



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 41178-10-11 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

בפני כב' השופט יונה אטדגי

המערער:

ערן מיטל

ב"כ עוה"ד זיו שרון ועמית גליק

נגד

המשיב:

פקיד שומה ת"א 1

ב"כ עו"ד מיכל ריצ'ולסקי, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5 .1 כיצד יש למסות פיצויים שקיבל המערער מחברה, שלה העניק שירותי ליווי וייעוץ פיננסי,
6 בשל ויתורו על אופציה שנתנה לו החברה, לרכוש חלק ממקרקעין שבבעלותה? האם כרווח
7 הוני – עמדת המערער, או כרווח פירותי בגין הכנסה ממשלח יד או מעסקה אקראית בעלת
8 אופי מסחרי – כעמדת המשיב?

9

10

רקע

11 .2 חברת פארק ינאי בע"מ (להלן – חב' ינאי) עוסקת בהשכרת נכסי מקרקעין שבבעלותה (חיים
12 ינאי, עמ' 15 לפרו').

13 עד שנת 1999 היא היתה הבעלים של מלוא הזכויות במקרקעין המצויים ברח' הסיבים 49
14 פתח תקוה (חלקה 44 בגוש 6393), הידועים כמתחם "פארק ינאי" (להלן – המתחם).

15 שטח המתחם כ-10 דונם, ובזמן הרלבנטי לערעור זה (זכויות הבניה הוגדלו לאחר מכן) ניתן
16 היה לבנות עליו שישה בנייני משרדים בשטח כולל של כ-2,500 מ"ר וחניון תת קרקעי בשטח
17 של כ-3,000 מ"ר (מתוך מכתבו של חגי גרינשפון מיום 22.3.06, חלק מנספחי ג' לתצהיר המערער).

18 בזמנים הרלבנטיים לערעור, בעלי המניות של חב' ינאי היו האחים חיים ושלמה ינאי. יצוין,
19 כי בשנת 2010 רכש חיים מאחיו שלמה את מניותיו בחברה (ינאי, עמ' 16 לפרו'). בכך הפך
20 חיים (להלן – ינאי) לבעלים היחיד של החברה.

21

22 .3 בשנת 1999 נחתם הסכם קומבינציה בין חב' ינאי ובין חב' נוף הארץ ייזום ובנין בע"מ (להלן
23 – נוף הארץ), לפיו, בתמורה למתן שירותי בניה של מבני המשרדים והחנויות, העבירה חב'
24 ינאי לנוף הארץ כ-67% מזכויותיה.

25 מצב הזכויות במתחם בזמנים הרלבנטיים לערעור זה היה כדלקמן: נוף הארץ – 67%, חב'
26 ינאי – 33%.

