



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

המערער

יצחק אבישר
ע"י ב"כ עו"ד גלעד ברנע

נגד

המשיב

פקיד שומה ירושלים 1
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'
מפרקליטות מחוז ירושלים, אזרחי

פסק-דין

מהות הערעור

1. ערעור על שומה בצו עפ"י מיטב שפיטה שהוציא המשיב למערער לשנת המס 2002, לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן: - "הפקודה").
2. המחלוקת מתמקדת בחיוב המערער במס רווחי הון בגין פירוק מרצון של חברת "רוגוזינסקי את אבישר- ספקי ארוחות ושירותים בע"מ" ח.פ. 51-061298-9 שבה היה המערער בעל מניות (להלן: - "החברה"). החברה עסקה באספקת ארוחות מוכנות, קייטרינג ושירותים נלווים.
3. המערער דיווח על "מחיר מקורי" של מניותיו בסך 191, 292, ועל "רווח ראוי לחלוקה" בסך 1,207,316 ₪ (כמשמעות מונחים אלו בסעיפים 88 ו- 94 לפקודה). המשיב לא קיבל נתונים אלה לצורך חישוב רווח ההון. המחלוקת מעלה לדיון שלוש שאלות. האחת, עלות המחיר המקורי של המניות בהן החזיק המערער. השנייה, אופן חישוב הרווח הראוי לחלוקה שהיה צבור בקופת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

החברה עובר לפירוקה. השלישית, האם פירוק החברה היה עסקה מלאכותית, כטענת המשיב.

הרקע העובדתי

4. החברה הוקמה ביום 27.06.1972. בעת הקמת החברה היו רשומות 20,000 מניות בע"נ של לירה ישראלית, כאשר מתוכן ההון המונפק והנפרע היה 100 מניות שמתוכן החזיק המערער ב- 49 מניות בנות 1 לירה ישראלית. אהרון רוגוזינסקי ז"ל החזיק במניה אחת בת 1 לירה ישראלית ורעייתו סוניה רוגוזינסקי החזיקה ב- 50 מניות בנות 1 לירה ישראלית. בשנת המס נשוא הערעור (2002) החזיק המערער ב- 92% מהון המניות וביתר המניות החזיק אחיו של המערער אברהם שרעבי. המניות שהוחזקו ע"י המערער כוללות מניות שהועברו לו ע"י בני-הזוג רוגוזינסקי בהסכם מיום 16.1.94.

5. ביום 5.12.2002 קיבלה החברה החלטה מיוחדת על פירוק מרצון, ועקב כך משך המערער את יתרת הרווחים שנצברו בחברה בסכום של 2,110,053 ₪. עו"ד גלעד ברנע מונה כמפרק החברה. ביום 24.12.2002, אישר רשם החברות את רישום הפירוק מרצון. במועד הפירוק היה המערער הבעלים של 100% מניות החברה ולטענתו, ההחלטה על הפירוק באה כדי לפרוש מעסקיו, כנובע מהעובדה שהתקרב לגיל הפרישה.

6. עם פירוק החברה דיווח המערער על רווח ההון שנבע לטענתו, מפירוק החברה (להלן: "-רווח ההון") כדלקמן:

עלות נומינאלית-	291,192 ₪.
רווח הון אינפלציוני חייב-	38,344 ₪.
רווח הון אינפלציוני פטור-	246,673 ₪.
רווחים ראויים לחלוקה על פי סעיף 94 לפקודת מס הכנסה-	1,207,316 ₪.
רווח הון ריאלי-	326,528 ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

7. במסגרת חיסול עסקי החברה וכינוס רכושה נמכר נכס המקרקעין שהיה בבעלות החברה למערער. העסקה דווחה כדין לרשויות המס ושולמו מס שבת ומס מכירה. כמו-כן, נמכרו כל נכסי החברה למערער לפי שווים המאזני בתמורה ובהתאם שולם מס הון. עודפי החברה, חולקו למערער כדידידנד פירוק.
8. במהלך השנים 2003-2006 לאחר פירוקה של החברה, העביר המערער את הפעילות שנתורה בחברה למסגרת עסק עצמאי ודיווח בדוחותיו האישיים על הכנסות מעסק שירותי קייטרינג ואספקת ארוחות.
9. בהחלטתו בהשגה לא קיבל המשיב מלוא טענות המערער ביחס לרווחים שנוצרו לו מפירוק החברה. כך לא הוכרה עלות רכישת המניות כפי הנטען, תוקן סכום הרווח הראוי לחלוקה, ולחלופין נקבע שיש לראות בפירוק עסקה מלאכותית ולקבוע את סכום הרווחים כדידידנד החייב במס בשיעור של 25% לפי סעיף 125(ב)(2) לפקודה. על יסוד קביעותיו אלו, הוציא המשיב את הצו נשוא הערעור.

תמצית טענות הצדדים

10. לטענת המערער, היה מקום למחוק את נימוקי השומה על הסף מאחר שהליך השומה היה פגום. עפ"י הנטען, בשלביו השונים של ההליך המשיב טען טענות סותרות חלק מנימוקי השומה שאימץ במסגרת הדיון. יתר על-כן, מצויה סתירה גם בטענות שהועלו בנימוקי השומה עצמם. כך בשלב א של השומה טען המשיב כטענה עיקרית וראשונה, כי פירוק החברה מהווה עסקה מלאכותית ויש למסות את הרווחים שמשך הנישום מהחברה (סך של 2,110,053 ₪) כדידידנד החייב במס בשיעור של 25% לפי סעיף 125(ב)(2) לפקודה. יחד עם זאת, במסגרת נימוקי השומה ואף בהחלטה בשלב ההשגה הכיר המשיב בכך שהחברה פורקה מרצון וערך שומה המבוססת על הכרה זו, ורק כטענה חלופית העלה את הטענה כי מדובר בעסקה מלאכותית. לשיטת המערער, מדובר בטענות עובדתיות סותרות ויש לדחותן. עוד טען המערער, כי במסגרת נימוקי השומה בערעור הכיר



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

המשיב בכך ששגה בדרך חישוב הרווח הראוי לחלוקה ותיקן את הסכום שקבע קודם לכן.

