



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1359-08 תופאפ תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערערת **תופאפ תעשיות בע"מ**  
ע"י בא כח עוה"ד אליעזר צוקרמן

נגד

המשיב **פקיד שומה למפעלים גדולים**  
ע"י בא כח עוה"ד אלפא ליבנה-פרקליטות מחוז תל אביב  
(אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5 לפני ערעור על שומה מיום 18.11.2008 שקבע המשיב, לשנות המס 2004 ו-2005 (להלן: "השומה").

6

7

### רקע

8

9 המערערת הפעילה בבאר טוביה מפעל (להלן: "המפעל") לייצור מוצרי תפוחי אדמה ומוצרי מזון  
10 קפואים (להלן: "טוגנים") עבור אלוניאל בע"מ הזכיינית הבלעדית של מקדונלדס בישראל. ביום  
11 3.12.2004 פרצה שריפה במפעל ומרבית המבנים, הציוד והמלאי ניזוקו באופן מלא או חלקי.

12

13 בתחילת שנת 2005 קיבלה המערערת מחברת הביטוח פיצוי בסך 82,300,000 ₪ בגין נזק למכונות,  
14 ציוד, מבנים, מלאי, התחייבות כלפי מגדלים, התחייבות כלפי מקדונלדס, פינוי הריסות ושירותים  
15 הנדסיים, הוצאות שונות ואובדן רווחים. מתוך הסכום האמור ייחסה המערערת סך של כ-  
16 59,000,000 ₪ לשנת המס 2004 וכ- 23,300,000 ₪ לשנת המס 2005.

17

18 בשנת המס 2004 דיווחה המערערת על הכנסה שאינה חייבת במס המורכבת מפיצוי בסך 49,500,000  
19 ₪ על נזק לרכוש קבוע ופיצוי בסך 1,600,000 ₪ על על נזק לתשתיות אחרות.

20

21 על שטח המפעל שהתפנה בעקבות השריפה, הקימה המערערת בשנת 2005, מרכז קירור לוגיסטי  
22 שחלקו יועד להשכרה. באותה שנה העבירה המערערת את הזיכיון לאספקת טוגנים למקדונלדס  
23 לנכסי תופאפ בע"מ, חברה בבעלותה המלאה.

24

25 בשנת המס 2005 דרשה המערערת הטבות מס על סמך כתב אישור שניתן לה לפי חוק עידוד השקעות  
26 הון, התשי"ט – 1959, לפיו זכאית הייתה להפחתת מס על הכנסתה המאושרת (25%) בשנות המס  
27 1999 – 2005.



## בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

ע"מ 1359-08 תופאפ תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

2

את השומה לשנת המס 2004 נימק המשיב כך :

3

4

"קבעתי כי בעקבות שריפת המפעל שקרתה בתאריך 3.12.2004 נוצר אירוע של "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, שכן מדובר ב"אירוע שבעקבותיו יצא נכס כלשהו מרשותו של אדם". לאור האמור קבעתי כי הפיצוי שנתקבל מחברת הביטוח מהווה "תמורה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, וכי לחברה נוצר רווח הון "ממכירת" הנכסים שנשרפו, והכל כפי שחושב בצו זה"

9

10

11

את השומה לשנת המס 2005 נימק המשיב כך :

12

13

1. קבעתי כי בשנת המס החברה אינה זכאית להטבות מס מכוח החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959. בשנה זו אין בבעלות החברה נכסים יצרניים אשר אושרו לה על פי כתב האישור שהוצא לה ביום 10/3/1994. כמו כן, אין בחברה פעילות ייצורית (יצור טוגנים קפואים) כנדרש על פי כתב האישור האמור, ועל כן אין היא זכאית להטבות מכוח החוק לעידוד השקעות הון.

14

15

16

17

18

19

20

2. קבעתי כי, הפיצוי שהתקבל מחברת הביטוח בשל השריפה בגין תשלום פיצוי למקדונלדס, תשלום פיצוי למגדלי תפוחי אדמה ותשלום בגין דמי שכירות של מחסן אלטרנטיבי, מהווה פיצוי פירותי החייב במס בשיעור מלא, מכוח סעיף 2 (1) או 3 (א) או 2 (10) לפקודה, היות ותשלום ההוצאות לאותם נפגעים הותר בניכוי, הרי שהסכום שחויב במס על פי צו זה, הינו הסכום העודף שנותר בידי החברה לאחר תשלום ההוצאות כאמור."

