



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1

בפני כב' השופט ה' קירש

המערערים

1. משה רוזנקרנץ
 2. ברוך רוזנקרנץ
 3. יורשי חיים רוזנקרנץ ז"ל
- ע"י ב"כ עוה"ד נדב שגיא ושרון בוחניק

נגד

המשיב

פקיד שומה חולון
ע"י ב"כ עו"ד שגית כחלון מפרקליטות מחוז תל
אביב (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

א. מבוא

6

1. שלושה אחים ניהלו תחנת דלק כנישומים יחידים. במשך שנים רבות תחנת הדלק
שיווקה מוצרי חברת סונול.

8

9

בסוף שנות התשעים הקשר בין התחנה לבין סונול הסתיים. בהמשך תבעו האחים
את סונול בגין נזק ממון שנגרם להם, לפי הטענה, כתוצאה מהסדר כובל. לטענת
האחים, במסגרת ההסכמים ההיסטוריים עם סונול, נכפה על התחנה הסדר בלעדיות
ברכישת מוצרי סונול ונקבעו מחירים מופקעים לרכישת מוצרי סונול, הכל באופן
שפגע בכושר התחרות של התחנה. לפני שהסתיימה התביעה העבירו שלושת האחים
את הזכות "לקבל כספים על פי פסק דין אם יינתן לטובתם" לידי חברה בבעלותם.
לפני מתן פסק דין בתביעה האמורה, הגיעו האחים לפשרה עם סונול וסכום הפשרה
(בסך 2.55 מיליון ש"ח) שולם על ידי סונול במישרין לחברה אשר בבעלות האחים.

17

18



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 החברה האמורה שילמה מס חברות על סכום הפשרה. לטענת המשיב, פקיד שומה
2 חולון, ההכנסה שייכת לאחים עצמם ולא לחברה, והם חייבים לשלם מס הכנסה
3 עליה כהכנסה פירותית עסקית. זו המחלוקת העיקרית בין הצדדים.

ב. רקע עובדתי כללי

7 2. תחנת הדלק נמצאת בבת ים. המקרקעין עליהם נבנתה התחנה היו בבעלות צדדים
8 שלישיים, משפחת כהן ומשפחת שנק (אשר ייקראו להלן, לשם הקיצור, "שנק").
9 מאמצע שנות החמישים משפחת רוזנקרנץ שכרה את מתחם תחנת הדלק משנק והיו
10 לדיירים מוגנים במקום.

12 3. בשנת 1956 נחתם בין משפחת רוזנקרנץ לבין חברת סונול ישראל בע"מ ("סונול")
13 הסכם ארוך טווח לאספקת מוצרי דלק למיניהם. בהסכם האמור (כמצוטט במש/5)
14 נקבע בין השאר כי:

16 "5. החברה [סונול] תמכור למוכר [רוזנקרנץ] את מוצריה ... במחירים

17 ובתנאים שיקבעו ע"י החברה מזמן לזמן למכירות למוכרים..."

18 ...

19 "7. המוכר מתחייב..."

20 (ג) לא לקנות ולמכור מוצרי חברות מתחרות..."

22 4. ההסכם בין רוזנקרנץ לבין סונול הוארך בשנת 1984 (עד לשנת 1994), ושוב בשנת
23 1992, עד לתאריך 31.12.1999. כאמור, אספקת מוצרי סונול לתחנה הופסקה בפועל
24 בחודש אפריל 1999.

26 תוכן ההסכמים האמורים עם סונול שימש לאחר מכן בסיס לתביעת האחים
27 רוזנקרנץ נגדה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

5. נראה כי סונוול לא מימנה את הקמת התחנה וכי לסונוול לא היו זכויות כלשהן במקרקעין עליהם הוקמה התחנה ("מקרקעי התחנה"). דהיינו במקרה דנן לחברת הדלק היה מעמד כספק בלבד.

6. עסקי התחנה נוהלו על ידי בני משפחת רוזנקרנץ (כיחידים), קודם על ידי הורי האחים, ובהמשך על ידי שלושת האחים ברוך, משה, וחיים ("שלושת האחים" או "המעוררים"). חיים ז"ל הלך לעולמו בשנת 2011. במרוצת השנים גם הדור השלישי, ילדיהם של שלושת האחים, נטלו חלק בניהול עסקי התחנה.

7. התביעה נגד סונוול, אליה נשוב בהמשך, הוגשה בבית משפט זה (ת.א. 1810/00) בחודש אפריל 2000. עוד בשנת 1999 התחילה משפחת רוזנקרנץ לרכוש מוצרי דלק מספקים אחרים, לרבות חברת אלון (לימים, דור אלון), במקום סונוול.

8. בשנת 2004 הוקמה חברת ב.מ.ח. רוזנקרנץ (2004) בע"מ ("החברה הראשונה"). בעלי המניות בה היו שלושת האחים בחלקים שווים. ניהול עסקי התחנה הועבר מידי היחידים לידי החברה הראשונה, ומשלב זה ואילך הכנסות התחנה דווחה לצרכי מס על ידיה.

9. כמו כן, בשנת 2004 רכשה החברה הראשונה מידי שנק מחצית מהזכויות במקרקעי התחנה, אשר הוחזקו בעקבות כך בחלקים בלתי מסויימים (מושע).

10. כפי שיפורט להלן, בשנת 2011 (או בשנת 2012), לאחר התדיינות משפטית ממושכת בין רוזנקרנץ לבין שנק, החברה הראשונה רכשה גם את המחצית השנייה של הזכויות במקרקעין עליהם מוקמת התחנה (חוסר הבהירות באשר למועד הרכישה של המחצית השנייה של הזכויות נובע מעדותו של מר אייל רוזן (בנו של חיים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

רוזנקרנץ ז"ל). השווה האמור בעמוד 13 לפרוטוקול הדיון, שורה 4 לאמור בעמוד 34, שורה 16). ברקע עמדה תביעת פינוי שהוגשה על ידי שנק בשנת 1999 כבעלי מקרקעי תחנת הדלק כנגד רוזנקרנץ שהיו כאמור דיירים מוגנים במקום.

ג. התביעה נגד סונול

11. נמצא כי עד לשנות התשעים, ענף תחנות הדלק בישראל אופיין ברגולציה ופיקוח ממשלתיים הדוקים מצד אחד ובשליטתן של שלוש חברות הדלק הגדולות (פז, דלק וסונול) בשרשרת אספקת המוצרים מצד שני. בשנות התשעים הנעשה בענף תחנות הדלק נבחן על ידי הממונה על ההגבלים העסקיים. דברי רקע לגבי הענף באותם ימים מצויים ב"קביעה לפי סעיף 43(א) לחוק ההגבלים העסקיים: הסדר כובל בהסכמי הבלעדיות בין חברות הדלק לבין מפעילי תחנות תדלוק" אשר הוצאה על ידי הממונה על ההגבלים העסקיים ביום 28.6.1993 (מע/1).

12. בהמשך לקביעת ההסדר הכובל הנ"ל משנת 1993, הממונה על ההגבלים העסקיים הוציא קביעה מעודכנת, ולצדה, הסדר מוסכם (עם פז וסונול) וזאת בשנת 1995.

13. כתוצאה מהתערבותו של הממונה, חלו שינויים יסודיים בענף והבסיס להתקשרות בין חברות הדלק לבין תחנות הדלק השתנה בהתאם. המשיב היטיב לתאר את התהליך, בכל הנוגע לענייננו, בסיכומיו (סעיף 20):

"בעקבות הרפורמה במשק הדלק, קבע הממונה על ההגבלים העסקיים, בשנת 1993, כי הסדרי העבר בין מפעילי תחנות הדלק לתחנות הדלק, הכוללים הוראה בדבר בלעדיות לחברות הדלק באספקת הדלקים, הינם הסדרים כובלים. לאחר התדיינויות משפטיות על עצם קביעה זו, ובמסגרת הסכם הפשרה שאושר על ידי בית המשפט העליון צומצמה, בשנת 1995, קביעתו של הממונה, ובהסכמה עם חברות הדלק הוחלה הקביעה רק על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

תחנות דלק שלא מתקיימים בהם מאפיינים קניינים (כלומר תחנות שלא נערכים לגביהם גם הסכמי חכירה על המקרקעין). במסגרת זו הגיע הממונה להסכם מוסכם עם חברות הדלק לפיו 'שחררו' תחנות לפי רשימה מוסכמת מהסכמים קמעונאיים. תחנות הדלק של האחים לא נכללה ברשימה זו, על אף שההסכמים של האחים עם סונול לא כללו הסכמי חכירה על מקרקעי התחנה."

14. חרף התמורות בענף, לטענת משפחת רוזנקרנץ השינויים המחוייבים לא יושמו לגביה על ידי סונול וסונול המשיכה לספק את מוצריה לתחנה של המשפחה לפי התנאים הישנים:

"21. על הרקע המתואר ... הגישו המערערים, במאי 2000, תביעה לבית המחוזי כנגד סונול..."

22. כתב התביעה שהגישו האחים כנגד סונול, מושתת על כך שההסכם הקמעונאי שביניהם, שהיה בתוקף החל מספטמבר 1992 ועד לאפריל 1999, הינו בהתאם לקביעת הממונה "הסדר כובל", ובהתאם להסכם עם חברות הדלק משנת 1995 היה על סונול להכליל את תחנות הדלק שלהם ברשימת התחנות המשתחררות. משלא נעשה כן, ובהיות ההסכם הקמעונאי, לטענתם, 'הסדר כובל', תבעו האחים סונול לתשלום פיצויים בגין אובדן הכנסות ורווחים."

(סעיפים 21-22 לסיכומי המשיב)

15. כאמור, בשנת 2000 הגישו שלושת האחים תביעה אזרחית נגד סונול בבית המשפט המחוזי בתל אביב, וזאת בגין התקופה מספטמבר 1992 ועד אפריל 1999. בשל חשיבות מהות התביעה נביא בהרחבה קטעים מתוך כתב התביעה (בסעיפים 2, 10.1, 10.2, 16, 17, 29, 32, 50 ו-53):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 "הנתבעת [סונול] נמנעה, ביודעין ומתוך כוונה להטעות את הממונה ואת
2 התובעים מלכלול את תחנת הדלק של התובעים ברשימת התחנות
3 המשתחררות למרות שידעה כי דין תחנת הדלק של התובעים 'להשתחרר'
4 לפי הקריטריון הנ"ל".

5 בכך גרמה הנתבעת לתובעים להמשיך ולרכוש ממנה מוצרי דלק במחירים
6 מופקעים במקום ב'מחירי שוק'."

...

8 "מחיר מוצרי הדלק לתחנת הדלק היה גבוה משמעותית ממחירים בהם
9 נמכרו אותם מוצרי דלק על ידי הנתבעת לתחנות דלק אחרות ברשת סונול.
10 הפרש זה עמד, נכון למחצית שנת 1998, על כ-15 אג' לליטר בנזין, כ-32 אג'
11 לליטר סולר וכ-10% ממחירי השמנים."

...

13 "תנאי האשראי שניתנו על ידי הנתבעת לתחנת הדלק היו נחותים מתנאי
14 האשראי שניתנו לתחנות דלק אחרות ברשת 'סונול'."

...

16 "גביית היתר שגבתה הנתבעת מהתובעים בתקופה שבין ספטמבר 1992
17 לאפריל 1999 ('התקופה הרלבנטית לתביעה') ביחס לתחנות אחרות ברשת
18 סונול, בהתחשב בכמויות מוצרי הדלק שנמכרו בתחנת הדלק בתקופה זו,
19 בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כדין החל ממועד כל תשלום יתר ועד למועד
20 הגשת תביעה זו נאמדת בכ-4,800,000 ש"ח."

...

22 "עקב אפליית המחירים ותנאי האשראי כאמור, לא יכלו התובעים להתחרות
23 ביעילות במחירים שהוצעו לציבור על ידי תחנות דלק אחרות."

...

25 "כתוצאה מכך, נפגעו מכירות ורווחי התובעים בתקופה הרלבנטית לתביעה
26 ונגרמו להם נזקים ו/או הפסדים אף מעבר לגביית היתר של הנתבעת."

