הם מכרו 0 אם יש פוטנציאל למכור? האם קונים?
10 האם זו חברה שמסוגלת לספק מלאי מגוון? המשכיות של מלאי,
11 פתרון לוגיסטי, שירות לקוחות? ...

12 זה סוג של ידע שחברה כמו אופטיקנה, חברה ותיקה, שלא
13 מכירה את העולם החדש הזה ולהגיד עכשיו לשכור אדם ולהעמיד
14 לו תקן זה לא בשבילו. אם תמכור בסכום כזה וכזה אז תקבל
15 רווחים כאלו וכאלו. יש מניע משותף לסוכנות ולעסק לעבוד יחד.

16 ...
17 כל חודש בודקים אם המוכר ניצל את גבולות המכירה שלו ומה
18 טיב הפידבק שהוא קיבל, ואז או שהמערכת מעלה את גבול
19 המכירה או שאותו מוכר פונה לגוף בארה"ב ומבקש שיעלו לו את
20 רף המכירה. כשהעסק מנוהל הפניה כבר מהיום הראשון לפני
21 שעסק נפתח, חברה כמו אופטיקנה לא תסת[פק] בעשרה פריטים
22 ואחד הדברים הראשונים שעושה מנהל תיק לקוח לבקש גבולות
23 מכירה רחבים יותר. הם רוצים מישהו מעובדי החברה שיהיה
24 סוג של ערב. אחד זה גבולות המכירה, ושתיים, פתרון סכסוכים
25 לייצג את המוכר מול המערכת המורכבת של אי ביי."

26 בעדותו הרחיב גולדנברג על אודות סיוע המחלקה העסקית למוכרים מנוהלים
27 בהתנהלות מול המערכת המורכבת של קבוצת אי ביי, תוך שהוא שם דגש, בין
28 היתר, על מערכת הכללים, "הפוליסים", המסועפת שלה, והמענה שניתן בהקשר זה
29 (שם, עמ' 18 ש' 5-29):

30 "... אי ביי היא מערכת שהפוליסים שלה מאוד מורכב, מה מותר
31 למכור, איך להציג את מה שמוכרים, לאיזו קטגוריה לשייך, איך
32 לשים תמונה, איך לדווח על תקלות ואיך לנהל חשבון. אי ביי היא
33 בשיטה שאחרי שלוש אזהרות אתה נחסם לשימוש בפלטפורמה.
34 המודל הוא שההסתכלות שמי שקונה מוצר מהאי ביי הוא לא זוכר
35 מי המוכר אלא הוא זוכר שהוא קנה באי ביי. אי ביי חייבת לשמור
36 על המוניטין שהמוכרים יעשו עבודה הוגנת ונכונה מול הקונה.
37 יכול להיות פסילה במילים שאסור להשתמש, או במילה שגויה
38 שמטעה את הלקוח כשהוא מגיע לעמוד מסוימים. בתמונות שלא
39 עומדות בהגדרה. יכול להיות שרשמת מוצר בקטגוריה במותג
40 שהוא לא שלו והטעתה את הלקוחות. יכול להיות שהצגת את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 הקופסא ולא את המוצר. יש פסילות שנגזרים מהפוליסי עצמה.
2 הפוליסי זה עמודים על עמודים באנגלית משפטית שמעט מאוד
3 אנשים גם באמריקה מצליחים להבין. עיקר התפקיד שלנו הוא
4 להביא את הדרישות של האי ביי ולגרום למוכרים הישראליים
5 להתנהל נכון בפלטפורמה. באי ביי המלחמה מי עולה ראשון
6 כשאני מחפש משהו. לכן, עמידה בפוליסי עוזרת להתקדם בחיפוש,
7 זה ועוד פרמטרים, וזה גם שמירה על החשבון מהימנעות מקבלת
8 אותם עונשים, וזה עוזר לחשבון לגדול בהמשך.
9 בתהליך הפתיחה אין הבדל, כל אחד פותח חנות. חשבונות
10 שהתחילו להיות מנוהלים וקיבלו תיק לקוחות באי ביי ישראל,
11 מנהל תיק הלקוח מייצג אותם מול אי ביי ארה"ב שהם אלה
12 שאוכפים את הפוליסי על המוכרים בעולם, ואם לדוגמה נוצר מצב
13 שמוכר קיבל אזהרה מסוימת או נקודה לרעתו הוא יכול לערער.
14 אם הוא מנוהל הוא יכול להגיש דרך תיק הלקוח. לתיק הלקוח אין
15 אפשרות להסיר או לתקן יש לו אפשרות לפנות לארה"ב ולהסביר
16 את המוכר. זה קריטי כי בסוף יש קרוב ל 20 מיליון איש באי ביי,
17 אין יכולת לטפל בכולם".
- 18 ניכר, אפוא, מדבריו של גולדנברג כי ככל שמדובר בלקוחות המנוהלים, המחלקה
19 העסקית שבניהולו עמדה בחזית קבוצת אי ביי, ופעילותה, כך ניתן להתרשם,
20 הייתה משמעותית במידה שאינה מבוטלת, ובכל מקרה הרבה מעבר לפעילות של
21 גורם משווק גרידא, אלא יותר כגורם המכוון פעילות מכירה למטרת מקסום
22 הרווחים.
- 23 70. אין מחלוקת על כך שהמחלקה העסקית לא החזיקה במלאי וכי בשנות השומה לא
24 היו בבעלותה נכסים משמעותיים. עם זאת, דומה שאין לייחס משקל רב לעובדה זו
25 כשמדובר ב"כלכלה דיגיטלית", במסגרתה טובין מועברים דרך כלל באופן ישיר בין
26 המוכרים לקונים ללא שימוש בשטחי אחסון פיזיים דוגמת מחסנים, ואף לרוב לא
27 מתקיימות פגישות פיזיות במשרדים, שכן ההתקשרות נעשית באמצעות רשת
28 האינטרנט.
- 29 71. הוא הדין באשר למספר העובדים במחלקה העסקית של המערערת – אין כל ספק
30 כי מצבת העובדים הייתה מצומצמת למדי בשנות המס שבמחלוקת. על פי גונן, בעת
31 הקמתה בשנת 2012 כללה המחלקה העסקית שני עובדים ושני עובדי קבלן, בהמשך
32 היא התרחבה מעט וכללה 9 עובדים ו-3 עובדי קבלן עד סוף שנת 2015 (חוות דעת
33 גונן בעמ' 20; וראו גם תצהיר גולדנברג בפסקה 45). עם זאת, ובדומה למה שנאמר
34 לעיל לעניין העדרו של מלאי בכלכלה דיגיטלית, גם במקרה זה, מאחר שרוב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 התהליכים נעשים ללא מעורבות או במעורבות מינימלית של אינטראקציה בין
2 אישית, אף למספר העובדים אין לייחס משקל רב. ברי, כי בנסיבות שבהן אין
3 עובדים הנדרשים להתעסק במלאי, להציג את המוצרים פיזית ללקוחות, לשנע
4 אותם מאתר אחד למשנהו, וכל כיוצא באלה פעולות המתבצעות בכלכלה
5 "מסורתית", העובדה כי המחלקה העסקית מונה מספר מצומצם של עובדים, אינה
6 יכולה, כשלעצמה, ללמד על סיווגה, האם כמפיץ או כמשווק.

7 72. לראו, עורכת חוות הדעת מטעם המשיב, אישרה כי מאפייני מפיץ מסוימים אכן
8 אינם מתקיימים במערערת. ראו עדותה בפרוטוקול מיום 18.2.2021 עמ' 471 ש' 7
9 – עמ' 472 ש' 4:

10 ש"ש: בעלות על המלאי וסיכון אשראי לקוחות, את כותבת לא
11 רלוונטי. אני אומר רלוונטי אך לא חל על המחלקה העסקית, אין
12 לה בכלל בעלות על המלאי ואין לה סיכון של אשראי לקוחות.
13 ת: אך לא חל על המקרה הזה? אני מסכימה איתך.
14 ש: אין לנו מחלוקת שלמערערת אין מלאי?
15 ת: אני מסכימה איתך.
16 ש: ושהיא גם לא מעניקה אשראי?
17 ת: אני מסכימה איתך.
18 ש: ושהלקוחות לא משלמים למערערת שום דבר?
19 ת: הלקוחות לא משלמים,
20 ש: אין העברת תשלום למערערת?
21 ת: מסכימה איתך.
22 ש: את קבעת על עוד פרמטר שמופיע, בסיכוני גבייה אולי.
23 גם עליו קבעת, לא רלוונטי. אני אומר רלוונטי, אך לא חל כלל על
24 המחלקה העסקית, אין לה סיכוני גבייה ואין לה סיכוני מלאי?
25 ת: לא רק על המחלקה העסקית, על כל החברה ואני למדתי
26 משהו ואני אתקן בפעמים הבאות. אני מקבלת את הערתך.
27 ש: אבל זה כן רלוונטי, אבל המחלקה העסקית איננה חשופה
28 לסיכוני גבייה ולסיכוני מלאי?
29 ת: נכון, אתה צודק אדוני."
30

31 73. אלא שלצד זאת, מאפיינים אחרים במערערת חרגו מפעולות שיווק. כך למשל, ניכר
32 כי המחלקה העסקית פעלה רבות על מנת ליצור "חיבור" בין eBay לבין מאפיינים
33 וגורמים כלכליים מקומיים.