ב"כ המערער הביע דעתו, כי בנסיבות שתוארו התגלה הליך שומה פגום כאשר מתקבל הרושם שחלף חתירה למס אמת, המשיב "מנסה להשית על הנישום מס ויהי מה", ולכן נכון היה אף לקבל את הערעור על הסף.

לגופו של עניין המערער טען, כי היה על המשיב להכיר בסכומים העולים משני ההסכמים שנחתמו בינו לבין מר רוגוז'ינסקי, כסכומים המהווים עלות לצורך השקעתו במניות שרכש בחברה כ"מחיר מקורי" לעניין סעיף 88 לפקודה. לעניין הרווח הראוי לחלוקה טען המערער שעמדת המשיב שגויה, מבלי להסביר כיצד הוא מתגבר על טענות המשיב, המפנות לנוסחו הברור של החוק. עוד טען המערער, כי יש לדחות את הטענה, לפיה מדובר בעסקה מלאכותית, שכן הליך פירוק החברה נעשה בשל רצונו האמתי לפרוש, ואינו נטול טעם מסחרי.

11. המשיב טען מנגד, כי אין כל סתירה עובדתית בטענותיו והסביר, כי כאשר קבע שפירוק החברה מהווה עסקה מלאכותית, לא קבע שהחברה לא פורקה, אלא קבע שאין כל טעם מסחרי לפירוק החברה, ולפיכך יש לסווג העסקה כמלאכותית. בא כוח המשיב הפנה לרע"א 11490/03 פקיד שומה 1 נ' מרדכי ועקנין (מסים) בה נקבע, כי טענה בדבר עסקה מלאכותית אינה טענה עובדתית, ולכן אין לראות בשומה המבוססת גם על טענה זו כמבוססת על טענות עובדתיות סותרות.

עוד הוסיף המשיב, כי המערער לא הוכיח את עלות המחיר המקורי של מניותיו כנטען על-ידו. ב"כ המשיב בחן כל אחד מהסכומים שהמערער טען שיש להכיר בהם כמחיר המקורי לצורך חישוב רווח ההון וטען לאור בחינה זו, כי בהחלטת המשיב לא נפלה טעות. המשיב הוסיף וטען, כי בחינת הסכומים הנטענים מלמדת שהוכח כי למערער לא היו כל עלויות לעניין המניות שרכש מלבד 49 ל"י



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

ששילם בשנת 1972. עוד טען המשיב, כי עפ"י ס' 94 לפקודה לא היה ביד המערער לכלול ברווחים הראויים לחלוקה רווחים שנוצרו לאחר תחילת פירוק החברה.

לחלופין טען המשיב, כי פירוק החברה היווה עסקה מלאכותית מאחר שהתחוויר שלא היה כל טעם מסחרי לפירוק זה, כאשר המערער המשיך את הפעילות שהייתה בחברה באופן עצמאי.

12. בנסיבות בהן לא נפסלו ספרי המערער, המשיב טען כי נטל ההוכחה מוטל עדיין לפתחו של המערער ועל המשיב מוטל רק הנטל להצדיק את שומתו [עמ"ה 7054/03 מוחמד אחמדיאן נ' פקיד שומה ירושלים (מיסים)]. עוד טען המשיב, כי חובת ההצדקה אינה מגיעה כדי נטל הראיה שהוא הנטל העיקרי הרובץ לכתפו של המערער. לטענת המשיב, עפ"י ההלכה הפסוקה הנטל המוטל עליו להצדיק החלטתו או להוכיח שמתקיימים התנאים להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, קם רק משעמד המערער לכאורה בנטל המוטל עליו (עמ"ה 128/97 עדאל בדאוי ארסלאן נ' פקיד שומה נצרת (מיסים)).

להלן יוצגו הטענות הקונקרטיות לעניין שלושת הסוגיות שעלו בערעור, בצד הראיות הרלבנטיות להן.

א. עלות המחיר המקורי עפ"י הנלמד מהסכמי הרכישה שהציג המערער

התשתית העובדתית וטענות הצדדים

13. חישוב רווח ההון שנבע מהפירוק, נעשה עפ"י הדין ע"י הפחתת הסכום בו נרכשו המניות (המחיר המקורי) מהתמורה המתקבלת ב"מכירה". הגדרת ה"מכירה" לעניין רווח הון, רחבה וכוללת כל יציאת נכס מרשותו של אדם (כעולה מס' 88 לפקודה).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

14. המערער נשען על שני הסכמים עם רוגוזינסקי ז"ל. לדבריו, שווי כספים שהועברו על ידו בגדר הסכמים אלו עבור מניותיו, הינם בבחינת "**מחיר מקורי**" לעניין סעיף 88 לפקודה. **ההסכם הראשון**, הוא ההסכם מיום **16.04.1972** אשר נערך בין **המערער** לבין **אהרון רוגוזינסקי ז"ל**, בגדרו התחייבו השניים להקים עסק להספקת ארוחות ומתן שירותים שונים למוסדות, שיאוגד בחברה בערבון מוגבל (להלן: - "**הסכם המייסדים**") (נספח א לתצהיר המערער). המערער הודה שהסכם זה לא היה לפני מייצגו ולא בידי המשיב בעת הדיונים בשלב השומה. המערער טען, כי הסכם המייסדים מלמד שהוא השקיע בחברה ושילם למר אהרון רוגוזינסקי ז"ל סכומים כדלקמן:
- א. סך של 10,000 לירות ישראליות ששולמו למר אהרון רוגוזינסקי ז"ל (סעיף 11א) להסכם);
- ב. סך של 10,000 לירות ישראליות שהושקעו כהון חוזר להפעלת החברה (סעיף 11ג) להסכם);
- ג. המערער התחייב לתניית אי תחרות במשך חצי שנה במידה ויפרוש מהחברה (סעיף 8 להסכם);
- ד. סך של ערך כספי השווה למחצית מערך הציוד והמלאי שהעביר מר אהרון רוגוזינסקי ז"ל לחברה (סעיף 10 להסכם);
- ה. המערער וויתר על זכותו לפיצויים ממר אהרון רוגוזינסקי ז"ל (שהעסיקו באופן ישיר קודם להקמת החברה) (סעיף 12 להסכם).