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 "הנתבעת נמנעה מלכלול את תחנות הדלק של התובעים ברשימת התחנות

2 המשתחררות, למרות שחל עליה סעיף 12 א' להסדר המוסכם."

3 ...

4 "הפרות אלה של הנתבעת גרמו לכך שהתובעים המשיכו לרכוש מוצרי דלק

5 מן הנתבעת בלבד, וחויבו על ידי הנתבעת במחירים מופקעים ובתנאי אשראי

6 נחותים כאמור לעיל, במקום לפנות לחברות דלק אחרות או לנתבעת עצמה

7 ולרכוש מוצרי דלק 'במחיר שוק' אשר היו, נכון לשנת 1999, זולים

8 מהמחירים שהכתיבה הנתבעת בכ-18 אג' לליטר בנזין, כ-50 אג' לליטר

9 סולר וכ-15% לשמנים ומוצרי דלק נוספים."

10 ...

11 "כתוצאה מההסדרים הכובלים הנ"ל ו/או כל אחד מהם (הן ההסדרים

12 ה'אופקיים' שבין חברות הדלק ותחנות הדלק והן הסדר הבלעדיות ה'אנכי'

13 שהוכתב לתובעים) נפגעה התחרות בענף הדלק.

14 כתוצאה מכך הוכתבו לתובעים (ולתחנות דלק אחרות) מחירים מופקעים

15 ונמנעה מהתובעים האפשרות לרכוש מהנתבעת ו/או מחברות דלק אחרות,

16 מוצרי דלק ב'מחירי שוק', דהיינו – המחירים בהם יכלו התובעים לרכוש את

17 מוצרי הדלק בשוק תחרותי ו/או מחברות דלק אחרות, אילולא ההסדרים

18 הכובלים ו/או כל אחד מהם."

19 ...

20 "גביית היתר שגבתה הנתבעת מהתובעים בתקופה הרלבנטית לתביעה,

21 כתוצאה מההסדרים הכובלים, ביחס ל'מחירי השוק', בהתחשב בכמויות

22 מוצרי הדלק שנמכרו בתחנות הדלק בתקופה זו, בצירוף הפרשי הצמדה

23 וריבית כדין החל ממועד כל תשלום יתר ועד למועד הגשת תביעה זו נאמדת

24 בכ-4,800,000 ש"ח."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

16. בשלהי שנת 2008 נוהל משא ומתן בין הצדדים לתביעה (ובייחוד בעקבות דיון שהתקיים בבית המשפט בתאריך 21.9.2008) והסכם פשרה נחתם בין הצדדים ביום 18.2.2009 ("הסכם הפשרה", (מע/10)).

17. על פי הסכם הפשרה, סונול הסכימה לשלם סכום פשרה של 2,550,000 ש"ח "הכולל בתוכו את רכיב המע"מ" ("סכום הפשרה") וצוין כי "סונול כופרת מכל וכל בטענות רוזנקרנץ, כי מגיע להם תשלום כלשהו בגין עילות מכוח 'חוק ההגבלים העסקיים' ו/או 'חוק החוזים האחידים'... ולא הסכימה לשלם סכום כלשהו ולא שילמה סכום כלשהו בגין עילות אלה" (סעיפים 4 ו-7 להסכם פשרה).

ד. הקמת החברה השנייה וההעברה אליה

18. ביום 25.11.2007 הוקמה חברת ב.מ.ח. רוזנקרנץ (2007) בע"מ ("החברה השנייה"). גם חברה זו הייתה בבעלות שלושת האחים בחלקים שווים.

19. על פי תקנון החברה השנייה (מש/1), מטרת ייסודה הייתה "לעסוק בכל עיסוק חוקי" (סעיף 2), אך הובהר בסעיף 5 לתקנון ("הוראות נוספות") כי "החברה מוקמת במיוחד על מנת להעביר אליה נכס בבעלות משותפת של בעלי מניותיה... כמפורט בהסכם בין בעלי מניותיה מיום 23.11.2007". ההסכם המוזכר לא הוגש כראייה בערעור דנן.

20. ביום 8.9.2008 נערך מסמך שכותרתו "הסכם העברת זכויות בנכס" ("הסכם ההעברה") (מע/5). בהסכם ההעברה, העומד במוקד המחלוקת בין הצדדים בערעור זה, נקבע כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 "הואיל: והבעלים המשותפים הינם התובעים בת.א. 1810/00 רוזנקרנץ ואח'
2 נ' סונול ישראל בע"מ ("סונול"), בבית המשפט המחוזי בתל – אביב, והינם
3 הבעלים המשותפים של הזכות לקבל כספים מסונול על פי פסק הדין בתיק
4 הנ"ל, אם יינתן לטובתם (להלן: "הנכס").

5
6 והואיל: ועל פי הסכם מיום 23.11.07 ("הסכם ההקמה") הקימו הבעלים
7 המשותפים את החברה, במטרה להעביר את מלוא זכויותיהם בנכס לחברה,
8 תמורת הקצאת מניות בלבד בחברה;

9
10 והואיל: והחברה הוקמה ביום 25.11.07;

11 ...

12 1. הבעלים המשותפים מעבירים בזה את מלוא זכויותיהם בנכס לחברה,
13 בתמורה למניות החברה שהוקצו להם כאמור בלבד. חתימתם על
14 הסכם זה תיחשב כביצוע ההעברה בפועל, וחתימת החברה על הסכם
15 זה תיחשב כקבלת העברת הזכויות בפועל.

16 2. מובהר כי הנכס כולל זכויות לקבלת כספים בלבד. ככל שתוטל על
17 הבעלים המשותפים על פי פסק הדין בת.א. 1810/00 הנ"ל חבות
18 כלשהי – אין היא מועברת לחברה.

19 3. הבעלים המשותפים ימשיכו להחזיק במניותיהם בחברה, לפי חלקם
20 כאמור (1/3 כל אחד) במשך שנתיים לפחות מיום חתימת הסכם
21 העברת זכויות זה.

22 4. החברה תחזיק בנכס במשך שנתיים לפחות מיום חתימת הסכם
23 העברת זכויות זה."

24
25 21. ביום 17.9.2008 דיווחו שלושת האחים לרשות המסים על ההעברה שנעשתה לפי
26 הסכם ההעברה וביקשו להחיל על ההעברה את הוראות סעיף 104ב לפקודת מס
27 הכנסה (מע/4). באופן כללי סעיף זה מאפשר, בהתקיים תנאים מסויימים, העברתו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

של נכס הון מידי בעליו המשותפים לידי חברה בשליטתם ללא חבות מיידית במס רווח הון.

22. בהתאם לכך, כאשר נחתם הסכם הפשרה עם סוגול בחודש פברואר 2009 (כחמישה חודשים לאחר ההעברה לפי סעיף 104ב) הוסכם כי סוגול תשלם את סכום הפשרה לידי החברה השנייה באמצעות המחאה לפקודתה (סעיף 4 להסכם הפשרה).

23. ואכן ההכנסה מקבלת סכום הפשרה מידי סוגול דווחה לרשות המסים על ידי החברה השנייה מתוך הנחה שההכנסה שייכת לה מתוקף ההעברה הנ"ל, ואילו בדו"חות השנתיים של שלושת האחים לשנת 2009 לא נכלל כל דיווח על קבלת סכום הפשרה (מש/6).

24. כאמור, המשיב לא השלים עם הצגת ההכנסה הנובעת מהסכם הפשרה כשייכת לחברה השנייה וגרס כי ההכנסה הופקה על ידי שלושת האחים עצמם, והמחלוקת שנוצרה הביאה להגשת הערעור דנן.

25. להשלמת התמונה יצויין כי בהמשכה של שנת 2009 הלוותה החברה השנייה את מרבית הכספים שהתקבלו מסוגול, לאחר תשלום מס חברות, לאחותה, החברה הראשונה (מע/9). הכספים שימשו את החברה הראשונה בין השאר כמקור מימון לרכישת המחצית השנייה בזכויות במקרקעי התחנה, כמתואר בסעיף 10 לעיל.

נכון ליום 31.12.2012 ההלוואה האמורה טרם נפרעה והחברה הראשונה נותרה חייבת לחברה השנייה (מש/3).

26. אין מחלוקת כי הלכה למעשה לא הייתה לחברה השנייה כל פעילות כלכלית או עיסוק אחרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

ה. תמצית טענות הצדדים

27. המשיב סבור כי ההכנסה מסכום הפשרה שייכת לשלושת האחים ולא לחברה השנייה וכי הכנסה זו היא פירותית ועסקית. ההכנסה שייכת לאחים על פי הכלל ש"בעל העץ הוא בעל הפרי", ואילו האופי הפירותי/עסקי של ההכנסה נגזר מכלל נוסף לפיו "דין הפיצוי כדין הפרצה".

28. לדעת המשיב לא היה מקום לשימוש בהוראות סעיף 104ב לפקודה כי לא הועבר כל "נכס" לידי החברה השנייה. מקור ההכנסה – קרי זכות התביעה נגד סונול – נותר בידי האחים ולכל היותר מדובר בשימוש בהכנסה שהופקו על ידיהם.

29. המשיב ממשיך וטוען כי פעולת ההסבה (דהיינו, העברת הזכויות לידי החברה השנייה) הייתה מלאכותית וחסרת טעם מסחרי, פרט למטרת החסכון במס. כאן יצוין כי בשלב מתן ההחלטה בהשגה המשיב ביסס את טענתו בדבר מלאכותיות הפעולה על הוראות סעיף 86 לפקודה ("סמכות להתעלם מעסקאות מסויימות") ובהחלטה זו כלל לא הוזכר סעיף 84 לפקודה ("הסבה הניתנת לביטול"). לעומת זאת, בהודעה המפרשת את נימוקי השומה אשר הוגשה במסגרת הערעור דנן, השתית המשיב את טיעון המלאכותיות הן על סעיף 86 והן על סעיף 84. לבסוף, בסיכומיו בכתב, זנח המשיב את ההפנייה לסעיף 86 והזכיר רק את סעיף 84 בהקשר זה.

לאחר שקילת טענות המערערת בעניין השינויים שחלו באופן הנמקת עמדת המשיב, אינני סבור כי זכויותיהם הדיוניות של המערערים קופחו בשל שינויים אלה. הרי למן שלב השומה הראשון הובהר למערערים כי המשיב רואה בפעולת ההסבה לטובת החברה השנייה מעשה מלאכותי – כבר בנימוקים (הקצרצרים) לשומה לפי סעיף 145 לפקודה ("שלב א") נאמר כי התמורה מסונול "הוסבה לחברה שבשליטתך בפעולה מלאכותית". יחד עם זאת, יש להעיר כי ה"זיגזוג" בהסברת השומה איננו רצוי והוא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 גורע ממשקל החלטת המשיב כמעשה רשות שלטונית. יש בכך גם להכביד על ניהול
2 ההליך והנה בסיכומים הראשיים מטעם המערערים, עניין הדיפת הטענה לפי סעיף
3 86 תופס כמעט שמונה עמודים (מתוך עשרים ואחד) ובסופו של דבר נימוק זה נזנח
4 כליל על ידי המשיב.

5
6 30. לעניין סעיף 84 לפקודה (טענה אשר נותרה על כנה) טוען המשיב כי בידי שלושת
7 האחים היה כוח כבעלי השליטה בחברה השנייה להחזיר את הזכות להכנסה
8 לידיהם ועל כן זאת הסבה הניתנת לביטול. לטענת המשיב, המערערים לא הצליחו
9 להראות כי היה טעם של ממש לעצם ביצוע ההסבה מעבר לחסכון במס שהיה עשוי
10 לנבוע ממנה.

11
12 31. **המערערים** טענו שלל טענות, הן לגופו של עניין והן לגבי התנהלות המשיב. במוקד
13 עומד הטענה כי הזכות לקבל כספים על פי התביעה הייתה בבחינת "נכס" ונכס זה
14 הועבר על ידי שלושת האחים לידי החברה השנייה, תוך דחיית המס בהתאם לסעיף
15 104ב לפקודה.