34



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 כך העידה ליאו בפרוטוקול הדיון מיום 11.2.2021 עמ' 281 ש' 19-4 ועדותה זו עולה
2 בקנה אחד גם עם הדברים שהשמיע גולדנברג עצמו:
- 3 ..התרשמתי מהעבודה של אלעד [הכוונה לגולדברג –ש.ב] חד
4 משמעית הוא רוצה ליצור פה את הלקוחות המקומיים יחד עם
5 הלקוחות הגדולים יחד עם מיזמים שהוא בוחר שהוא יודע איך
6 לעשות את זה כדי לשמר את אותם לקוחות כדי שיבואו וישתמשו
7 במוצר של איביי העולמית אם זה באמצעות קשרים, אם זה
8 באמצעות קשרים עם פייפל, אם זה פורטלים יהודים שיש פה למי
9 שרוצה לרכוש מוצרים מארצות הברית ועד עכשיו לא יכול היה
10 לייבא אותם שישראלים יכולים לייבא אותם, אם אני אעבור
11 אנחנו נמצא אלמנטים שבכל דבר ודבר המטרה שלו היא בעצם
12 לשמר את הלקוחות ובעצם להביא את המכירות של הקבוצה
13 הזאת למקסימום ורק מישהו שהוא לוקאלי יודע לעשות את זה
14 טוב יותר ממה שהחברה מלמעלה אחרת היא לא הייתה מקימה
15 את זה, אם אנחנו נראה שהם עוזרים בנושאים של הלידרים
16 בנושאים של כמה שהם יכולים לקבל עמלות יותר זולות פה
17 המוכרים הישראליים, יצירת שיתופי פעולה..”
- 18 ראו גם את דבריה של ליאו בפרוטוקול מיום 11.2.2021 עמ' 279 ש' 34-28, וכן
19 בפרוטוקול מיום 18.1.2021 עמ' 332 ש' 21 – עמ' 333 ש' 10 וכן עמ' 344 ש' 24- עמ'
20 345 ש' 18.
- 21 דומה כי בהקשר זה ניתן לתת את הדעת גם ל"פורטל" שסיפק תוכן בעברית
22 למשתמשי הפלטפורמה. הפורטל הוקם אמנם על ידי חברת PRPL, אך זאת תוך
23 מעורבות של המחלקה העסקית. גולדברג העיד, כי לאחר קבלת ההחלטה של
24 קבוצת eBay ואישור התקציב להקמת הפורטל בסוף שנת 2012, הוא ערך בירור
25 לגבי ספקים שיוכלו לבצע את הפרויקט (פרוטוקול מיום 25.11.2020 עמ' 24 ש' 34
26 – עמ' 25 ש' 5). אמנם ההסכם עם PRPL נחתם עם אי ביי שוויץ, אך המחלקה
27 העסקית הייתה מעורבת בבדיקת התכנים שתורגמו, ואף הייתה אחראית למתן
28 מענה לשאלות מקצועיות מצד PRPL (שם, עמ' 25 ש' 30 – עמ' 26 ש' 2).
- 29 74. מקובלת עליי, אפוא, עמדתו העקרונית של המשיב ולפיה עיסוקה של המחלקה
30 העסקית חרג מפעולות שיווק גרידא ונועד להשפיע על היקף המכירות. עם זאת,
31 וכאמור, איני מוצא לנכון לקבל את עמדת המשיב במלואה, משום שלטעמי ראוי
32 לערוך הבחנה בין סוגי הלקוחות השונים של המערערת – בין אלו הנמנים עם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 המוכרים המנוהלים, לבין המוכרים הלא מנוהלים והרוכשים. ביחס למוכרים
2 המנוהלים אכן קיימים מאפיינים המלמדים על פעילות הפצה בסיכון נמוך.
3 75. אוסיף כי עמדתו זו של המשיב (ככל שהיא נוגעת למוכרים המנוהלים) עולה בקנה
4 אחד עם העמדה העולה מהוראות חוזר 11/2018 בשינויים המתחייבים. ואכן, חלק
5 מהמאפיינים שמונה החוזר המלמדים על פעילות הפצה בסיכון נמוך, מתקיימים
6 ביחס למחלקה העסקית ובקשר למוכרים המנוהלים: הצגת המוצר ללקוחות
7 חדשים פוטנציאליים (סעיף 43 לתצהיר גולדברג); עדכון הלקוחות לגבי שדרוגים
8 (סעיף 58 לתצהיר גולדברג); הבנה של צרכי הלקוח תוך התמקדות בנתונים
9 פרטניים (סעיף 58 לתצהיר גולדברג); שימור המוכרים המנוהלים כלקוחות. אכן,
10 לעובדי המחלקה העסקית לא הייתה מומחיות בנוגע למוצרים הספציפיים שנמכרו
11 על ידי אותם מוכרים מנוהלים, אך ידע בשיטות העבודה של אי בי, וגישה למידע
12 שנאסף במסגרת הפלטפורמה ביחס אליהם, היו בידם (סעיף 59 לתצהיר גולדברג),
13 ודומני כי די בכך כדי לענות על מאפיין "המומחיות". כמו כן התקיימו המאפיינים
14 של קביעת אסטרטגיית השיווק ונשיאה בהוצאות. אשר למאפיין שעניינו במספר
15 הלקוחות בשוק המקומי, עת מתמקדים במספרם של המוכרים המנוהלים באותם
16 שנים, הרי שהמחלקה העסקית טיפלה ב-400-300 לקוחות (סעיף 10.4.5 לחוות דעת
17 גונן), אשר היוו, לדברי המערערת, כעשרה אחוזים מתוך כלל המוכרים
18 הישראליים. לא מצאתי לנכון להידרש למאפיינים נוספים הנזכרים בחוזר הנ"ל,
19 דוגמת ענייני מלאי ולוגיסטיקה מקומית, שכן אלו, כאמור, פחות רלוונטיים
20 בנסיבות של כלכלה דיגיטלית.

21 76. הצדדים נחלקו, כאמור, באשר לנלמד מדוגמא 8 לחלק 6 לקווי ההנחיה (מע/7)
22 שעניינה בעסקה בין חברתית במסגרתה יצרן שעונים בינלאומי מבקש לפעול בשוק
23 חדש באמצעות חברת בת. באותה דוגמא נקבע, כי תגמול בדרך של תשלום עלות
24 בתוספת מרווח הוא תגמול הולם עבור פעולת השיווק של חברת הבת. לעמדת
25 המערערת, עניינה אינו שונה מדוגמא זו, מה גם שבמקרה שלה מדובר בשיווק
26 הנעשה במדינה שבה המוצר - פורטל eBay - כבר מוכר וידוע. איני סבור שיש
27 בדוגמא זו כדי לתמוך בעמדת המערערת. כפי שפירטתי לעיל, פעילותה של
28 המחלקה התמקדה בפלח מסוים וספציפי של לקוחות – מוכרים מנוהלים, וזאת
29 תוך הענקת שירות ישיר וצמוד ללקוחות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

77. בסופו של יום התרשמתי כי תרומתה של המחלקה העסקית למוכרים המנוהלים
הישראלים, להבדיל מיתר המוכרים והרוכשים, הייתה משמעותית, בהיקפה
ובתוכנה, ופעילותה ביחס אליהם חרגה מפעילות של שיווק גרידא. המחלקה
העסקית, שפעלה מטעמה של קבוצת eBay ובשליחותה, נמצאה בחזית ישירה מול
המוכרים המנוהלים, תוך שהיא מעניקה להם ליווי הדוק ושירותים נרחבים.

78. המסקנה העולה מהאמור היא כי מדד הרווחיות צריך להתבסס על מחזור המכירות
הנוגע לפעילותם של המוכרים המנוהלים. זאת, תחת ההנחה כי לפעילויותיה של
המחלקה העסקית, שנועדו, בעיקרו של דבר, להביא להרחבת השימוש בפלטפורמה
על ידי אותם מוכרים, הייתה תרומה לעלייה של הרווחיות בישראל.

אציין בהקשר זה כי קבוצת המוכרים המנוהלים מנתה כ-300-400 מוכרים בשנה,
וכ-659 בכל שנות המס בהן עסקינן (פסקה 20 לסיכומי המערערת). לעומתם, מספר
המוכרים הישראלים בפלטפורמה שאינם מנוהלים, עמד על כ-30,000, כאשר עם
קהל הרוכשים הפוטנציאליים נמנים כל תושבי ישראל, כפי שצוין בטבלה 5 לחוות
דעת המשלימה של גונן, מטעם המערערת (ראו גם עדות גונן בפרוטוקול מיום
6.1.2021 בעמ' 125 ש' 7-1).

שומות המשיב וחוות הדעת מטעמו

סוגיית כפל המס

79. מקובלת עליי טענת המערערת לפיה גישת המשיב בדבר הטלת מס על כל עסקה בה
מעורב גורם ישראלי, כמוכר או כקונה, עלולה להוביל לכפל מס. משעה שאין חולק
כי עמלות נגבו מהמוכרים בלבד, הרי ששקילת תרומת שני הצדדים לעסקה
כתרומה להכנסות הקבוצה בישראל לצורך תחשיב המס, כפי שהדבר נעשה על ידי
ליאו בחוות דעתה, מעוררת קושי.

80. החשש הוא שבנסיבות בהן קונה מישראל יבצע רכישה ממוכר מישראל, העמלה
המשולמת מצד המוכר תובא בחשבון פעמיים - הן מצדו של הקונה והן מצדו של
המוכר (ראו חוות דעת גונן בעמ' 102 ו-119).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איבוי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איבוי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 על כך הסכים גם נציג המשיב, נחאס (ראו עדותו בפרוטוקול מיום 26.11.2020 עמ'
2 94 ש' 15-17 וכן בעמ' 95 ש' 26-28), ואף ליאו הודתה כי חוות דעתה אינה מתאימה
3 לנסיבות בהן גם הקונים וגם המוכרים הם ישראלים והבהירה כי נכון יהיה לתקנה
4 בנקודה זו (ראו דבריה בפרוטוקול מיום 18.2.2021 עמ' 435 ש' 5 - 16).