27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 בסביבות שנת 2003 הושלמה בנייתם של בנינים מס' 1 ו-2 במתחם, וחלקים מהם הושכרו
2 לגופים שונים. כשנה לאחר מכן הושלמה גם בנייתם של בנינים מס' 3 ו-4, אך המשרדים
3 בהם לא הושכרו עד הרבע האחרון של שנת 2006, אזי הם הושכרו לחברת שטראוס-עלית
4 בע"מ (להלן – שטראוס), כפי שיפורט להלן.
5 בשלבים מאוחרים יותר נבנו גם משרדים מס' 5 ו-6 (סעיף 5 לתצהיר ינאי).
6
- 7 המערער, רואה חשבון, סיפק לחב' ינאי, באמצעות חברה שבבעלותו בשם "חברת יזמות
8 עסקית (א.מ.) בע"מ", שירותי ליווי וייעוץ פיננסיים, החל משנת 1999 (סעיף 8 לתצהיר
9 ינאי).
10 ביום 30.4.06 נחתם "הסכם אופציה" בין חב' ינאי ובין המערער (נספח א' לתצהיר המערער),
11 לפיו, ניתנה למערער אופציה לתקופה של 24 חודשים, לרכוש מחב' ינאי שטחי משרדים
12 במתחם בשטח של עד 2,000 מ"ר ובצירוף עד 60 חניות, במחיר של 600 דולר למ"ר ו-7,000
13 דולר לכל חניה (להלן – האופציה).
14 תמורת קבלת האופציה שילם המערער לחב' ינאי 6,000 דולר בתוספת מע"מ.
15 המערער דיווח על האופציה למשרד מיסוי מקרקעין (נספח ב' לתצהיר המערער).
16
- 17 מתחילת שנת 2006 עד חודש אוגוסט 2006 נעשו מאמצים שונים להשכרת מבנים 3 ו-4
18 לגופים שונים.
19 עסק בכך בעיקר עו"ד חגי גרינשפון מטעם נוף הארץ (הפניות וההצעות בנדון צורפו כנספח ג'
20 לתצהיר המערער, וכן ראו סעיף 10 לתצהיר גרינשפון).
21 בין היתר, פנה גרינשפון לשטראוס כדי לעניינם בשכירת המבנים כבר ביום 22.3.06
22 (באמצעות המתווך יהודה נגר) וביום 10.4.06 (בפניה למנהל נכסי שטראוס, גדעון קוטלר.
23 שני המכתבים צורפו כחלק מנספחי ג' לתצהיר המערער).
24 יצוין, כי המכתב הראשון כלל גם הצעה אופציונלית למכירת המבנים (או חלקם). המכתב
25 השני עסק רק בשכירות, ובו שופרה ההצעה שהוצעה לשטראוס במכתב הקודם.
26 ההצעות האמורות לא התקבלו על ידי הנמנעים, כולל שטראוס.
27 קוטלר סיפר (סעיפים 8-12 לתצהירו), כי ההצעה האמורה "לא היתה על הפרק" משום
28 שבאותה תקופה חשבה שטראוס לרכוש שטח משרדים אחר ברמת החייל, אך שטראוס
29 החליטה לאחר מכן שלא לשכור משרדים ברמת החייל בשל חשש לקרינה ממתקני חשמל
30 שעמדו בסמוך אליהם.
31
- 32 בסוף חודש יולי – תחילת אוגוסט 2006, לאחר ששטראוס החליטה סופית שלא לשכור
33 משרדים ברמת החייל, נוצר צורך דחוף למצוא מקום להעברת משרדיה ממתחם צומת
34 עלית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 קוטלר פנה, באמצעות המתווך נגר, לגרינשפון, והחל משא ומתן לשכירת בנינים 3 ו-4
2 במתחם (סעיפים 14-15 לתצהיר קוטלר).
- 3 לדברי קוטלר (סעיף 16 לתצהירו), וכך העידו גם גרינשפון (סוף סעיף 22 לתצהירו), ינאי (סעיף
4 18 לתצהירו) והמערער (סעיף 18 לתצהירו), המשא ומתן התנהל בעיקר מול גרינשפון שייצג
5 את נוף הארץ, ורק לקראת סיומו צורפו אליו ינאי והמערער שהוצגו כנציגי חב' ינאי.
6
- 7 ביום 28.8.06 חתמו שטראוס, מצד אחד ונוף הארץ וחב' ינאי, מצד שני, על מסמך "סיכום
8 עקרונות מסחריים", שבו סוכמו תנאי השכירות של בנינים מס' 3 ו-4, בשטח של כ-10,000
9 מ"ר (נספח ד' לתצהיר המערער, להלן – מסמך העקרונות).
10 מסמך העקרונות כלל מתן אופציה לשטראוס, לתקופה של 3 שנים, לרכישת המבנים
11 בתשואה של 8% (על בסיס שכר הדירה לרבות עלויות חניות ומחסנים), ולאחר תקופה זו –
12 זכות סירוב ראשונה לרכישת כל שטח שיוצע למכירה במתחם.
13 יצוין, כי גם המערער חתם על מסמך זה, "בשם פארק ינאי וחיים ינאי".
14
- 15 במהלך כל המשא ומתן שהתנהל בין שטראוס ובין נוף הארץ וחב' ינאי, לא סופר לשטראוס
16 על האופציה שחב' ינאי נתנה למערער, לרכישת שטח של עד 2,000 מ"ר, כאמור לעיל.
17 המערער (סעיף 19 לתצהירו), ינאי (סעיף 19 לתצהירו) וגרינשפון (סעיף 15 לתצהירו) סיפרו כי
18 הסיבה לכך היה חששם שגילוי פרט זה עלול היה "לטרפד" את המשא ומתן עם שטראוס.
19 המערער (סעיף 19 לתצהירו) וינאי (סעיף 20 לתצהירו) הוסיפו, כי סוכם ביניהם, שבכל מקרה
20 זכויותיו של המערער למימוש האופציה "לא תפגענה".
21 הסכמה זו לא הועלתה על כתב.
22
- 23 לאחר חתימת מסמך העקרונות נוהלו מגעים בין המערער וינאי, מצד אחד, ובין שטראוס –
24 בעיקר באמצעות יועצה המשפטי, עו"ד מייק אבנר – מצד שני, להסדיר את מימוש האופציה
25 על ידי המערער, לרכישת 2,000 מ"ר משטח המתחם, מאחר שמימושה של אופציה זו סתר,
26 כמובן, את האופציה שניתנה לשטראוס לרכוש את שטח המתחם, או את זכות הסירוב
27 הראשונה שניתנה לה לרכוש את חלקו.
28 במסגרת זו אף הוחלפו טיוטות הסכם בין המערער ובין עו"ד אבנר (נספחי ל' לתצהיר
29 המערער).
30 בסופו של דבר הודיע עו"ד אבנר למערער ולינאי, כי רק דירקטוריון חברת שטראוס מוסמך
31 לוותר, ולו חלקית, על האופציה/זכות הסירוב הראשונה שניתנה לה, ויתכן שהוא לא יאשר
32 זאת (סעיף 30 לתצהיר המערער).
33
- 34 יצוין, כי במהלך תקופה זו, ינאי חתמה על הסכמתה לרישום הערת אזהרה שתבטיח את
35 האופציה שניתנה למערער (נספח ח' לתצהיר המערער).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1
- 2 12. לאחר שעו"ד אבנר הודיע למערער את תשובתו, פנה המערער במכתב לחב' ינאי (נספח יג),
- 3 שבו ציין, כי לאור הסיטואציה שנוצרה, הוא מוכן לוותר על האופציה שניתנה לו תמורת
- 4 קבלת פיצוי כספי.
- 5 חב' ינאי השיבה למערער במכתב מיום 6.9.07 (נספח יד לתצהיר המערער), שבו היא שבה על
- 6 התחייבותה, שלא לפגוע בזכות האופציה שניתנה לו וביקשה את הערכתו לגובה הפיצוי
- 7 המבוקש.
- 8 ביום 23.12.07 חתמו המערער וחב' ינאי על הסכם, לפיו, "כפיצוי בגין אי מימוש
- 9 האופציה", תשלם החברה למערער סכום השווה בשקלים ל-1,200,000 דולר (נספח טו
- 10 לתצהיר המערער, להלן – הסכם הפיצויים).
- 11
- 12 13. בינתיים, הודיעה שטראוס לנוף הארץ ולחב' ינאי על כוונתה לממש את האופציה לרכישת
- 13 כל שטח המתחם, וביום 24.12.07 (יום אחד לאחר חתימת הסכם הפיצויים) נחתם בין נוף
- 14 הארץ וחב' ינאי, מצד אחד, ובין שטראוס, מצד שני, הסכם מכר, לפיו רכשה שטראוס מהן
- 15 את כל המתחם, בתמורה לסכום של קרוב ל-19 מיליון דולר (הסכם המכר צורף כנספח טז'
- 16 לתצהיר המערער). יצוין, כי המערער חתום על ההסכם, יחד עם גרינשפון, כערב אישי
- 17 להעברת הזכויות במתחם על שם שטראוס (עמ' 26 להסכם).
- 18
- 19 14. חב' ינאי שילמה למערער את הפיצוי שנקבע בהסכם הפיצוי – 1,200,000 דולר, ובשקלים,
- 20 לפי השער היציג דאז: 4,676,863 ₪.
- 21 כן יצוין, שחב' ינאי שילמה למתווך יהודה נגר (באמצעות חברה שבבעלותו) דמי תיווך
- 22 בקשר לעסקת שטראוס בסך של 70,504 ₪ (נספח יז לתצהיר המערער).
- 23
- 24 הדיווח, השומה, הערעור ותמצית טענות הצדדים
- 25 15. המערער דיווח למשיב על סכום הפיצוי שקיבל מחב' ינאי, 4,676,863 ₪, כאמור, כרווח הון
- 26 שנוצר בשנת 2007 וביקש למסותו בהתאם בשיעור המס המופחת. אולם, המשיב הוציא
- 27 למערער צו לפי סעיף 152 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן –
- 28 הפקודה), שבו קבע המשיב כי סכום הפיצוי שהתקבל הוא הכנסה מעסק, שיש להוסיפה על
- 29 הכנסתו המוצהרת של המערער באותה שנה, וחייב את המערער בשיעור המס המוגדל.
- 30 הערעור דן על הצו שהוציא המשיב למערער לשנת 2007.
- 31
- 32 16. המערער טוען, כי על פי המבחנים שנקבעו בפסיקה ביחס להבחנה בין הכנסה הונית לבין
- 33 הכנסה פירותית, הפיצוי שקיבל הוא הכנסה הונית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 לטענתו, אין מדובר בפיצוי בגין מתן השירותים שנתן לחב' ינאי, מאחר שהוא לא נתן שום
2 שירות לחב' ינאי בקשר לעסקת שטראוס, הוא לא ניהל את המשא ומתן ולא פעל להשבת
3 האופציה שניתנה לו.
4 לדבריו, יש להפעיל בנדון את מבחן הכוונה, ומאחר ובמועד רכישת האופציה עסקת
5 שטראוס לא עמדה על הפרק, אזי לא ניתן לומר שרכישת האופציה נעשתה לשם קבלת
6 הפיצוי בקשר לעסקת שטראוס.
7 לטענתו, גם לא ניתן לקבוע שהוא פעל כמתווך בקשר לעסקה זו, משום שדמי התיווך
8 שולמו למתווך יהודה נגר.
9 עוד טוען המערער, כי בעת העסקה לא היתה לו מומחיות בתחום המקרקעין, וכי מכל מקום
10 מומחיות זו איננה רלבנטית לאופציה שרכש ולפיצוי שהתקבל בגין הויתור עליה.
11 המערער ביקש לדחות גם את טענתו החילונית של המשיב, לפיה הפיצוי התקבל בגין עסקת
12 אקראי מסחרית.
13
14 המשיב טוען, כי על פי המבחנים שנקבעו בפסיקה, יש לקבוע שהפיצוי הוא הכנסה פירותית
15 – הכנסה מעסק, ולחילופין הכנסה מעסקת אקראי, לפי סעיף 2(1) לפקודה.
16 לדבריו, מבחן הכוונה, כמורה דרך להבחנה בין הכנסה הונית ובין הכנסה פירותית, נדחה
17 בפסיקת בית המשפט העליון, וההבחנה צריכה להיות מוכרעת במבחנים אובייקטיביים.
18 לטענתו, המערער נטל חלק פעיל בעסקת שטראוס, הן על ידי עצם השתתפותו בישיבות
19 המשא ומתן והן בחתימתו על הסכם העקרונות וכערב על הסכם המכר.
20 לדבריו, השירותים שנתן לחב' ינאי והתשלום המזערי ששילם בגין קבלת האופציה מוכיחות
21 כי הפיצוי ניתן כתמורה עבור אותם השירותים.
22 בהקשר זה טוען המשיב, כי בהסכם האופציה נקבע פיצוי מוסכם, שלו היה משולם הוא היה
23 עומד על כ-162,000 דולר בלבד, בעוד שהמערער קיבל פיצוי בסך 1,200,000 דולר, וגם דבר
24 זה מעיד כי מדובר בהכנסה פירותית.
25 המשיב מצביע על בקיאותו ומומחיותו של המערער בנדל"ן כקנה מידה נוסף לקביעתו.
26 כן מצביע המשיב על פרק הזמן הקצר שחלף, מספר חודשים, מאז החתימה על הסכם
27 הפיצוי ועד חתימת הסכם העקרונות עם שטראוס.
28
29 דיון והכרעה
30 18. ההבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית, התופסת מקום קרדינלי בדיני המסים בכלל
31 ובפסיקת בתי המשפט בפרט, אינה קלה כלל ועיקר (פרופ' אהרון נמדר, **מס הכנסה**,
32 מהדורה שלישית, להלן – **נמדר**, עמ' 95).
33 הפסיקה והספרות המשפטית מנו מספר "מבחני עזר" לצורך ההבחנה האמורה, ובכללם:
34 טיב הנכס, תדירות העסקאות או הפעולות, ההיקף הכספי, אופן המימון, תקופת החזקה,
35 יעוד התמורה, ידענותו ובקיאותו של הנישום, קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק, ועוד (לסקירת וריכוז הפסיקה והספרות המשפטית
2 בענין זה, ראו: ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, 16.3.09, פורסם בנבו, פיסקה
3 (20).
4 יחד עם זאת, בכל אותה פסיקה וספרות, חזרה "האזהרה" מפני הפעלה דווקנית ודקדקנית
5 של מבחני העזר האמורים על המקרה הקונקרטי שבית המשפט דן בו.
6 **נמדר** (עמ' 111): "כללו של דבר, כל מבחן מהמבחנים האמורים לעיל עשוי להצביע על
7 צד אחד של התמונה ואין בו כדי להכריע אלא כששוקלים את מירב המבחנים על רקע
8 התמונה הכללית ותוך נתינת המשקל הנכון והראוי לכל מבחן".
9 לשם כך נקבע "מבחן העל" של הנסיבות האופפות את העסקה.
10 מתוך פסק דין **מגיד** (פיסקה 20(י)):