16
17 32. משהועברה הזכות לקבלת כספים לידי החברה השנייה, אזי תשלום סכום הפשרה על
18 ידי סוגול בשנת 2009 יצר הכנסה בידי החברה השנייה (ולא בידי המערערים).

19
20 33. לטענת המערערים היו טעמים טובים ולגיטימיים לעצם הקמתה של החברה השנייה
21 ולהעברת הזכות לקבלת הכספים אליה (טעמים אשר יפורטו בהמשך). ההעברה לא
22 הייתה נגועה במלאכותיות.

23
24 34. על פי עמדת המערערים, המשיב מנוע ומושתק מלטעון כי לא הועבר "נכס" על פי
25 סעיף 104ב או לטעון כי השימוש בהוראות סעיף זה לא היה תקין. יתרה מזאת,
26 טענות המשיב בנושא זה מהוות הרחבת חזית אסורה. גם לכך אשוב בהמשך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

35. לגישת המערערים לא חל סעיף 84 בנסיבות העניין מפני שההעברה לידי החברה
השנייה לא הייתה ניתנת לביטול ולא הושאר בידי המעבירים כח להחזיר את
הזכויות לידיהם.

36. ההכנסה מקבלת סכום הפשרה הינה הונית באופיה. ההסדר הכובל הנטען פגע בעצם
כושר הפקת ההכנסה של תחנת הדלק, ביכולתה להתחרות באופן יעיל בשוק,
ובחופש העיסוק של מפעיליה. התביעה נועדה לפצות את משפחת רוזנקרנץ בשל
פגיעה במקור ההכנסה. נטען גם כי תביעת הפינוי אשר הוגשה על ידי שנק הייתה
ביוזמתה או בהשראתה של סונול וכי הסדר הפשרה עם סונול הסיר את האיום
האמור להמשך השימוש במקרקעי התחנה.

37. כפועל יוצא מעמדתם כי אופי ההכנסה היה הוני, ממשיכים המערערים וטוענים כי
העברת הזכות לקבל את ההכנסה לא הביאה לכל חסכון במס (ולא הייתה מיועדת
להביא לחסכון במס) וזאת מפני שההכנסה האמורה הייתה ממילא מתחייבת
בשיעור מס מופחת בידי המערערים עצמם (כיחידים) בהעדר העברה.

38. לבסוף נטען כי סכום הפשרה טומן בחובו מרכיב ניכר של הפרשי הצמדה וריבית
ולכך יש נפקות לגובה המס שעשוי להיות מושת. על פי הטיעון, בחישוב סכום
התביעה נלקחו בחשבון הצמדה וריבית בשל חלוף הזמן ויש לבדוד רכיבים אלה
בהטלת המס. גם לעניין זה נחזור בהמשך.

39. נפנה עתה לדיון בטענות הצדדים וניתוח תוצאות המס המתחייבות מעובדות
המקרה.

ו. האם הועבר מקור הכנסה לידי החברה השנייה?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

40. כאמור, הטיעון המרכזי של המערערים הוא שההכנסה מסכום הפשרה הופקה על ידי החברה השנייה ושייכת לה בלבד. לטענתם, תוצאה זו נובעת מביצוע ההעברה בחודש ספטמבר 2008. יוצא כי אף לגישת המערערים, **אילולי ההעברה** ההכנסה הייתה מופקת בידיהם כנישומים יחידים.

41. פסיקה ענפה על פני עשורים רבים הטמיעה את הכלל לפיו "בעל העץ הוא בעל הפרי", דהיינו לצורכי מס יראו פריט הכנסה כשייך לבעליו של **מקור ההכנסה** ולא לכל אדם אחר זולתו.

לעקרון יסוד זה שני פנים: מצד אחד הוא מבטא תפיסה כלכלית שמחייבת קיומה של זיקה בין מקור ההכנסה לבין ההכנסה הנובעת ממנו, באופן שהזכות לקבלת הכנסה בהכרח תהיה צמודה לזכות המשפטית במקור ההכנסה (בין אם זכות אחרונה זו היא קניינית או חוזית). ומהצד השני, עקרון היסוד מבטא גישה אנטי-תכנונית שמטרתה למנוע "ניוד" הכנסות בין נישומים שונים באופן המנצל יתרונות מיסוי ללא הצדקה פיסקאלית.

42. פסקי דין רבים מזכירים את ההבחנה הנעשית בין "שימוש בהכנסה" לבין "עיתוק הכנסה" או "ניכור הכנסה" והדברים מוכרים היטב; ראו למשל ע"א 1107/03 **טהורי נ' פקיד שומה תל אביב 2** (4.8.2004) (מפי כבוד השופט חשין):

"נהוג להבחין בין עיתוק הכנסה (או ניכור הכנסה) לבין שימוש בהכנסה. שימוש בהכנסה משמעו ניתוב הכנסה שנתקבלה אצל ראובן לאפיקים שונים כרצונו. שימוש בהכנסה - למותר לומר - מותיר את חבות המס אצל ראובן, המעביר.

שלא כשימוש בהכנסה, עיתוק הכנסה מראובן לשמעון משמעו כי ראובן מתנתק מן-השורש מן ההכנסה, כי שמעון הוא הזכאי להכנסה (ההכנסה מועתקת אליו), ועימה - כנדרש מכך - חייב הוא ממילא במס. בהתאם לגישה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

המקובלת, עיתוק הכנסה נעשה יחד עם העברת מקור ההכנסה, בהתאם
לכלל שלפיו 'בעל העץ הוא בעל הפרי'... משל למה הדבר דומה (בערך
ובקירוב), לעץ מעלה פרי הנטוע בחלקתו של ראובן. העץ הוא של ראובן
ופיריו הוא של ראובן. ראובן יכול שיתן את פרי העץ, במלואו ומדי שנה
בשנה, לשמעון שכנו הגר בסמוך לו, ואם כך יעשה יחוייב במס על פרי העץ
במלואו כפרי שעלה בגנו. ואולם, אם יטול ראובן את העץ ויעתיקו לחלקתו
של שמעון על-מנת שפיריו יעבור לתקופת-שנים לשמעון, כי אז יראו את
ראובן כמי שהתנכר לפרי ויהיה זה שמעון שיחוייב במס על הפרי במלואו."

דיון מקיף בנושא מופיע גם בעמ"ה 1109/04 ברגמן נ' פקיד שומה גוש דן
(1.11.2006), ואף לאחרונה בע"מ 4199-11-11 בנלי טל נ' פקיד גוש דן (14.12.2014)
ובע"מ 11034-02-13 ש.א. נ' פקיד שומה נתניה (24.6.2015).

43. בפסיקה הנ"ל עובר כחוט השני הכלל כי אין עיתוק הכנסה בהעדר העברת מקור
ההכנסה עצמו ("הרעיון כי יתכן עיתוק של הכנסה בנפרד ממקור ההכנסה אינו
מתיישב עם תפיסת היסוד של שיטת המסים אצלנו" - ע"פ 1182/99 הורוביץ נ'
מדינת ישראל (7.9.2000) (מפי כבוד השופט אנגלרד, בסעיף 172)). כלומר, על מנת
שהכנסה פלונית תופק על ידי רחל ולא על ידי לאה, נדרשת העברה משפטית תקפה
של מקור ההכנסה מידי לאה לידי רחל. לטעמי, עדיף היה לזנוח את השימוש במונח
"עיתוק הכנסה" (העלולה להטעות שמא ניתן להעתיק רק את ההכנסה ולהשאיר את
המקור בידי נישום אחר) ולהעדיף את המונח "עיתוק מקור הכנסה", המשקף בצורה
נאמנה יותר את מהותו של העקרון הנדון (ואף אפשר להסתפק במושג הפשוט
"העברת מקור ההכנסה").

44. ההשלכה לעניינינו היא כי לא יהיה מקום לקבוע כי ההכנסה מסכום הפרשה הופקה
על ידי החברה השנייה אם לא יימצא כי מקור ההכנסה הועבר קודם לכן לידיה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

45. מהו אפוא מקור ההכנסה? כאן אקדים ואומר כי לדעתי **בשלב זה של הניתוח** אין חשיבות **לסיווג** ההכנסה אשר התקבלה מהמקור (בין הכנסה פירותית לבין הכנסה הונית) ובכך אני מסכים עם דברי ב"כ המערערים בסעיף 8 לסיכומי התגובה.

46. מקור ההכנסה "המקוריי", הבסיסי, אשר בלעדיו האפשרות לקבל את סכום הפשרה כלל לא הייתה נוצרת, הוא הפעלת עסקי תחנת הדלק. זאת, כאמור, נעשתה על יד בני משפחת רוזנקרנץ כיחידים בתקופה הנוגעת לענייננו (רק משנת 2004 ואילך הופעלה התחנה **בידי החברה הראשונה**).

יתען הטוען כי מקור זה מרוחק מדי והקשר בינו לבין ההכנסה מסכום הפשרה רופף מדי.

47. ואכן המקור המיידי יותר לתשלום סכום הפשרה הוא **התביעה** שהוגשה נגד סונול. תביעה זו עשויה הייתה להצמיח תשלום פיצויים על פי פסק דין (יהיה סיווגם של הפיצויים אשר יהיה). אולם בנסיבות המקרה, העדיפו הצדדים שלא להגיע לשלב של מתן פסק דין והתפשרו ביניהם מחוץ לכותלי בית המשפט. סכום הפשרה, אשר סונול הסכימה לשלם לסילוק תביעתם של שלושת האחים, נצמח ונבע מהתביעה, כשם שכל סכום פיצוי שיכול היה להיפסק על ידי בית המשפט היה נובע מן התביעה (כגורם מיידי).

48. אין מקום למחלוקת כי התביעה, עם הגשתה, הייתה של האחים. עילות התביעה הנטענות שורשיהן בניהול עסקי תחנת הדלק (על ידי האחים) ובקשרים המסחריים בין בעלי התחנה (האחים) לבין סונול.

49. האם השכילו האחים להעביר את מקור הכנסה זה – התביעה נגד סונול – לידי החברה השנייה, כך שזאת תהיה "בעלת העץ"?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

50. לדעתי התשובה לשאלה זו היא שלילית. אנמק.

(א) התביעה הוגשה בשנת 2000. ההעברה לידי החברה השנייה התרחשה בשנת 2008. בין לבין התנהלה התביעה מראשיתה וכמעט עד סופה (ראו עדות מר רוזן לגבי שלב הדיון בתביעה בסתיו 2008, עמוד 17, שורות 3 עד 25). ניהול הליך התביעה נעשה לבקשת האחים ועבורם. דומה כי המערערים אינם יכולים להתכחש לכך כי התביעה הייתה מורכבת וניהולה כרוך במאמץ (ראיה לכך מצוייה במע/7: כאשר המשיב ביקש מהמערערים מסמכים בקשר לאירועים הנדונים, נאמר בתשובה כי "בקשתכם התייחסה אמנם 'לכל המסמכים הקשורים', אולם מסמכים אלה מחזיקים מספר ארגזים...").

לא הובאה כל ראייה המעידה על כך שהחברה השנייה נדרשה לשפות את האחים (התובעים בתביעה) על השקעתם בייזום וניהול התביעה עד לרגע ההעברה (לעניין שכר טרחת עורכי דין, ראה פסקה (ג) להלן). אין זה סביר כי אדם יעמול למימוש עילת תביעה ולקידום ההליכים הכרוכים בכך, ולבסוף יוותר על האפשרות לזכות בגמול כספי וזאת ללא כל שיפוי או תמריץ.

אמנם הזכות הועברה כאן כנגד הקצאת מניות בחברה השנייה עצמה, אך היא הייתה נעדרת כל נכסים ופעילות אחרים, ולכן לא היה בכך כל תמורה מיידית או מעשית עבור התובעים.