5 81. יתר על כן, גם בנסיבות בהן הקונה הוא מישראל והמוכר ממדינה זרה, קיימת
6 אפשרות כי העמלה שהפיקה קבוצת eBay תחויב במס באותה מדינה זרה (ראו
7 חוות דעת גונן בעמ' 103-102), וממילא אף בנסיבות שכאלו יתכן שישולם כפל מס
8 (ראו דבריו של נחאס בפרוטוקול מיום 26.11.2020 עמ' 81 ש' 1-7).

9 ליאו בעדותה נכונה הייתה להכיר בבעיית כפל מס בנסיבות אלו, אלא שלטענתה
10 מאחר שהמערערת לא פירטה די הצורך ולא הציגה נתונים בעניין זה, לא ניתן היה
11 לשקול מצב דברים זה של כפל מס במסגרת חוות דעתה. ראו דברי ליאו בפרוטוקול
12 מיום 18.2.2021, עמ' 443 ש' 13 – עמ' 444 ש' 2:

13 "יכול להיות ויש משהו בטענה של עוה"ד שהוא אומר שיש פה,
14 יכולה להיות בעיה של כפל מס, כי אותם 3%, אותה עמלה של 3%
15 גם מדינה אחרת רואה אותה, היא יוצאת ממחזור זהה.
16 **כב' השופט: באותה עסקה, פר אותה עסקה?**
17 העדה: כן, ואני מסכימה עם זה. יכול להיות אם תסתכל אדוני
18 בדו"ח של ה-OECD מ-2020 בשביל ה amount א זה כאילו
19 עבור פעילות של משתמשים, היות והם לא יודעים מי יצר את
20 המחזור הזה, הם אומרים שבמקומות מסוימים ניכו 50%-50%
21 אוקיי, כי הם מבינים שהם, זה לא כל-כך ברור מי יצר את העמלה
22 הזאת, מי יצר את העמלה הזאת, האם ישראל או לצורך העניין
23 רוסיה. אז לכן אני אומרת, יכול להיות שיש פה בעיית כפל מס, אבל
24 כדי שנוכל להכיר בבעיה הזאת, הנישום צריך לבוא באופן
25 אופרטיבי ולהציג את הבעיה הזאת. זה לא מספיק להגיד יש בעיית
26 כפל מס".

27 ליאו חידדה, כי על מנת להתמודד עם טענת כפל המס בנסיבות בהן הקונה הוא
28 מישראל והמוכר ממדינה אחרת, נדרש לדעת באיזו מדינה מדובר ומהן נסיבות
29 ההתקשרות. ראו את האמור בפרוטוקול מיום 18.2.2021, עמ' 438 ש' 10 – 439 ש'
30 : 16

31 "...מיסוי בחברה במדינה שניה זה משהו שצריכים לבוא ולהציג
32 אותו בפני...אני מניחה שאותן הוראות, כפי שאני רואה אותן,
33 מדינות אחרות רואות אותן חד משמעית, ובוודאי מדינות
34 מפותחות באירופה. יחד עם זאת, אני לא יודעת כי לא הציגו לי כאן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איבוי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איבוי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 ב-STADY, את הפעילות שמתקיימת סביב אותן הלקוחות
2 במדינות האחרות. אם לכאורה, כמו שאדוני אמר, יש שם רק אתר
3 ואין שם פעילות ממשית, אז יכול להיות שאין בכלל מיסוי באותה
4 מדינה. אז אני, אז אותם הלקוחות שהם גם הרוכשים וגם הקונים,
5 הגיעו כתוצאה ממאמצי השיווק הישראליים.

6

7 ת: ... כאן במקרה הזה באופן וירטואלי זה לא מספיק להגיד יש
8 בעיית כפל מס, צריכים להראות אותה דה פקטו שגם במדינה
9 השניה או בכל המדינות האחרות או איקס מהלקוחות הם גם גויסו
10 כתוצאה מחברות כאלה וכאלה, במקומות כאלה וכאלה ואם היו
11 כאלה הייתי צריכה להתחשב. ואם הראו לי אותם במהלך, כולל
12 מספרים וכולל נתונים, הייתי צריכה לקחת אותם בחשבון. היות
13 ולא הראו לי, אני יוצאת מתוך נקודת הנחה, רשות מס יש לה כמות
14 מאוד מוגבלת של מידע שקיים כמובן בידי הנישום, גם ה-OECD
15 מתייחס לזה והוא צריך לעשות את השומה שלו בצורה המיטבית,
16 בהתבסס על כל העובדות והנתונים שנמצאים בפניו".

17 ובהמשך (עמ' 451 ש' 6 – 22):

18 **"כב' השופט: אם היו נותנים לך נתונים אז שיעור הרווחיות היה**
19 **נמוך יותר?**

20 העדה: לא שיעור הרווחיות, המחזור שממנו הייתי יוצאת.
21 המחזור. יכול להיות שאותו מחזור היה גם, הם אומרים זה מחזור
22 המכירות שלנו ולא מחזור המכירות של מדינת ישראל, כי אנחנו
23 גייסנו את המוכרים האלה או אנחנו גייסנו את הקונים האלה.

24 **כב' השופט: אז הייתם מקטינים את המחזור לצורך העניין?**

25 העדה: כן, אם היו נותנים לנו מידע כזה. אם היו נותנים לנו
26 מידעים, כשאומרים שיש בעיית כפל מס זה לא איזה משהו שאתה
27 לנופף בו, אתה צריך לבוא ולהראות אותנו לרשות המיסים, אני לא
28 יכולה לקחת את זה. אני בוודאי לא אעשה טעויות גסות ואגיד,
29 טוב, הנכסים הבלתי מוחשיים שלי. זה משהו שאני לא אעשה. אני
30 מניחה 99% זה לא פה. אבל לאור הפעילות של המכירות פה, אני
31 מניחה שאת הלקוחות, את הקונים והרוכשים הישראליים ישראל
32 גייסה. אם יש מישהו אחר שגייס אותם, שיראו לי."

33 82. קמה, אפוא, הצדקה נוספת לבחינה מחודשת של השומות מושא הערעורים. ראוי

34 שהמשיב ייתן דעתו לטענות המערערת בדבר אפשרות לקיומו של כפל מס בהתבסס

35 על נתונים שתציג בפניו המערערת לצורך כך. אבהיר כי במקרה הרגיל מצופה

36 מהנישום כי יציג בפני פקיד השומה את כל טענותיו וראיותיו כבר בשלבי השומה

37 ואין לאפשר לו לבצע "מקצה שיפורים" במסגרת הליכי הערעור. עם זאת, נוכח

38 חזית המריבה בין הצדדים, שהתמקדה בסיווג פעילותה של המחלקה העסקית

39 (כמפיץ או משווק), ונוכח השינוי שחל בעמדת המשיב במהלך ניהול ההליך באשר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 לאופן חישוב הכנסות המערערת (משיטת "חלוקת הרווח" לשיטה המבוססת על
2 שיעור רווחיות על בסיס מחזור), כמו גם מאחר שממילא נדרש המשיב לערוך שינוי
3 בשומתו לאור מסקנתי דלעיל בדבר ההבחנה הנדרשת בין המוכרים המנוהלים
4 והבלתי מנוהלים, סבורני כי ראוי במקרה דנן לתן משקל בכורה לעקרון בדבר שומת
5 מס אמת ולאפשר למערערת להציג בפני המשיב נתונים רלוונטיים לטענתה בדבר
6 כפל המס.

7 תרומת המחלקה העסקית לגידול בהיקפי העסקאות

8 83. ממכלול העדויות והראיות שהובאו בפניי, התרשמתי כי גורמים נוספים אשר תרמו
9 לעליית הערך המשמעותית של פלטפורמת אי ביי בשנות המס ולהגדלת היקפי
10 העסקאות, לא הובאו בחשבון במסגרת חוות הדעת של ליאו שעליה נסמך המשיב.

11 84. **הגידול הטבעי במסחר המקוון** - ליאו הייתה מודעת לכך שאף טרם הקמת
12 המחלקה העסקית ישראלים רבים ביצעו עסקאות מכירה באמצעות אי ביי
13 (פרוטוקול מיום 11.2.2021 עמ' 304 ש' 15-8), ואף המומחה גונן העיד אודות גידול
14 משמעותי בהיקף הפעילות של מוכרים ורוכשים ברשת האינטרנט, כאשר כפועל
15 יוצא ניכר שימוש נרחב בפלטפורמה של אי ביי שאינו קשור במישרין למחלקה
16 העסקית של המערערת. ראו עדות גונן מפרוטוקול 6.1.2021 עמ' 123 ש' 34 - 124
17 ש' 3 :

18 "הייתה פריחה בעולם הזה של קניה אינטרנטית. גם אי ביי צומחת,
19 מן הסתם אי ביי צומחת יותר לאט, כי היא הרבה יותר גדולה
20 ומבוססת בעולם מאש[ר] צמיחה של שוק מתפתח כמו ישראל. אבל
21 אי ביי צומחת בצורה משמעותית גם בשנים האלה, ללא קשר".

22 ברם, נראה כי סוגיה זו לא קיבלה ביטוי מספק בחוות דעתה של ליאו.