בתצהיר שהוגש מטעמו של המערער העריך רו"ח דיל את שווי פיצוי הפרישה שהמערער ויתר עליהם ב- 28,000 ל"י בערכו את החישוב לפי 7 שנות עבודה והשתכרות בשכר של 4,000 ₪. ההתחייבות לאי-תחרות הוערכה ע"י רו"ח דיל ב- 24,000 ל"י על בסיס השכר ברוטו של המערער לשישה חודשים. כמו-כן, שווי סך של 72,000 ל"י מאפריל 1972 נטיבו של סכום זה לא פורש, אפשר שמדובר בהערכת שווי הוויתור על הזכות לפיצויים (ס' 12 להסכם המייסדים), מתואם ליום המכירה הוערך 332,574 ₪, כל זאת ללא חישוב שווי מחצית הציוד והמלאי.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

15. **ההסכם השני**, הוא ההסכם מיום 16.01.1994 אשר נחתם בין המערער לבין אהרון רוגוזינסקי ז"ל והחברה (להלן: **"הסכם מכירת המניות"**), לפיו הועברו כל המניות שהיו בבעלות רוגוזינסקי באותו המועד (שהיו באותה עת 50% מהון החברה המוצא והנפרע) לידי המערער. המערער טען, כי על יסוד הסכם זה (נספח ב לתצהירו), יש להגיע למסקנה שתמורת העברת המניות ששולמה לרוגוזינסקי הנה כדלהלן:

א. פיצויי פיטורין בשיעור מוגדל על בסיס משכורת חודשית של 15,000 ₪;

ב. פירעון שטר חוב בסך של 50,000 ₪;

ג. ביטול ערבות (שעבוד בנקאי) שהעמיד אהרון רוגוזינסקי ז"ל לטובת החברה בבנק כללי לישראל (סניף ירושלים);

ד. מחצית מסכום ה"יתרה שלא יועדה" בסך של 482,073 ₪ (נכון ליום 31.12.1992);

ה. פטור מאחריות משפטית או כספית לפעילות החברה עד ליום 31.12.1993.

רו"ח זיל העריך בתצהירו את הסכומים הרלבנטיים לשיטתו לחישוב המחיר המקורי כנובע מההסכם השני כדלקמן: פירעון שטר הון בסך של 50,000 ₪ הוערך בכ- 98,107 ₪ מתואם ליום המכירה; מחצית מסכום ה"יתרה שלא יועדה" בסך של 482,073 ₪ הוערך בכ- 473,154 ₪, מתואם ליום המכירה.

16. לשיטת המשיב רק 49 ל"י הושקעו בהון המניות. לדבריו, עמדתו היא העולה בקנה אחד עם תוכן ההסכמים ועם הצהרות ההון של המערער על פני השנים (הצהרת הון לשנת 1974; הצהרת הון לשנת 1989 והצהרת הון לשנת 2000) וגם עם הדוח הכספי של החברה לשנת 2002. ב"כ המשיב הפנה לסעיף 3 להסכם המייסדים שבו צוין מפורשות, כי למערער הונפקו ונפרעו 49 מניות בנות לירה אחת כל אחת, ובהתאם דיווח המערער בהצהרת ההון לשנת 1974 שהמניות שלו בחברה הן בנות 49 ל"י (מוצג מש/1, בעמוד השני, למול הכותרת **"השקעות בחברות פרטיות"**) ותאריך רכישת המניות שצוין שם היה יום 1.04.1972. עוד דיווח המערער, כי יתרת ההלוואות שנתן לחברה עמדה על סך של 25,000 ל"י. מכאן עפ"י הנטען, שהצהרת ההון של המערער לשנת 1974 תואמת את ההסכם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

המייסדים ואת חלוקת המניות הנפרעות שבידיו ועולה הימנה, כי המערער השקיע בחברה 49 מניות בנות ל"י כל אחת וניתנה לחברה הלוואה בסך של 25,000 ל"י. כמו-כן, בהצהרת ההון לשנת 1989 דווח המערער, כי הון המניות של המערער בחברה הוא 0 ₪- (מוצג מש/10 בעמוד האחרון, בו צוין למול הכותרת "הון המניות" - 0 ₪ השקעות בהון המניות) רו"ח זיל אישר את הדיווח בעדותו. עוד אישר רו"ח זיל בעדותו, כי בהצהרת ההון לשנת 1974 (מוצג מש/1), קיימת הבחנה בין השקעות בהון המניות בסך של 49 ל"י לבין הלוואות לחברה בסך של 25,000 ל"י (ע"מ 12 לפרו').

תמונה דומה, עולה מהדו"ח הכספי שהגישה החברה לשנת 2002 (מוצג מש/2) מול הכותרת "7 הון המניות" צוין, כי "2,000 מניות יסוד בנות 0.001 ₪ ע"נ כ"א", כאשר ההון המונפק והנפרע הינו 0.001 ₪. לשיטת המשיב, נוכח העובדה שהון המניות המונפק והנפרע עם הקמת החברה עמד על סך של 100 ל"י ובהמרה לשקלים הוא שווה 0.001 ₪, מדובר באותו הון המניות המונפק והנפרע שהיה בעת ייסוד החברה, היינו משנת 1972 ועד לפירוק החברה לא חל כל שינוי והון המניות המונפק והנפרע של החברה והשקעות בעלי המניות בהון החברה, נותרו כפי שהיו בעת ייסוד החברה. יתרה מזאת, המערער הסכים במהלך עדותו, כי השקעתו בהון המניות בחברה אכן הסתכמה בסך של 49 ל"י בלבד (ע"מ 6-5 לפרו') ורו"ח זיל העיד, שמשנת 1972 ועד 2002 לא חל שינוי בהון המניות המונפק של החברה (ע"מ 12 לפרו'). אף בהצהרת ההון לשנת 2000 (נספח א לתצהיר המשיב) מצוין תחת הכותרת של "השקעות בתאגידים" (ע"מ 2 להצהרת ההון- סעיף 40 בה), כי למערער יש "0 ₪" השקעות בחברה, הצהרה העולה בקנה אחד עם הצהרות המערער בעבר ועם הדוח הכספי של החברה לשנת 2002.