26

27

28

ביום 16.2.2010 הגישו הצדדים "רשימה מוסכמת של עובדות, פלוגתאות ומוציגים מטעם שני הצדדים" וקבעו הסדר ביחס לאופן הגשת הסיכומים (להלן: "רשימת ההסכמות"). הסדר זה קיבל תוקף של החלטה ביום 18.2.2010. ככל שיהיה בכך צורך אפרט את העובדות המוסכמות הרלבנטיות בדיון בפלוגתאות המוסכמות שלהלן :

30

31

32

33

א. האם הפיצוי בסך 49.5 מיליון ₪, שיוחס לנוקים שנגרמו למבנים ולציוד, ודווח בדוחותיה למס של המערערת כתקבול הוני שאינו חייב במס, חב, כעמדת המשיב, במס רווחי הון, במועד בו התרחש אירוע השריפה (03.12.2004), כתקבול הוני בגין נכסים שנשרפו.

34

35



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1359-08 תופאפ תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1
- 2 ב. לחילופין: האם הפיצוי הנ"ל, בסך 49.5 מיליון ש"ח, חב במס רווחי הון כתקבול הוני בגין
- 3 מימוש זכות תביעה של המערערת כלפי חברת הביטוח.
- 4
- 5 ג. עוד לחילופין: האם ניתן לראות את חלקי המבנים ואת הציוד של בתי הקירור, שנפגעו
- 6 בשריפה, כ"נמכרים" לחברת הביטוח; ואם התשובה לכך חיובית, האם המערערת חבה
- 7 במס רווח הון בשל כך, או שמא במס שבח. ולחילופי חילופין: האם יש להחיל לגביהם את
- 8 הוראות סעיף 32 (5) לפקודה.
- 9
- 10 ד. האם הפיצוי בסך של 1.6 מיליון ש"ח, בגין דמי שכירות של מחסן קירור אלטרנטיבי ובגין
- 11 פיצוי למגדלי תפוחי אדמה, שיוחס לתשתיות אחרות, ודווח בדוחותיה למס של המערערת
- 12 כתקבול הוני שאינו חייב במס, הינו הכנסה פירותית, חייבת במס.
- 13 (מוסכם, כי הסך הנ"ל של 1.6 מיליון ש"ח הינו עודף התקבול, שהתקבל מחברת הביטוח, על
- 14 הסכומים ששלמה המערערת בפועל).
- 15
- 16 ה. האם יש להחיל על סכומי השיפוי בגין דמי שכירות של מחסן קירור אלטרנטיבי (\$50,536),
- 17 על סכומי השיפוי בגין הפיצוי ששלמה המערערת למגדלי התפודים (\$500,000), ועל השיפוי
- 18 בגין הפיצוי ששלמה המערערת לחברת מקדונלדס (1 מיליון \$) את הוראת סעיף 32 (5)
- 19 לפקודה.
- 20 לחילופין: האם אין להכיר לצרכי מס בהוצאות דמי השכירות ובתשלום למגדלים שדרשה
- 21 המערערת.
- 22
- 23 ו. האם ביצעה המערערת פעולות ייצוריות בשנת 2005;
- 24 האם הכנסה חייבת בסך 6,131,493 ש"ח בשנה זו שדווחה כהכנסה ממפעל מאושר החבה במס
- 25 בשיעור של 25%, תחויב במס חברות בשיעור רגיל של 34%.
- 26
- 27 לאחר השלמת הגשת הסיכומים, ביום 14.2.2011, הוגשה בקשה להוספת התייחסות לפסק דין בע"מ
- 28 859/08 חיים ניסים נ' פ"ש חיפה (לא פורסם) (להלן: "עניין ניסים") שניתן ביום 26.1.2001. המשיב
- 29 השיב לבקשה האמורה ובהחלטתי מיום 1.3.2011 נקבע כי הבקשה והתשובה יצורפו לסיכומי
- 30 הצדדים.
- 31
- 32
- 33
- 34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1359-08 תופאפ תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

### דין

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  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35

1. עיקר ענייננו של הערעור שבפני נוגע לשאלת סיווג הפיצוי שקיבלה המערערת מחברת הביטוח, ועל כן, נכון יהיה לפתוח בהלכה בעניין זה כאמור בפסק הדין בעניין ניסים הנזכר לעיל (שם, פסקה 16):

"...מקום שבו מקבל נישום פיצוי בגין פגיעה או ויתור על הכנסה כלשהי יסווג הפיצוי אצל המקבל על פי טיב הנזק אותו בא לפצות. ככל שהפיצוי נועד לכסות הפסד בגין הכנסה שוטפת, יחויב הפיצוי כהכנסה פירונית, ואילו ככל שבא לפצות אבדן נכס הוני, יסווג הפיצוי כהכנסה הונית (עקרון זה מוכר גם כעקרון "מילוי הפירצה") ראה ע"א 171/67 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ, פ"ד כה (2) 186, 188 (1967); ע"א 371/70 קציר, חברה לעבודות קציר, חקלאות ופיתוח בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב 1, פ"ד כה (1) 762 (1971); ע"א 30/73 רוט נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כז (2) 701 (1973); א' רפאל הנ"ל עמ' 274; א' נמדר, עמ' 70-69".