23 85. **חוזקת מותג eBay** - עוד עלה מדברי ליאו כי על אף שהייתה מודעת למשמעות שיש
24 לייחס לחוזק המותג של "eBay" ולפופולריות של הפלטפורמה, לאמינות שלה,
25 וכיוצא באלה פרמטרים, היא לא ייחסה לכל אחד מפרמטרים אלה ערך בנפרד, כי
26 אם ביחד, ולא פירטה בעניין המשקל שנתנה לכך בחוות דעתה (פרוטוקול מיום
27 18.2.2021 עמ' 336 ש' 2- עמ' 337 ש' 21). סבורני כי ראוי לתת את הדעת גם לכך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 86. השפעתן של חברות נוספות – דומה כי נכון היה להתייחס אף למעורבותן של
2 חברות נוספות שיש בסיס להנחה כי הן תרמו להכנסות קבוצת eBay בישראל, בהן
3 MyBay ו-EzBay. חברות אלו פעלו אל מול לקוחות ישראלים וזאת במקביל
4 למערערות.

5 ראו, למשל, עדותו של גולדנברג על אודות תרומתה של MyBay (פרוטוקול מיום
6 25.11.2020 עמ' 30 ש' 5 - 30):

7 "ש. אתה חושב שמיי ביי עשתה מה שהמחלקה העסקית
8 עשתה

9 ת. מיי ביי זה שם של סוכנויות. האנשים האלה מרוויחים
10 עמלה מסוחרים שהם מייצגים בתוך אי ביי. להם יש אינטרס ללכת
11 לעסקים, לעשות כנסים, להוציא כתבות, לכתוב בפורומים ולשכנע
12 אותם למכור באי ביי כי הם מרוויחים מזה. ...
13 מבחינתי, ניהלתי צוות יחסית קטן היכולת שלי שמנהל תיק לקוח
14 עובד מול מיי ביי שמנהל 20 חשבונות זה מקל עליי בניהול התיקים,
15 כי אחרת הייתי צריך לעבוד מול 20 חשבונות שונים.

16 ...
17 ש. מיי ביי בתקופה הזו עושה הדרכות?
18 ת. היא גם מנהלת חשבונות שלה, גם מנהלת חשבונות עבור אחרים
19 וגם עושה הדרכות למסחר באי ביי. "

20 דומה שאין חולק כי חברת MyBay פעלה לקידום המותג והשימוש בפלטפורמת אי
21 ביי בד בבד עם המערערות, אך תרומתה לא הובאה בחשבון על ידי המשיב. וכך גם
22 ביחס לגופים נוספים כדוגמתה. ראו בהקשר זה דברי נציג המשיב, נחאס, מהם
23 עולה כי המשיב לא בודד את תרומתן של אותן חברות וגופים עצמאיים לרווח
24 שהפיקה אי ביי מעסקאות בישראל, מכיוון שהדבר מבחינתו אינו אפשרי
25 (פרוטוקול 26.11.2020 עמ' 89 ש' 22 - 32):

26 "ש: ...מכיוון שאנחנו יודעים שקיימים גו[פ]ים עצמאיים
27 שפועלים לטובתם כדי להעלות את כמות המכירות והקניות באי
28 ביי בישראל, ואתם יודעים את זה,
29 ת: נכון.

30 ש: אני שואל האם כדי להיות נאמנים לשיטתכם, עשיתם
31 עבודה כדי להבין מה התרומה של כל הגופים האחרים, מה
32 התרומה של המחלקה העסקית, ומה החלק שלא נוגע, לא מדבר
33 ולא מתעסק, לא עם כל הגופים העצמאיים ולא עם המחלקה
34 העסקית?
35 ...

36 ת: אוקי, אז אני אשיב שאין עבודה כזאתי. מסיבה אחת מאוד
37 פשוטה, אתה לא יכול לעשות עבודה כזאתי, זה הכל קשור בהכלי."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 ראו גם בהמשך, עמ' 90 ש' 23 - 26 :

2 "ש... אתה לא יודע לעמוד בפנינו היום ולהגיד לשיטתכם מה
3 בשוק הישראלי הוא תרומה של המחלקה העסקית ומה הוא
4 תרומה של גופים מסחריים פרטיים.. אתה, האני, לא יודע?
5 ת: אני לא יודע."

6 אף ליאו ציינה בעדותה כי היא לא ערכה בחינה באשר לתרומתם של גופים דוגמת
7 MyBay ואחרים. ראו את האמור בפרוטוקול מיום 18.2.2021 בעמ' 454 ש' 3 – 16 :

8 "ש: חלק מפעילות המכירה והקניה של ישראלים
9 בפלטפורמה של "איביי", נסתייעו, הודרכו וכוונו על-ידי הגופים
10 כמו My bay, easy bay, את אמרת לי שאת יודעת את זה.
11 ת: אוקיי, יש פה גופים נוספים שעוסקים בפעילות של
12 "איביי".

13 ש: שפעלו חלקם עוד לפני שהמחלקה העסקית הוקמה.
14 ת: אוקיי.

15 ש: ואני שואל האם כאשר באת לראות את תרומת המחלקה
16 העסקית וגדילת, או הפעילות של "איביי" בישראל בשנה
17 מסוימת, בחנת וכימת את התרומה של גופים שאינם שייכים
18 למחלקה העסקית, גופים עסקיים כמו אלה שמניתי לפעילות
19 המכירה והקניה ב"איביי"?

20 ת: לא, לא עשיתי את זה.

21 ש: למה?

22 ת: כי לא חשבתי שזה מתבקש."

23 בהמשך הסבירה ליאו, כי היא לא הביאה בחשבון את התרומה למכירות שנעשתה
24 על ידי גופים מקבילים למחלקה העסקית ואת תרומתם, מאחר שסברה כי הגופים
25 הללו לא פועלים בחלל ריק, אלא הם נמצאים בקשר עם המערערת, המהווה שלוחה
26 מקומית של אי ביי (שם, עמ' 456 ש' 15 – עמ' 458 ש' 5). סבורני כי גם אם קיים
27 קשר בין אותם גופים ובין המערערת, אין בכך כדי לבטל את תרומתם לשימוש
28 הנעשה בפלטפורמה של אי ביי. ממילא נראה כי תרומה זו צריכה לבוא לידי ביטוי
29 בשעה שבאים לחשב את הכנסותיה של המערערת על בסיס פעולות המכירה
30 והקנייה המתבצעת באמצעות הפלטפורמה.

31 בחירת חברות ההשוואה

32 87. אין מחלוקת בין הצדדים כי בהתאם לתקנה 2(א)(1) לתקנות מס הכנסה (קביעת
33 תנאי שוק), התשס"ז-2006, יש להעדיף את שיטת השוואת המחיר על פני שיטות
34 אחרות (ראו ליאו בפרוטוקול מיום 18.2.2021 עמ' 364 ש' 9 – 14). ואכן, לצורך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 קביעת שיעורו של הרווח התפעולי, אשר יהלום את פעילות המחלקה העסקית,
2 בחנה חוות הדעת של ליאו חברות השוואה שונות. עם זאת נראה לי כי בחירת
3 חברות ההשוואה אינה חפה מקשיים, כמפורט להלן.
- 4 88. לא ניתן לשלול את החשש כי חוות הדעת הרחיבה את ההשוואה גם לחברות שאינן
5 בעלות מאפיינים דומים, וזאת אף תוך חריגה מהפרמטרים שנקבעו בחוות הדעת
6 עצמה לצורך ההשוואה. ראו דבריה של ליאו בפרוטוקול מיום 18.2.2021 בעמ' 387
7 ש' 17 – 389 ש' 1:

- 8 **ש' : אני לא מסכים אומנם לקודים הענפיים שאת בחרת, אבל**
9 **אין לנו מחלוקת עובדתית שאת רצית למצוא חברות שעוסקות**
10 **בהפצה, שיווק ומכירה באחד מהתחומים הבאים: מחשבים וציוד**
11 **היקפים, חלקים אלקטרוניים, ציוד תעשייתי, חנויות מחשבים**
12 **ותוכנה ועסקים המוכרים סחורה באמצעות הדואר/קטלוגים,**
13 **נכון?**
14 **ת: כן.**
15 **ש: אוקיי. אלה היו לדעתך התחומים הקרובים ביותר**
16 **שנמצאו, נכון?**
17 **ת: כן.**
18 **ש: ז"א שאת חושבת שחברות שעוסקות שלא בתחומים**
19 **האלה, הן חברות פחות טובות כחברות השוואה?**
20 **ת: כן.**
21 **ש: עכשיו אנחנו נלך לשורה מס' 8 לטבלה שלך לשנת 2012,**
22 **שהיא חברת "בק יורופ אספניה SL". היא עוסקת, לפי התיאור**
23 **distribution of bakery and pastry products והיא**
24 **bread, bakery, pastries, כגון biscuits, cookies, buns, muffins etc. היא לא**
25 **עוסקת באף אחד מחמשת תחומי העיסוק שאת הגדרת, נכון?**
26 **ת: נכון.**
27 **...**
28 **ש: חברה, בשורה 23 בשנת 2012 מופיעה חברה בשם SAI**
29 **היא חברה שעוסקת בהפצת פירות ים ודגים.**
30 **ת: כן.**
31 **ש: האם את מסכימה שהיא לא עוסקת באף אחד מחמשת**
32 **התחומים שהגדרת?**
33 **ת: אני לא יודעת. יכול להיות שהיא עוסקת במסגרת אותם**
34 **קטלוגים או פעילות שמתבצעת במסגרת אותו-,**
35 **ש: אבל את לא יודעת?**
36 **ת: אני לא יודעת בדיוק. אני כרגע לא זוכרת".**
37

38



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 ליאו נשאלה בהמשך חקירתה הנגדית באשר לחברות נוספות שתחומי עיסוקן
2 שונה, לכאורה, מהתחומים שהוגדרו על ידה לצורך ההשוואה, והשיבה באופן דומה
3 לתשובותיה לעיל. יש לציין בהקשר זה שגונן העריך בחוות דעתו, כי לו הייתה ליאו
4 מתמקדת בחברות העוסקות בהפצה של מוצרי אלקטרוניקה או מפיצים המוכרים
5 דרך קטלוגים, שלטענתו דומים יותר למערערת, היה שיעור הרווח התפעולי
6 החציוני קטן בכ-45-50 אחוז (חוות דעתו המשלימה של גונן בעמ' 37-38), וסברתו
7 זו לא נסתרה. ועוד יש לציין בעניין זה שליאו אישרה, כי לצורך מחקר ההשוואה
8 לא הבחינה בין חברות סיטונאיות לחברות קמעונאיות (פרוטוקול מיום 18.2.2021
9 עמ' 365 ש' 10 – 16). דומה כי הבחנה זו נדרשת.