"מבחן העל" - הנסיבות האופפות את העסקה:

12 כל אחד מהמבחנים דלעיל, כשלעצמו, אינו מספיק ואף אינו הכרחי על מנת
13 לסווג את העסקה כהונית או כפירותית. בסופו של דבר, הקביעה האם פעולה
14 כלכלית כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומקרה על
15 פי נסיבות העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן זה הוא מבחן
16 "גג" שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש
17 ההבחנה בין הון לפירות. כוונת הדברים היא לנסיבות מיוחדות במינן
18 הכרוכות בעסקה הנבדקת והמאפילות בחשיבותן על המבחנים האחרים. אף
19 אם לכאורה על פי המבחנים האחרים התגבשה תוצאה מסוימת, יכול מבחן
20 "גג" זה לשנות את התוצאה. במסגרת מבחן זה ניתן לבחון את כוונת הצדדים,
21 נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב. ראיית התמונה הכוללת חשובה
22 במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של "עסק" וחלק מעידים
23 ההפך (אמנון רפאל, 56-57; פסק דין חזן, סעיף 41; פסק דין אלמור, עמ'
24 14-15; אלתר וארויו, עמ' א-5).

25
26 ובהמשך (פיסקה 21):

27 "כמובן שאין נוסחה מתמטית אשר מאפשרת לשקול את המבחנים השונים
28 ולהגיע לתוצאה מדויקת לגבי כל מקרה ומקרה. לאחר בחינת העסקה
29 בקריטריונים השונים יש לצייר את התמונה בכללותה, לשקול את מירב
30 המבחנים באופן מצטבר, ולדלות מתוכה את מהותה האמיתית. בסופו של
31 דבר, חייב חוש המומחיות של המשפטן להדריכו, בבואו לסווג עסקאות,
32 שדבקו בהן סממנים מסחריים והוניים גם יחד. בכל מקרה ומקרה יהיה
33 למבחנים השונים משקל שונה, בהתאם לנסיבות."
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 וכן נקבע, כי לצורך ההבחנה בין עיסקה פירותית או הונית, "יש להשקיף על העיסקה
2 בשלמותה, ויש ללמוד על אופיה מכל השתלשלות העניינים, מתחילתה ועד סופה"
3 (ע"א 639/70 רימר נ' פקיד שומה ת"א 4, פד"א ד 13, עמ' 83; וכן ראו: ע"א 34/70 בנין נ'
4 פקיד שומה ת"א 4, פ"ד כד(2) 425).
- 5 19. כאמור לעיל, המשיב מבקש להחיל על סכום הפיצוי שהתקבל את סעיף 2(1) לפקודה:
6 "השתכרות או רווח מכל עסק או משלח יד שעסקו בו בתקופת זמן כלשהי".
7 המבחנים שנועדו לבדוק אם הכנסה מסוימת הינה הכנסה הונית או הכנסה פירותית טובים
8 גם לצורך השאלה אם ההכנסה היא הכנסה מעסק ומשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה או אם
9 ההכנסה נובעת ממקורות אחרים (מגיד, פיסקה 19).
10 המשיב ביקש, לחילופין, להחיל על סכום הפיצוי את החלופה הנוספת שבסעיף 2(1)
11 לפקודה:
12 "השתכרות או רווח... מעסק או מעסק אקראי בעל אופי מסחרי".
- 13 הפקודה אינה מגדירה במפורש מהי עיסקה בעלת אופי מסחרי החייבת במס על פי סעיף
14 2(1), והתשובה לשאלה זו תלויה בעיקרה בהערכת נסיבות המקרה, כאשר קביעת בית
15 המשפט בהקשר זה היא קביעה מעורבת של עובדה ומשפט (ע"א 504/65 אסל נ' פקיד
16 השומה נתניה, פ"ד כ(3) 365).
- 17 יחד עם זאת, כפי שהעיר נמדר בספרו (עמ' 161-162), ההבחנה בין הכנסה מעסק לעסקת
18 אקראי בעלת אופי מסחרי הינה מלאכותית ואותם המבחנים המשמשים לצורך הקביעה,
19 האם ההכנסה הינה מעסק או ממקור פאסיבי, משמשים אותנו גם בקביעה אם ההכנסה
20 הינה מ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" או סתם הכנסה מעסק (ראו גם: ע"א 2892/13
21 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פשמ"ג, 8.6.15).
- 22
- 23 20. בחינת סכום הפיצוי שהתקבל במקרה דנן לאור "מבחן העל" של הנסיבות האופפות את
24 העסקה ולאור השתלשלות העניינים מתחילתה ועד סופה, מובילה, לדעתי, למסקנה, לפיה
25 המדובר הוא ברווח פירותי, אם כהכנסה ממשלח יד ואם כהכנסה שהתקבלה מעסקה
26 אקראית בעלת אופי מסחרי, ואין המדובר ברווח הוני, ולהלן אנמק את דברי.
- 27
- 28 21. אין חולק, שהסכום הנדון כאן התקבל על ידי המערער כפיצוי בגין ויתורו על הזכות שהיתה
29 לו לממש את האופציה.
- 30 אמנם, המשיב טען כי הפיצוי שהיה צריך להינתן בגין ויתור זה הוא הסכום שנקבע כפיצוי
31 מוסכם בהסכם האופציה (סעיף 10.1): "סך בש"ח השווה ל-10% מסך התמורה שתשתלם
32 ו/או שהיתה צריכה להשתלם", וסכום זה, על פי החישוב שערך המשיב מגיע לכדי
33 164,000 דולר בלבד, ולכן הפיצוי בסך 1,200,000 דולר שניתן, "מצביע על תמורה נוספת
34 המנותקת מפיצוי בגין האופציה..." (סעיף 9 לתצהיר ענבל שני), אך גם המשיב אינו מכחיש
35 שהסכום הנדון ניתן בקשר ובעקבות ויתורו הסופי של המערער על זכות מימוש האופציה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 כך ניסחה ענבל שני, רכזת חוליית חברות אצל המשיב, בעדותה, את עמדת המשיב,
 2 כשנשאלה על ענין זה (עמ' 46 לפרו'):
 3 "ש. את אומדת שההפרש הוא הכנסה פירותית?
 4 ת. אני חושבת שהכל הכנסה פירותית. אבל כתבנו שההפרש. אבל לטעמי כל
 5 קבלת האופציה והפיצוי שניתן כנגדה הוא פירותי".