בפסק הדין בע"א 171/67 הנזכר לעיל, נקבע:

"הקושי המתעורר בסוגיית סיווגו של פיצוי כתקבול הוני או כתקבול שבפירות נובע מן העובדה, שהמלה "פיצוי" יכולה להשתלב יפה בכל אחת משתי הקטיגוריות הללו. האבחנה נעוצה במטרה שלשמה ניתן הפיצוי: אם הנזק פגע ברווחים החייבים במס והפיצוי בא לכסות על נזק זה, אין הוא אלא סותם את הפירצה שהנזק גרם, והריהו משתלב במקומה, ואז היא אף הוא חייב במס. אם גרם הנזק לפירצה במקור ההכנסה יסתום הפיצוי את הפירצה הזו. וכשישתלב במקומה, לא היא אלא תקבול שבהון, שאינו חייב במס".

יובהר, כי פסק הדין בע"א 171/67 ניתן ביחס לשנות מס בהן טרם הוטלה חבות במס על רווחי הון. מצב דברים זה השתנה בשנת 1963 עת הוטל מס על רווחי הון (שבח) ממכירת זכויות במקרקעין ובשנת 1965 הוטל מס על רווחי הון כמוסדר בפרק ה לפקודה, ראה פסקה 13 לפסק הדין בעניין ניסים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1359-08 תופאפ תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1
- 2 האם התקבול ההוני בסך 49,500,000 ₪ חייב במס רווחי הון
- 3
- 4 2. בהתייחסו לסך של 49,500,000 ₪ ששולם כפיצוי בגין מבנים וציוד, טוען המשיב בסיכומיו  
 5 (סעיף 12): כיוון שהיו בידי המערערת מבנים וציוד, שאבדו בשריפה, וחברת הביטוח  
 6 התחייבה לפצותה בגינם, היה ויאבדו, שילמה חברת הביטוח את הסכום האמור. כידוע דין  
 7 הפיצוי, כדין הפירצה. הפירצה, מה שנגרע מנכסי המערערת, הם מבנים וציוד שהיו ואינם.  
 8 הפיצוי קשור בנכסים אלה בקשר סיבתי, קשר משפטי (כמתחייב מפוליסת הביטוח), וגם  
 9 בקשר מיסויי: הסכום התקבל בגין הנכסים, וכיוון ששולם למערערת סכום גבוה מעלותם  
 10 לצורך מס, נצמח לה ריווח הון, החב במס ריווח הון.
- 11
- 12 3. סעיף 88 לפקודה מגדיר את המונח "מכירה":
- 13
- 14 **"מכירה" – לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקב, מתנה, פדיון,**  
 15 **וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא**  
 16 **מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה;"**
- 17
- 18 שריפת המבנים והציוד במפעל של המערערת נכנסת לחלופה של "פעולה או אירוע  
 19 שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם". במיוחד כך, בהתחשב בחלטתה  
 20 של המערערת שלא לשקם את קווי הייצור עבור מקדונלדס ובמקומם להקים "מרכז קירור  
 21 לוגיסטי" להשכרה (סעיף 8 לרשימת ההסכמות).
- 22
- 23 4. בסיכומיה מתייחסת המערערת להגדרת המונח "מכירה" שבסעיף 88 לפקודה, ובין השאר  
 24 טוענת כי משמעות החלופה שלעיל "היא ש"הנכס" ש"יצא" "מרשותו" של הבעלים,  
 25 "נכס" זה שריר וקיים, והוא נמצא עתה "ברשותו" של בעלים אחר" (ההדגשות במקור).  
 26 על כן, לטענת המערערת, אירוע בו הנכס "עולה בעשן" ואינו קיים יותר אינו בגדר  
 27 "מכירה". איני מוצא בלשון החלופה שלעיל עיגון לטענה זו של המערערת. כל שנדרש על פי  
 28 נוסח החלופה שלעיל הוא קרות אירוע שבעקבותיו יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של  
 29 אדם ואין כאן דרישה של הקניית הנכס לאחר.
- 30
- 31 5. אוסיף, כי לא מצאתי לנכון לילך בדרכה של המערערת בניסיון ללמוד על משמעות המונח  
 32 "מכירה" שבסעיף 88 לפקודה מהגדרות המונחים "מכר" או "מכירה" שבחוק המכר,  
 33 תשכ"ח – 1968, חוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975, הנוסח שהוצע בדברי ההסבר להצעת  
 34 החוק לתיקון פרק ה לפקודת מס הכנסה או פסיקה וחקיקה זרה. זאת, משום שלשון