10 89. חוות הדעת הגבילה את החיפוש לחברות השוואה שלהן רווח תפעולי חיובי וזאת
11 משום הסברה שנכון להתמקד בחברות חסרות סיכון, אלא שלא שוכנעתי כי היה
12 מקום לפסול מלכתחילה חברות השוואה בעלות הפסד תפעולי. לא למותר לומר כי
13 מחקר השוואתי, הכולל גם חברות בעלות הפסד תפעולי, היה מניב תוצאה שונה,
14 כפי שאף אישרה ליאו בחקירתה הנגדית (פרוטוקול מיום 18.2.2021 עמ' 365 ש' 24
15 - עמ' 367 ש' 18):

16 **ש" בקריטריון מס' 4 שלך את הגבלת את החיפוש לחברות**
17 **שהרווח התפעולי opportunity הוא חיובי, נכון?**
18 ת: נכון.

19 ...
20 **ש: אני שואל מדוע הגבלת, כשאת מחפשת את החציון, מדוע**
21 **הגבלת את החיפוש רק לחברות עם רווח תפעולי חיובי?**
22 ת: דבר ראשון, אני לא מחפשת את החציון.

23 **ש: מה את מחפשת?**
24 ת: אני מחפשת את טווח התוצאות, תוצאות שיניבו לי
25 השוואה מהימנה לפעילות שאני בודקת. אני לא מחפשת חציון.
26 **ש: בסדר, אני אלך איתך. אז למה לא לבדוק חברות בנות**
27 **השוואה, שחלקן יש להן רווח תפעולי וחלקן יש להן הפסד**
28 **תפעולי?**

29 ת: אנחנו גם בהגדרות לא קובעים הפסד תפעולי, רווח תפעולי
30 בכל השנים אלא רק בחלק מהשנים.

31
32 ...אנחנו עושים את זה היות ואנחנו מחפשים חברות שהן חסרות
33 סיכון. במקומות שיש בהם הפסדים יכולה לעלות טענה, יכולה
34 להיות שאלה של סיכונים, ההפסד אנחנו רואים אותו באמצעות,
35 אנחנו רואים את הסיכון באמצעות אותו הפסד ואז אותם
36 הסיכונים יכולים להעיד על בעלות נכסים בלתי מוחשיים. לכן
37 אנחנו בפרקטיקה וזה גם נעשה, אגב ב-STADY לגבי אותן חברות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 "קוסט פלוס" שהביאו לנו, בפרקטיקה אנחנו מחפשים חברות
2 שבמרבית מהשנים הן חברות רווחיות ולא הפסדיות.
3 ש: אילו היית לוקחת גם חברות שיש להן הפסד תפעולי,
4 התוצאה של הבחינה ההשוואתית שלך היתה משתנה, זה
5 הגדרתי נכון?
6 ת: נכון".

7 90. לא זו בלבד שליאו פסלה חברות השוואה שאינן רווחיות, הרי שנראה כי היא לא
8 פסלה חברות השוואה ששיעור הרווח שלהן היה גבוה באופן קיצוני (ראו חברה מס'
9 38 ביחס לשנת 2012 ששיעור הרווח התפעולי שלה היה 24.89%). דומה כי אף ליאו
10 הסכימה לכך, כפי שהדבר משתקף בחוזר 11/2018, כי אצל מפיץ הפועל בסיכון
11 נמוך, שיעור הרווח התפעולי המתאים לאופי הפעילות הוא כ-3-4% (ראו עדות ליאו
12 בפרוטוקול מיום 18.2.2021 עמ' 408 ש' 3 – 21). יתר על כן, ליאו חיפשה חברות
13 המעסיקות לכל היותר 50 עובדים, על אף שבפועל המערערת העסיקה פחות מ-25
14 עובדים (פרוטוקול מיום 18.2.2021 עמ' 373 ש' 21 – עמ' 374 ש' 14).

15 91. זאת ועוד, בחוות הדעת לא נערכה הבחינה בין חברות בעלות נכסים מוחשיים לבין
16 חברות ללא נכסים מוחשיים, הגם שברור היה כי למחלקה העסקית לא היו נכסים
17 מוחשיים (פרוטוקול מיום 18.2.2021 עמ' 345 ש' 1-2). למעשה, מתשובתיה של
18 ליאו לשאלות הנוגעות לקריטריונים שנבחרו, כגון בכל הנוגע לאחוז הנכסים
19 המוחשיים מתוך הרווח התפעולי, עלה כי במידה רבה מדובר בבחירות שרירותיות
20 שנועדו, ביו היתר, להבטיח כי מדגם החברות להשוואה יהיה בהיקף מספק לצורך
21 הסקת מסקנות מהמחקר. עם זאת, ליאו לא זכרה האם בחנה גם את היקף המדגם
22 ככל שחברות ההשוואה יהיו ללא נכסים מוחשיים. ראו דבריה בפרוטוקול
23 18.2.2021 עמ' 371 ש' 1- עמ' 373 ש' 6:

24 ש: עכשיו תראי, בקריטריון 5 את הגבלת את החיפוש אצלך
25 לחברות שסך הנכסים המוחשיים הקבועים שלהם לא עולה על
26 מחצית מהרווח התפעולי, נכון? נכון? למה הכנסת את הקריטריון
27 הזה?

28 ת: כי לא רצינו להכניס חברות עם נכסים בלתי מוחשיים וזה
29 לא מה שחיפשנו, כי אנחנו טוענים שהחברה הישראלית, בישראל,
30 יש בה פעילות רוטינית ואין בה נכסים בלתי מוחשיים.

31 ש: יופי. אז למה למשל לא החלטת שהקריטריון יהיה של
32 חברות שהנכסים המוחשיים לא עולה נניח על 10% או 20%
33 מהרווח התפעולי, אלא למה בחרת ב-50%? בחירה שרירותית?
34 ת: כל בחירה שהייתי בוחרת היתה שרירותית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איבוי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איבוי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 ש: אין ספק, אבל הגדרתית שנינו מסכימים שאם היית נניח
2 קובעת שהרף הוא 10% ולא 50%, היו עולות חברות נוספות וייתכן
3 שהתוצאה של ההשוואה היתה משנתה?
4 ת: בהחלט. גם בדו"ח של ה- STADY עושים הבחנות כאלה
5 שהן שרירותיות כאלה או אחרות.
6 ש: את בדקת את שיעור הנכסים המוחשיים של המערערת
7 מתוך ההכנסות שלה?
8 ת: אני יודעת שהם אפס.
9 ש: אז למה לא הגדרת קריטריון של חברות שבהן שיעור
10 הנכסים המוחשיים הוא אפס? זה היה יותר מדויק, לא?
11 ת: זה יותר מדויק אבל לא מספיק מהימן.
12 ...
13 ש: כי זה לא היה שולף לך מספיק חברות השוואה?
14 ת: נכון.
15 ש: ז"א זה היה יוצר לך מדגם קטן מידי?
16 ת: נכון.
17 ש: ו לכן החלטת ללכת מהנתון המדויק לנתון אחר שהוא לא
18 חל על "איבוי ישראל", שנינו יודעים, 50% לא חל, כדי שיעלו
19 יותר חברות?
20 ת: כדי שיעלו יותר חברות, כדי לתת לי מגמה. אני יכולה רגע
21 להסתכל גם כמה, המערערת אני מניחה שגם היא כתבה שם ולא
22 ביקשה אפס, אבל מה שאני אומרת, אני אומרת, יש דבר כזה
23 שנקרא, ה- OECD מתייחס בצורה מאוד מסודרת לנושא של
24 "קומפרביליטי", בנוש[א]ים של "קומפרביליטי" יש בעיה בשיטה
25 הזאת למצוא משהו מאוד מאוד דומה ולכן לפעמים יש מקומות
26 שאנחנו מחליטים, שזה יהיה מקומות שבהם אנחנו נוריד את הרף
27 או נעלה את הרף, כדי לקבל איזשהו מושג על פעילות מסוימת ולכן,
28 לכן זה ה"בסט פרקטיס" ...
29 ש: ... את ניסית להריץ חיפוש באפס אחוז נכסים מוחשיים כדי
30 לראות כמה חברות יוצאות לך?
31 ת: אני לא זוכרת שעשיתי דבר כזה.
32 ש: ז"א זה לא שניסית בנתון האמת ולא יצאו לך מספיק
33 חברות, אלא מלכתחילה חשבת שנתון האמת לא יניב מספיק
34 חברות ולכן הלכת על נתון של 50% במקום אפס?
35 ת: אני לא זוכרת."
36 92. ליאו העידה כי הגבילה את החיפוש לחברות שהמלאי שלהן מהווה לא יותר מ- 20%
37 מסך הנכסים, וזאת על אף שהיה ידוע לה כי למערערת אין מלאי כלשהו. לדבריה,
38 היא ביקשה "להריץ" בדיקה לגבי חברות ללא מלאי, אלא שחיפוש זה לא העלה
39 כלל תוצאות או שלא העלה די תוצאות, ולכן החליטה "להריץ" גם חברות שיש להן
40 מלאי מסוים (פרוטוקול מיום 18.2.2021 עמ' 379 ש' 9 – עמ' 380 ש' 1).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 בהקשר זה יש לציין כי ליאו אישרה שבחירת הנתונים לצורך המחקר, ובכלל זאת
2 בחירת חברות השוואה שיש להן מלאי, נעשתה מתוך כוונה להציג "מגמה" של
3 פעילות מכירות מצד המערערת. סבורני כי הדבר מעורר קושי שעה שקיימת
4 מחלוקת בין הצדדים בשאלת עצם סיווגה של המערערת כמפיץ או משווק. ראו את
5 האמור בפרוטוקול מיום 18.2.2021 עמ' 376 ש' 22- עמ' 377 ש' 19 :

