



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 48745-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 2884-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 2863-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 2852-11-18 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 48854-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 48822-02-17 שבו נ' פקיד שומה י-ם

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערים:

1. גאולה שבו
 2. יעקב שבו
 3. יחזקאל שבו
 4. מצליח שבו
- ע"י ב"כ עו"ד דוד קמחין

נגד

המשיב:

פקיד שומה 1 ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד תומר פרידמן
מפרקליטות מחוז י-ם (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

1. בפני שישה ערעורים שאוחדו יחדיו של גאולה שבו, מצליח שבו, יעקב שבו, ויחזקאל שבו
(להלן: "המערערים") על שומות מס הכנסה לשנות המס 2012 ו- 2014 שהוציא פקיד שומה ירושלים
(להלן: "המשיב").

6

2. עיריית ירושלים שילמה למערערים פיצויים בעקבות הכרעות שיפוטיות בשלושה מקרים:

8

א. פיצוי בעקבות ת"א (מחוזי י-ם) 3188-09 **סלים שבו נ' עיריית ירושלים**: פיצוי על
סך של 6,216,174 ₪ ששולם בשנת 2012 למנוח סלים שבו, ולבניו יעקב ומצליח.
חלקו של המנוח בפיצוי היה 2,389,604 ₪, חלקו של יעקב היה 1,909,535 ₪
וחלקו של מצליח היה 1,917,035 ₪. בגין פיצוי זה הוציא המשיב ביום
26.1.2017 שומות מס הכנסה ליעקב, מצליח וגאולה שבו. שומות אלה עומדות
בבסיס הערעורים ע"מ 48854-02-17 **יעקב שבו נ' פקיד שומה ירושלים 1**, ע"מ
48745-02-17 **מצליח שבו נ' פקיד שומה ירושלים 1**, ו- ע"מ 48822-02-17 **גאולה
שבו נ' פקיד שומה ירושלים 1**.

16

ב. פיצוי בעקבות ה"פ (מחוזי י-ם) 15341-10-13 **עוזבון המנוח סלים שבו ז"ל נ'
עיריית ירושלים**: פיצוי על סך 8,055,897 ₪ ששולם ביום 11.11.2014 ליעקב,
יחזקאל ומצליח והתחלק ביניהם בצורה שווה. בגין פיצוי זה הוציא המשיב ביום
22.10.2018 שומות מס הכנסה ליעקב יחזקאל ומצליח. שומות אלה עומדות

20



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 48745-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 2884-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 2863-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 2852-11-18 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 48854-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 48822-02-17 שבו נ' פקיד שומה י-ם

- 1 בבסיס הערעורים ע"מ 2884-11-18 יעקב שבו נ' פקיד שומה ירושלים 1, ע"מ
- 2 2863-11-18 מצליח שבו נ' פקיד שומה ירושלים 1, ו- ע"מ 2852-11-18 יחזקאל
- 3 שבו נ' פקיד שומה ירושלים 1.
- 4 ג. פיצוי בעקבות ע"א 7049/14 עיריית ירושלים נ' עזבון המנוח סלים שבו ז"ל:
- 5 פיצוי על סך 4.5 מיליון ₪ שהועבר למערערים בשנת 2015 ודווח עליו לרשות
- 6 המסים בינואר 2016. אופן המיסוי של פיצוי זה אינה חלק מהדיון בתיקים מושא
- 7 ענייננו משום שעדיין מתנהלים דיונים בין המערערים והמשיב ביחס לפיצוי זה.