6
 7 כיצד, אם כן, יש לבחון תקבול שהתקבל כפיצוי?
 8 **נמדר** (עמ' 252):

9 "בנדון זה התפתח בפסיקה הכלל של "מילוי הפירצה" הקובע כי יש לבדוק
 10 את אופיו של הנכס שאבד אשר בגינו משולמים הפיצויים. לפי כלל זה,
 11 פיצויים הבאים לפצות על אובדן הכנסה מאחד המקורות המצויינים בפקודה
 12 דינם יהיה כדין החלל שהם באים למלא, דהיינו, כדין ההכנסה שאבדה. כך,
 13 למשל, פיצוי על נכס הוני שאבד ייחשב להכנסה הונית, ופיצוי על אובדן נכס
 14 מסחרי המשמש כמלאי עסקי ייחשב להכנסה פירותית".

15 המסקנה עד כאן היא, לכן, שיש לבחון את אופי "הנכס" שהיה בידי המערער, עד ויתורו
 16 עליו, קרי: האופציה עצמה. האם נכס זה הגיע לידי המערער כהכנסה פירותית או כנכס
 17 הוני? בחינה זו צריכה להיעשות, כאמור, לאור מכלול הנסיבות וכל השתלשלות העניינים.

18
 19 מכלול הנסיבות והשתלשלות הדברים מתחילתם ועד סופם מטה את הכף למסקנה כי
 20 האופציה ניתנה על ידי חב' ינאי למערער בקשר לשירותים שזה נתן לה.
 21 כאמור לעיל, המערער סיפק שירותי ליווי וייעוץ פיננסיים לחב' ינאי החל משנת 1999.
 22 קשריו עם חב' ינאי היו קשרי עבודה שוטפים. הוא סיפק לה שירותים, היא שילמה לו
 23 תמורה.

24 האופציה לא היתה נוצרת אילולא קשר זה.
 25 אמנם, גם כשקיימים קשרי עבודה שוטפים בין שני צדדים, עדיין ייתכן שתיווצר ביניהם
 26 עסקה החורגת מאותו קשר שוטף, אך מלבד זאת שבמקרה כזה, זה הטוען לכך שהעסקה
 27 הנדונה חורגת מהקשר השוטף, עליו מוטלת חובת השכנוע, הרי שכדי להגיע למסקנה כזו,
 28 יידרש להראות, כי עיסקה כזו היתה נקשרת גם בין שני צדדים "זרים", שאין ביניהם קשר
 29 עבודה שוטף. כאשר תנאי העסקה שנקשרו בין שני הצדדים הם סבירים ומשתלמים באותה
 30 מידה לשניהם, ניתן לומר שקשר העבודה השוטף היווה רקע "הזדמנותי" בלבד לעסקה
 31 שנקשרה ביניהם, ולכן אין לקשור את העסקה לקשר העבודה השוטף, אך כאשר תנאי
 32 העסקה טובים מאד לאחד הצדדים וחסרי סבירות כלכלית לצד האחר, אזי מובילים
 33 הדברים למסקנה שאותה עסקה קשורה לקשר העבודה השוטף וכי העסקה מהווה חלק
 34 מהתמורה שניתנה על ידי צד א' עבור שירותיו של צד ב'.