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1359-08 תופאפ תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 הגדרת המונח "מכירה" בסעיף 88 לפקודה ברורה ושונה מההגדרות שבחוקים האמורים  
2 כמובהר גם בסיכומיה של המערערת, ויפים לעניין זה דבריו של פרופ' אהרון נמדר הנזכרים  
3 בסיכומי המשיב:  
4
- 5 **"כפי שבואר לעיל, המחוקק לא השכיל להכניס להגדרת "מכר"**  
6 **שבסעיף 1 לחוק מע"מ הוראה המכלילה בגדר מכר "כל פעולה או אירוע**  
7 **אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כלשהי מרשותו של אדם" – דבר**  
8 **שנעשה לגבי מס רווחי הון. מכאן עולה גם כוונתו של המחוקק, שלא**  
9 **לחייב במס פעולות חד-צדדיות שכאלה"** (פרופ' אהרון נמדר, "מע"מ על  
10 אבידה, גניבה, נזק, ופגיעה במקרקעין: העקרון של יציאה מרשותו של  
11 מוכר וכניסה לרשותו של קונה" מיסים ט/1 (פברואר 2001) 8-א ע' 9).
- 12
- 13 6. ועוד. פסק הדין בע"מ 8863/07 ב.מ כפריס דדו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (פורסם באתר בית  
14 המשפט העליון) הנוכח בסיכומי המערערת (להלן: "עניין כפריס"), עוסק בשאלה "האם  
15 מוטלת חובת תשלום מע"מ בגין פיצוי המשתלם עקב שינוי ייעוד הקרקע מכוח סעיף 197  
16 לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה – 1965", ראה גם פסקאות 14 – 26 לפסק הדין של כבוד  
17 השופט עוזי פוגלמן, ונוכח האמור לעיל, אין באמור בפסק דין זה כדי לסייע למערערת.  
18
- 19 בסיכומי התשובה טענה המערערת כי מפסק הדין האמור ניתן ללמוד על הלכה לפיה "אין  
20 הפיצוי המשולם, שנועד להשיב את הניזוק למקום שבו היה טרם שארע הנזק, מהווה  
21 תמורה לה", דהיינו לפנינו הלכה פסוקה לפיה פיצוי בגין נזק אינו מהווה תמורה עבור  
22 מכירתו של הנכס שניזוק (סעיף 6). אלא, שהציטוט הנזכר בסיכומי התשובה של המערערת  
23 לקוח מפסקה 25 לפסק הדין בה מתייחס כבוד השופט עוזי פוגלמן לניסיון ללמוד על העניין  
24 שנדון שם "מן הדין החל בהתייחס לפיצוי נזיקי שאינו חב בתשלום מע"מ" וכאמור דיני  
25 המוע"מ אינם מענייננו. יתר על כן, לאחר התייחסות וסקירת דיני המוע"מ ביחס לפיצויים  
26 נזיקיים, נקבע (שם, פסקה 25): "ואולם, קיימות גם דעות שונות בשאלה זו, שעליהן עמד,  
27 בין היתר, גם בית משפט קמא, ובנסיבות העניין, משהכרענו כי הפיצוי לפי סעיף 197 אינו  
28 מהווה מכר על יסוד טעמים אחרים, לא ראיתי להכריע בשאלה, אשר תותר לעת מצוא".  
29
- 30 7. ברגיל אירוע מס מתרחש בעת מימוש. אם חלה התעשרות ישולם מס. אם ארע הפסד, קיטון  
31 בעושר, תטפל שיטת המס בכך בהתאם לכללים שפיתחה. מימוש מלאי אשר יש עמו רווח  
32 יביא להטלת מס פירוטי. מימוש נכס הון אשר מביא עמו רווח, יביא להטלת מס המוטל על  
33 הון. יש ושיטת משפט המס תצריך איתור מקור שממנו נובעת ההתעשרות אולם דומה כי  
34 תמיד יהא צורך באירוע של מימוש (לרבות מימוש רעיוני במקרים מסוימים). תשלום פיצוי  
35 בגין מלאי שנגב או נהרס מאת מבטח, מהווה מימוש. כך גם תשלום פיצוי בגין נזקים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1359-08 תופאפ תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 שנגרמו לנכס הון, בין אם הנכס התכלה או רק נפגע, ברגיל הם בשל אירוע הבא בגדר  
 2 "מימוש". מקום שהמימוש מצמיח ריווח (ובחינת הריווח תעשה על פי הקבוע בשיטת המס  
 3 הנוהגת), יחויב הריווח במס. יוער אגב, כי מקובל הוא כי בפוליסות ביטוח מופיעה תניה כי  