רקע והליכים קודמים

3. יעקב שבו, המערער בתיקים ע"מ 48854-02-17 ו- ע"מ 2884-11-18, מצליח שבו, המערער בתיקים ע"מ 48745-02-17 ו- ע"מ 2863-11-18 ו- יחזקאל שבו, המערער בתיק ע"מ 2852-11-18 הם בניו של מר סלים שבו ז"ל שהלך לעולמו בחודש אוגוסט 2012. גב' גאולה שבו, המערערת בתיק ע"מ 48822-02-17 היא אמם של יעקב, מצליח ויחזקאל והייתה אשתו של המנוח.
4. עד לפטירתו, דיווח המנוח על הכנסות מפעילות עסקית שכללה, בין היתר, הפעלת חניון, מגרש למכירת כלי רכב, שטיפת מכוניות והפעלת משאבת דלק.
5. המנוח ביחד עם המערערים היה הבעלים של המקרקעין המצויים בדרך חברון 160 בירושלים, הידועים כגוש 30288, חלקות 10 ו- 11 (להלן: "המקרקעין" או "הנכס").
6. ביום 27.12.1987 הגישו המערערים לוועדה המקומית לתכנון ובנייה תכנית להקמת תחנת דלק על חלק מהמקרקעין שבבעלותם. תנאי לאישורה של התוכנית היה ביצוע דרך גישה למקרקעין במקום דרך הגישה מדרך חברון.
7. ביום 27.5.1991 פרסמה הוועדה המקומית לתכנון ובניה בירושלים הודעה על הפקעת חלק ממקרקעי המערערים בהתאם להוראות סעיפים 189 ו- 190 לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה – 1965 לצורך הרחבת דרך חברון. לאחר מכן פנתה הוועדה המקומית במסגרת ה"פ 131/92 לבית המשפט המחוזי בירושלים בתביעה לסילוק יד המערערים מהמקרקעין המופקעים. התובענה הסתיימה בהסדר פשרה מיום 29.11.1992 אשר קיבל תוקף של פסק דין. עיקרו של הסכם הפשרה הוא ויתור של המערערים על זכויותיהם במקרקעין המופקעים והעברתם לעירייה "ללא תמורה", ובתמורה התחייבה העירייה לסלול כביש גישה לחלקות של המערערים. במסגרת הסכם הפשרה הוסכם כלהלן:



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 48745-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1 י-ם,
ע"מ 2884-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 2863-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 2852-11-18 שבו נ' פקיד שומה 1 י-ם
ע"מ 48854-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1 י-ם,
ע"מ 48822-02-17 שבו נ' פקיד שומה י-ם

- 2". המפונים מצהירים בזאת כי הם מוותרים ללא כל תמורה על כל זכויותיהם בשטח המפונה לרבות על זכויות החזקה בין בלעדיות ובין משותפות ובמעמד תחילת הסכם זה על ידם הם מעבירים לעיריה את כל זכויותיהם בשטח המפונה ...
4. א. המפונים מצהירים כי הם אינם זכאים לפיצויים עבור זכויותיהם בשטח המפונה לרבות כל נזק שנגרם או שיגרם להם, בשטחה המפונה, כתוצאה מהרחבת כביש דרך חברון.
5. המפונים מצהירים כי הם אינם זכאים לדמי פינוי של השטח המפונה לרבות כל נזק ולרבות פגיעה בעצים וכדומה. המפונים מצהירים כי הם לא זכאים לכל סכום, שיפוי, פיצוי ו/או תשלום אחר בגין תפיסת השטח המפונה או עקב ביצוע עבודות הרחבת דרך חברון על ידי העיריה.
6. א. המפונים מצהירים ומתחייבים בזאת כי הם מוותרים על כל טענה ועל כל זכות חוקית הנובעת מהיותם בעלי זכויות בשטח המפונה ו/או עקב הפקעה ו/או על פי חוקי התכנון והבניה ו/או על פי פקודת הנזיקין ו/או על פי כל דין אחר, ואשר היו קיימות להם על פי הוראות כל דין.
- ב. בלא לפגוע בכלליות האמור לעיל המפונים יהיו מנועים מלטעון כל טענה ו/או לתבוע על תביעה בכל הקשור לאופן הפקעת השטח המפונה ו/או פגם בהליכים ו/או במטרת ההפקעה או לביטולה ו/או לבטלותה של ההפקעה או לביטולה ו/או עקב השימוש שיעשה בשטח המפונה וכל נובע והקשור בכך.
7. ...
- ג. העיריה תכין דרך גישה לרכב ליתרת החלקות ממערב לחלקות, בהתאם לתוואי המצוין בתכנית 3485 א', אשר תואם את תוואי תכנית 3485 א' ובהתאם לתכנון המפורט של מתכנן דרכים י. סובול מטעם המפונים (להלן: "הגישה לרכב").
- ד. הגישה לרכב תיבנה ותסלל על ידי העיריה במצע מהודק, עד 30 מטר מגבולה הצפוני של חלקה 20 בהתאם לתשריט נספח ד' לעיל.
- ה. העיריה מתחייבת להשאיר את הכניסה והיציאה הקיימות כיום מדרך חברון ואת השערים הקיימים וזאת עד לגמר ביצוע הגישה לרכב.
- היה ותאושר סופית תכנית 3485 א', תאספלט העיריה את הגישה לרכב מיד לאחר האישור.