35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

23. במקרה דנן, התשלום ששילם המערער לחב' ינאי עבור רכישת האופציה היה מזערי עד
אפסי: 6,000 דולר, ולא עמד בכל יחס סביר לשוויה האמיתי של האופציה.
גם הסכום, שהמערער היה צריך לשלם לחב' ינאי אילו היה מממש את האופציה: 600 דולר
למ"ר, היה נמוך בהרבה מהשווי האמיתי.
שטראוס רכשה את כל שטח המתחם לפי שווי יותר מכפול: 1,500 דולר למ"ר (ראו עדות
ינאי בפני ועדת הערר לפי חוק מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 – הפרוטוקול צורף
כנספח יח' לתצהיר המערער – עמ' 12).
אמנם, הסכם המכר לשטראוס נעשה כשמונה חודשים לאחר הסכם האופציה, אך האופן
לחישוב המחיר נקבע כבר בהסכם העקרונות שנעשה כארבעה חודשים בלבד לאחר חתימת
הסכם האופציה (ראו עדותו בנדון של גדעון קוטלר, מנהל נכסי שטראוס, בפרוטוקול ועדת
הערר הנ"ל, עמ' 43-44).
אך, גם "בזמן אמת" המחיר שביקשו בעלי המתחם בפניות שנעשו לגופים השונים, היה
גבוה בהרבה מהמחיר הנקוב בהסכם האופציה:
במכתבו של גרינשפון למתווך נגר, מיום 22.3.06, כחודש לפני חתימת הסכם האופציה
התבקש מחיר של 1,750 דולר למ"ר (סעיף 6).
במכתבו של גרינשפון לחב' י.א. מיטווד בע"מ התבקש מחיר של 1,100 דולר למ"ר (סעיף 3).
מכתב זה אינו נושא תאריך, אך לדברי המערער בסעיף 15 לתצהירו, גם מכתב זה נכתב
באותה תקופה).
(המכתבים מהווים חלק מנספחי ג' לתצהיר המערער).
יצוין עוד, שכחודשיים לפני חתימת הסכם האופציה נמכרה קומה אחת מאחד הבנינים
שבמתחם לחברה בשם "ג'י.בי. מערכות בינריות בע"מ" לפי שווי של 965 דולר למ"ר (ינאי,
עמ' 15 לפרו', והמערער, עמ' 29 לפרו'. אמנם, ינאי הוסיף שהמחיר כלל גם חניות והמערער
הוסיף: "זה היה סביב, לדעתי פחות").
כן אישר המערער (עמ' 29 לפרו'), כי בכתב ההגנה שהגיש במסגרת תביעה אחרת שהתנהלה
בין שלמה ינאי ובין חיים ינאי והמערער הוא כתב, כי בסוף שנת 2005 ותחילת שנת 2006
עמד שווי שטח המשרדים על ערכים שבין 850 ל-1,000 דולר למ"ר.
התוצאה מכל האמור לעיל היא, שהמערער התחייב בהסכם האופציה למחיר רכישה הפחות
מהשווי הריאלי בשיעור שבין 50 ל-100 אחוזים, ואף למעלה מזה, אם להתחשב במחיר
שנקבע בהסכמים עם שטראוס.
הוסף לכך, כי על פי הגיון כלכלי סביר, מחיר למ"ר ברכישת המתחם כולו היה אמור להיות
פחות מהמחיר למ"ר ברכישת חלק ממנו בלבד, והמסקנה הנובעת מכך היא שהמערער רכש
את האופציה במחיר כמעט אפסי (6,000 דולר) והתחייב לשלם, אם יממש אותה, מחיר נמוך
מאד מהשווי האמיתי של הנכס.
חב' ינאי, מאידך, לא הרוויחה, על פני הדברים, מאומה מאותה עסקה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 גם המערער וגם ינאי ניסו לומר שעיסקת האופציה נעשתה על רקע רצונו של האח שלמה
2 למכור את חלקו במתחם (המערער – סעיף 7 לתצהירו, ינאי – סעיף 9 לתצהירו), אך לא
3 מובן כיצד האופציה שניתנה למערער לממש את הרכישה בתוך 24 חודשים ענתה על רצונו
4 הדחוף של שלמה למכור את חלקו.
5 המערער, שנשאל על כך בחקירתו (עמ' 35) התקשה להשיב תשובה סבירה, ואף אישר כי
6 "חיים לא הרוויח שום דבר מהאופציה":
- 7 **ש. ביהמ"ש – שלמה היה מעוניין למכור את החלק שלו. מה שאתה נתת**
8 **לו זה רק אופציה. מה הוא הרוויח מזה שיש לך אופציה?**
- 9 ת. ברגע שאמרתי לחיים ינאי שאני לא מוכן לקנות כזו כמות של מטרים,
10 חיים שאל מה אני רוצה, אמרתי אני מוכן לקחת אופציה, חיים אמר
11 אני אקנה ואתה תכסה את האופציה ותתארגן. בסוף חיים קנה
12 משלמה,
- 13 **ש. ביהמ"ש – חיים לא היה מוכן לקנות בלי שאתה היית לוקח את**
14 **האופציה?**
- 15 ת. פנו אלי לקנות את הכל.
- 16 **ש. ביהמ"ש – מה הוא הרוויח מהאופציה?**
- 17 ת. חיים לא הרוויח שום דבר מהאופציה. נתנו לי את האופציה כי
18 הפרוייקט היה בסופר קשיים מול הבנק, הם היו בטוחים שאם ערן
19 יעמוד מול הבנקים לא יעשו להם קשיים. אמרתי להם שאממש.
20 אמרתי תנו אופציה אני אתארגן עם כספים. עשינו פיצול אשראי
21 חתמתי ערבות עצמית. החלנו הליך. חיים בסוף היום קיבל מכל
22 המטרים אלף שלוש מאות מטרים."
- 23
- 24 המערער אף אישר (עמ' 32), שמחיר רכישת האופציה נקבע, ללא כל חישוב כלכלי:
- 25 **ש. תמורת קבלת האופציה שילמת 6,000 דולר.**
- 26 ת. נכון.
- 27 **ש. לפי מה נקבע סכום זה?**
- 28 ת. אנחנו בכאלה קשרים, לא היה פה מומ. אמרנו."
- 29
- 30 יתרה מזו, תשובותיו של המערער לשאלות שנשאלו בדבר שווי רכישת האופציה ובדבר
31 הרווח שהפיקה חב' ינאי מעיסקת האופציה, כאמור לעיל, רק מחזקות את המסקנה,
32 שעיסקה זו קשורה בהחלט לקשרי העבודה שביניהם.
- 33 בדבר שווי הרכישה העיד המערער כאמור (עמ' 32): "אנחנו בכאלה קשרים, לא היה פה
34 מו"מ".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 ובדבר הרווח שהפיקה חב' ינאי מעיסקה זו אני מפנה שוב לתשובתו הנ"ל של המערער (עמ' 35), לפיה, הרווח היה "עמידתו מול הבנקים", וכן בהמשך (עמ' 36-35):
- 2
- 3 **"ש. ביהמ"ש – חיים לא היה לוקח את זה בלי שאתה היית לוקח אופציה?**
- 4 ת. אני חושב, אף פעם לא דובר על זה, כל הערך המוסף שלי היה לעמוד
- 5 מול הבנקים לעצור את התדרדרות הפרוייקט. הודעתי להם ישר שאני
- 6 הולך לממש את האופציה. אמרתי לבנק שאני נכנס לפרוייקט, פניתי
- 7 לקבל אשראי, בגלל שזה עסקת קומבינציה בין נוף הארץ פארק ינאי
- 8 והבנק, הבנק חייב אותי לצורך העסקה שלב ראשון לחתום על כ-5
- 9 מליון שקל ערבות אישית לצורך תהליך המימוש, חתמתי על הערבות
- 10 וצירפתי אותה, כמה חודשים אחרי שנכנסתי. כל הסיפור עם שטראוס
- 11 נקשר לתהליך. אבל אני אמרתי לבנק, אני נכנס, אני אכניס כסף, זה
- 12 לא חיים ושלמה ינאי. הייתי בקשרים מאד טובים עם אותם גורמים
- 13 באותה תקופה בבנק."
- 14
- 15 והלא, השירותים שנתן המערער לחב' ינאי היו באותו נושא ממש, כדברי ינאי בתצהירו
- 16 (סעיף 8):
- 17 "החל משנת 1999, או בסמוך לכך, מר ערן מיטל (להלן: "ערן") באמצעות
- 18 חברה שבבעלותו נתן שירותי ליווי ומתן ייעוץ פיננסי, כסיוע למגעי החברה
- 19 עם בנקים לצורך קבלת אשראי למימון פרויקטים. בגין שירותי הייעוץ שולמה
- 20 לערן ו/או למי מטעמו תמורה כנגד חשבונות."
- 21
- 22 26. ינאי הסביר בעדותו בפני ועדת הערר (נספח יח' לתצהיר המערער, עמ' 12) כיצד חושב סכום
- 23 הפיצוי שניתן למערער עבור ויתורו על זכותו למימוש האופציה:
- 24 "לשטראוס נמכר מטר מרובע גמור ב-1,500 דולר. ההוצאה של פארק ינאי ונוף הארץ
- 25 על הגמר 300 דולר, זאת אומרת נשאר 1,200 דולר. האופציה לערן ניתנה לפי 600
- 26 דולר, לכן ההפרש שהוא הפסיד עקב אי השתתפות במכירה היתה 600 דולר למטר.
- 27 כפול 2,000 מטר זה 1,200,000."
- 28 בתוצאה הסופית, אם כן, המערער הפיק מעיסקת האופציה שעשה עם חב' ינאי סכום של
- 29 1,200,000 דולר תמורת השקעה של 6,000 דולר בלבד.
- 30 רווח זה שהופק למערער נגרע, כמובן, מחב' ינאי, שהפסידה אותו סכום.
- 31 בהתחשב בנתונים שהיו בידיה של חב' ינאי בשעת חתימת הסכם האופציה: השווי האמיתי
- 32 של כל מ"ר, המשאים ומתנים שהתנהלו וכו', "הפסד" זה היה צפוי ונעשה במודע.
- 33 מאחר שההנחה היא שחב' ינאי ובעליה, ככל בעל עסק אחר, מבקשים להפיק רווח ולא
- 34 הפסד מעסקם, הרי שהמסקנה הסבירה היחידה היא, שחב' ינאי "שילמה", למעשה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 למערער, עבור מתן שירותיו, באמצעות הענקת אופציה זו, ולאחר מכן באמצעות מתן
2 הפיצוי על ויתורו עליה.
- 3 במלים אחרות: רווח זה הגיע לידי המערער בקשר לשירותים שנתן לחב' ינאי, בין אם הוא
4 יכונה כרווח שוטף ממשלח ידו ובין אם הוא יכונה כרווח מעסקת אקראי – עיסקה חד
5 פעמית שנוצרה ביניהם בקשר לאותה מערכת עבודה שביניהם, וכחלק מהתמורה עבור
6 אותם שירותים.
- 7
- 8 27. מסקנה זו, המתבססת על מכלול הנסיבות וניתוח השתלשלות הדברים מתחילתם ועד
9 סופם, מייצרת במידה רבה את העיסוק במבחני העזר הספציפיים שפורטו בפסיקה לצורך
10 ההבחנה בין רווח פירותי והוני, כאמור לעיל. חלקם גם אינם רלבנטים לענייננו וחלקם אינו
11 מוביל למסקנה חד משמעית. משום שהצדדים עסקו בהם, אתיחס אף אני לכך.
- 12
- 13 28. אמנה את המבחנים כפי שהם נמנו בפסק דין **מגיד**.
- 14 א. טיב/אופי הנכס - כפי שנאמר **במגיד** (פיסקה 19א), כמעט כל נכס יכול לשמש הן לצורך
15 עסקי (פירותי) והן לצורכי השקעה (הוני).
- 16 גם האופציה הנדונה, אילו היא היתה ממומשת, יכלה לשמש את המערער, הן לצורך עסקי:
17 השכרת השטח למשרדים, והן לצורכי השקעה: מכירתו (לאחר רכישתו) ברווח.
18 בהקשר זה ניטשה בין הצדדים מחלוקת בדבר כוונות המערער בעת עשיית הסכם האופציה,
19 ובשאלה, האם – לצורך ההבחנה הנדרשת – יש להתחשב בכוונתו הסובייקטיבית של
20 המערער או שאין להתחשב בכך אלא בנתונים האובייקטיביים בלבד (מחלוקת עקרונית זו
21 לא הוכרעה, ככל הנראה, בפסיקה המחייבת, ראו: ע"א 1834/07 **קרן נ' פקיד שומה גוש דן**,
22 2.8.12, פורסם בנבו, פיסקה 45).
- 23 לדעתי, אין רלבנטיות לשאלה זו, שכן, בענייננו, המבחן העיקרי לצורך ההבחנה הנדרשת,
24 איננו נעוץ בשימוש שהמערער יכל לעשות באופציה שבידו, אלא הוא נעוץ בנסיבות קבלת