ב"כ המשיב הוסיף, כי גם בחינת שורת הסכומים ש"שילם" המערער עפ"י הנטען למר רוגוזינסקי ז"ל, לאור תוכן ההסכמים אינה מבססת את טענות המערער. כך, לגבי הסכום של 10,000 ל"י שצוין בסעיף 11(א) להסכם המייסדים) – לגישת המשיב יש להגיע למסקנה שהסכום ניתן במישור היחסים האישיים בין המערער



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

לבין מר רוגוזינסקי. על פי ההסכם, המערער לא השקיע סכום זה בקופת החברה ואף לא קיבל מניות בתמורה, ולפיכך אין לראות בכסף זה כתמורה עבור רכישת מניות. כך עובדה היא, שבהצהרת ההון משנת 1974 אין כל ביטוי לתשלום זה, ולכן סביר להניח, בהיעדר כל ראיה אחרת, כי ההתחשבנות בין היחידים נסגרה עד ליום 31.03.74. אשר לטענת המערער להשקעה של 10,000 ל"י כהון חוזר להפעלת החברה (סעיף 11(ג) להסכם) מדגיש ב"כ המשיב, כי אין כל ראיה לפיה מדובר ברכישת מניות. לשיטתו, נכון לראות סכום זה כהלוואה שניתנה לחברה לצורך הפעלתה הראשונית. לדבריו, אין גם מקום לקבוע שתניית אי-תחרות שמופיעה בסעיף 8 להסכם המייסדים הינה השקעה במניות, שכן לפי עצם טיבה התניית-אי תחרות אשר לא נקבע לה כל שווי, אינה יכולה להוות עלות מקורית של מניות. לעניין הטענה לפיה המערער נתן שווה ערך כספי למחצית המלאי והציוד שהעביר רוגוזינסקי ז"ל, נטען על ידי המשיב, כי אין כל רישום בספרי החברה ממנו ניתן ללמוד על שווי הציוד והנכסים שהועברו, ומכל מקום, שווי זה לא נקשר לעלות המניות.

גם לעניין התשלומים עליהם מצביע המערער בקשר להסכם השני, הסכם מכירת המניות, טוען ב"כ המשיב, כי מההסכם לא עולה כל אינדיקציה לתשלום ששילם המערער לצורך רכישת המניות, ולא הובאה כל אסמכתא המוכיחה תשלום זה ע"י המערער, הוא הצביע על כך שהמערער הודה בעדותו - "**החברה שילמה לאהרון את מה שהיה מגיע לו**"; "**אני לא הוצאתי מכיסי כדי לשלם**" (ע"מ 6 לפרו'). כך גם רו"ח דיל הודה, כי לא ראה כל אסמכתא שהמערער שילם את התשלום הנטען מכיסו - "**לא ראיתי אסמכתא שאבישר שילם תשלום זה מכיסו**". (ע"מ 12-13 לפרו') ולכן, מאחר שאין למערער כל הוכחה בדבר התשלום ששילם בעד המניות בשנת 1994, וכאשר מההסכם ומעדותו עולה שהחברה היא זו שהחזירה את חובותיה לרוגוזינסקי בעת יציאתו מהחברה, הרי שלא הוכח כי המערער שילם בפועל בעד המניות. עוד טען המשיב, כי דין הטענה לעניין פיצויי הפיטורים המוגדלים ששולמו על ידי המערער, להידחות. מדובר בתשלום של החברה כלפי מר רוגוזינסקי ז"ל, כעולה מנוסח בהסכם ("**החברה תשלם**").



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

לרוגוזינסקי..."), לפיכך ברי, כי אין המדובר בתשלום שהוציא המערער לצורך רכישת המניות.

ב"כ המשיב הוסיף, כי יש גם לדחות את טענת המערער, לפיה עומד לזכותו פירעון שטר הון על סך של 50,000 ₪, מאחר שגם כאן מדובר בהתחייבות של החברה כלפי מר רוגוזינסקי ז"ל (סעיף 5 להסכם). לעניין ביטול הערבות שנתן מר רוגוזינסקי ז"ל לבנק להבטחת חובות החברה טען ב"כ המשיב, שאין מדובר בתשלום שהמערער הוציא מכיסו (כל שידוע הוא שהתחייב להביא אישור מהבנק על ביטול הערבות (סעיף 6 לזכ"ד). אשר לטענה, שעניינה "יתרת רווח שלא יועדה בסך 482,073 ₪" טוען המשיב, כי מסעיף 7(ב) להסכם עולה שהיתרה תשמש לכיסוי חובות של שנת 1993, ובדיון ההוכחות הובהר שבשנים 1992 ו-1993 היה לחברה הפסד. עפ"י סי' 7(ב) נקבע, כי אם יהיה הפסד כספי בשנת 1993 - הוא ימומן מתוך הרווח הנזכר בסעיף 7 (א). אין ביד המערער לשייך את העודפים שכיסו את חובות החברה כעלות מקורית שלו. כך גם לטענת רו"ח ד"ר, לפיה בשנת 1994 שילם המערער עבור המניות של רוגוזינסקי ז"ל מחצית מיתרת העודפים בחברה בסך של 482,073 ₪, אין כל בסיס בכתובים (ע"מ 12-13 לפרו'). עפ"י הנטען, גם הפטור שניתן לרוגוזינסקי ז"ל מאחריות משפטית כלפי החברה, אינו שייך לרכישת המניות ואינו מלמד על הוצאת כספים. לסיכום, אין כל הוכחה כי המערער הוציא מכיסו כספים לצורך רכישת המניות של רוגוזינסקי ז"ל בהסכם האמור.