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 48745-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 2884-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 2863-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 2852-11-18 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 48854-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 48822-02-17 שבו נ' פקיד שומה י-ם

8. היה ולמרות שהעברת זכויות המפונים נעשית עפ"י הפקעה וללא כל תמורה,
תחייב העברה זו במס כלשהו, כי אז המפונים מתחייבים בזאת לשלם כל מס ו/או
כל אגרה ו/או כל תשלום ו/או כל הוצאה שיחולו עליהם על פי דין עבור העברת
הזכויות בשטח המפונה לידי העיריה, לרבות ומבלי לפגוע בכלליות האמור: מס
הכנסה ו/או מס רווחי הון ו/או מס שבח ו/או מע"מ אם יחולו. היה ויחול מס רכישה
– ישולם ע"י העיריה.
...
8. העירייה התנערה מהתחייבותה שבהסכם הפשרה ולא סללה את כביש הגישה. כתוצאה לכך,
הגישו המנוח, יעקב ומצליח בשנת 2009 תביעה לבית משפט זה (ת"א 3188/09). בפסק הדין בתובענה
זו (כב' השופטת אורית אפעל-גבאי), התייחס בית המשפט להתנערות זו: "... בפגישה שקיימה ועדת
היגוי כבישים של העירייה עם נציגי חברת גדיש ביום 22.2.95 "סוכם לאור העלויות הגבוהות
ולמרות ההסכם בין אוטו פאר [שמו של העסק בבעלותם של התובעים המתנהל על המקרקעין
שנותרו בבעלותם] לעיריה, לא לבצע הגישה האחורית ולהשאיר המצב כפי שהוא" (פסקה 2 לפסק
הדין). בתביעה זו עתרו התובעים, כלשוננו של בית המשפט: "לחייב את העירייה לבצע את דרך
הגישה, לפצותם על אבדן הרווחים שהיו צפויים להפיק מהפעלת התחנה עד להגשת התביעה,
ולהוסיף ולקבוע את זכותם לפיצוי בגין אבדן הרווחים העתידיים עד להקמת התחנה ולתחילת
הפעלתה" (הפסקה הפותחת של פסק הדין).
9. בפסק דין מיום 26.2.2012 קיבל בית המשפט המחוזי את התביעה באופן חלקי, הורה על
אכיפת פסק הדין המעוגן בהסכם הפשרה שנחתם בין הצדדים ועל תשלום פיצויים לתובעים בגין
מקצת השנים שחלפו מיום חתימת הסכם הפשרה ועד ליום הגשת התובענה. בפסק הדין קבע בית
המשפט שעל העירייה לפצות את התובעים בגין אובדן רווחים במשך פרק זמן של שלוש שנים החל
מיום 1.1.1995 ועד ליום 31.12.1997 (פסקה 28 לפסק הדין). נקבע כי סכום הפיצוי יחושב על ידי ר"ח
כך בדרך המותווית בחוות דעת שהגיש לבית המשפט תוך ביצוע התאמות שנקבעו על ידי בית המשפט.
כמו כן, ניתן צו הצהרתי לפיו זכאים המערערים לקבל מהעירייה פיצוי בגין אובדן רווחים מהפעלת
התחנה, החל מיום הגשת התביעה ועד לתום שנה מהמועד שבו תושלם דרך הגישה (פסקה 37.ג לפסק
הדין).
10. על פסק הדין הגישה עיריית ירושלים ערעור לבית המשפט העליון, אשר דחה את הערעור
ברובו אך ביטל את הקביעה של בית המשפט המחוזי לפיה הפיצוי יחושב על ידי ר"ח כך והחזיר את
התיק לבית המשפט המחוזי לצורך קביעת סכום הפיצוי. בית המשפט העליון קבע:



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 48745-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1 י-ם,
ע"מ 2884-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 2863-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 2852-11-18 שבו נ' פקיד שומה 1 י-ם
ע"מ 48854-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1 י-ם,
ע"מ 48822-02-17 שבו נ' פקיד שומה י-ם

- 1 "לאחר שיג ושיח עם הצדדים ובהמלצת בית המשפט, הוסכם שהערעור על פסק הדין
- 2 יידחה על כל חלקיו למעט לעניין סעיף 37(ב) של פסק הדין הקובע כי הנתבעות "יפצו את
- 3 התובעים בגין נזקיהם בשנים 1995-1997. סכום הפיצוי יחושב על ידי רואה החשבון כך
- 4 בדרך המותוות בחוות דעתו ותוך ביצוע ההתאמות כפי שפורטו בפסק הדין".
- 5 לצורך קביעת גובה הפיצוי כאמור לעיל - מוחזר התיק לבית המשפט המחוזי לשמיעת עדותו
- 6 של רואה החשבון כך וחוות דעת נגדית מטעם המערערות וכל עדות או ראיה אחרת לפי שקול
- 7 דעת בית המשפט". (ע"א 3120/12 עיריית ירושלים נ' יחזקאל שבו (26.11.2012).
- 8 11. ביום 20.3.2013 ניתן פסק דין משלים ובגדרו הועמד סכום הפיצוי שעל העיריה לשלם
- 9 למערערים עבור השנים 1995 – 1997 על 3,283,189 ₪ נכון ליום 31.5.2012.
- 10 12. בשנת 2013 הגישו המערערים תובענה נוספת לבית משפט זה (ה"פ (מחוזי י-ם) -10-15341
- 11 13 עיזבון המנוח סלים שבו ז"ל נ' עיריית ירושלים. במסגרת תובענה זו עתרו המערערים לקבלת
- 12 פיצוי מהעירייה בגין נזקיהם בתקופה מיום 22.4.2009 עד ליום 31.12.2013, הנובעים מעיכוב בהקמת
- 13 והפעלת תחנת תדלוק שהיה בכוונתם להקים במקרקעין.
- 14 13. בית המשפט (כב' השופטת תמר בזק רפפורט) קיבל את התובענה תוך שהוא קובע שעל העיריה
- 15 לשלם את הסכומים הנזכרים בחוות דעת של רואה החשבון עמוס כץ, תוך ביצוע ניכויים מסוימים
- 16 כמצוין בפסק הדין. בית המשפט קבע כך :
- 17 "נוכח כל האמור מתקבלת התביעה, כך שנפסק כי על העירייה לשלם לשבו את סך
- 18 הסכומים הנזכרים בחוות דעתו של רואה החשבון עמוס כץ, בגין התקופה החל במאי 2009
- 19 ועד לסוף דצמבר 2013, בניכוי הסך העודף שנכלל בתחשיב זה בגין השנים 2012-2013, בגין
- 20 הערכה עודפת אודות נפח התנועה בדרך חברון בתקופה זו, והכל בצירוף הפרשי הצמדה
- 21 וריבית כחוק ממועד שיערוך הסכומים כאמור בחוות הדעת עד למועד פסק הדין. מובהר כי
- 22 נפח התנועה שיש לקחת בחשבון לתקופה זו, החל מיום 1.1.12 ועד ליום 31.12.13 הוא
- 23 25,089 רכבים ליום, ולא כפי שנעשה בתחשיב רואה חשבון כץ. כמו כן, יש לנכות מסכום
- 24 זה סך של 2,455,415 ₪, כשוויים ביום 20.9.12, אשר שולמו כבר בידי העירייה." (שם, פסקה
- 25 59).
- 26 14. בעקבות פסק דין זה, שילמה העירייה למערערים ביום 11.11.2014 פיצויים בסך 8,055,897
- 27 ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 17-02-48745 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 18-11-2884 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 18-11-2863 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 18-11-2852 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 17-02-48854 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 17-02-48822 שבו נ' פקיד שומה י-ם