(ב) על פי תנאי ההעברה, לחברה השנייה לא הוקנה כל מעמד או כוח בקשר לתביעה או להמשך ניהולה. כמוסבר, החברה השנייה הוקמה כבר בנובמבר 2007 במטרה מפורשת לקבל לידיה את הזכות לקבל כספים על פי פסק דין שיינתן בתביעת סונוול, ככל שיינתן. אולם, היא נותרה חסרת השפעה לחלוטין הן בכל הקשור לניהול ההליך בבית המשפט והן בכל הקשור לניהול המשא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

ומתן עם סונול מחוץ לכותלי בית המשפט. והנה שווי זכויותיה של החברה
השנייה בעקבות ההעברה ("לקבל כספים מסונול על פי פסק דין... אם יינתן
לטובת [האחים]") הושפע במישרין מאופן ניהול התביעה ואופן סיומה, אך
לחברה השנייה לא היה כל חלק בדברים אלה והיא נשארה בצד והמתינה
לתוצאות. גם מצב זה איננו מתיישב עם המסקנה כי מקור ההכנסה – התביעה
– אכן הועבר לידי החברה השנייה.

(ג) לידי החברה השנייה הועבר רק "סיכווי" ללא "סיכון".

כזכור, על פי הסכם ההעברה החברה השנייה הייתה זכאית לקבל את מלוא
הסכום המגיע על פי פסק דין, אך מנגד לא עמדה בכל חשיפה לחיוב כספי,
להוצאות או להפסד כלשהו (לרבות פסיקה אפשרית של הוצאות משפט ושכר
טרחת עורך דין כנגד האחים או פסיקת סכום חיוב בעקבות קבלת התביעה
שכנגד שהוגשה על ידי סונול במסגרת אותו הליך).
ייתכן שהימנעותה של החברה השנייה ליטול כל סיכון או לקחת על עצמה כל
התחייבות בקשר לתביעה נבעה מסיבה פשוטה: על פי הוראות סעיף 104ב(א)
לפקודה, תחול דחיית המס אך ורק אם מלוא הזכויות בנכס מועברות לחברה
חדשה "תמורת הקצאת מניות בלבד באותה חברה". בהקשר זה נטילת
התחייבויות על ידי החברה נחשבת כמתן תמורה נוספת מלבד הקצאת המניות
ועל כן היא אסורה (ראו בנושא זה ההוראות המקצועיות של רשות המיסים –
חב"ק – בקשר לסעיף 104, בעמוד 82). החברה השנייה נמצאה אם כן ב"מיטת
סדום" – צמצום היקף ההעברה לזכות לקבל כספים בלבד היה הכרחי על מנת
לאפשר שימוש בסעיף 104ב אולם מאידך אותו צמצום מקשה בעניין הוכחת
עיתוק מקור ההכנסה. אך איש לא הכריח את המערערים לפעול על פי סעיף
104ב ואם קיים קושי באחיזת המקל משני הקצוות, הקושי מובנה במהלך
שנבחר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

כאן יוער כי בהתאם להסדר שכר הטרחה שנחתם בין שלושת האחים לבין מי שייצג אותם בתביעה נגד סונול (הלא הוא מר אייל רוזן אשר העיד מטעם המערערים בערעור דנן), הוסכם כי שכר טרחתו יעמוד על אחוז מסויים מהסכום שייפסק אם ייפסק לטובתם (מע/3). בסעיף 4 להסדר שכר הטרחה מובהר כי "תשלום שכר הטרחה יבוצע מתוך גבייה בפועל". התחייבות זאת הייתה של שלושת האחים כלפי עורך דינם. עולה ממע/9, הדו"חות הכספיים של החברה השנייה ליום 31.12.2009, כי החברה השנייה נשאה בנטל שכר הטרחה לפחות בחלקו (ראו ביאור 6א) לגבי הוצאות משפטיות בסכום של למעלה מ-285 אלף ש"ח) והדבר אף הגיוני לאור התנאי הנ"ל לפיו תשלום שכר הטרחה יבוצע "מתוך גבייה בפועל". נמצא אפוא כי הלכה ולמעשה ההתחייבות האמורה אכן הועברה לידי החברה השנייה יחד עם הזכות לקבל כספים על פי פסק דין.

(ד) אין כל ראייה לכך שבמהלך שמיעת התביעה מי מן הצדדים הודיע למותב בית המשפט אשר דן בתיק כי הוקנו זכויות כלשהן בקשר לתביעה לידי החברה השנייה. למותר לציין כי החברה השנייה לא צורפה כצד להתדיינות. על פי חומר הראיות כל אשר נעשה הוא מתן הודעה לסונול, כחלק מהסדר הפשרה, כי החברה השנייה זכאית לקבל את הכספים מכוח ההעברה ועל סונול לשלם לה במישרין.

51. המשיב אף טוען כי ממילא העברת זכויות התביעה לידי החברה השנייה **כלל לא הייתה אפשרית** מכוח הדין הכללי.

על פי הטיעון,

"...לא זו בלבד שהסכם ההעברה מדבר בעצמו על המחאת פירות התביעה ולא

העברת 'זכות התביעה', הרי שהדין מגביל, ככלל, את העבירות והסחירות של

זכות התביעה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 הרעיון הטמון באיסור והגבלה של העברת זכות התביעה הוא מניעת 'קניית
2 דין' וריבוי התדיינויות שלתובע אין בהן עניין של ממש. הדין מבחין בין
3 מקרה בו לנמחה יש אינטרס רכושי או מסחרי במימושה של זכות התביעה
4 לטובתו שלו, שאז ההסבה כאמור אפשרית מכוח הדין, למקרה בו מדובר
5 בהמחאתה של זכות תביעה עירומה ונקייה, שהדין מגביל את עבירותה. ראו
6 נא ע"א 2077/92 שלדון אדלסון נ' ראובן רייף, תק-על 1993 (3) 2796.
7 במקרה דנן לבמח 2007 [החברה השנייה], הנעדרת כל פעילות, לא היה
8 אינטרס רכושי או מסחרי בזכות התביעה. על כן, זכות זו 'כזכות עירומה
9 ונקיה' לא ניתן היה כלל להסב לבמח 2007. ממילא כפי שפורט לעיל, אף על
10 פי ההסכם שבין הצדדים, לא הועברה לבמח 2007 זכות התביעה כי אם
11 פירותיה – קבלת המזומנים."
12 (סעיפים 46 עד 48 לסיכומי המשיב).
13
14 תשובתם היחידה של המערערים לטיעון זה (סעיף 17 לסיכומים הראשיים) היא שרק
15 סוגול כנתבעת הייתה זכאית להעלות טענה של "העדר יריבות", וכי אין למשיב כל
16 מעמד במסגרת הערעור דנן להיאחז בטיעון מסוג זה.
17
18 בשל יתר הנימוקים המובאים כאן לדחיית עמדת המערערים באשר לעיתוק מקור
19 ההכנסה, אינני נדרש להכריע בסוגייה עקרונית זו (שאיננה יחודית לתחום המסים)
20 ומן הראוי להשאירה בצריך עיון.
21
22 אעיר רק כי בעניין אדלסון שהובא על ידי המשיב נפסק לפי הנסיבות שם כי לא
23 מדובר בהסבת זכות תביעה אלא הסבת זכות לפי פסק דין, המותרת בהתאם להלכה
24 בע"א 456/71 פילוסוף נ' מדינת ישראל ואח' (21.10.1971). שם מבוארת ההבחנה
25 בין המחאת זכות תביעה וניהולה לבין המחאת הפירות שיתקבלו מתביעה. אמנם
26 המחאת זכות לפירות גרידא איננה מעוררת קושי לפי הדין הכללי אך **במישור**
27 **הפיסקאלי** היא תיתקל בקושי עליו הצבענו לעיל לאור העקרון לפיו "בעל העץ הוא
28 בעל הפרי".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

52. על פי עמדת המערערים, "הועברה הזכות לקבלת כספים ויש לסווגה כנכס בידי המערערים אשר הועבר כדין לידי [החברה השנייה]" (סעיף 18 לסיכומים הראשיים מטעם המערערים).

אכן, "זכות לקבלת כספים" עשויה להיחשב ל"נכס" כמשמעותו בחלק ה לפקודת מס הכנסה. אולם מסקנה זו איננה מסייעת בידינו בפתרון השאלה הרחבה יותר האם מקור ההכנסה הועבר לידי החברה השנייה?

הרי אם נסכים כי "הזכות לקבלת כספים" היא היא מקור ההכנסה, אזי טישטשנו (או אף מחקנו) במו ידינו את האבחנה הבסיסית בין שימוש בהכנסה לבין עיתוק מקור ההכנסה.

במה הדברים אמורים?

פלוני הינו בעל דירת מגורים המושכרת לדייר. הוא מעביר לאלמוני "זכות לקבלת כספי דמי השכירות" מבלי להעביר כל זכות (קניינית או חוזית) בדירה עצמה. הרי בדיוק במצבים כגון זה דנה הפסיקה הענפה בנושא "עיתוק הכנסה" ובאופן עקבי פעולות כאמור סווגו כ"שימוש בהכנסה" ולא כ"עיתוק מקור ההכנסה" (השוו עמ"ה 363/02 גריל נ' פקיד שומה חיפה (6.1.2005); עמ"ה 359/02 חוסני נ' פקיד שומה חדרה (30.10.2005); ע"א 1194/03 פקיד שומה חיפה נ' מנו (9.5.2010)).

דוגמה נוספת: פלוני עבד כשכיר ומגיעה לו בגין עבודתו משכורת שטרם שולמה. הוא מעביר לאלמוני "זכות לקבלת כספי המשכורת". האם יש ספק כי מדובר בשימוש בהכנסה ולא בעיתוק מקור הכנסה?

ייתכן אפוא כי הזכות לקבל כספים אשר הועברה לפי הטענה לידי החברה השנייה היא בבחינת "נכס" (כשם שהזכויות בשתי הדוגמאות הנ"ל הן נכס) אך אין בכך כל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

הוכחה כי מקור ההכנסה – התביעה נגד סונוול על כל המשתמע מכך – אכן הועברה
או הוסבה לידי החברה השנייה (בהנחה כי פעולת העברה כזו אפשרית על פי הדין
הכללי).

53. לסיכום חלק זה, קבענו (א) כי מקור ההכנסה ממנו נבעה ההכנסה הנדונה הוא
התביעה נגד סונוול (או במבט רחב יותר, עצם העיסוק בעסקי תחנת דלק אשר הוליד
את עילות התביעה); ו(ב) מקור ההכנסה לא הועבר לידי החברה השנייה היות והיא
לא רכשה כל זיקה לתביעה מכל סוג שהוא פרט לזכות לקבל כספים בסיומה (ככל
שישולמו).

ז. האם המשיב מנוע ומושתק מלטעון להעדר העברת מקור ההכנסה?

54. לגישת המערערים, המשיב כלל איננו רשאי לחלוק על כך שמקור ההכנסה הועבר
משלושת האחים לידי החברה השנייה.

לטענתם, מניעות זו נובעת משתי סיבות: ראשית, רשות המסים אישרה את השימוש
בסעיף 104ב לפקודה ועל כן אין המשיב יכול היום לטעון להעדר "נכס", ושנית,
הדו"חות השנתיים של המערערים לשנת המס 2008 אושרו על ידי רשות המסים ללא
מחלוקת (פרט לנושא אחד אצל אחד האחים, שאיננו קשור לענייננו).

55. אין בידי לקבל טענה זו.

בנוגע ל"אישור" הפעולה שנערכה לפי סעיף 104ב, אכן נשלח מכתב לרואה החשבון
של האחים ביום 7.7.2009 בעקבות הגשת ההודעה הנ"ל לפי סעיף 104ז.

זו לשון הפסקה הראשונה במכתב האמור (מע/8):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 "הננו לאשר קבלת הודעתכם שבסימוכין, אשר נרשמה לפנינו, ואולם אין

2 בקבלת הודעתכם הנ"ל משום אישור או הסכמה לפעולה האמורה בהודעה,

3 וכי זו תבחן בבוא העת במסגרת השומה."

5 ניסוח זה איננו מותיר מקום לספק כי מדובר באישור קבלה **טכני** ולא בהסכמה
6 מהותית מצד רשות המסים לגופו של עניין.

8 56. באשר לדו"חות השנתיים של המערערים לשנת 2008 (מ"ש/6), הם התקבלו לפי קוד
9 שומה "01", דהיינו הם אכן אושרו לפי סעיף 145(א)(2)(א) לפקודה. אולם בכך לא
10 סגי. בדו"חות עצמם אין כל גילוי נוסף לפעולת העברת הזכויות לידי החברה השנייה
11 והשדות בדו"ח בהם יש לפרט "הכנסות/רווחים פטורים ובלתי חייבים במס" נשארו
12 ריקים.