 4 המבטח הופך לבעלים של הנכס המבוטח אם זה אבד, נגנב או התכלה לחלוטין כהגדרת  
 5 אותה התכלות בפוליסה, אולם לא הונחה תשתית עובדתית כזו בפני מה גם שלתפיסתי  
 6 אינה נחוצה ועל כן הדברים נאמרים למעלה מן הנדרש. המערערת התעשרה אגב אירוע של  
 7 מימוש, הוא האירוע המצער של השריפה אשר שיפעל את פוליסת הביטוח ובעקבות זאת,  
 8 ארע תשלום הפיצוי. אלו באים בגדר מכר נכס שבסעיף 88 לפקודה. מימוש אגב התעשרות  
 9 אינו מצריך שיהא **מקבל** נכס בידי מי שהנכס יצא מרשותו. סעיף 88 לפקודה משקף תפיסה  
 10 זו. מצב זה אינו זר לשיטת המס הישראלית ולא מצאתי מקום להרחיב מעבר לכך.  
 11
- 12 8. לטענת המערערת, המבנים ובתי הקירור הם בבחינת זכות במקרקעין כמשמעותה בחוק  
 13 מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**"),  
 14 ואילו הייתה המערערת מוכרת מבנה מהמבנים האמורים הייתה מתחייבת במס שבח.  
 15 מוסיפה המערערת וטוענת כי בהגדרת "מכירה" בחוק מיסוי מקרקעין, אין יציאת זכות  
 16 במקרקעין מרשותו של אדם. בהקשר לטענה זו מצטט בא כח המערערת קטעים מספרו של  
 17 פרופ' אהרן יורן "היבטי מס בפיצויי נזיקין" (ע' 63 – 64):  
 18
- 19 **"...אך, בכל מקרה, כאשר הזכות במקרקעין יצאה מא' ולא עברה לב',**  
 20 **אין לדבר על "העברה"...עולה, על-כן, התוצאה שפיצוי על פגיעת רכוש**  
 21 **בנדל"ן אינו חייב במס שבח במקרקעין ולפיכך, למשל, תקבול מחברת**  
 22 **ביטוח בגין שריפת מבנה של מפעל שנשרף אינו חייב במס שבח**  
 23 **מקרקעין".**  
 24
- 25 במענה לטענת המערערת, טוען המשיב כי אין כל הגיון מיסויי בטענה לפיה המכירה בענייננו  
 26 פטורה ממס, נכס עסקי שנמכר התמורה בגינו חבה במס, נכס עסקי שהופקע הפיצוי בגינו  
 27 חב במס, וכך גם נכס עסקי שאבד, הפיצוי בגינו גם הוא חב במס. מוסיף וטוען המשיב כי  
 28 מס ריווח הון יחול בכל מקום שלא חל מס שבח. זאת, נוכח הוראות סעיף קטן (4) להגדרת  
 29 "נכס" שבסעיף 88 לפקודה, לפיהן מס שבח מהווה חריג למס רווחי הון וכל מקום שהחריג  
 30 אינו חל חוזר הכלל למקומו ומוטל מס רווחי הון. בהתאם טוען המשיב, אם יצא נכס חד  
 31 צדדית מרשותו של נישום, לא יוטל מס שבח אולם הנישום ימוסה בגדר הפקודה במס ריווח  
 32 הון.  
 33
- 34 בסיכומי התשובה מציינת המערערת כי מטעונו המשיב משתמע שסעיף קטן (4) להגדרת  
 35 "נכס" מוציא מתחולת פרק ה לפקודה רק נכס עליו מוטל מס שבח בפועל, ולטענתה מסקנה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1359-08 תופאפ תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 זו אינה מתיישבת עם ההלכה שנקבעה בפסק הדין בע"א 130/81 פקיד שומה תל אביב 2  
 2 נ' יהושע אשכנזי (פורסם במיסים און לייק) (להלן: "עניין אשכנזי") ואף לא עם ההוראות  
 3 המקצועיות – החב"ק של נציבות מס הכנסה.  
 4  
 5 ברשימה המוסכמת צוין כי המערערת דיווחה על התקבול בסך 49,500,000 ₪ כתקבול הוני  
 6 והמחלוקת בעניין זה הייתה האם תקבול זה חייב במס כקביעת המשיב או שמא אינו חייב  
 7 במס כטענת המערערת (סעיף 18.1). משניתן מענה לשאלה זו כמפורט לעיל, נראה כי אין  
 8 עוד צורך לדון בטענות אלה. עם זאת, אוסיף בקצרה כי נראית לי עמדת המשיב, ואסביר.  
 9 פסק הדין בעניין אשכנזי עסק, בין היתר בשאלה אם זכות הבעלות באולם חליפי שרכש  
 10 הנישום מהווה "נכס" על פי הגדרתו בסעיף 88 לפקודה ובפרט נוכח הוראות סעיף קטן (4),  
 11 הקובע:

12  
 13 **"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת**  
 14 **הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ**  
 15 **לישראל, למעט – (4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם**  
 16 **בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או**  
 17 **שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור;"**  
 18

19 מפסק הדין בעניין אשכנזי עולה כי בית משפט קמא קבע כי "אין כל אפשרות לקבוע בעת  
 20 מתן פסק הדין אם האולם שנרכש יהיה חייב בתשלום מס שבח מקרקעין בעת המכירה",  
 21 ועל כן, מצא כי זכות הבעלות באולם החליפי מהווה "נכס" על פי משמעותו בסעיף 88  
 22 לפקודה. בפסק הדין בערעור קבע כבוד השופט ש' לוין כי השאלה אינה אם בפועל תהא  
 23 מכירת האולם חבה בתשלום מס מקרקעין, אלא אם עשויה היא להיות חבה בגדרו של חוק  
 24 מס שבח מקרקעין, ועל כן, דחה את קביעת בית משפט קמא ונמצא שזכות הבעלות באולם  
 25 החליפי אינה מהווה נכס כמשמעותו בסעיף 88 לפקודה. מספרו של פרופ' אהרן יורן "היבטי  
 26 מס בפיצוי נזיקין" הנזכר בסיכומי המערערת, עולה כי: "פיצוי על פגיעת רכוש בנדל"ן  
 27 אינו חייב במס שבח מקרקעין, ולפיכך, למשל, תקבול מחברת ביטוח בגין שריפת מבנה  
 28 של מפעל שנשרף אינו חייב במס שבח מקרקעין" (שם, ע' 64). מצב דברים זה אינו דומה  
 29 למקרה שדון בעניין אשכנזי, ועל כן, אין באמור בעניין אשכנזי כדי לסייע למערערת.  
 30

31 9. מוסיפה וטוענת המערערת כי בתי הקירור שנפגעו בשריפה "שוקמו" ועל כן אין לראותם  
 32 כנכס שיצא מידיה. טענה זו אינה מקובלת עליי. קודם לכן טענה המערערת שהנכס עלה  
 33 בעשן ואינו קיים (פסקה אחרונה בע' 32 לסיכומים) וככל שמדובר בעובדות הידועות לה אין  
 34 המערערת רשאית לטעון טענות עובדתיות חלופיות. זאת ועוד. בסעיף 8 לרשימת ההסכמות  
 35 מצוין כי המערערת טוענת שבתי הקירור שנפגעו "נבנו מחדש". ממילא בתי הקירור שהיו