אשר לטענה החלופית של המערער שהמניות ניתנו לו במתנה ממר רוגוזינסקי ז"ל טוען המשיב, כי אין ביד המערער להעלותה מאחר שמדובר בטענה הסותרת את טענותיו כי שילם תמורה בעבור המניות. יתר-על כן, הובהר שכנגד העברת המניות של מר רוגוזינסקי ז"ל קיבלה על עצמה החברה התחייבויות שונות, ואין מדובר במניות שניתנו למערער במתנה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

דיון והכרעה בנושא המחיר המקורי

17. עפ"י סעיף 88 לפקודה הגדרת "מחיר מקורי" הינה -

"(1) **בנכס שנקנה – סכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס.**

....

(6) **בנכס שהגיע אל הנישום בכל דרך אחרת – הסכום**

שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס."

לאור הגדרה זו קמה השאלה, מה שולם בעת הרכישה עבור המניות, שהן ה"נכס" המדובר בהקשר דנן. עפ"י ההגדרה, כדי לחשב את רווח ההון, יש להפחית מהתמורה שנתקבלה ב"מכירה" הנבחנת את "המחיר המקורי" של הנכס כפי שהוא נרכש על ידי המוכר, ועפ"י ההגדרה הנזכרת מדובר ב"סכום שהוציא הנישום" לרכישת הנכס. המערער "מגייס" בטיעונו סכומים שונים העולים מהתקשרויותיו עם בעלי המניות של החברה, כמבטאים את השקעותיו בזכויות שרכש בחברה. מטיעונו עלה, כי סכומים שנשא בהם או ויותר עליהם או נטלים שקיבל על עצמו בהסכמים שבגדרם נרכשו זכויותיו בחברה, נכנסים לגדר ה"מחיר המקורי".

18. המשיב מן הצד האחר, מוכן להביא בחשבון אך ורק סכומים ששולמו ישירות עבור המניות שהחזיק המערער. עפ"י עמדת המשיב, רק סך של 49 ל"י העולה מהסכם המייסדים כסכום ששולם עבור המניות הוא בגדר השקעה בהון המניות, או מחירן המקורי.

19. ההגדרה ל"מחיר מקורי" בסעיף 88 לפקודה, אינה מבהירה אם לגדרה נכנסים רק תשלומים ששולמו מפורשות עבור הנכס, או שהיא כוללת גם הוצאות למיניהם שלא הוגדרו ישירות כניתנות עבור המניות אבל נדרשו בדרך לרכישתן. ברי, כי גישת המשיב כפי שהוצגה, היא גישה צרה באופן משמעותי ביחס לגישת המערער. ויוטעם, בסעיף 88 לפקודה פורטו מצבים שונים בהם משתנה אופי הרכישה כאשר גם לעניין הרכישה השכיחה ביותר – עסקה שבה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

משולם מחיר נכס ההון במזומנים - המחיר המקורי רחב יותר מהסכום שערב מידידיו של הקונה בעת הרכישה. כך, בספרו של א. רפאל, **מס הכנסה (1990)**, כרך שלישי, עמ' 29, נכתב לעניין המחיר המקורי (או הבסיסי) – **"המחיר הבסיסי אינו מוגבל לסכום שערב מידידיו של הקונה לידידיו של המוכר. נוסף לסכום האמור כולל הוא גם את אותם סכומים שהוציא הרוכש אגב הרכישה כגון הוצאות נסיעה שעמד בהן לשם השגת הבעלות בנכס, דמי תיווך, דמי ביטול והוצאות הנהלה כלליות. גם כאשר הנכס נכנס באשראי יהיה מחירו המקורי הסכום שהוצא לרכישתו לרבות ריבית והפרשי הצמדה ששולמו בגין האשראי, כל עוד לא נוכח מהכנסתו של הנישום"**.

20. המערער מרחיק לכת ביחס לגישה מוגדרת זו, כאשר לעניין המחיר המקורי הוא שוקל כל סכום, ויתור או נטל שקיבל על עצמו בהסכמים הנוגעים להרחבת היקף מניותיו. ב"כ המערער לא ביסס גישתו בפסיקה או בספרות משפטית, ואף לא הגדיר גבולותיה. מכל מקום, מהדברים שהובאו לעיל מתוך ספרו של א. רפאל עולה, כי עסקין בתשלומים ששולמו ישירות עבור רכישת המניות וסכומים נלווים להם בלבד. המערער לא הראה כי גישתו הרחבה נכנסת לאחת החלופות האחרות הקבועות בס' 88 לפקודה ולא ביסס משפטית גישה זו. לכן איני סבורה, כי כל סכום שהיה בו משום הכבדה על המערער או שהיה בו משום ויתור על זכות שעמדה לו, גם אם אינו קשור למניות עצמן, נכנס לגדר **המחיר המקורי**, וזאת גם אם לשיטת המערער אותם חיובים או נטלים התחייבו בדרכו להשגת המניות. לשיטתי, יש להביא בחשבון רק סכום ששולם עבור המניות עצמן או הוצאות נלוות של אותה הרכישה. מכל מקום, גם אם טעיתי במסקנתי זו, נראה כי בנסיבות המקרה לא מתעורר הצורך לבחון את גבולותיו של המונח האמור, מאחר שהמערער לא נשא בנטל



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

הראייתי המוטל עליו להוכיח את ההשקעה הנטענת במניות, כפי שיוסבר להלן.