6 **"כב' השופט: אני רוצה להבין, מלאי, נגיד עובדים אני יכול**
7 **להבין שיש איזושהי גמישות מסוימת, אבל חברה שיש לה מלאי**
8 **לעומת חברה שאין לה מלאי, זה נראה חברה אחרת?**

9 העדה: אנחנו בכוונה, היות ולא נמצא נתונים, אנחנו לא
10 נמצא נתונים דומים לפעילות שעשה "איביי ישראל", החלטנו
11 ללכת על מגמה, על מגמה של פעילות מכירות והיות ופעילות של
12 מכירות יכולה להתבצע גם במסגרת מתן שירותים וגם במסגרת
13 מכירת מוצרים, החלטנו לא להתבסס רק על שירותים והחלטנו
14 להתבסס גם על מכירת מוצרים ולכן יש בחלק מהחברות מלאי.
15 ובעצם בשביל,

16 **כב' השופט: טוב, אבל אנחנו עוסקים בשאלה אם זו חברה**
17 **שמשווקת או חברה שמוכרת. אז כשזו הרגישות הרלוונטית, אז**
18 **לקחת חברה שיש לה מלאי שמוכרת, נראה שזה לא זומה לחברה**
19 **שאין לה מלאי, ולפי הנתען לפחות היא לא מוכרת שום דבר, היא**
20 **רק משווקת.**

21 העדה: כן, כל סממן, נכון, אדוני צודק, כל סממן כזה היה
22 משנה את התמונה. אנחנו בפרספקטיבה שלנו רצינו לראות מגמה
23 של פעילות מכירות ולא, או פעילות במכירות של שירותים. זה
24 קשה מאוד למצוא חברות מהסוג הזה שמשווקות שירות, לכן
25 רצינו לראות מגמה של פעילות של מכירות, יחד עם זאת הגבלנו
26 את זה למלאי יחסית נמוך כדי לקבל איזושהו משהו... [שזה לא,]

27 93. ליאו מסרה בעדותה כי לא ערכה חישוב נפרד ביחס לשנת 2015, ולא הציגה חברות

28 השוואה ביחס לשנה זו. בין היתר העידה כך (עמ' 423 ש' 11- 425 ש' 21):

29 "העדה: ... יכול להיות שאנחנו לקחנו, היות ומחירי העברה הם לא
30 שאלה נקודתית שקורית רק בשנה אחת, אז אנחנו גם בחוק כתבנו
31 את זה שלצורכי השוואה אפשר להשתמש בנתונים 3 שנים אחורה
32 והרבה פעמים אנחנו עושים את זה ואני חושבת שככה צריך לעשות
33 את זה, כדי להראות מגמה. אז לא תמיד אנחנו עושים כל שנה 3
34 שנים אחורה, כל שנה 3 שנים אחורה. לפעמים אנחנו מקבצים, אין
35 כאן איזה הוראה מדויקת, לגבינו בכל אופן, איך צריך לעשות את
36 זה. אני מניחה שעשינו, מה- 2015, עשינו 2014, 2013. עשינו,
37 הסתכלנו 3 שנים אחורה כי ככה אנחנו אמורים, להיפך, לנטרל את
38 ההשפעה השנתית של כל חברה וחברה. אני לא זוכרת בדיוק איך
39 עשינו פה, באיזה השוואות, כי אין לי את הנתונים פה, לא הבאתי
40 את כל החברות שנבחרו להשוואה והרווחיות שלהן. כשאני אבדוק
41 את זה אני אמצא. אבל בהחלט אנחנו משתמש בממוצע, רווחיות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 של ממוצע של 3 שנים וזה נמצא בחוק. אגב, גם אנחנו לא מבקשים
2 מנישומים שיגישו לנו כל שנה ושנה STADY מחודש, אלא אנחנו
3 מתירים להם להשתמש בנתונים שנתיים קודמים, מתוך הבנה
4 שלא כל שנה הם צריכים לעדכן את זה היות ומדובר בעלויות מאוד
5 גדולות ונטל ראייה מאוד גבוה.

6 **כב' השופט: אז לפי זה היה צריך להיות 2012, 2013, 2014,**
7 **2015 אותו דבר?**

8 העדה: לא, יכול להיות שעשינו, אני לא זוכרת איך עשינו, יכול
9 להיות ש- 2012 עשינו, 2012 ו- 3 שנים אחורה, 2013 ו- 3 שנים
10 אחורה ו- 2015 ו- 2014 עשינו ביחד, אני לא זוכרת להגיד לך, אבל
11 זה לא מדויק לבוא ולהגיד שכל שנה בוחנים את השנה שלה.
12 בוחנים נתונים עם 3 שנים, בהבנה של 3 שנים אחורה. אז זה לא
13 נכון שפעלנו בניגוד לחוק. אם אתה רוצה, אני אראה לך את הסעיף
14 שמתיר לנו אפשרות לעשות ממוצע כדי להסתמך, לא מתיר, צריך
15 לעשות לפעמים ממוצע.

16 ...
17 **ש: תגידי, כשאת לוקחת 3 שנים ממוצע, 3 שנים אחורה ב-**
18 **2015, איך יוצא לך אותו מספר חברות השוואה כמו ב- 2014?**

19 ת: יכול להיות שעשיתי 2015, 2014 STADY ל- 2015 שבדק
20 2015, 2014, 2013 ואז הוא הכניס אותם גם ל- 2015 וגם ל- 2014.

21 **ש: אבל איך יכול להיות שמספר חברות ההשוואה הוא זהה?**
22 ת: זה אותה השוואה, אבל זה לא העתק הדבק.

23 **ש: ממוצע של 3 שנים אחורה היה מניב מספר אחר?**
24 ת: זו אותה השוואה. אני לא אומרת שיש השוואה אחרת. אני

25 לא אומרת שיש פה חיפוש נוסף. אני אומרת שהשתמשתי באותו
26 חיפוש גם ל- 2015 וגם ל- 2014 והשתמשתי בנתונים.

27 **ש: למה לא כתבת את זה בחוות הדעת?**
28 ת: כי לא כתב[ת]י, כי שכחתי ולא חשבתי שזה הכרחי."

"סינון ידני" של חברות ההשוואה

94. נראה כי לאחר שעלו בחיפוש, בהתאם לפרמטרים שנבחרו, חברות ההשוואה,
ומאחר שמאפייני ההשוואה בין החברות לבין המערערת אינם זהים, היה מקום
לערוך התאמות כנדרש בתקנה 1 תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), תשס"ז-
2006. ליאו הסבירה בעדותה כי לא הייתה ביכולתה לבצע התאמות (פרוטוקול
מיום 18.2.2021 עמ' 410 ש' 22- עמ' 411 ש' 11 ושי' 21), ובהמשך הוסיפה כי דווקא
ביצוע ההתאמות עלול היה להצטייר כניסיון להטות את התוצאות.

.95



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 ראו את דבריה בפרוטוקול מיום 18.2.2021 בעמ' 412 ש' 10 - 22 בהשיבה לשאלה
2 מדוע אין מקום לערוך התאמות :

3 העדה : ההתאמות האלה הן בדרך כלל, הן סטטיסטיות מצד אחד
4 ולא הכרתי שום התאמה שיכולה, שתהיה מספיק מהימנה, שתהיה
5 מספיק מהימנה במקרה הזה. למשל, אני גם לא נתקלת, כשאנחנו
6 כתבנו את התקנות ובעקבות זה הוצאנו גם את החוזר ב- 2008, יש
7 אפשרות לעשות התאמות יחד עם זאת לא ראיתי הרבה מאוד
8 דוחות מחירי העברה שעושים בהם את ההתאמות האלה, מה שאני
9 מקבלת חומרים במסגרת עבודתי. בדרך כלל ההתאמות האלה
10 מצד אחד סטטיסטיות, מצד שני הן מאוד סובייקטיביות ולכן ברוב
11 המקרים אני מעדיפה לא לעשות התאמות, אלא לתת למספרים
12 לדבר בעד עצמם, כי ככל שאני אגע בנתונים יכול להיות וזה יראה
13 מוטה בגלל אותה התאמה. ההתאמות האלה אני לא מכירה
14 פרקטיקה מספיק אובייקטיבית..."