15. ביום 18.6.2014 הגישו המערערים לבית משפט זה, במסגרת ת"א (מחוזי י-ם) 3188-09 **סלים שבו נ' עיריית ירושלים**, בקשה לפי סעיף 6 לפקודת ביזיון בית המשפט, בגדרה טענו המערערים שהעירייה הפרה את הוראת פסק הדין של כבוד השופטת אורית אפעל-גבאי מיום 26.2.2012 ולא בנתה את דרך הגישה לחלקתם על אף צו העשה שנקבע בפסק הדין. באותה בקשה טענו המערערים שאמנם החלה העירייה בסלילת כביש הגיש, אך היא סללה אותו בניגוד לתוכניות, ברוחב של 5.5 מטרים בלבד ובאורך הקצר ב- 15 מטרים מזה שנקבע בפסק הדין. ביום 19.8.2014, קיבל בית המשפט (כבוד השופט רם וינוגרד) את הבקשה וקבע שעל פי הוראות פסק הדין, על העירייה **"להשלים את סלילת הדרך בתוואי התואם את הסכם הפרשה ואת פסק-הדין, כך שהרוחב הכולל של הדרך והמדרכות יגיע לכדי 10 מטרים (7 מטרים דרך ו- 1.5 מטר מדרכה מכל צד)"** (שם, פסקה 10). מאחר והדבר לא נעשה, אף שחלפו כשנתיים וחצי מאז מתן פסק הדין הטיל בית המשפט על העירייה תשלום קנסות, אך מטעמי מידתיות הוא קבע סנקציה מדורגת: **"... אני מחייב את המשיבה 1 בקנס עבור כל יום שיחלוף מהיום ועד להשלמת הכביש בתוואי שנקבע. לתקופה מהיום ועד ליום 5.10.14 ישולם קנס של 1,000 ₪ ליום; לתקופה מיום 6.10.14 ועד ליום 2.11.14 ישולם קנס בסכום של 2,000 ₪ ליום, ומאותו מועד ואילך יעמוד הקנס על סכום של 5,000 ₪ עבור כל יום. הקנס ישולם עד למועד בו תושלם מלאכת סלילת הדרך בהתאם לתוואי שנקבע בפסק הדין, הן מבחינת האורך והן מבחינת הרוחב."** (שם, פסקה 10).
16. על החלטה זו הגישה העירייה ערעור לבית המשפט העליון: ע"פ 6662/14 **עיריית ירושלים נ' עיזבון המנוח סלים שבו ז"ל** (12.01.2015). בית המשפט העליון קיבל את הערעור וביטל את ההחלטה של בית המשפט המחוזי מהטעם שלא התקיים דיון במעמד שני הצדדים טרם מתן ההחלטה והחזיר את הדיון לבית המשפט המחוזי.
17. בהחלטה נוספת של בית משפט זה מיום 27.5.2015 קיבל בית המשפט (כבוד השופט יעקב צבן) את הבקשה, והשית על העירייה קנס מדורג בסך 500 ₪ ליום לחודשים יוני, יולי ואוגוסט 2015; מיום 1.9.2015 ועד ליום 31.12.2015 קנס בסך 1,000 ₪ ליום; ומיום 1.1.2016 ואילך קנס בסך 2,000 ₪ ליום וזאת עד להשלמת הדרך, בהתאם להתחייבות העירייה בהסכם הפרשה (ת"א (מחוזי י-ם) 3188-09 **סלים שבו נ' עיריית ירושלים** (27.05.2015)).
18. על פסק הדין של כבוד השופטת תמר בזק רפפורט בתיק ה"פ (מחוזי י-ם) 15341-10 **עיזבון המנוח סלים שבו ז"ל נ' עיריית ירושלים** (01.08.2014) הוגש ערעור לבית המשפט העליון במסגרת ע"א 7049/14 **עיריית ירושלים נ' עיזבון המנוח סלים שבו ז"ל**, ועל פסק הדין של כבוד השופט