21. לאור טענות ב"כ המשיב כפי שפורטו לעיל, אשר מתארות במדויק את העולה מדיווחי המערער (בעיקר הצהרות ההון); מההסכמים עצמם ואף מעדותו של המערער בבית המשפט, לגבי היקף השקעת המערער במניות, ניתן לחלק את התשלומים הנטענים ע"י המערער כסכומים שהוציא עבור המניות לשלושה סוגים. **האחד, "תשלומים"** שלא הוכח כי המערער שלם מאחר שמהמסמכים עולה שהחברה היא שנשאה בהם. **השני, "תשלומים"** שלא הוכח תשלום, מאחר שלא הוכח כי המערער הוציא סכום כסף כלשהו בגינם. **השלישי, "תשלומים"** אשר אף אם מהחוזים עולה, כי אמורים היו להשתלם ע"י המערער (כגון שני הסכומים בסך 10,000 ₪ שצוינו בהסכם המייסדים), הובהר בהצהרות ההון של המערער וגם בעדותו בבית המשפט, כי לא שולמו עבור המניות. אפנה בהקשר זה, גם לטענתו הנכונה של ב"כ המשיב (ראו לעיל) בעניין הנטל הראייתי הרובץ על המערער להוכיח ש"התשלומים" היו בבחינת תשלום עבור המניות. הובהר כי המערער לא עמד בנטל זה. יתר על-כן, המערער לא הראה כי הערכות השווי של רו"ח **דיל** כפי שהוצגו לעיל בוססו על נתונים שהוכחו (כך, למשל לא הוכחה כדבעי המשכרות ששימשה בסיס לחישובים).

22. לסיכום, בחינת השאלה, אם התשלומים, הנטלים או החיובים שהמערער פרט כאמור הם בגדר תשלום עבור המניות, מובילה, לאור הראיות שהוצגו, למסקנת המשיב, וזאת גם אם אתעלם מהטענה הנכונה שהעובדה שהסכם המייסדים לא הוצג בהליך השומתי, מצדיקה את-אי בחינתו בשלב הערעור, [עמ"ה 68/93 **מיקרוקול נ' פקיד השומה** (מסים)].

התוצאה היא, כי טענות המערער לעניין "**המחיר המקורי**" של המניות נדחות, ויש לקבל את עמדת המשיב.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

ב. הרווח הריאלי הראוי לחלוקה

(1) הבסיס העובדתי ועיקר המחלוקת

23. המערער דיווח על רווח ראוי לחלוקה (להלן: - "ר"ל") בסך של 1,207,316 ₪ עפ"י סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה. המשיב מצא, כי סכום זה כלל שבח ממכירת המקרקעין בסך 574,918 ₪ אשר נבע ממכירת מקרקעין ביום 27.12.02, לאחר תחילת הפירוק. כמו-כן, כלל הרווח הראוי לחלוקה סכום נוסף בגין רווח הון בסך של 107,366 ₪ ממכירת ציוד ביום 8.12.02, אף הוא בגין הפירוק. לשיטת המשיב, שני סכומים אלו הוספו לר"ל בניגוד להגדרת המונח בסעיף 94(ב)(1) לפקודה כנוסחו עד לתיקון 132, לפיו נכללים בר"ל רק רווחים שנצברו לפני תחילת הפירוק. כמו-כן, דרש המערער זיכוי של תשלום מס שבח ששולם בגין מכירת נכס המקרקעין בסך 189,256 ₪ עפ"י סעיף 93(ב) לפקודה. מבדיקת המשיב ומנתוני מס שבח עלה, כי סכום המס שחויב המערער בפועל הינו 188,245 ₪. לכן, חישוב המשיב הביא לסכום שונה של הר"ל.

המשיב הוסיף וטען, כי הרווחים שביקש המערער לכלול במסגרת הרווחים הראויים לחלוקה- לאחר יום פירוק החברה- הם רווחים שעליהם חל סעיף 93(א) לפקודה, דהיינו רווחים שנוצרו בעקבות הפירוק (כאשר ס' 94(ב) עוסק ברווחים שנוצרו לפני יום הפירוק). המשיב הדגיש, כי בניגוד להוראות החוק, המערער לא זו בלבד שכלל את הרווחים שנוצרו לאחר תחילת יום הפירוק כרווחים הראויים לחלוקה, אלא גם כלל בחישוב רווח ההון זיכוי בגין המס ששולם בעת מכירת הנכסים אגב הפירוק. עם זאת, בהתאם לסעיף 93(ב), החשיב המשיב את המס ששילמה החברה בעקבות מכירת הנכסים הנ"ל כזיכוי במסגרת חישוב רווח ההון של המערער. קרי- לאור העובדה שהחברה נשאה במס רווח הון ו/או במס שבח בעקבות מכירת הנכסים אגב פירוק החברה, לא חב המערער במס רווח הון נוסף בגין מכירת נכסים אלה והמערער קיבל זיכוי מהמס בגובה המס ששילמה החברה (ע"א 1194/03 פקיד שומה חיפה נ' אסתר מנו ואח' (מסים)).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

(2) דיון והכרעה בנושא הרווח הריאלי

24. בסעיף 94(ב) לפקודה, טרם תיקון 132 לפקודה (שנכנס לתוקף בינואר 2003) נקבע:

"94ב. עודף אינפלציוני במכירת מניה.

(א) במכירת מניה יראו כסכום אינפלציוני חייב, בנוסף לאמור בהגדרת סכום אינפלציוני חייב, גם סכום השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה שבחברה, כחלקו של מוכר המניה בזכות לרווחים בחברה....

(ב) לעניין סעיף קטן (א)-

(1) "רווחים ראויים לחלוקה"- רווחים כאמור שנצברו בחברה מתום שנת המס שקדמה לשנת רכישת המניה עד תום שנת המס שקדמה לשנת המכירה שלה, ובפירוק- עד ליום התחלת הפירוק, אך לא לפני שבע השנים שבתכוף לפני שנת המכירה או שנת התחלת הפירוק, הכל לפי המאזן של החברה לתום שנת המס שקדמה לשנת המכירה או ליום התחלת הפירוק, לפי העניין, לרבות רווחים שהווננו.....".

עפ"י נוסח זה, הטבת המס הרלבנטית הותנתה בכך שהרווחים נצברו בחברה "עד ליום התחלת הפירוק".

לאור העובדה שהחברה נכנסה להליכי פירוק כבר ביום 5.12.2002 נובעת המסקנה, כי הרווחים שנוצרו ממכירת המקרקעין (שנמכרו ביום 27.12.02) אינם רווחים שהיו קיימים בקופת החברה עובר לפירוקה, ולכן אין לכלול אותם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

כחלק מהרר"ל. הוא הדין לגבי הציוד שנמכר למערער (מוצג מש/3) בעקבות הליכי הפירוק. אשר לזיכוי בגין המס ממס-שבח, המערער לא הצביע על טעות בחישוב המשיב.