15 וראו גם בעמ' 414 ש' 21- עמ' 415 ש' 5 :

16 "ז"א אם הייתי מטה את זה לכאן ולכאן, זה היה לכאורה אולי
17 נראה מוטה לכאן או לכאן. זה לא מדד מדויק, זה קשה מאוד לבוא
18 גם, לבוא ולאפיין ולהגיד, טוב, זה חלק מהרווחיות בעצם נובע
19 בגלל המוניטין של החברה שאני מפיץ אותה. זה משהו שמאוד
20 קשה לעשות ולא עושים אותו בדרך כלל.
21 **כב' השופט: לכן מתעלמים מזה, אני לא מבין, לכן מתעלמים**
22 **מזה?**
23 העדה : מתעלמים מזה, כן, זה דברים שמאוד מאוד קשים לעשות
24 את זה, מאוד מאוד קשים".

25 סבורני כי לא רק שהיה מקום לציין עובדה זו בחוות הדעת, ואף העדה הסכימה לכך
26 (ראו פרוטוקול מיום 18.2.2021 – עמ' 394 ש' 21 – 395 ש' 1), אלא שהתעלמות זו
27 מעוררת קושי, במיוחד שעה שהוסבר כי אילו נערך סינון ידני, אין זאת מן הנמנע כי
28 התוצאה הייתה שלא קיימות חברות המתאימות לצורך המחקר ההשוואתי (עמ'
29 401 ש' 15 – עמ' 403 ש' 13).

30 96. בהמשך העידה ליאו כך (עמ' 403 ש' 14 – עמ' 405 ש' 18) :

31 **"כב' השופט: ... למה לא שקלת לבוא ולהגיד לבית המשפט לא**
32 **מצאתי חברת השוואה? אין. חיפשתי, קיבלתי 80 תוצאות, עברתי**
33 **עליהן, לא מצאתי?**
34 העדה : החיים שלי היו יותר קלים. תאמין לי שאני עושה עבודה
35 לא קלה וגם העמיתים שלי. זה לא תורה, צריכים, בכל אופן מוטלת
36 עלי חובת הראיה וחובת ההנמקה וזה הטוב ביותר שאני יכולה
37 לעשות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איבוי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איבוי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 **כב' השופט: האם המסקנה היא אולי גברתי ששיטת ההשוואה**
2 **היא לא שיטה מתאימה במקרה הזה?**

3 העדה: שיטת ההשוואה, שיטת הרווחיות, זו שיטת שיעור
4 הרווחיות.

5 **כב' השופט: אני מדבר [על] שיטה של להשוות לחברות אחרות,**
6 **אני רואה ששום חברה לא דומה, לא קרובה להיות דומה, למשל,**
7 **אז אולי פשוט צריך לבחור שיטה אחרת כדי לקבוע את החלק, את**
8 **הגבול הנכון?**

9 העדה: הבעיה שהידיים שלנו כבולות כי אנחנו חייבים להסתמך
10 על מידע ציבורי, על מידע ציבורי ומידע של עסקאות בין שני צדדים
11 לא קשורים. זה שני דברים שרק עליהם אנחנו יכולים להתבסס.
12 אתה כמובן לא היית רוצה שאני אביא מידע מתוך מידע שאני
13 יודעת על חברות אחרות מתקשרות. זה לא נתון.

14
15 **כב' השופט: נניח שאת מגיעה למסקנה שאין שום חברה דומה**
16 **ועדיין את צריכה להוציא איזשהו STADY, מה את עושה במקרה**
17 **הזה?**

18 העדה: אתה לא היית רוצה לשמוע, אני הולכת לפעמים לשיטת,
19 יש לנו דבר כזה שנקרא שיטה אחרת בתקנון וזו יכולה להיות
20 שיטה, יכולה להיות גם profits לבוא להגיד טוב זה חלק, אנחנו לא
21 רוצים להגיע למקומות האלה, עדיין אנחנו מנסים. זו שאלה מאוד
22 מאוד גדולה, זו שאלה לא פשוטה ולכן אנחנו כן, אגב, במקרים של
23 הפצה היא שיטה, השאלה הזאת זו שאלה פילוסופית מאוד טובה.
24 יחד עם זאת, יש לנו פרקטיקה שמראה לנו איך חברות כאלה
25 צריכות להיות מפוצות, עובדה שהוציאה על זה גם חוות דעת של
26 safe שאמרנו שחברות כאלה צריכות להרוויח גרוסומודו 3%, 4%
27 מהמכירות. ואגב, גם רשות המס האוסטרלית, אנחנו נראה את זה
28 בדו"ח של 2020, הוציאה על זה איזושהי הנחיה וגם בדו"ח 2020
29 אומרים שזה קשה מאוד להגיע למקום הספציפי, למקום
30 הגיאוגרפי, לפעילות, זו נקודה שמאוד קשה להגיע. יחד עם זאת,
31 מדינות צריכות לנסות ולהגיע למקומות האלה ולדעת לנמק אותה
32 ולדעת, זה לא משהו שאני המצאתי, זה היה הרבה יותר, היה הרבה
33 יותר סובייקטיבי אם הייתי באה עם איזה שיטה אחרת שהיא לא
34 מבוססת על פרקטיקות מקובלות וחומרים שידועים כבר".

הטענות לאי תקינות ההליך

35
36 97. המערערת התייחסה לשינוי בעמדתו של המשיב באשר לאופן עריכת השומה
37 ולשינוי שחל בעמדתו. ואכן, אין חולק כי המשיב שינה טעמו וביקר, בסופו של יום,
38 לאמץ דווקא את השומה החלופית. עם זאת, איני סבור כי יש בעובדה זו,
39 כשלעצמה, כדי להוביל לתוצאה אליה חותרת המערערת. לא רק שהלכה היא כי
40 אין להנציח טעות שנעשתה על ידי רשויות המס (ראו: ע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 שומה רחובות (ס' 116 לפסק דינו של המשנה לנשיאה רובינשטיין (3.2.2015)), אלא
2 שהסבריו של המשיב לשינוי זה בעמדתו, דהיינו שהדבר נעשה בעקבות מסמכים
3 רבים נוספים שקיבל מהמערערת, וכן לאחר שעיין בחוות הדעת מטעמה, מניחים
4 את הדעת.

5 98. באותה מידה לא מצאתי לייחס נפקות של ממש לטענות, שהעלה כל אחד מהצדדים
6 כלפי משנהו, באשר לאופן ניהול ההליך, ובכלל זאת בנוגע לעיכוב בהעברת מסמכים
7 ואי העדת עדים. בסופו של יום התנהלות שני הצדדים לא הייתה מיטבית, ואין
8 אשמו של האחד עולה או נופל באופן משמעותי מזה של האחר.

9 המחלוקת הנוגעת לאפצ"י

10 99. כמתואר לעיל, המערערת רכשה בחודש ספטמבר 2011 את כל מניות אפצ"י תמורת
11 סך של כ-50 מיליון ₪. העסקה דווחה למשיב ושולם בגינה מס בסך 11,473,638 ₪.
12 בחלוף שלושה חודשים, בחודש דצמבר 2011, מכרה אפצ"י את הקניין הרוחני שלה
13 ל-eBay ארה"ב בתמורה לכ-50 מיליון ₪. לאחר עסקת רכישת הקניין הרוחני
14 נותרו בידי אפצ"י נכסים בסך של כ-39 מיליון ₪. בסמוך לאחר מכן, לקראת סוף
15 חודש דצמבר 2011 אושר מיזוגה של אפצ"י לתוך המערערת, שמועד כניסתו לתוקף
16 נקבע ליום 29.2.2012, כך שלמן מועד זה תחדל אפצ"י מלהתקיים וכל זכויותיה,
17 נכסיה, וחובותיה יועברו למערערת.

18 100. כתוצאה מהמיזוג, הכירה המערערת בשנת המס 2012 בהפסד הון בסך של
19 9,985,668 ₪, אשר נבע מההפרש השלילי בין יתרת הנכסים באפצ"י לעלות הרכישה
20 בתוספת ההשקעות שביצעה המערערת באפצ"י. לשלמות התמונה יצוין כי באותה
21 תקופה היו למערערת הפסדי הון לא מנוצלים בסך של כ-200 מיליון ₪.

22 101. המשיב סבר, כי היווצרות הפסד ההון בנסיבות אלו מהווה פעולה מלאכותית.
23 לטענתו, המערערת היוותה אך ורק "צינור" לשם העברת הקניין הרוחני של אפצ"י
24 ל-eBay ארה"ב שהרי ניתן היה לבצע את העסקה האמורה גם בלעדי המערערת
25 בדרך של העברה ישירה של נכסי אפצ"י ל-eBay ארה"ב. המערערת, מנגד, עמדה
26 על כך שמיזוגה של אפצ"י לתוכה נבע משיקולים כלכליים – מסחריים.