14 57. יתרה מזאת, אף אם ייקבע כי המשיב אכן הסכים, ולו באופן משתמע, למצג לפיו
15 **מקור הכנסה**, העתיד להצמיח פיצויים על פי פסק דין, הועבר בפטור ממס
16 מהיחידים לידי החברה השנייה (ואינני סבור כי הראיות מוכיחות הסכמה מהותית
17 כאמור), אזי לכאורה הדרך עדיין פתוחה בפני המשיב לטעון כי בנסיבות המקרה חל
18 סעיף 84 לפקודה וכי מדובר בהסבה שניתנת לביטול. נפנה עתה לעניין תחולתו של
19 סעיף 84.

21 **ח. האם בפנינו "הסבה הניתנת לביטול"?**

23 58. לפי עמדתו של המשיב, אף אם ייקבע כי שלושת האחים העבירו את מקור ההכנסה
24 לידי החברה השנייה ולא מדובר ב"שימוש בהכנסה" גרידא, אזי לפנינו "הסבה
25 שניתנת לביטול" כמשמעותה בסעיף 84 לפקודת מס הכנסה וכתוצאה מכך ההכנסה
26 מסכום הפשרה שייכת ממילא לשלושת האחים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

59. להלן נוסח סעיף 84 לפקודה:

1
2
3 "(א) היתה הכנסה משתלמת לאדם בכל שנת מס שהיא, מכוח הסבה

4 הניתנת לביטול או בעקבותיה... ינהגו בה, לענין פקודה זו, כאילו

5 היתה הכנסתו של המסב באותה שנה ולא הכנסה של זולתו.

6 (ב) לענין סעיף קטן (א) יראו הסבה כניתנת לביטול, אם יש בה הוראה

7 בדבר העברתם או החזרתם של ההכנסה, או של הנכס שממנו היא

8 נובעת, אל המסב, או אל בן-זוגו, בין במישרין ובין בעקיפין, או אם יש

9 למסב או לבן-זוגו, במישרין או בעקיפין, כוח בכל דרך שהיא לקבל או

10 להחזיר לעצמו את השליטה, במישרין או בעקיפין, על ההכנסה או על

11 הנכס שממנו היא נובעת."

12 לעניינינו "המסבים" הם שלושת האחים וה"זולת" היא החברה השנייה.

13
14 60. לכאורה סעיף 84 מקים חזקה חלוטה של בטלות ההסבה בהתקיים התנאים

15 הקבועים בו. יחד עם זאת, קיימת בפסיקה מגמה "לרכך" תוצאה מחמירה זו

16 ולאפשר לנישום להראות כי ההסבה הייתה בתום לב ולא נועדה לשם הפחתת מס

17 בלתי נאותה. אם יעמוד הנישום בנטל זה תכובד ההסבה וההכנסה תשוויך לנסב

18 (ולא למסב), על אף התקיימות תנאי הסעיף לכאורה (ראו עניין **ברגמן** הנ"ל, מפי

19 כבוד השופט אלטוביה). דומה כי אין צורך להעמיק בסוגייה זו כאן כי המשיב עצמו

20 טרח לנמק בהרחבה מדוע ההסבה הנדונה הייתה נגועה במלאכותיות ולא הסתפק

21 בהצבעה על הקיום הפורמלי של הוראות הסעיף.

22
23 61. יוער כי סעיף 84 איננו מציין באופן מפורש מהו **מושא ההסבה**. נוסח הסעיף מסתפק

24 בתיאור מצב: הכנסה משתלמת לאדם **מכח** הסבה או בעקבותיה, וההסבה ניתנת

25 לביטול. דומה כי כפועל יוצא מהתקדימים הנ"ל בעניין עיתוק מקור הכנסה ("בעל

26 העץ הוא בעל הפרי"), יש להבין את הוראות סעיף 84 כמתייחסות למקרים של

27 **הסבת מקורות הכנסה**, כי הרי "הסבת הכנסה" גרידא איננה אלא **שימוש** בהכנסה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 ואין כל צורך בהוראותיו המיוחדות של סעיף 84 כדי לקבוע שבמקרה של שימוש
2 בהכנסה דין ההכנסה להתחייב במס בידי מי שהפיק אותה מלכתחילה.

3
4 62. במישור המילולי והטכני, טוען המשיב כי בפנינו הסבה הניתנת לביטול כי למסבים
5 (שלושת האחים) היה "במישרין או בעקיפין, כוח בכל דרך שהיא לקבל או להחזיר
6 [לעצמם] את השליטה, במישרין או בעקיפין, על ההכנסה או על הנכס שממנו היא
7 נובעת". הכיצד? לכאורה הסכם ההעברה הינו חד סטרי – הזכות לכספי הפשרה
8 הועברה לידי החברה השנייה מבלי שזו הייתה כפופה לחיוב כלשהו להחזיר את
9 הזכות (או את הכספים שיתקבלו בעקבות מימושה). מסיבה זו **הרישא** של סעיף
10 84(ב) איננה מתקיימת במקרה דנן. אולם לדעת המשיב, עצם שליטתם המוחלטת של
11 שלושת האחים בחברה השנייה (בחלקים שווים, שליש לכל אח) הקנתה להם "כח,
12 במישרין או בעקיפין, להחזיר לעצמם את השליטה על ההכנסה".

13
14 63. אודה כי במבט ראשון, טיעון זה מפי המשיב מוקשה. משמעותו של הטיעון היא כי
15 "הכח להחזיר" כלל איננו חייב להתייחס **לתנאי ההסבה המסויימת** אלא די בטיב
16 מערכת היחסים בין הצדדים כדי לגרום לכך שכל הסבה ביניהם (מהצד השולט לצד
17 הנשלט) תיחשב להסבה הניתנת לביטול, יהיו תנאי ההסבה המסויימת אשר יהיו.
18 (יוער כי סעיף 83 לפקודה ("הסבה לטובת צעירים") אכן מתאר מצב של שליטה per
19 se בין המסב הבגיר לבין הנסב הקטין אך למצב זה נקבע דין מיוחד). יוצא כי על פי
20 הפירוש המוצע, כל הסבה בין בעל שליטה לבין חברה בשליטתו תיחשב כהסבה
21 הניתנת לביטול. הקושי הוא כי על פי קו זה, כמעט כל פעולה לפי סעיף 104א או לפי
22 סעיף 104ב לפקודה – לפיהם **נדרשת** שליטה בידי המעביר במשך שנתיים לאחר
23 ההעברה – תיתפס כ"הסבה הניתנת לביטול" וכוונת המחוקק בפרק השלישי לחלק
24 ה-2 לפקודה תסוכל.

25
26 מאידך יש להודות כי אין "כוח להחזיר" גדול יותר מכוחו של בעל מניות יחיד אשר
27 העביר מקור הכנסה לחברה בשליטתו הבלעדית (והשוו את דברי כבוד השופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

אלטוביה בעניין ברגמן: "אין חולק כי נאות ברוריה מצויה בשליטת המערער או בחזקתו. לכאורה מתקיימים תנאי סעיף 84(ב) ומדובר בהסבה הניתנת לביטול, קרי הסבה הגלום בה פוטנציאל לביטולה התלוי ברצונו של המסב, המערער, בשל שליטתו בנאות ברוריה" (ההדגשה אינה במקור)).

64. בעניין זה טוענים המערערים כי פיצול ההחזקה בין שלושת האחים בחברה השנייה משמעותו כי "החזרת השליטה על הנכס לעצמם מהחברה, אינה יכולה להיעשות מתוך גחמה של אחד מהם, אלא נדרש כי הדבר יעשה בדרך שבה מתקבלות החלטות בחברה. במלים אחרות, ביחס לכל אחד מהמערערים, אין לאף אחד מבין השלושה היכולת להחזיר לעצמו את השליטה בנכס ואף העברת הנכס תהיה חייבת במס מלא. למעשה, זה היה, בין השאר, הגורם שהביא את המערערים להעביר את הנכס ולא להותירו בידי היחידים באופן אישי."

(סעיף 11 לסיכומי התשובה מטעם המערערים).

אינני יכול לקבל טענה זו של המערערים: בפועל הם פעלו בצוותא חדא בכל המהלכים הנדונים בערעור זה (ככל הנראה בהובלתו של האח חיים ז"ל – ראו עדותו של מר רוזן, עמוד 6, שורה 19) ואין סיבה להניח כי דווקא בעניין (ההיפותטי) של החזרת כספי הפשרה לידיהם הם לא היו פועלים מתוך תיאום אינטרסים. והנה ההוכחה לכך נעוצה בעובדה שבפועל הוחלט כי החברה השנייה תלווה את כספי הפשרה לחברה הראשונה – שגם היא כאמור בשליטת שלושת האחים בחלקים שווים. דהיינו, לא רק שהתקיים פוטנציאל של "החזרת השליטה על ההכנסה בעקיפין" אלא כך אכן התרחש – בדמות ההלוואה שהוענקה לחברה הראשונה.

65. דומה כי פתרון לקושי הכרוך באימוץ הפירוש של המשיב לסעיף 84 סיפא (קושי שמעמיד בסימן שאלה את יחסי הגומלין בין הסעיף האמור לבין סעיפים 104 א ו- 104 ב לפקודה וסעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין) יימצא באותה פסיקה שנזכרה לעיל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

לפיה אין מקום להפעלת הוראות סעיף 84 אם יוכח כי ההסבה הייתה אמיתית, נבעה מטעם כלכלי ממשי ולא נועדה לשם הפחתת מסים (ושוב ראו עניין ברגמן הנ"ל).

כלומר, במקרה התמים, בו בעל מניות מעביר נכס מניב הכנסות לחברה בשליטתו, הוא יוכל לפעול לפי סעיף 104א או 104ב לפקודה מבלי שחרב סעיף 84 תהיה תלויה מעל ראשו, ולא תחול לרעתו "חזקה חלוטה" של ביטול ההסבה.

66. האם המערערים דגן הצליחו להצביע על טעם כלכלי או אחר (פרט לחסכון במס) אשר עמד מאחורי החתימה על הסכם ההעברה לטובת החברה השנייה? חוששני שלא.

67. כהסבר לניתוב כספי הפשרה לידי החברה השנייה, סופר כי התגבשה כוונה לרכוש את המחצית השנייה בזכויות הבעלות במקרקעי תחנת הדלק מידי שנק והוחלט כי רכישה זו תבוצע לא על ידי יחיד המשפחה ולא על ידי החברה הראשונה (אשר החלה כאמור בשנת 2004 לתפעל את תחנת הדלק), אלא באמצעות חברה חדשה אשר תוקם לשם כך.

על כוונה זו העיד מר רוזן:

"הייתה החלטה של שלושת האחים שרצו לרכוש את הנכס. הכוונה של האחים לרכוש זכויות בתחנה ולהשתמש בכספים הצפויים להתקבל מהתביעה לרכוש את התחנה והחליטו להעביר את הכספים לתביעה. לא ידענו מתי שתהיה הרכישה, הערכנו ורצינו שיהיו כספים זמינים ולא שצריך ללכת לכל אחד מהאחים לבד או חלילה ליורשים ולבקש מכל אחד מהיורשים את הכספים כשכל אחד עם הצרכים לאותו מועד. הכוונה לשריין כספי התביעה כדי לרכוש מחצית שניה של התחנה. לכן ההחלטה שהחברה תקבל את כספי התביעה ולא האחים אישית." (עמוד 15, שורות 22 עד 27)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1
2 **"...[רצינו] להקים חברה כדי לרכוש באמצעותה את מחצית הזכויות של**

3 **החלק השני."** (עמוד 26, שורה 6)

4
5 68. בתקנון החברה השנייה מיום 23.11.2007 נאמר בין השאר כי **"החברה מוקמת**
6 **במיוחד על מנת להעביר אליה נכס בבעלות משותפת של בעלי [מ] ניותיה, כמפורט**
7 **בהסכם בין בעלי המניות מיום 23.11.2007 ...".** אולם בתקנון החברה אין
8 התייחסות לייעוד החברה כרוכשת זכויות במקרקעי התחנה והסכם ההקמה מיום
9 23.11.2007 לא צורף כראייה בתיק.