25. בסיכומיו לא העלה המערער כל טענה משפטית שיש בה כדי להתמודד עם ניתוח המשיב המבוסס על הוראת החוק שעמדה במועד הרלבנטי. **לאור** האמור, אני מקבלת את עמדת המשיב בנושא זה, ומורה כי הרווחים של שנת **2002** הכוללים גם את רווחי מכירת המקרקעין ומכירת הציוד, לא יכללו במסגרת הרווח הראוי לחלוקה. חישוב המשיב אפוא בכללו תקף.

ג. הטענה החלופית בדבר פירוק החברה כעסקה מלאכותית

1. המצע העובדתי וטענות הצדדים:

26. כפי שפורט לעיל, בסוף שנת **2002** החליט המערער לבצע הליך של פירוק מרצון, והעביר את הפעילות העסקית של החברה לפעילות באמצעות תיקו האישי כעוסק מורשה ובעל תיק עצמאי במס הכנסה וביטוח לאומי. המערער הסביר, כי הסיבה שהביאה אותו לפירוק החברה היא רצונו להפסיק את פעילותו העסקית ולפרוש לגמלאות. באותה עת נותר לחברה רק חוזה התקשרות אחד (תצהיר המערער ס' 48). עפ"י טענת המערער, החברה הייתה מחויבת לאחר מועד פירוקה מרצון להמשיך במתן שירותים כלפי אחד מלקוחותיה (בית ריקליס-הדסה הר הצופים), וכדי להימנע מחשיפה משפטית ומתוך מחויבות לשמו הטוב ולמערכת יחסים ארוכת שנים עם הדסה והסוכנות היהודית, הוא המשיך לתת שירותים ללקוח הזה בלבד. אותו לקוח היה אמור לעבור למקום אחר במהלך שנת **2003**, אך המעבר נדחה עד ל-**15.01.2005** וכך נדחה גם מועד סיום השירותים שנתן לו המערער. עוד טען המערער, כי היקף הפעילות בתקופה מיום **1.01.2003** עד **15.01.2005** היה קטן באופן משמעותי מהיקף פעילותה של החברה. החברה נתנה שירותים לכ-15 מוסדות בשיא פעולתה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

27. לטענת המשיב מנגד, פירוק החברה ובכלל זה משיכת הרווחים הראויים לחלוקה בשיעור מס מופחת תוך כדי המשך ביצוע אותה פעילות של החברה באמצעות יחיד שהוא עוסק מורשה, הנה עסקה מלאכותית נעדרת טעם מסחרי. לפי טיעון המשיב, לא הוכח כל טעם מסחרי בהעברת הפעילות מחברה ליחיד, למעט הפחתת החיוב במס. כך, מראיות המערער עלה כי הפעילות שהייתה בחברה המשיכה להתבצע על ידי המערער גם לאחר פירוק החברה, וזאת באמצעות הציוד ששימש את החברה אשר נמכר לו עצמו במסגרת הפירוק. עוד טען המשיב, כי טענת הרצון לצאת לגמלאות, אינה מעלה כל טעם מסחרי שבגינה הייתה סיבה לפרק את החברה. המשיב מעלה בסיכומיו תמיהה – מה מנע מהמערער להמשיך את ההתקשרות עם אותו מוסד באמצעות החברה שבבעלותו, כפי שעשה כל השנים, עד לסיום תוקפו של החוזה עם מוסד זה.

28. יתר על-כן, מדו"ח רווח והפסד (מש/8) המתייחס לשנים 2003, 2004 ו-2005 למד המשיב, כי דווקא בשנים שלאחר פירוק החברה התרחשה עלייה בהכנסותיו של המערער. כך בשנת 2003 ההכנסות עמדו על סך של 1,026,770; בשנת 2004 ההכנסות עמדו על סך של 1,260,291 ₪ ובשנת 2005 ההכנסות עמדו על סך של 1,474,797 ₪. בנוסף טען המשיב, כי מעיון במוצג מש/9 המרכז נתונים ממערכת שע"מ אודות העסקת עובדים על ידי המערער, עולה כי בשנת 2005 המערער העסיק יותר עובדים ב- 106 חודשי עבודה במצטבר בשנה זו, לעומת שנת 2004 אשר הועסקו בה פחות עובדים ב- 94 חודשי עבודה במצטבר במהלך השנה. ב"כ המשיב הטעים, כי המערער הודה בעדותו שאותה הפעילות שהייתה קיימת בחברה עם אותם עובדים, המשיכה גם בהיותו עצמאי, והשינוי היחיד שהתרחש היה, שהוא המשיך לספק את אותו שרות ללקוח אחד במקום למספר לקוחות (ע"מ 8 לפרו').

ב"כ המשיב הפנה לע"א 10666/03 סילבאן שטרית נ. פקיד שומה ת"א 4, שבו פורקה חברה והוקמה חברה חדשה אשר המשיכה בביצוע אותה הפעילות, ובית המשפט העליון יישם את מבחן הטעם המסחרי לבחינת השאלה - האם עסקינן בעסקה מלאכותית. לאור העובדה שהפעילות שנותרה בידי החברה ערב פירוקה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

הועברה למערער; וגם המבנה והציוד ששימש לצורך הספקת הארוחות נמכר לו, ואף העובדים שעבדו בחברתו המשיכו להיות מועסקים אצלו; ובהיעדר טעם מסחרי מתקבלת לדבריו, התוצאה שהעסקה הייתה **מלאכותית**.

2. זינו והכרעה

29. הסברו של המערער, כי החליט על הפירוק בשל רצונו לסיים את פעילותו העסקית, אינו מתיישב עם העובדה שהמשיך בפעילותו העסקית לאחר הפירוק. אמנם, מדובר בפעילות עסקית אך ורק כלפי מוסד אחד (בית ריקליס- הדסה הר הצופים) שכלפיו כבר עמדה התחייבות קודמת, ואולם המערער לא הסביר מדוע דווקא במועד הפירוק, וחרף קיומה של אותה התחייבות, החליט לפעול כעצמאי, כאשר עם אותו ציוד ועובדים היה ביד החברה לספק את השירות לאותו לקוח. אם סבר המערער שנכון עבורו לצמצם את היקף הפעילות, היה בידו להקטין את היקף הפעילות של החברה. ואטעים, בחברה הייתה לו שליטה מלאה.