25 האופציה עצמה.
- 26 בדומה לכך נקבע בענין **קרן הנ"ל**, שם נפסק כי גמול לתובע מייצג לפי **חוק תובענות**
27 **ייצוגיות, תשס"ו-2006** מהווה הכנסה שמקורה בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי בהתאם
28 לסעיף 2(1) **לפקודה** (פיסקה 44):
- 29 "המערער שלפנינו טוען במרץ כי אין די בציפייה לעשיית רווח לשם הקביעה
30 כי התקבול יהא חב במס. דעתי כדעתו. אלא שכבר נפסק (ובנסיבות המזכירות
31 את המקרה בו אנו דנים) כי אף כאשר לא הייתה ציפייה לשכר או רווח ואף
32 כאשר קביעת השכר נתונה כולה לשיקול דעתו של גורם אחר, אין בכך די על
33 מנת לקבוע שהתקבול האמור לא יהא חייב במס. לצורך בחינת הקונטקסט
34 המסחרי-עסקי של פעולה או של שירות, החשוב הוא כי התובע המייצג מילא
35 פוזיציה אשר שכרה בצידה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1
- 2 **ב. תדירות העסקאות** – מבחן התדירות והשאלה מהי תדירות המצביעה על פעילות "עסקית",
- 3 להבדיל מפעילות "הונית", נבחנים בהקשרם של הנכס או הפעילות הנדונים (**מגיד** – פיסקה
- 4 19(ב)).
- 5 גם הכנסה חד פעמית, עשויה להיחשב בנסיבות המתאימות הכנסה החייבת במס (**קרן**,
- 6 פיסקה 30), ובודאי שכך הוא הדבר על פי החלופה של עסקת אקראי, שמטיבה היא עסקה
- 7 חד פעמית.
- 8 במילים אחרות: גם אם עסקת האופציה הנדונה כאן היא חד פעמית, הרי שדי בכך שהיא
- 9 נקשרה במסגרת קשרי העבודה השוטפים שבין הצדדים, כאמור לעיל, כדי לסווג כהכנסה
- 10 פירותית.
- 11
- 12 **ג. ההיקף הכספי** – כפי שהוער **במגיד** (פיסקה 19(ג)), מרבית הדעות גורסות כי מבחן זה הוא
- 13 רק יסוד רלבנטי בנסיבות העסקה, כשהוא מצטרף למבחנים אחרים, ואין הוא כשלעצמו
- 14 מבחן עצמאי.
- 15 בעניינו, ההיקף הכספי אינו מתבטא בסכום ההשקעה הכמעט אפסי, כאמור, אלא דווקא
- 16 בשוויה האמיתית של האופציה שניתנה למערער, שיכול להיות מוסבר רק על רקע השירותים
- 17 שהוא נתן לחב' ינאי, כאמור לעיל.
- 18
- 19 **ד. אופן המימון** – המערער ביקש להוכיח, באמצעות פניה שנעשתה על ידו לבנק הבינלאומי
- 20 לישראל בע"מ, לקבלת אשראי לצורך מימון מימוש האופציה על ידו (סעיף 25 ונספח ו'
- 21 לתצהירו), כי המדובר בעסקה הונית, על פי הכלל שכאשר הנישום ממן את העסקה מתוך
- 22 חסכוניותו ואינו נזקק לסיוע פיננסי, מעיד הדבר על עסקה "הונית".
- 23 המשיב טען מאידך כי לא ניתן ללמוד על כך מהמסמכים שצורפו (ענבל שני, סעיף 38
- 24 לתצהירה).
- 25 כך או כך, בעניינו השאלה איננה אופן המימון שהמערער תכנן לעשות בקשר למימוש
- 26 האופציה, אלא מימון רכישת האופציה עצמה. כאמור לעיל, סכום רכישת האופציה, היה
- 27 כמעט אפסי, עד כי ניתן לומר שהיא ניתנה לו על ידי חב' ינאי בחינם, דבר העשוי לתמוך
- 28 במסקנה שהמדובר היה בתמורה שניתנה לו עבור מתן שירותיו.
- 29
- 30 **ה. תקופת החזקה** – ככל שהתקופה החולפת בין רכישת הנכס לבין מכירתו קצרה יותר, כך
- 31 גוברת הנטיה לראות בעסקת מכירתו עסקה המניבה הכנסה פירותית. לעומת זאת, ככל
- 32 שתקופת החזקה ארוכה יותר, כך נוטה העסקה לצד ההוני (**מגיד**, פיסקה 19(ה)).
- 33 המשיב טוען שיש למנות את תקופת החזקה עד המשא ומתן הראשון שנעשה עם שטראוס,
- 34 כחודשיים, ולכלל היותר עד חתימת הסכם העקרונות, כשמונה חודשים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 המערער טוען שיש למנות את תקופת ההחזקה עד חתימת הסכם הפיצויים, כלומר: כשנה
 2 ושמונה חודשים. בין כך ובין כך, מדובר בתקופת החזקה קצרה יחסית, דבר התומך
 3 לכאורה במסקנה המובילה לעסקה פירותית.
 4 למרות זאת, אני סבור, שאין בתקופת החזקה כשלעצמה משום עדות ברורה למסקנה זו
 5 או אחרת, וגם אם המערער היה מוסיף להחזיק באופציה עד תום התקופה שבה היה רשאי
 6 להחזיק (24 חודשים), עדיין ניתן היה להגדירה כהכנסה פירותית, משום שהיא ניתנה לו,
 7 כאמור, על ידי חב' ינאי במסגרת קשרי העבודה השוטפים שביניהם.
 8
- 9 ייעוד התמורה – "הדעה הרווחת היא כי באופן עקרוני, אין בייעוד התקבולים עצמו
 10 כדי לקבוע את אופי ההכנסה" (**מגיז**, פסקה 19(ו)).
 11 מבחן עזר זה אינו רלבנטי בעניננו.
 12
- 13 ידענותו ובקיאותו של הנישום – "מומחיותו של הנישום משמשת מבחן עזר רב חשיבות
 14 על מנת לקבוע אם טיב העסקאות שהוא עושה הן עסקיות או הוניות" (פסק דין
 15 אלמור, עמ' 17). הבסיס למבחן זה הוא הרעיון כי אדם מנסה לעשות עסקים באותם
 16 תחומים שבהם יש לו ידע ובקיאות (נמדד, עמ' 60). לכן, ככל שרבה יותר בקיאותו של
 17 הנישום בתחום שבו נעשית העסקה, כך ניטה לדאות בה פעילות "עסקית" או
 18 "פידותית". ככל שקטנה בקיאותו של הנישום באותו תחום כך גדל הסיכוי כי התקבול
 19 יסווג כהוני (אמנון רפאל, עמ' 49-50) ("מתוך פסק דין **מגיז**, פסקה 19(ז)).
 20 ואכן, אחד המוקדים העיקריים במחלוקת זו בין הצדדים היה בשאלת מידת בקיאותו
 21 ומומחיותו של המערער בתחום הנדל"ן. במחלוקת זו אני סבור שהמשיב הוכיח במידה
 22 מספקת, כי למערער בקיאות ומומחיות בתחום זה.
 23 ראשית, חב' ינאי עיסוקה הוא נדל"ן. גם אם המערער נתן לה שירותים פיננסיים וכלכליים,
 24 הרי שאלה נוגעים וקשורים לתחום הנדל"ן. יעידו על כך דברים שאמר ינאי בחקירתו
 25 (עמ' 21):
 26 "ש. נשאלת על הליווי העסקי של ערן אותך. האם אתה יכול לתת איזה
 27 נקודת זמן שבה הליווי הפיננסי הפך להיות ליווי בנדלן?
 28 ת. לא. גם הליווי בנדלן היה ליווי פיננסי. כך שאני לא מפריד ביניהם."
 29 שנית, בשלהי התקופה הנדונה כאן ובשנה לאחריה, מונה המערער לתפקידים בכירים
 30 בחברות נדל"ן מובהקות: בחודש אוקטובר 2007 הוא מונה למנכ"ל חברת רבד בע"מ,
 31 שהינה חברת נדל"ן מניב, על פי הדו"ח שהוגש על ידה לרשות ניירות ערך ולבורסה לניירות
 32 ערך בת"א (נספח 12 לתצהיר המשיב), שם ציינה החברה (בסעיף 3.5(1)) כי "הרקע והנסיון
 33 של מר ערן מיטל מעידים על כך שהוא מכיר היטב את תחום הנדל"ן, ולא יצטרך
 34 ללמוד אותו, אלא יוכל להשתלב באופן מהיר בעבודת החברה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 המערער השיב על כך בעדותו (עמ' 25) "לא אני הוצאתי את הדיווח", אך קשה להניח
 2 שהדיווח לא נעשה על דעתו ובתיאום עמו.
- 3 בחודש ינואר 2009 הוא התמנה ליו"ר חברת דלק נדל"ן בע"מ, ששמה מעיד על עיסוקה
 4 (נספח 14 לתצהיר המשיב). המערער הוסיף בעדותו וסיפר (עמ' 25-26), כי בסוף שנת 2009 הוא
 5 אף התמנה כמנהל החברה.
- 6 גם אם המינויים הללו נעשו בסוף התקופה הנדונה כאן ולאחריה, קשה להניח שנסינו
 7 ומומחיותו בתחום הנדל"ן נרכשו רק בתקופה הקצרה שבין התקופה הנדונה כאן ובין מועדי
 8 אותם מינויים.
- 9 נוסף לכך, המערער היה חלק מקבוצה שרכשה את חברת מלר"ג, העוסקת ברכישת נכסי
 10 מקרקעין בגרמניה (המערער, עמ' 23-24. לא צוינה התקופה הרלבנטית).
- 11 שלישית, גם בתקופה שקדמה לחתימת הסכם האופציה חתם המערער, כבעלים של חברת
 12 "אקספרס של חיות בע"מ", עם חב' ינאי, על "הסכם תיווך ושיווק", בו הצהיר המערער, כי
 13 "לאקספרס של חיות היכולת לנהל את שיווק הפרוייקט של חברת פארק ינאי" (מש/2).
- 14 בין אם הסכם זה נעשה לצורך קשירת העיסקה עם חברת ג'י.בי. ביחס לקומה אחת באחד
 15 הבניינים, כגירסת המערער, ובין אם הוא נעשה כהסכם תיווך כללי, כגירסת המשיב (בכך
 16 אדון להלן), הדבר מעיד אף הוא על בקיאותו וידענותו של המערער בתחום זה.
- 17 ולאחר כל זאת אוסיף: אם אכן, כמסקנתי לעיל, האופציה ניתנה על ידי חב' ינאי למערער
 18 בקשר ליחסי העבודה שביניהם, הרי שגם אם היה מוכח שלמערער אין בקיאות בתחום
 19 הנדל"ן, ניתן היה לסווג את סכום הפיצוי שהתקבל בגין הויתור עליה כהכנסה פירותית.
 20 אולם, הנתון, לפיו למערער בקיאות ומומחיות בתחום הנדל"ן, מסייע להגעה למסקנה זו,
 21 משום שההנחה היא שאופציה זו ניתנה לו דווקא בשל ידענותו ומומחיותו זו שתסייע לו
 22 להפיק ממנה רווח ראוי, ואילולא זאת יתכן שהוא היה מקבל תמורה אחרת עבור שירותיו.
- 23
- 24 קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת – מבחן עזר זה אינו רלבנטי כשמדובר בעיסקה
 25 חד פעמית, כמקרה הנדון כאן, ודאי על פי החלופה של עסקת אקראי, שהיא בהגדרתה חד
 26 פעמית ונעדרת מנגנון מתמשך.
- 27 מלבד זאת, ניתן לומר שפעילותו הקבועה והנמשכת של המערער במתן שירותיו לחב' ינאי,
 28 היא שהביאה ליצירת האופציה.
- 29
- 30 פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק – בהקשר זה ניטש ויכוח ערני בין הצדדים בשאלה,
 31 עד כמה היה המערער מעורב במשא ומתן שהביא לקשירת העסקה עם שטראוס, כאשר
 32 המערער מנסה להמעיט את חלקו והמשיב מנסה להבליטו.
- 33 מחד, ולמרות שהמערער לא נמנה על הבעלים של המתחם, הוא חתום על הסכם העקרונות
 34 (נספח ד'), וכן כערב אישי, יחד עם גרינשפון, להתחייבות הבעלים (נוף הארץ וחב' ינאי)
 35 להעברת הזכויות על שם שטראוס, והמערער אף נכח בישיבות המשא ומתן שינאי נכח בהן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 (המערער - סעיף 18 לתצהירו, ינאי - סעיף 18 לתצהירו, גרינשפון - סעיף 22 לתצהירו, קוטלר -
2 סעיף 16 לתצהירו).