10
11 69. כמו כן בהסכם ההעברה שנערך בין שלושת האחים לבין החברה השנייה ביום
12 8.9.2008 אין כל אזכור של ייעוד הכספים שהזכות אליהם מועברת לידי החברה
13 השנייה או התחייבות מצדה להשתמש בכספים לשם רכישת זכויות במקרקעי
14 התחנה. כן נאמר בו כי **"החברה תחזיק בנכס במשך שנתיים לפחות מיום חתימת**
15 **הסכם העברת זכויות זה"**, וזאת, יש לשער, על מנת להבטיח עמידה בתנאי סעיף
16 104ב(א)(2) לפקודה.

17
18 70. אף בדו"חות הכספיים של החברה השנייה אין כל סימן של כוונה לרכוש את יתרת
19 הזכויות במקרקעי תחנת הדלק. בדו"חות הכספיים ליום 31.12.2009 (מע/9) – סוף
20 השנה בה הגיע סכום הפשרה לידי החברה שנייה – נאמר:

21
22 **"החברה הוקמה בחודש נובמבר 2007, על מנת לקבל כספים המגיעים לה**
23 **מתביעה משפטית."** (ביאור 1: "כללי")

24
25 ובהמשך:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 **"בהתאם להסכם מתאריך 8/9/08 העבירו בעלי המניות של החברה לבעלות**

2 **החברה את הזכויות לקבלת כספים מחברת סונול ישראל בע"מ על פי פסק**

3 **דין בתיק מספר 1810/50 (להלן – הנכס) אם יינתן לטובתם.**

4
5 **העברת הנכס נעשתה בהתאם לתנאי סעיף 104' לפקודה כדלקמן:**

6 **א. החברה הוקמה למטרה זו בלבד.**

7 **ב. העברת הזכויות נעשתה בתמורה להקצאת מניות בלבד."**

8 **(ביאור 4: "זכות תביעה").**

9
10 71. יחד עם זאת, ב"הודעה על העברת נכס לחברה" שהוגשה לרשות המסים ביום

11 17.9.2008 בשם שלושת האחים על פי סעיף 104 לפקודה (לגבי הפעולה שנעשתה לפי

12 סעיף 104 לפקודה), בחלק הטופס המיועד ל"פרטים על החברה אליה הועבר הנכס

13 - מטרת העברת הנכס ותחום הפעילות של החברה" נרשם **"פעילות באמצעות**

14 **החברה לצורך השקעות בתחנת דלק".**

15 אמירה זו היא כללית מאוד אך מתיישבת, בין היתר, עם הכוונה הנטענת להשתמש

16 בכספי הפיצויים העתידיים להתקבל לשם רכישת זכויות נוספות במקרקעי תחנת

17 הדלק.

18
19 72. היות ושלושת האחים, כיחידים, היו התובעים בתביעה נגד סונול אך טבעי היה שכל

20 סכום פיצוי או פשרה שישולם על ידי הנתבעת ישולם לידיהם ולא לידי גורם אחר.

21 ואם היה בכוונתם להשתמש בכסף האמור על מנת לרכוש נכס כלשהו, הם היו

22 יכולים לרכשו בעצמם או לחלופין להזרים את הסכום הנדרש (לאחר תשלום מסים)

23 לידי תאגיד אשר ירכוש את הנכס מטעמם.

24
25 מדוע לא פעלו לפי אחת החלופות הנ"ל?

26



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

73. תשובת המערערים הינה כי הם חששו כי קבלת הכסף קודם בידי היחידים תקשה לאחר מכן על גיוס הסכום הנדרש לרכישת המחצית השנייה של הזכויות במקרקעי התחנה:

"השיקולים היו די דומים לאלה שבשנת 2004. חשבנו שנכון יותר לרכוש את המקרקעין כחברה ולא כאחים באופן פרטי. לא רצינו שההחזקה בנכס תהיה קשורה להחלטות אישיות של מי מהאחים או שתהיה בעיה של עיקול או שעבוד או שאחד האחים יעשה בחלקו פתאום עסקה עם צד שלישי ונמצא את עצמנו בבעלות משותפת עם צד שלישי שאנו לא מכירים. המצב של שלושה אחים שמחזיקים בנכס לא נוצר ממצב של בחירה אלא מתוך התפתחות היסטורית, בהתחלה היה סבא שהיה דייר מוגן ואחר כך שלושה האחים." (עדות רוזן, עמוד 14, שורות 17 עד 22)

ובהמשך:

"הייתה החלטה של שלושת האחים שרצו לרכוש את הנכס. הכוונה של האחים לרכוש זכויות בתחנה ולהשתמש בכספים הצפויים להתקבל מהתביעה לרכוש את התחנה והחליטו להעביר את הכספים לתביעה. לא ידענו מתי שתהיה הרכישה, הערכנו ורצינו שיהיו כספים זמינים ולא שצריך ללכת לכל אחד מהאחים לבד או חלילה ליורשים ולבקש מכל אחד מהיורשים את הכספים כשכל אחד עם הצרכים לאותו מועד. הכוונה לשריין כספי התביעה כדי לרכוש מחצית שניה של התחנה. לכן ההחלטה שהחברה תקבל את כספי התביעה ולא האחים אישית." (עמוד 15, שורות 22 עד 27)

74. אודה כי הסבר זה נראה דחוק: הרי גם אם כספי הפשרה "רוכזו" בידי החברה השנייה ולא "פוזרו" לידי בני המשפחה, היה בכל מקרה צורך בגיבוש רצון משותף ושיתוף פעולה בין בני המשפחה כדי להוציא את תוכנית הרכישה אל הפועל, אפילו אם הרכישה תבוצע באמצעות החברה השנייה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

יתרה מזאת, בפני המשפחה היו פתוחות דרכים נוספות להבטחת שיתוף פעולה בין
היחידים בכל הקשור לרכישה האפשרית, למשל באמצעות "הסכם מייסדים" לפיו
יתחייבו האחים להזרים את הכספים הדרושים לשם ביצוע הרכישה על ידי התאגיד
שנבחר לכך (ומבלי "לנעול" את הכסף בתאגיד זה עד לביצוע הרכישה בפועל), או
לחלופין באמצעות מנגנון נאמנות.

עוד יצויין כי ההסבר הנ"ל בעניין הצורך בשימור הכסף בקופה מרוכזת לא קיבל
ביטוי מפורש בשלוש ההשגות אשר הוגשו בשם האחים ביולי ובספטמבר 2011
(דהיינו במועד סמוך יותר להתרחשות האירועים) (מש/4); כל מה שהוסבר שם הוא
כי הקמת החברה השנייה והעברת הזכות אליה נעשו "לאור רצון האחים רוזנקרנץ
לביצוע השקעות משותפות ולהתאגדות משותפת כחברה" (סעיף 2.2 להשגות) וכי
"ההתאגדות בוצעה, בין היתר, משיקולים של התקשרות מול מחזיק נוסף בקרקע
באותה עת, התקשרות אשר הייתה מצוייה בשלבי מו"מ ראשוניים אולם לא
הבשילה לכדי הסכם" (סעיף 3.1.5 להשגות).

75. אף אם מקבלים את ההסבר לפיו ביקשו למנוע פיזור כספי הפשרה ולהימנע מהקושי
בגיוסו מחדש, מתבקשת השאלה הנוספת מדוע לא העבירו את הזכות לקבלת
הכספים לידי החברה הראשונה? הרי החברה הראשונה היא זו שכבר החזיקה
במחצית מן הזכויות במקרקעי התחנה והיא זו שהחלה להפעיל את עסקי התחנה
בשנת 2004. מדוע לא לבצע את הרכישה של המחצית השנייה של הזכויות הנ"ל
באמצעותה?

לכך ניתנו שני הסברים.

76. ראשית, הטעימו המערערים כי לא היה ברור כי הרכב הבעלות במחצית השנייה של
הזכויות במקרקעי התחנה יהיה זהה להרכב הבעלות במחצית הראשונה (אשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

נרכשה כאמור על ידי החברה הראשונה כשהיא בבעלות שלושת האחים בחלקים
שווים):

"בשנת 2007 הקמנו את חברת 2007 אבל עוד לא היתה עסקה עומדת על
הפרק. היו מגעים אבל היה פער בין מחיר הרכישה וגם בין האחים לבין
עצמם לא היה ברור מי מצטרף ובאיזה מחיר. אחת האפשרויות שהועלתה
היא, שהרכישה של המחצית השניה של המקרקעין לא תעשה כמו המחצית
הראשונה וכדי לאפשר שינוי בחלקים אמרנו שנקים חברה חדשה ואם אחד
האחים יקנה פחות מהחלק שלו אז באמצעות דיונים בחברה נגיע לחלוקת
החלקים בין האחים."

(עמוד 14, שורות 25 עד 30)

"שיקול אחד בהקמת חברת 2007 הוא לאפשר חלק רכישה שונה בין האחים.
בשנת 2004 כל האחים היו שותפים בחלקים שווים לרכישה. בשנת 2007 לא
ידענו איזה אחים ירצו להצטרף לרכישה ובאלו חלקים. חשבנו שאם נקים
חברה אחרת אפשר יהיה ליצור מצב שעדיין הרכישה תהיה באמצעות חברה
אבל יחס האחזקות יהיה שונה בין האחים."

(עמוד 15, שורות 1 עד 4)

דא עקא, מיום הווסדה, הבעלות בחברה השנייה הייתה זהה לזו בחברה הראשונה,
ולא נעשה בה כל שינוי במרוצת השנים. יתרה מזו, בשל האילוצים הנובעים
מהשימוש בסעיף 104ב לפקודה, נקבע במפורש בתקנון החברה (סעיף 5(א)) כי "בעלי
המניות המייסדים של החברה ימשיכו להחזיק בחברה, לפי חלקם כאמור (1/3 כל
אחד) במשך שנתיים לפחות מיום העברת הזכויות בנכס". "הזכויות בנכס" הועברו
ביום 8.9.2008, דהיינו לא הייתה כל אפשרות לשנות את הרכב הבעלות בחברה
השנייה עד ליום 8.9.2010, לכל המוקדם. מגבלה זו ששלושת האחים לקחו על עצמם
אגב השימוש בסעיף 104ב לפקודה, איננה עולה בקנה אחד עם הסברם הראשון
לשימוש בחברה השנייה לעומת החברה הראשונה, בה החזיקו בחלקים שווים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 יוער כי ההסבר באשר לשוני אפשרי בהרכב הבעלות לא הוזכר בהשגות שהוגשו
2 כאמור בשנת 2011.