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 08-1359 תופאפ תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 לפני השריפה אינם עוד, גם אם במקומם נבנו בתי קירור חדשים "בצלמם ובדמותם", ועל  
 2 כן, אין לקבל את טענת המערערת כאילו שיקמה את בתי הקירור. ויוער, לא נטענה טענת  
 3 שחלף נכסים ועל כן זו לא נבחנה.  
 4
- 5 10. לטענת המערערת הוראת סעיף 32 (5) לפקודה, קובעת "משוואה – שחלקה האחד שלה הוא  
 6 במישור ההכנסות ונסוב על סכומי שיפוי שמקבל הנישום מכח חוזה ביטוח או חוזה  
 7 שיפויים – וחלקה השני של המשוואה הוא במישור ההוצאות כשהוא נסב על "הפסד"  
 8 פירוטי והוצאה פירוטית". איני מוצא ממש בטענה זו של המערערת. סעיף 32 לפקודה עוסק  
 9 ב"ניכויים שאין להתירם" ואינו עוסק בהכנסות או בסיווגן וממילא אין בו כדי לאיין את  
 10 האמור לעיל בעניין הוראות סעיף 88 לפקודה. הרציונל הוא מקום שנישום הוציא הוצאה  
 11 או נגרם לו הפסד שהם ברי שיפוי, הרי שאין הם הוצאה או הפסד בגובה השיפוי שהרי  
 12 השיפוי "מוחק", מנטרל את ההפסד או ההוצאה. המשוואה שמציגה המערערת אינה  
 13 משוואה של ממש, שיפוי שיש בו התעשרות, מרכיב ההתעשרות ייחוב במס בשיטתנו אם  
 14 הוא בר מקור במישור הפירוטי או אם בא הוא בגדר "תמורה" בפרק ה' לפקודה, דהיינו  
 15 הוא מהווה ריווח הון.  
 16
- 17 באותו עניין מוסיפה המערערת וטוענת, כי נוכח הוראות סעיף 32 (5) לא תותרנה ההוצאות  
 18 לשיקום בתי הקירור ומנגד "כספי השיפוי" לא ייחשבו כהכנסה. נוכח מסקנתי לפיה בתי  
 19 הקירור לא שוקמו, אני דוחה טענה זו של המערערת. אין בפני תשתית עובדתית בקשר עם  
 20 ההכרה בהוצאות הבניה החדשה, מה גם שמדובר בהשקעה שבהון אשר יכול ומזכה בפחת  
 21 ויתרתה תובא בחשבון בעת מכירת נכס ההון.  
 22
- 23 11. בחישוב הריווח ממכירת המבנים והציוד הפחית המשיב מהסכום שקיבלה המערערת  
 24 מחברת הביטוח (49,500,000 ₪) את יתרת המחיר המקורי (6,110,985 ₪) ובהתאם מצא כי  
 25 למערערת נצמח ריווח הון בסך 43,389,015 ₪.  
 26
- 27 המערערת אינה חולקת על חישוב זה, אולם טוענת כי מקורה של "התמורה" בזכות  
 28 התביעה" לשיפוי מחברת הביטוח בגין הנזק מהשריפה, ומשזכות התביעה היא הנכס שיצא  
 29 מידי המערערת והפיצוי הוא התמורה יש לקבוע את הסכום המקורי של זכות התביעה.  
 30 לשיטתה של המערערת הסכום המקורי של זכות התביעה שווה להיקף הנזק מהשריפה,  
 31 ובהתאם לא נוצר לה ריווח הון.  
 32
- 33 התשלום שקיבלה המערערת מחברת הביטוח מהווה פיצוי בעד הנזק שנגרם למבנים ולציוד,  
 34 ויש לראות תשלום זה כתמורה למבנים ולציוד שאבדו בשריפה ועל הריווח שנצמח  
 35 למערערת מהכנסה זו חייבת היא במס רווחי הון, לפיכך אני דוחה את הקונסטרוקציה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1359-08 תופאפ תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 שהציעה המערערת. זכותה לפיצוי היא בשל ביטוח הנכסים שנפגעו, מכאן קמה לה "זכות  
2 התביעה". עילת התביעה היא הנוק וחווה הביטוח. הפיצוי הוא לא בגין "זכות התביעה".  
3 זכות התביעה אינה זכות בפני עצמה, עילתה כאמור וזכות זו אחוזה וקיימת רק מכוח אותה  
4 עילה. כך הפיצוי סותר את פירצת אותה עילה דהיינו את הנוקים שנגמרו לנכסים. בכך בא  
5 הפיצוי ו"סותר את פירצת הנוק" ולא בתמורה בגין "זכות התביעה". מדובר במושכלות  
6 יסוד בכל הכבוד.  
7  
8 12. נוכח האמור עד כאן, איני רואה לנכון להתערב בקביעתו של המשיב בעניין מיסוי התשלום  
9 בסך 49,500,000 ₪ שקיבלה המערערת מחברת הביטוח.  
10  
11 האם יתרת הפיצוי בסך 1,600,000 ₪ הינה הכנסה פירותית החייבת במס  
12  
13 13. המערערת קיבלה מחברת הביטוח פיצוי בגין השכרת מחסן קירור ותשלום פיצוי למגדלים  
14 ולאחר תשלום ההוצאות האמורות נותרה בידה יתרה בסך 1,600,000 ₪ (להלן: "יתרת  
15 העודף").  
16  
17 לטענת המשיב המערערת שילמה דמי שכירות על מחסן קירור ושילמה פיצוי למגדלים.  
18 סכומים אלה דרשה המערערת לנכות כהוצאה פירותית, ועל כן, יש למסות את יתרת העודף  
19 כהכנסה פירותית. לחילופין טוען המשיב כי אין להתיר בניכוי את הוצאות המערערת בקשר  
20 עם שכירות המחסן ותשלום הפיצוי למגדלים.  
21  
22 בסיכומי התשובה מטעמה טענה המערערת כי בהתאם ל"תורת הפירצה" יש לראות ביתרת  
23 העודף הכנסה הונית משום שהוצאה לדמי שכירות המהווים הוצאה במישור ההוני, וכך אף  
24 ההוצאה הכרוכה בביצוע ההסכם עם המגדלים המהווה הסכם קרדינלי בפעילות המערערת.  
25 בהקשר זה מודיעה המערערת כי נוכח הוראות סעיף 32 (5) לפקודה סבורה היא שאין  
26 להתיר בניכוי את הוצאותיה הכרוכות בהשכרת מחסן ותשלום פיצוי למגדלים.  
27  
28 14. המערערת קיבלה מחברת הביטוח פיצוי בגין דמי שכירות ותשלום ששילמה כפיצוי  
29 למגדלים. הוצאות אלה, דווחו על ידי המערערת כהוצאה פירותית (סעיף 15 לרשימת  
30 ההסכמות). ממילא ובהתאם לעקרון מילוי הפירצה יש לראות בפיצוי שקיבלה המערערת  
31 מחברת הביטוח הכנסה פירותית וכך אף יש לראות את יתרת העודף. יתרת העודף, נוצרה  
32 כיתרה מסכום תקבול שהוא פירוטי ואופיה הפירוטי לא משתנה אך משום שהיא בבחינת  
33 יתרה. יתרה שהיא פיצוי בגין דמי שכירות ששילמה, הכיצד היא הונית? דמי השכירות הם  
34 הוצאה שבפירות והשיפוי בגינם נותר במשור הפירוטי. עוד מכוונת אם ירדתי לסוף דעתו  
35 של ב"כ המערערת המלומד, התשלום למגדלים נועד לשמר את הקשר עמם ולשמר בכך את