3 מאידך, המערער, וגם ינאי, היו "פחות דומיננטיים" בניהול המשא ומתן מול שטראוס,
4 כשעיקר ניהולו נעשה על ידי גרינשפון, שהיה נציג בעלת הזכויות הגדולה ביותר במתחם
5 (גרינשפון - סעיף 22 לתצהירו, קוטלר - סעיף 16 לתצהירו).

6 המערער ניסה לתרץ את חתימותיו האמורות וכן גם את השתתפותו "הפחות דומיננטית"
7 במשא ומתן בתירוצים שונים. לגוף העניין, ניתן לומר שהמערער תרם את חלקו לקשירת
8 העסקה עם שטראוס, גם אם חלק זה לא היה מרובה ואחרים תרמו לקשירתה יותר ממנו.
9 נמצא, שמבחן עזר זה אינו יכול להוביל בענייננו למסקנה ברורה באשר להבחנה הנדרשת לנו.
10 בין כך ובין כך, היזמות הנדרשת לצורך מבחן עזר זה בענייננו איננה זו שהובילה לקשירת
11 העסקה עם שטראוס, אלא זו שהביאה לרכישת האופציה עצמה, כשזו היא שהציבה אותו
12 בפוזיציה, שבה יש לו בכלל מה לומר ומה לתרום בקשר לעסקה עם שטראוס.

13 אם כך, בוודאי שלמערער היה חלק גדול ביוזמה שהביאה לעסקת האופציה עצמה, והסכם
14 האופציה אף נערך על ידי עורך דין מטעמו של המערער (ראו עדותו בנדון של ינאי, עמ' 16-
15 17 לפרו').

16

17 לפני סיום סקירה זו של מבחני העזר, וכסיכום, ראוי לצטט כאן את הדברים שנאמרו בפסק
18 דין קרן (שדן בגמול שניתן לתובע המייצג), היפים גם לענייננו, שכן בשניהם דובר בעסקה חד
19 פעמית ובהכנסה החורגת מהכנסותיו הרגילות של הנישום.