3
4 77. ההסבר השני הוא שמכירת המחצית השנייה בזכויות עשויה הייתה להערך
5 באמצעות מנגנון התמחרות, ובהקשר זה לחברה חדשה היה יתרון על חברה קיימת
6 כגון החברה הראשונה:

7 "שיקול נוסף להקמת חברת 2007 הוא, שהיינו במחשבה להגשת תביעה של
8 פירוק שיתוף מול שנק. במסגרת המגעים עם שנק ובמסגרת הגישור הועלו
9 אפשרויות וידענו שאם נגיע למצב של התמ[ח]רות משפחת שנק תהיה
10 מעוניינת במנגנון התמ[ח]רות מאוד מיוחד. בשלב ראשון תהיה התמחרות בין
11 צדדים שלישיים ובשלב שני לאחר שיקבע זוכה בהתמחרות בין הצדדים
12 השלישיים [י]צטרפו להתמחרות בעלי הזכויות המקוריים. אנחנו הערכנו
13 שמנגנון כזה יטיב איתנו והיינו מעוניינים בו. בסופו של דבר הוגשה תביעת
14 פירוק שיתוף בשנת 2009-2010, ביקשנו את המנגנון הזה ומשפחת שנק
15 הסכימה לו ובפסק הדין נקבע המנגנון הזה, מנגנון דו שלבי. בשלב הראשון
16 ניתן היה להשתתף בהתמחרות באמצעות חברת 2007 כאשר בשלב השני
17 חברת 2004 תוכל להצטרף להתמחרות יחד עם הגב' שנק."
18 (עמוד 15, שורות 5 עד 13)

19
20 78. ראשית יש לומר כי הסבר זה מעלה תמיהה: האם סביר כי ייקבעו כללי התמחרות
21 לפיהם רק מציעים "חיצוניים" ישתתפו בסיבוב הראשון ולצורך כך **תאגיד**
22 **בשליטתם הישירה** של הבעלים הקיימים ייחשב למציע "חיצוני"?
23

24 שנית, דומה כי הסבר זה איננו מתיישב עם הסדר הכרונולוגי של התרחשות
25 האירועים. כזכור, החברה השנייה הוקמה בחודש נובמבר 2007. עולה מחומר
26 הראיות כי באותו השלב משפחת רוזנקרנץ נמצאה בעיצומה של התדיינות מול שנק.
27 עוד בשנת 1999 שנק הגישו נגד רוזנקרנץ תביעת פינוי מהמתחם (עמוד 10, שורה 9).
28 תביעה זו נמחקה רק בשנת 2009. יתרה מזאת, בשנת 2009 או 2010 (כשנתיים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

לפחות לאחר הקמת החברה השנייה) רוזנקרנץ הגישו נגד שנק תביעה לפירוק
השיתוף במקרקעין (שהייתה בבעלות הצדדים מחצית מחצית בשלב זה):

"פירוק השיתוף לאחר שהבנו שאי אפשר לבצע את הרכישה ו 2007 החזירה
את הכספים לפרעון החובות. הליך פירוק השיתוף נפתח לאחר שהבנו שאי
אפשר להשתמש והאופציה של שימוש בכספים דרך 2007 לקנות חלקה של
גברת שנק לא התבצע כפי שרצינו רצינו להמנע מכך."
ש: הליך הפירוק הוגש ב 2008.

ת: לא. הוגש או ב 2009 או ב 2010."

(עמוד 28, שורות 26 עד 28 ; עמוד 29, שורה 2)

דהיינו, בנובמבר 2007 מנגנון מוסכם למכירת הזכויות במקרקעי התחנה עדיין לא
היה באופן. על פי העדויות, כיוון זה התחיל להסתמן רק לאחר שהושגה הפשרה עם
סונול, דהיינו בשלהי 2008 ובתחילת 2009 :

"לאחר שהוגשה [ת]ביעה לפירוק שיתוף ולאחר הליך משפטי מורכב ולאחר
פסק דין שניתן בתביעת פירוק השיתוף שאגב קיבל את פירוק השיתוף וקבע
מנגנון של התמחרות באותו שלב גברת שנק לא נכנסו להתמחרות אחרי פסק
הדין הגענו איתה להסכמה. כבר שלא היה צורך בחברת 2007 היה מחיר
מוסכם שכל האחים הסכימו אז חברת 2004 רכשה את המחצית השניה.
היום חברת 2004 מחזיקה בזכויות הקרקע." (עמוד 24, שורות 2 עד 6)

לפיכך קשה להשתכנע כי החברה השנייה התאגדה מלכתחילה (בשנת 2007)
כ"מועמדת" להשתתף בהתמחרות המיוחלת.
גם ההסבר בעניין ההשתתפות בהתמחרות לא נכלל בהשגות שהוגשו בשנת 2011.

79. יש להעיר כי קיים הסבר פשוט יותר מדוע הזכויות לא הועברו לידי החברה
הראשונה: אילו כך היה נעשה, לכאורה לא היה חל סעיף 104ב לפקודה, לפיו נדרשת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

העברת נכס "לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך ולא היה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו..."

80. בסיכומי של דבר, החברה השנייה לא רכשה את המחצית השנייה של הזכויות, הבעלות בחברה לא שונתה, וכל פועלה היה להלוות את כספי הפשרה לידי החברה הראשונה.

81. בנסיבות אלו, אינני סבור שהמערערים הצליחו להראות כי היה טעם של ממש בהסבת הזכות לקבל את כספי הפשרה לידי החברה השנייה. לפיכך יש ליישם את הכלל הקבוע בסעיף 84 לפקודה ולייחס את ההכנסה שנתקבלה למסבים, קרי לשלושת האחים. במהלך הדברים הרגיל והטבעי, הם היו מקבלים את סכום הפשרה מידי סונוול, ואילו היו עושים כך, הם היו חופשיים להשתמש בהכנסה האמורה כראות עיניהם – לאחר תשלום המס המגיע. כאמור לא הוכח רציונל משכנע לוויסות ההכנסה לידי החברה השנייה, לא על פי מערך הנסיבות בעת הקמת החברה האמורה ובוודאי לא בראייה לאחור.

82. כאן נשוב ונזכיר כי הדיון הנ"ל בתחולתו וביישומו של סעיף 84 לפקודה הוא בבחינת דיון בנימוק חלופי ומתוך ההנחה כי אכן היה "עיתוק מקור הכנסה" לטובת החברה השנייה. אולם כאמור כבר הגענו למסקנה כי לא הועבר מקור הכנסה כלל, וכל מה שנעשה היה בגדר "שימוש בהכנסה" גרידא.

ט. סיכום ביניים – ההכנסה הופקה על ידי המערערים

83. משלא שוכנעתי כי הועבר מקור הכנסה מאת שלושת האחים לידי החברה השנייה, ומשקבעתי כי גם אם כן בוצעה הסבת מקור הכנסה אזי בנסיבות העניין יחולו הוראות סעיף 84 לפקודה, יוצא כי ההכנסה מקבלת סכום הפשרה הופקה על ידי המערערים (בחלקים שווים) ולא על ידי החברה השנייה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

נותר לנו לדון באופי ההכנסה בידי המערערים, דבר שישפיע על סכום המס בו יחוייבו.

י. הכנסה הונית או הכנסה פירותית?

84. עקרון ידוע בדיני המס הוא כי "דין פיצוי כדין הפרצה שהפיצוי בא לסתום". ההלכה בנושא מסוכמת בע"א 3721/12 **תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה** (27.4.2014). כדברי כבוד המשנה לנשיא נאור (כתוארה אז), "**הפיצוי יסווג בהתאם לפרצה שהוא נועד למלא**". דהיינו אם נתבע ומשתלם פיצוי בעקבות אובדן הכנסה פירותית, סכום הפיצוי עצמו ייחשב הכנסה פירותית, וכך בהתאמה לגבי פיצוי המשתלם כתוצאה מאבדן במישור ההון.

85. בעניין **תופאפ הנ"ל** נוספה הבהרה חשובה לעקרון הבסיסי הנ"ל, ונפסק כי סכום המשתלם בתמורה **ליתור על זכות תביעה** – כאשר התביעה הייתה לפיצוי אשר אופיו, אילו היה נפסק לטובת התובע (המוותר), היה פירותי - יסווג כפירותי למרות שלכאורה המדובר **ביתור על נכס** העשוי להצמיח רווח הון:

"הערה נוספת עניינה אופן סיווג הפיצוי. לכאורה, ניתן להגדיר פיצוי כמשולם תמורת ויתור המבוטח על זכות התביעה שלו. אולם היבט זה אינו רלוונטי לצורך סיווג הפיצוי. שכן, כל פיצוי – הן בגין נזק לנכס הון, הן בשל נזק לנכס פירותי – ניתן לסווג כויתור על זכות תביעה, שאז יצא כי כל הפיצויים יסווגו תמיד כהוניים ולא תהא כל נפקות לעקרון הסיווג שפורט לעיל... סיווג הפיצוי מבוסס אפוא על מהות הנזק שנגרם – ועליה בלבד."

(סעיף 20 לפסק הדין).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

אילולא כך, ניתן היה להפוך כל זכאות להכנסה פירותית לרווח הון על ידי יצירת
"נגזר" - דהיינו, זכות תביעה להכנסה פירותית – וביצוע עסקה הונית לכאורה בנכס
הנגזר.

כאמור אפשרות זו נשללה בעניין **תופאפ**.

86. ב"כ המערערים במקרה דנן ניסו לשוות לסכום הפשרה אופי הוני. התביעה נגד סונול
הוצגה כנסיון לשמר את מקור הכנסה (תחנת הדלק) ולהגן עליו בפני פגיעה נמשכת
הנובעת מקיום הסדר כובל. לפי גישה זו העיכוב הבלתי מוצדק (לפי הטענה)
בשחרור התחנה מההסדר הכובל גרם נזק ממון לבעלי התחנה, נזק שהוא בבחינת
פגיעה ב"עץ" המניב את ההכנסות, והתביעה הוגשה על מנת לפצות את המערערים
בגין פגיעה הונית זו במקור פרנסתם.

בסיכומי המערערים נאמר (בסעיפים 74 ו-75):

**"כפי שהוכח, הואיל וחברת סונול פגעה במקור הכנסתם של האחים בדרך של
הסדר כובל, יש לראות בפגיעה זו כנטילת היכולת של האחים להפיק
הכנסות. על כן, אין לסווג את הפיצוי כהכנסה מעסק אלא כרווח הון...**

**"צא ולמד כי הפיצוי שניתן לאחים היה, ללא עוררין, עבור פגיעה בחופש
עיסוקם ובהגבלת תחנת הדלק לפעול מול ספקים אחרים, תוך כפיית חברת
סונול על האחים להשכיר את התחנה במחיר לא רווחי וזאת תוך שימוש בגב'
שנק לשם השתלטות על התחנה."**

87. לדעתי תוכן כתב התביעה שהוגש נגד סונול (מש/5) וכן ההסברים שניתנו על ידי מר
רוזן, העד מטעם המערערים, אינם תומכים במסקנה כי ניתן לסווג את סכום הפשרה
כתקבול הוני.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

88. במוקד העילה בכתב התביעה נמצאת הטענה כי ההסדר ההיסטורי עם סונול גרם לכך כי התחנה שילמה מחיר גבוה מדי בגין מוצרי הדלק שהיא רכשה ונקבעו לה תנאי אשראי נחותים. כתוצאה מכך נמנע ממנה להתחרות בשוק ביעילות באמצעות הוזלת מחירים ומבצעים – מה שהביא גם לאבדן הכנסות, לפי הטענה. על פי הנטען, ההסדר פגע ברווחיות התחנה (בשל הוצאות מנופחות מצד אחד וצמצום מחזור מכירות מצד שני).

89. דהיינו, לטענת התובעים, אלמלא ההסדר עם סונול, הם יכלו להרוויח יותר מהפעלת התחנה. אינני מוצא כי בנסיבות העניין "יצא נכס מרשותו של אדם" כנדרש על מנת לכוון אירוע מס הוני הממוסה לפי חלק ה לפקודת מס הכנסה. מקור ההכנסה – תחנת הדלק – נותר שלם ולא נגרע ממנה כל נכס הון, מוחשי או בלתי מוחשי, אלא היעילות הכלכלית שלה **בהפקת הכנסות שוטפות** הושפעה לרעה (לפי הטענה) לנוכח תנאי ההסדר עם סונול.

90. מר רוזן העיד על אופן חישוב סכום הפיצוי שנתבע מסונול:

"זה דומה לשאלה קודמת שנשאלתי איך מחשבים ערך של תחנה. בודקים מה היו התוצאות הכספיות שהיו מתקבלות אם הייתי יכול להתקשר באופן חופשי עם ספקים אחרים וזה הנזק. הנזק הוא ההפרש בין התוצאות שיכלו להיות אלמלא הכבילה לבין התוצאות בפועל המתבטאות במחירי הדלקים."
(עמוד 23, שורה 17 עד 20)

"ש: שאלתי אחרת, מה זה גביית היתר האם נכון שאלה המחירים שסונול הכתיבה לאחים רוזנטקרנץ, המחירים שישלמו עבור הדלק, ומחירים אלה היו גבוהים, הדלתא – ההפרש מרכיב את ה- 4.8 מליון ₪."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 ת: הנזק הוא בדיוק ההפרש בין מה שיכולה להיות התוצאה לו יכולנו
2 להתקשר עם ספקים אחרים, לבין התוצאה הכלכלית של מה שהיה בפועל.
3 המומחה בדק מהם התנאים המסחריים שאפשר היה לקבל בתקופה
4 הרלבנטית מספקים אחרים, מהם תנאי השוק ומחירי השוק, בדק כמה
5 נאלצנו לשלם לסונוול עבור אותם מוצרים, וחישב את הנזק לפי ההפרש בין
6 שתי התוצאות."