30. אין ספק, כי אילו לא המשיך המערער בפעילותו העסקית, היה טעם מסחרי לפירוק החברה כנובע מהיעדר הצורך בקיומה במצב כזה. ואולם, שונה המצב כאשר המערער המשיך באותו סוג של פעילות כעצמאי. מה גם שהנתונים מלמדים שהיקף הפעילות שנמשכה לא היה זניח כלל. יש להוסיף בהקשר זה, כי לא הובהר שהיקף העבודה כעצמאי למול היקף עבודתו בתקופת החברה צומצם באופן משמעותי, זאת משלא ניתן בראיות ביטוי להיקף הקודם (מש/8 נותן תמונה רק לגבי פעילות המערער כעצמאי), ולכן גם אם צומצם מספר המוסדות שהמערער עבד עמם בתקופת פעילות החברה, אין לדעת אם צמצום הפעילות נעשה ביחס ישר לירידה במספר המוסדות.

31. לעניין הטעם המסחרי, ראו גם עמ"ה 401/02 **דורפברגר נ. פקיד שומה חיפה** (מסים); עמ"ה 8047/04 **טוטנאור נ. פקיד שומה ירושלים 1** (מסים). בעניין אחרון זה הפנתי בין-השאר לעמ"ה 7074/03 **בן ארי**, בו הדגשתי כי הטעם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

המסחרי, צריך להסביר גם את הצורה הספציפית בה נעשתה העסקה. תימוכין לכך מצאתי בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 390/08 **תעש מור מרכז תעשייתי (מסים)**, שבו הוצג הכלל השולל מלאכותיות בלשון זה-
"אם הובא טעם אמין לעריכת העסקה בדרך מסוימת, וטעם זה איננו הרצון להתחמק מתשלום מס".

בע"א 7387/06 **בן ארי סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ. פקיד שומה ירושלים 1** (נבו) אושרה קביעתי, כי העסקה שנדונה לפניי הייתה מלאכותית, תוך שבית המשפט העליון קבע, כי

"בדין קבע בית המשפט המחוזי כי לא התקיים טעם מסחרי לעסקת רכישת יתרת המניות כפי שבוצעה וכי מטרת העסקה הייתה להפחית מס, לא די בכך שמבחינתו של בן ארי היה טעם עסקי להעברת הפעילות הביטוחית מחברה אחת לחברה אחרת, נדרש שיתקיים טעם מסחרי למכלול נסיבות העסקה, כפי שנקבע בעניין רובינטשיין".

הדרישה לטעם מסחרי שיסביר את מכלול נסיבות העסקה מביאה בעניינינו להערכה, כי גם אם ביקש המערר לצמצם את היקף עסקיו, לא הוסבר מדוע לא עשה כן באצעות החברה.

32. התוצאה מהאמור, היא שלא ניתן טעם מסחרי לפירוק החברה ולהמשך פעילות המערער באותו תחום כעצמאי, וההסבר היחיד הוא שהמערער ביקש להשיג הפחתת מס. אם כך ביד המשיב, עפ"י ס' 86 לפקודה **"התעלם מן העסקה..." והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה"**.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

די בטעם זה כדי להביא לדחיית הערעור.

משמעות טענתו החלופית של המשיב

33. ככלל, אין מחלוקת כי צד להליך משפטי רשאי להעלות טענות חלופיות בכתב תביעתו, ובלבד שמדובר בטענות משפטיות ולא עובדתיות (תקנה 72(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984). עקרונות אלה חלים גם על שומת המס. בחינת השומה שהוצאה ע"י המשיב מלמדת, כי הוא קיבל את התשתית העובדתית שהוצגה על ידי המערער. טענתו החלופית של המשיב, אינה נסמכת על תשתית עובדתית חדשה ואינה מסתיימת מעצם קיומו של הליך פירוק החברה עליו הצהיר המערער.

34. ההלכה שנקבעה ברע"ה 11490/03 פקיד שומה נ' מרדכי ועקנין ואח' (מיסים) הבהירה, כי

"אילו הייתה טענתו החלופית... כי המדובר הוא בעסקה בדויה, למשל, הרי שהצדק היה עם המשיבים. עסקה בדויה היא עסקה הנעשית למראית עין בלבד ואינה נושאת תוכן ממשי, ועל כן היא בטלה מכוח הדין הכללי... יוצא כי טענה חלופית בדבר עסקה בדויה הייתה שומטת את הקרקע מתחת לטיעון שהועלה בשומה שהוצאה למשיבים. אולם, דינה של עסקה מלאכותית שונה מהותית מזה של עסקה בדויה... עסקה מלאכותית אינה עסקה וירטואלית שלעולם לא באה אל אוויר העולם, כי אם עסקה אמתית וחינה, שתוצאות המס שלה בלתי לגיטימיות במשטר המיסוי הקיים. טענה לפיה עסקה פלונית הינה עסקה מלאכותית,



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 135-08

אינה שומטת את הקרקע תחת התשתית העובדתית
שבבסיסה של אותה עסקה." (פסקה 9).

טענתו של המשיב, כי מדובר בעסקה מלאכותית אפוא אינה טענה עובדתית הסותרת את הטענות האחרות, ואין בה כל פגם.

סוף דבר

35. לאור האמור, הערעור נדחה. המערער ישלם למשיב הוצאות המשפט ושכר טרחת עורך-דין בסכום של 10,000 ₪.

המזכירות תשלח העתקים מפסק הדין לבאי-כוח הצדדים.
ניתן היום, א' כסלו תשע"ג, 15 בנובמבר 2012, בהיעדר הצדדים.

מר. מזרחי

מרים מזרחי, שופטת