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1359-08 תופאפ תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 עסקה של המערערת. שמירה על הקיים הבאה היא בגדר הוצאה שבהון? כך הפיצוי בשל כך  
2 נותר פירוטי והיתרה שנותרה בידי המערערת כאמור, אינה משנה את אופיה ונותרת במשור  
3 הפירותי.  
4
- 5 15. נוכח האמור עד כאן, איני רואה לנכון להתערב בקביעתו של המשיב בעניין יתרת העודף  
6 בסך 1,600,000 ₪.  
7
- 8 האם הייתה למערערת פעילות ייצורית בשנת המס 2005  
9
- 10 16. מכתב האישור לתוכנית במסלול מענקים, מיום 10.3.1994, עולה כי מנהלת מרכז  
11 ההשקעות החליטה לאשר תוכנית השקעות ל"הקמת מפעל לייצור טוגנים קפואים בבאר  
12 טוביה בכפוף לאמור בכתב אישור זה ובתוספת המצורפת המהווה חלק בלתי נפרד ממנו".  
13 בסעיף 11 לתוספת לכתב האישור, נקבע:  
14
- 15 **"המפעל המאושר נשוא כתב אישור זה יפעל לתקופה שלא תפחת משבע**  
16 **שנים החל משנת ההפעלה הראשונה שתקבע על ידי האגף לביקורת**  
17 **השקעות שבמרכז ההשקעות".**  
18
- 19 במכתב ששלח ראש תחום ביקורת השקעות למערערת ביום 19.9.00 (מוצג 8), נקבע:  
20 **"מחזור הנובע משירותי קירור שלא לשימוש מוצרי המפעל לא יהיה זכאי להטבות במס".**  
21
- 22 בסעיף 3 לרשימת ההסכמות, צוין כי תהליך הייצור של הטוגנים כלל: רכישת זרעים,  
23 העברתם למגדלים, פיקוח על גידול תפוחי האדמה, אחסון תפוחי האדמה בקירור, מיון,  
24 ניקוי, קילוף, חיתוך, טיגון, הקפאה, אריזה ואחסון בהקפאה. בסעיף 8 לרשימת ההסכמות,  
25 צוין כי במהלך שנת 2005 החליטה המערערת שלא לשקם את קווי הייצור שעלו באש לאחר  
26 שניסיונותיה לזכות במעמד של מפעל מאושר עלו בתוהו. בסעיף 9 לרשימת ההסכמות צוין,  
27 כי בשנת 2005 תפוחי האדמה נאספו, הובלו למפעל, מוינו, אוחסנו בקירור ונשלחו לעיבוד  
28 במפעל פרי גליל בחצור הגלילית. בסעיף 10 לרשימת ההסכמות, צוין כי מרבית עובדי  
29 הייצור של המערערת פוטרו עקב השריפה והמערערת המשיכה בפעילותה באמצעות קבלני  
30 משנה והתקשרה עם ויטה פרי גליל בהסכם לפיו חכרה קו ייצור להכנת ציפס בו יועסקו  
31 עובדים של המערערת לתקופה של 12 חודשים שסיומם ביום 31.12.2005.  
32
- 33 במכתב מיום 25.9.2005 ששלחה המערערת למנהל מרכז ההשקעות נכתב (סעיף 6 מוצג 15):  
34 **"משיקולים כלכליים אין כדאיות להקמת המפעל מחדש...לאור המצב בענף, החליטה**  
35 **תופאפ כי אין מקום להקמת המפעל מחדש ובחירה בדרך של מיזוג עם מפעל קיים...".**