20 לאחר שבית המשפט מעיר, כי יישום מבחני העזר עשוי לעורר קושי ניכר (פיסקה 36), הוא
21 מוסיף (פיסקה 37):

22 "הדברים מקבלים משנה תוקף במקרה הנוכחי שעה שעסקינן בניסיון
23 להתחקות אחר מקורותיו של תקבול בגין עסקת אקראי שעיקרה מתן שירות
24 או טרחה (כפי שיפורט בהרחבה להלן), וכאשר ברור שבתקבול המדובר אין
25 ולו "אבק של הון" כדבריו של השופט א' ויתקון בעניין ברנשטיין (בעמ' 475).
26 במקרה כזה חלק מן המבחנים אף יהיה בלתי רלבנטי לשם הבחינה הפרשנית
27 האם מדובר בפעולה מסחרית-עסקית אם לאו. כך כדוגמא, בחינת טיב הנכס
28 או אופיו הינה מוקשית, כמו גם בחינת תקופת ההחזקה בנכס. מובן כי
29 אנלוגיות והיקשים הינם לגיטימיים בהקשר זה, אם כי לא תמיד יהיה בהם
30 כדי לסייע. ואולם, לשם הקביעה כי מקורו של תקבול זה או אחר הינו בעסקה
31 לפי סעיף 2(1) לפקודה, סבורני כי די בבחינת השאלה האם נכון לסווג תקבול
32 שקיבל תובע מייצג כהכנסה שמקורה בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, זאת
33 באמצעות מתן משקל מיוחד למבחן ה"על", הלא הוא מבחן הנסיבות."
34

35 ובהמשך (בפיסקה 40):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 "סבורני כי הגוון העסקי בפעולתו של התובע נלמד בין היתר על רקע בחירתו
2 לממש את אותה "הזדמנות עסקית" שנפלה בחלקו, שעיקרה אפשרותו לפעול
3 כתובע מייצג ולהפיק אגב כך רווח כלכלי. הנסיבות האופפות את פועלו של
4 התובע המייצג מן הרגע שהחליט לפעול ככזה ועד לליבון התובענה בבית
5 המשפט ומחוץ לו, מלמדות רובן ככולן על כך שהמדובר בסיטואציה
6 המתאפיינת באוריינטציה עסקית, כדו שיש לסווג - על רקע תכליתו של מוסד
7 התובענות הייצוגיות כפי שזו משתקפת בהוראות החוק - כעסקת אקראי
8 בעלת אופי מסחרי."
- 9 לפני סיום מספר הערות בקשר לטענות ומחלוקות אחדות שהועלו: 29.
- 10 א. המשיב טען שהמערער תרם גם להגדלת זכויות הבניה בוועדה המקומית. המערער
11 הכחיש זאת והוסיף כי הגדלה זו נעשתה ביחס לבנינים 5 ו-6, בעוד שזכויות
12 האופציה שלו ניתנו על בנינים 3 ו-4. המשיב השיב על כך, שבהסכם האופציה אין
13 כל הגבלה בבנינים מסוימים.
14 כך או כך, לא נמצאו כל תימוכין לכך, שהמערער פעל בעצמו להגדלת זכויות הבניה,
15 ככל שדבר זה רלבנטי בכלל להכרעה הנדרשת כאן, ואני מסופק בכך.
- 16 ב. המשיב הסתמך במידה רבה על "הסכם התיווך והשיווק" שנעשה בחודש פברואר
17 2006 בין חב' ינאי לבין חברת אקספרס של חיות, שבבעלות המערער, וביקש לומר
18 כי הסכום הנדון ניתן לו כחלק מדמי התיווך.
19 המערער השיב כי הסכם זה התייחס לעיסקה שנעשתה עם חברת ג'י. בי. ביחס
20 לאחת הקומות באחד הבנינים בלבד, כי הסכום שקיבל בודאי אינו מתאים לעמלה
21 הנקובה באותו הסכם: אחוז מתמורת המכירה, וכי בקשירת העיסקה עם שטראוס
22 תיווך אדם אחר, יהודה נגר, שחב' ינאי אף שילמה לו את דמי התיווך (סעיף 43
23 ונספח יז' לתצהיר המערער).
24 אני מסכים עם המערער בענין זה, ולו משום שהסכום ששולם למערער מהווה קרוב
25 ל-20 אחוזים מחלקה של חב' ינאי בתמורה שהתקבלה (כשליש מתוך כ-19 מיליון
26 דולר), והדבר אינו מתאים בודאי לעמלה הנקובה בהסכם התיווך.
- 27 ג. המשיב טען, שעל פי הסכם האופציה, הפיצוי המוסכם שהגיע למערער בגין הפרתו
28 הינו 164,000 דולר בלבד, ולכן הפיצוי בסך 1,200,000 דולר שניתן מצביע על תמורה
29 המנותקת מהפיצוי.
30 מסקנה זו אינה מחויבת המציאות. שכן, על פי סעיף 10.1 להסכם האופציה, הפיצוי
31 המוסכם נקבע "מבלי לפגוע בזכותו של הצד המקיים או הרוצה לקיים לכל
32 סעד ו/או תרופה העומדים לו על פי כל דין".
33 גם סעיף 15(ב) לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), התשל"א-1970, קובע:
34 "הסכם על פיצויים מוסכמים, אין בו כשלעצמו כדי לגרוע מזכותו של הנפגע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 11-10-41178 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 לתבוע במקומם פיצויים לפי סעיף 10 עד 14 או לגרוע מכל תרופה אחרת
 2 בשל הפרת חוזה".
 3 נמצא כי, עקרונית, רשאי היה המערער לתבוע פיצויים ריאליים עבור ההפסד
 4 שנגרם לו בגין ויתורו על זכותו למימוש האופציה, במקום קבלת הפיצוי המוסכם
 5 שנקבע (ראו גם: גבריאלה שלו ויהודה אדר, **דיני חוזים – התרופות**, עמ' 519-521),
 6 ולכן אין מכאן ראיה לגירסת המשיב.
 7 ד. באשר לנטל ההוכחה, הכלל הרגיל בערעורי מס הוא שנטל הראיה מוטל על כתפי
 8 הנישום (ראו סקירתו בנדון של כב' השופט ד"ר בורנשטיין ב-עמ"ה (מחוזי מרכז-
 9 לוד) **משעל נ' פקיד השומה כפר סבא**, 2.2.16, פורסם בנבו, פסקאות 34-35).
 10 גם הטענה, לפיה, במקרה של ספק ראוי לפרש את דיני המס לטובת הנישום נדחתה
 11 על ידי בית המשפט העליון, שאימץ את תורת הפרשנות התכליתית גם בדיני מסים,
 12 ובסופו של דבר תכליתה של חקיקת מס היא הטלת מס אמת, המשקף את הכנסתו
 13 האמיתית של הנישום (ראו: **קרן**, פסקה 48).
 14

סיכום ותוצאה

15
 16 30. סקירת ובחינת מכלול הנסיבות הרלבנטיות והשתלשלות הדברים מתחילתם ועד סופם
 17 מובילות למסקנה, שהאופציה שניתנה למערער על ידי חב' ינאי, לרכישת 2,000 מ"ר משטחי
 18 המשרדים (בצירוף 60 חניות), ניתנה בקשר ליחסי העבודה השוטפים שביניהם וכחלק
 19 מהתמורה שנתנה חב' ינאי למערער עבור שירותי הייעוץ והליווי שהעניק לה.
 20 מכאן נובע, שגם הפיצוי שקיבל המערער בגין ויתורו על האופציה ניתן לו בקשר לאותם
 21 יחסי עבודה וכחלק מאותה תמורה.
 22 לפיכך, יש למסות את הפיצוי כהכנסה ממשלח יד או מעסקת אקראי – מסחרית, בהתאם
 23 לסעיף 2(1) **לפקודה**.
 24

31. **הערעור נדחה.**

25 המערער ישלם למשיב הוצאות משפט בסך 25,000 ₪.

26
 27
 28
 29 ניתן היום, כ"ב אייר תשע"ו, 30 מאי 2016, בהעדר הצדדים.
 30

31 יונה אטדגי, שופט
 32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 מאי 2016

ע"מ 41178-10-11 מיטל נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5