7 (עמוד 38 שורה 1 עד שורה 5; שורה 11 עד שורה 13)

8
9 "ש. אתה מוכן לומר שבעולם שבו אין הסדרים קובלים, אתם קונים דלק
10 בשוק החופשי, בין השנים '92 ל-'99, בעולם כזה, ההכנסות של חב' הדלק
11 הן גבוהות יותר, וצריכה להיות רווחית יותר.
12 ת. נכון."

13 (עמוד 39, שורה 7 עד שורה 9)

14
15 91. עולה בבירור מעדות זו כי הפיצוי הנתבע נועד "לסתום פרצה" שנפצרה בהכנסות
16 השוטפות של התחנה. לפיכך החישוב העיקרי שעמד בבסיס קביעת סכום הפיצוי
17 הנתבע היה הכפלת "גביית היתר" (דהיינו תוספת מחירי מוצרי סונוול מעבר למחירי
18 השוק) בכמויות הדלקים שנרכשו בפועל. כאן יצויין כי על פי כתב התביעה הנזק
19 הכספי שיוחס ל"גביית היתר" בצד האספקה הועמד על 4,800,000 ש"ח (סעיפים 16
20 ו-53 לכתב התביעה) ואילו הנזק הכספי הנוסף שיוחס ל"אי יכולת להתחרות
21 ביעילות במחירים שהוצעו לציבור על ידי תחנות דלק אחרות" נאמד בסך 360,000
22 ש"ח (סעיפים 17 ו-54), והנזק הנטען בגין תנאי אשראי נחותים היה 250,000 ש"ח
23 (סעיפים 16 ו-53).

24
25 דהיינו עיקר התביעה נסב סביב "גביית היתר".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

92. לפי דברי מר רוזן, אף מותב בית המשפט המחוזי שדן בתביעה בין רוזנקרנץ וסונול
השקיף על סכום הפיצוי הנתבע כמבטא הכנסות אבודות במהלך פרק זמן מסויים :

"הבנתי... [ש]הפיצוי... [שבכוונת בית המשפט] לפסוק נמדד לפי הנזקים
בשנתיים שלוש האחרונות"

...

"בית המשפט אמר שנתיים שלוש אחרונות המשמעות 96-97." (עמוד 17,
שורה 21 ושורה 27).

93. מודע אני לכך כי לעתים שוויו של נכס הון ייקבע לפי הערכת ערכו של זרם ההכנסות
שהנכס עשוי בעתיד להניב והיוון הסכום לערך נוכחי (דהיינו על פי שיטת ה-
discounted cash flow). השימוש בשיטה כזו לצורך אמידת שוויו של נכס הון
איננו מוביל כמובן למסקנה כי ההכנסה ממכירת הנכס היא פירותית. אולם במקרה
הנדון אין בסיס לומר כי משפחת רוזנקרנץ נפרדה מנכס הון כלשהו או שגורם ייצור
כלשהו בעסקי התחנה נגרע או נגדע בצמיתות כתוצאה מההסדר עם סונול. כן נפגעה
"השורה התחתונה" של התחנה בשל תמחור המוצרים ונדרש פיצוי בשל כך. בעיני
אופי פיצוי זה הינו פירותי.

94. המערערים הוסיפו וטענו כי תביעת הפינוי שהוגשה נגד משפחת רוזנקרנץ על ידי שנק
היתה למעשה חלק מהמאבק המשפטי בין רוזנקרנץ לבין סונול וכי סונול עמדה
מאחורי תביעת הפינוי. כזכור, התביעה האמורה הוגשה בשנת 1999 ונמחקה בשנת
2009. העד מר רוזן הסביר בהרחבה מדוע משפחת רוזנקרנץ סברה כי סונול תמכה
או אף יזמה את תביעת הפינוי (עמוד 10, שורה 8 עד שורה 17; עמוד 12, שורה 23 עד
עמוד 13, שורה 2. בעמוד 13, שורה 1, צריך להיות "בשנת 09").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 כאשר נשאל מר רוזן "מה הייתה המשמעות אם שנק היו זוכים בתביעה שלהם?",
2 השיב "היינו מסולקים מהתחנה ומאבדים אותה". (עמוד 12, שורה 9).

3
4 95. עם כל הכבוד, אינני סבור כי יש בטיעון זה כדי להועיל.

5
6 ראשית, טענת הקנוניה לא הוכחה ואיש מצד סונוול או מצד שנק לא הודה בכך
7 במסגרת ההליך הנוכחי. שנית, תביעת הפינוי הסתיימה במחיקתה, ומשפחת
8 רוזנקרנץ לא פונתה. שלישית, לא הוכח כי לתביעת הפינוי היה כלל סיכוי של ממש
9 להתקבל. רביעית, לא הובאה בפני כל ראייה כי סכום הפשרה ששולם על ידי סונוול
10 (שהוא ההכנסה מושא ערעור זה) הושפע לכאן או לכאן מקיומה וניהולה של תביעת
11 הפינוי. וחמישית, אם משפחת רוזנקרנץ הייתה משוכנעת כי יש קשר וזיקה בין
12 תביעתה נגד סונוול לבין תביעת שנק נגדה, ואם תביעת שנק אכן היוותה **איום קיומי**
13 על עסקי התחנה, הרי היינו מצפים כי משפחת רוזנקרנץ תדרוש כחלק ממכלול
14 הפשרה עם סונוול ובתמורה להסכמתה לפשרה כי תביעת הפינוי תימחק לאלתר על
15 ידי שנק, אולם הסכם הפשרה שותק בעניין זה.

16
17 96. מתבקשת אפוא המסקנה כי ההכנסה מסכום הפשרה – שבאה לסתום פרצה
18 פירותית – תסווג גם היא כפירותית ועסקית.

19
20 **יא. האם יש להגדיר חלק מסכום הפשרה כ"הפרשי הצמדה וריבית"?**

21
22 97. בשלב שמיעת הערעור בפני, ולאחר הגשת נימוקי הערעור על ידי המערערים, ב"כ
23 המערערים העלו טענה חלופית חדשה לפיה יש לקבוע כי חלק מהותי מסכום הפשרה
24 מייצג הפרשי הצמדה וריבית. לפי הטיעון החדש, בחישוב אבדן ההכנסות כתוצאה
25 מהתנהגותה הנטענת של סונוול הובאה בחשבון השפעת חלוף הזמן במהלך התקופה
26 בגינה הוגשה התביעה (1992 עד 1999). על כן, סכום הפשרה מורכב, בין השאר,
27 ממרכיב ממשי של הפרשי הצמדה וריבית. (אעיר כי ב"כ המערערים טענו בלהט כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1 אחדות מטענות המשיב בערעור זה מהוות "הרחבת חזית אסורה" אך משום מה לא
2 מצאו כל פגם בהעלאת טענה חדשה מצדם (אשר יש בה גם פן עובדתי מובהק)
3 במהלך דיון ההוכחות).

4
5 98. העד מטעם המערערים, מר רוזן, התייחס לנושא האמור בהזדמנויות שונות במהלך
6 עדותו (עמוד 20, שורה 28; עמוד 22, שורה 15; עמוד 41, שורה 2). זאת הסיבה שבית
7 המשפט ביקש ממר רוזן (בעמוד 23, שורה 16), לאחר שהוא כבר הספיק להדגיש את
8 נושא ההצמדה וריבית פעמיים במהלך עדותו, להשיב על שאלה בעניין הבסיס
9 העקרוני להערכת הנזק מבלי להתייחס (שוב) לריבית והפרשי הצמדה - ולא על מנת
10 לפסול את עצם הטיעון למרות האיחור הרב בהעלאתו.

11
12 99. מר רוזן, העיד כי "סונול אמנם עמדה על כך שבהסכם הסופי ייכתב סכום גלובלי.
13 לצורך הגעה לסכום נעשו חישובי הפרשי הצמדה וריבית והוחלפו ניירות עם סונול
14 על כך" (עמוד 22, שורה 15).

15
16 100. ב"כ המערערים לא השכילו להסביר מהי הנפקות המיסויות של קביעת ממצא
17 לפיו חלק מסכום הפשרה מהווה הצמדה וריבית, וזאת בהינתן תוצאה על פיה
18 ההכנסה הופקה על ידי יחידים וסיווגה הנכון הוא פירוטי עסקי. הרי לכאורה אם
19 בהכנסה לפי סעיף 12(1) עסקי, לא יחול פטור לגבי הפרשי ההצמדה לפי צו מס
20 הכנסה (פטור ממס על הפרשי הצמדה) התשמ"ד-1984, ואילו לגבי מרכיב הריבית
21 לכאורה לא יחולו הוראות סעיף 125ג לפקודה. בסיכומיהם, כל אשר טענו ב"כ
22 המערערים הוא כי "מן הדין ומין הצדק שלא להתעלם מרכיב הריבית והפרשי
23 ההצמדה שהינו חלק אינטגרלי מסכום הפיצוי שהתקבל בידי המערערים, ולמסותו
24 בהתאם". (סעיף 100 לסיכומים).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

לגבי משמעות הביטוי "בהתאם" סתמו ולא פירשו. אולי רמיזה לכוונה נמצאת
בשאלה שהציג ב"כ המערערים לעד מטעם המשיב, מר סטולפר (עמוד 53, שורה
15):

"ש: אתה יודע מה עמדת אגף מס הכנסה לגבי מצב בו יש עילת נזק שהביאה
לפיצויים פטורים ממס אולם מרכיב גדול נובע מהפרשי ריבית והכנסה."

(כלומר רשות המסים יודעת לטעון לפיצול בין קרן פיצויים לבין ההצמדה והריבית
שהצטברו עליה כאשר נוח לה לטעון כך).
אולם, משביכרו ב"כ המערערים שלא להסביר את ההשלכות המעשיות של הטיעון
בעניין הצמדה וריבית בנסיבות דנן, בית המשפט לא יעסוק בניחושים ואין לצפות
מבית המשפט להתייחס לטיעון מבלי להבין עד תום את נפקותו.

101. למעלה מכך, דברי העד מטעם המערערים בעניין אופן עריכת החישוב לא
נתמכו בכל ראיה כתובה, הניירות שהוחלפו, לדבריו, לא הוצגו, וכמצופה, בהסכם
הפשרה נקבע סכום פשרה גלובלי בלבד (סעיף 4) מבלי שפורטו בו מרכיבי הסכום או
את אופן חישובו. על כן, גם אם יונח כי הצדדים לתביעה הגיעו לסכום הפשרה תוך
התחשבות מסויימת בשחיקת ערך הכסף על פני זמן אין לדעת מה היה המשקל של
רכיב זה.

102. לפיכך, בהעדר תשתית עובדתית ומשפטית מספקת ובהעדר הסבר לעניין
נפקות הטיעון לנוכח התוצאות האחרות אליהן הגעתי, טענת המערערים בעניין
הפקת הפרשי הצמדה וריבית נדחת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24

י.ב. סיום

103. הערעור נדחה. ההכנסה מקבלת סכום הפשרה מידי סונול תיחשב כהכנסתם של המערערים שהופקה בשנת 2009, כאשר אופי ההכנסה הינו פירותי ועסקי. המשיב ידאג לביטול החבות במס של החברה השנייה בגין אותה הכנסה על מנת למנוע כפל מיסוי (ראו הצהרת ב"כ המשיב לפרוטוקול הדיון, בעמוד 57, שורה 6).

104. המערערים, יחד ולחוד, ישלמו למשיב הוצאות משפט בסך 39,000 ש"ח, וסכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית מהיום אם לא ישולם תוך 30 ימים.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, ד בטבת תשע"ו, 16 דצמבר 2015, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2015

ע"מ 3790-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3698-08-13 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 3552-08-13 חיים ז"ל נ' פקיד שומה חולון

הרי קירש, שופט