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 17-02-48745 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 18-11-2884 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 18-11-2863 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 18-11-2852 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 17-02-48854 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 17-02-48822 שבו נ' פקיד שומה י-ם

1 יעקב צבן בת"א (מחוזי י-ם) 3188-09 סלים שבו נ' עיריית ירושלים (27.05.2015) הוגש ערעור לבית
2 המשפט העליון במסגרת ע"פ 4812/15 עיריית ירושלים נ' עזבון המנוח סלים שבו ז"ל. שני הערעורים
3 הסתיימו בהסכם פשרה שהושג בין המערערים ובין העירייה שקיבל ביטוי בפסק הדין של בית המשפט
4 העליון: "אנו מאשרים את ההסכמה שהושגה בין הצדדים כמפורט בפרוטוקול ונותנים לה תוקף של
5 פסק דין. בהתאם למוסכם יתקבל הערעור שהוגש בע"פ 4812/15 במובן זה שהחלטתו של בית
6 המשפט המחוזי נושא הערעור שם מתבטלת." (ראה: ע"א 7049/14 עיריית ירושלים נ' עזבון המנוח
7 סלים שבו ז"ל (18.12.2014)).

8 19. כאמור, הצדדים הגיעו להסכמות שמצאו ביטוי בפרוטוקול הדיון בבית המשפט העליון. נוסח
9 ההסכמות יובא להלן:

10 "הגענו להסכמה לפי המלצת בית המשפט כדלקמן: לסיום כל המחלוקות בין הצדדים
11 בפרשה זו של תחנת הדלק לרבות, הערעור בתיק זה, ערעור פלילי 4812/15, וכן פיצויים
12 ותשלומים בגין התקופה מיום 31.12.13. על פי פסק הדין בתיק מס' 3188/09, ייחשב מה
13 ששולם עד כה כמלוא הפיצוי המגיע.

14 העירייה תשלם למשיבים תוך 45 יום, סכום של 4.5 מליון ₪ בהנחה שבתוך 14 ימים יוצג
15 אישור על פטור מניכוי במקור (וככל שלא יוצג ינוכה מסכום זה מס במקור). כביש הגישה
16 יישאר כפי שהוא כיום והעירייה תיחשב כמי שקיימה את מלוא התחייבותה לסלילתו על
17 פי ההסכמות ועל פי פסקי הדין שניתנו. כמו כן ולמען הסר ספק העירייה מסכימה כי כפוף
18 להשלמת אורך הסלילה על ידי המשיבים אין לעירייה ולמערערת 2 טענה לעניין התאמת
19 רוחב הכביש לתב"ע ובלבד שיישאר ברוחבו הקיים. הכניסות והיציאות הקיימות למגרש
20 המשיבים מדרך חברון יישארו פתוחות במשך שנה מיום תשלום הסכום הנוסף שצוין לעיל
21 ובאותו מועד מתחייבים המשיבים לסגור את הכניסה והיציאה לדרך חברון על חשבונם ואם
22 לא יעשו כן עד לאותו מועד, תהיה העירייה רשאית לעשות כן על חשבונה. החלטת בית
23 המשפט המחוזי בערעור 4812/15, מתבטלת. ככל ששולמו קנסות מתוכה הם יושבו
24 למערערות" (פרוטוקול הדין בתיק ע"א 7049/14 עיריית ירושלים נ' עזבון המנוח סלים שבו
25 ז"ל (18.12.2014), נספח 10 להודעה המפרטת את נימוקי הערעור).