27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1

2 102. מכאן לשאלה, האם הטעם העיקרי שעמד ביסוד העסקה, במסגרתה, הועברו מניות
3 אפצ'י למערערת, קניינה הרוחני נמכר ל-eBay ארה"ב כאשר לאחר מכן אפצ'י
4 "נבלעה" במערערת – אכן היה בעיקרו של דבר טעם פיסקאלי, דהיינו על מנת
5 להכיר בהפסד ההון. אם כך הדבר, המשיב רשאי להתעלם מאותה עסקה ו/או
6 תוצאותיה הפיסקליות; אם טעם מסחרי עומד מאחורי העסקה כפי שנעשתה,
7 המשיב חייב להכיר בתוצאות המס הנובעות ממנה (ראו ע"א 9308/20 פקיד שומה
8 עכו נ' בית חוסן בע"מ (13.2.2023); ע"א 1839/19 פקיד שומה כפר סבא נ' ריזמן
9 (14.6.2021); ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין
10 ושות' (31.7.2003); ע"א 10666/03 סילבאן שיטרית נ' פקיד שומה ת"א
11 (30.1.2006); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה (2.2.2005); ע"א 2965/08
12 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (21.6.2011). ע"א 10666/03
13 סילבאן שיטרית נ' פקיד שומה ת"א (30.1.2006); ע"א 390/80 תעש מור מרכז
14 תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור תל-אביב, פ"ד לז' (1) 449 (1983);

15 103. המערערת פירטה רבות על אודות הטעמים המסחריים שעמדו בבסיס עסקת אפצ'י,
16 במסגרתה נרכשה היא דווקא על ידה, ובהם – התייעלות וחיסכון בעלויות בהתחשב
17 בקיומו של מרכז פיתוח בישראל, נוחות בירוקרטית (שכן לשיטתה קל יותר לרכוש
18 חברה ישראלית באמצעות חברה ישראלית אחרת במקום באמצעותה של חברה
19 זרה), ואף רצון לקלוט את העובדים של אפצ'י, בהם כעשרה עובדים מוכשרים,
20 יוצאי יחידה צבאית מובחרת (ראו עדותה של מיטלפונקט בפרוטוקול מיום
21 6.1.2021 עמ' 106 ש' 28 - עמ' 107 ש' 30 וכן עמ' 108 ש' 30 - עמ' 109 ש' 13).

22 מיטלפונקט אמנם טענה, כי סוגיית הפסד ההון לא הייתה בעלת משקל משמעותי
23 במסגרת העסקה כפי שנעשתה (פרוטוקול מיום 6.1.2021 עמ' 111 ש' 20 – 27),
24 ואולם אישרה כי לא ריכזה בעצמה את הטיפול בעסקה בזמן אמת (שם, עמ' 115
25 ש' 21) וכי המערערת קיבלה ייעוץ משפטי ומיסויי לצורך העסקה (שם, עמ' 111 ש'
26 28 – עמ' 112 ש' 5; עמ' 115 ש' 16 – עמ' 116 ש' 3).

27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 דא עקא שהמערערת לא הביאה לעדות את אותם יועצים, וממילא לא ניתן לדעת
2 מה המשקל שיוחס בזמן אמת לשיקול הפיסקאלי ביצירת הפסד ההון, והאם אמנם
3 השיקולים המסחריים שהוזכרו לעיל, היו מהותיים ויסודיים.

4 אכן, וכידוע, הנטל להוכיח כי מדובר בעסקה מלאכותית מוטל לרוב על המשיב, אך
5 בנסיבות העניין דנן, העובדה כי המערערת נמנעה מלהביא ראיות באשר לשיקולים
6 העסקיים שעמדו ביסוד העסקה, חרף התהיות הברורות העולות בנוגע אליה ולאופן
7 בו היא בוצעה, די בה על מנת לקבוע שהמשיב עמד בנטל זה.

8 יפים בהקשר זה קביעות בית המשפט העליון בעניין סגנון בפסקה 30 :

9 **"הימנעותה של המערערת מביסוס טענתה המרכזית לשלילת**
10 **מלאכותיותה של העסקה "בזמן אמת", עומדת בעוכריה.**
11 **"לעיתים, הדרך שבה מנהל בעל דין את עניינו בבית המשפט הינה**
12 **בעלת משמעות ראייתית, באופן דומה לראיה נסיבתית, וניתן**
13 **להעניק משמעות ראייתית לאי הגשת ראיה. התנהגות כגון דא,**
14 **בהעדר הסבר אמין וסביר - פועלת לחובתו של הנוקט בה, שכן**
15 **היא מקימה למעשה חזקה שבעובדה, הנעוצה בהיגיון ובניסיון**
16 **חיים, לפיה דין ההימנעות כדין הודאה בכך שלו הובאה אותה**
17 **ראיה, היא הייתה פועלת לחובת הנמנע ותומכת בגרסת היריב"**
18 **(ע"א 9656/05 שוורץ נ' רמנוף חברה לסחר וציוד בניה בע"מ, פס'**
19 **26 (טרם פורסם, 27.7.2008))."**

20 104. ואכן, לא ניתן להתעלם מהעובדה כי פרק זמן קצר חלף מעת רכישת מניות אפציי
21 בידי המערערת ועד למיזוג, באופן המעורר חשש כי העסקה תוכננה מראש כך שכל
22 נכסי אפציי יועברו לאיי ביי ארה"ב תוך ריקונה של אפציי. בהתחשב בעובדה כי
23 עיקר נכסיה של אפציי היה הקניין הרוחני שברשותה, וזה הועבר לאיביי ארה"ב,
24 כלל לא ברור איזו פעילות נותרה באפציי לאחר מכירת הקניין הרוחני. (ראו עדות
25 מיטלפונקט מיום 6.1.2021 בעמ' 110 ש' 21 – 27 וכן בעמ' 112 ש' 29-23). לכך יש
26 להוסיף כי ההפסד שנוצר למערערת אינו תוצר של שינוי כלכלי בערך הנכסים.

27 105. המערערת ביקשה לייחס משקל לעובדה כי קבוצה של 10 עובדים, יוצאי יחידה
28 צבאית מובחרת, "טלאנטים" בלשונה, נותרו באפציי, אך בו בעת הסכימה כי ניתן
29 היה להעסיקם גם אלמלא המיזוג (פרוטוקול מיום 6.1.2021 עמ' 115 ש' 12-10), כך
30 שאף שיקול מסחרי-עסקי זה מצומצם ביותר.

31



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 הנה כי כן, העובדה שבעת המיזוג לא נותרו נכסים משמעותיים באפצ'י מגבירה את
2 החשש כי שיקולים פיסקאליים עמדו בבסיס העסקה. כפי שהסביר נחאס: **"ברגע**
3 **שהחברה ריקה אני לא רואה שיש סיבה עסקית, אם חברה ריקה מתמזגת לתוך**
4 **חברה פעילה אין בזה שום סיבה עסקית"** (פרוטוקול מיום 11.2.2021 עמ' 232 ש'
5 25 - 26).

6 106. לא למותר לומר, כי העובדה שהטבת המס הפוטנציאלית לא נוצלה (ראו דברי נחאס
7 בפרוטוקול מיום 11.2.2021 עמ' 232 ש' 14-16), אין בה כדי לשנות את המסקנה
8 האמורה בדבר מלאכותיותה של העסקה. וכך גם ביחס לעובדה שלחברה היו
9 באותה עת 200 מיליון ₪ הפסדים נצברים, כך שהיא לא נזקקה, לכאורה, לתוספת
10 של מיליונים בודדים של הפסד. עובדה היא כי העסקה בוצעה והפסד ההון נוצר,
11 והמערערת, גם אם טרם "ניצלה" אותו, בוודאי שאינה מוותרת עליו.

12 107. בסופו של יום נראה, כי לא עמדו מאחורי העסקה, כפי שבוצעה, טעמים כלכליים
13 ממשיים, ולפיכך קיים יסוד ממשי לחשש לפיו רכישת אפצ'י על ידי המערערת, חלף
14 רכישתה ישירות על ידי eBay ארה"ב, נועדה ליצור לה הפסד הון. לפיכך בצדק
15 התייחס המשיב לעסקה כמלאכותית, וסירב להכיר באותו הפסד.

סוף דבר

16
17 108. לאור כל המפורט לעיל, הערעור מתקבל באופן חלקי כדלקמן:

18 א. השומות, כפי שהן, מבוטלות ועל המשיב להוציא **שומות חדשות**.

19 ב. השומות החדשות תצאנה על בסיס ההנחה לפיה המערערת היא בגדר **מפיץ**
20 **בסיכון נמוך**, כפי שנקבע בשומות המבוטלות, אך זאת תוך התאמתן **למחזורי**
21 **הרווחיות הרלוונטיים למוכרים המנוהלים בלבד**.

22 ג. בנוסף, יש להתאים את השומות החדשות **לעבודת מחירי העברה מתוקנת**
23 **ומעודכנת** שתביא בחשבון את הנושאים שנדונו לעיל. הווה אומר: יש להפחית
24 את העסקאות "הכפולות" של מוכרים ורוכשים ישראלים; יש לתת את הדעת
25 לסוגיית כפל המס בהתחשב במיסוי שעשוי להיות מוטל בגין אותה עסקה
26 במדינה אחרת; יש להתייחס לגידול בעסקאות שמקורו בעליית ערך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-54654 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 18-04-47399 איביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 הפלטפורמה, שאינו קשור לפעילות המחלקה העסקית וכן לתרומתם של גופים
2 חיצוניים למערערת; יש לבחון בשנית את הפרמטרים השונים לבחירת חברות
3 ההשוואה; ולבסוף, יש לערוך סינון ידני כנדרש.

4 ד. עמדת המשיב לגבי מלאכותיות עסקת אפצ'י מתקבלת והערעור בהקשר זה
5 נדחה.

6 109. בנסיבות העניין ונוכח התוצאה אליה הגעתי, כל צד יישא בהוצאותיו.

7

8 ניתן לפרסם את פסק הדין.

9

10

11

12

13

14

15

ניתן היום, כ"ו אדר ב' תשפ"ד, 05 אפריל 2024, בהעדר הצדדים.

16

שמואל בורנשטיין, שופט

17

18