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 48745-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 2884-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 2863-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 2852-11-18 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 48854-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 48822-02-17 שבו נ' פקיד שומה י-ם

השומות לשנות המס 2012 ו- 2014

- 1
- 2
- 3 20. בדיווחיהם לרשויות המס בגין שנת המס 2012, דיווחו המנוח ובניו יעקב ומצליח על הכנסה
- 4 מפיצויים בגין פסק הדין שניתן על ידי כבוד השופטת אורית אפעל גבאי במסגרת ת"א 3188/09 בסך
- 5 5,370,040 ₪ שהתקבלו מעיריית ירושלים. הפיצויים דווחו כהכנסה הונית החייבת בשיעור מס של
- 6 25%. הפיצויים דווחו בהתאם לחלוקה הבאה: בדו"ח של המנוח דווחה הכנסה בסך 1,650,930 ₪,
- 7 בדו"ח של יעקב ומצליח, הכנסה בסך 1,859,555 ₪ לכל אחד. יוער כי בעת תשלום הפיצויים, ניתנה
- 8 עיריית ירושלים מס במקור בשיעור 35%.
- 9 21. בדיווחיהם בגין שנת המס 2014, דיווחו המערערים יעקב, יחזקאל ומצליח כי קיבלו ביחד
- 10 מהעירייה פיצויים בגובה 8,055,897 ₪. כל אחד משלושת המערערים דיווח על הכנסה בגובה שליש
- 11 מהפיצוי – 2,685,299 ₪. הפיצויים דווחו כהכנסה הונית בגין הפקעה ששיעור המס החל עליה הוא
- 12 מחצית משיעור המס החל על רווח הון רגיל וזאת בשונה מהדיווח לשנת המס 2012, שם דווחו
- 13 הפיצויים כרווח הון רגיל.
- 14 22. בשומות מיום 26.1.2017 נקבע שהעירייה שילמה בשנת 2012 למנוח ושני בניו, יעקב ומצליח
- 15 פיצויים בסך של 6,216,174 ₪. חלקו של המנוח היה 2,389,604 ₪, חלקו של יעקב היה 1,909,535 ₪
- 16 וחלקו של מצליח היה 1,917,035 ש"ח.
- 17 23. בשומות מיום 22.10.2018 נקבע שהעירייה שילמה למערערים ביום 11.11.2014 סך של
- 18 8,055,897 ₪. פיצויים אלה דווחו בתיקים של יעקב, יחזקאל ומצליח בחלקים שווים.
- 19 24. הנימוקים להוצאת השומות עבור השנים 2012 ו-2014 דומים. פקיד השומה לא קיבל את
- 20 הדיווח של המערערים לפיו יש לסווג את ההכנסה מהפיצויים כהכנסה הונית וקבע שיש לסווג את
- 21 הפיצויים שהתקבלו מהעירייה בשנת המס כהכנסה, פירותית מעסק, על פי סעיף 2(1) לפקודת מס
- 22 הכנסה [נוסח משולב], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").
- 23 25. פקיד השומה קבע כי עיון בכתבי התביעה ובפסקי הדין מלמד שעילת התביעה הייתה אובדן
- 24 רווחים שוטפים שנגרמו למערערים בשל אי הפעלת תחנת דלק, הנובע מכך שהעירייה לא סללה את
- 25 כביש הגישה כפי שהתחייבה בהסכם בינה ובין המערערים. גם אופן חישוב הפיצויים בחוות הדעת
- 26 שהוגשו מטעם המערערים במסגרת אותן תביעות מלמד שהם שולמו בשל אובדן רווחים. פקיד השומה
- 27 קבע עוד שהגשת תביעות ההמשך נגד העירייה, מלמדת גם היא שהפיצויים ששולמו על ידי העירייה



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 48745-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 2884-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 2863-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 2852-11-18 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 48854-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 48822-02-17 שבו נ' פקיד שומה י-ם

למערערים אינם הוניים, שכן לא יתכן שהעירייה תשלם פיצוי בגין מכירת נכס פעם נוספת. אין
בענייננו מכירה, ויתור או היפרדות מנכס כנדרש לפי סעיף 88 לפקודה ואין מדובר בהכנסה הונית,
אלא מדובר בפיצויים ששולמו בגין אובדן רווחים שוטפים. לאור האמור, קבע פקיד השומה כי הוא
השתכנע שהפיצויים נועדו לפצות את המערערים בגין הרווחים השוטפים שהיו אמורים להיות
מופקים מהמקרקעין, אם העירייה הייתה עומדת בהתחייבותה שבהסכם הפשרה ודין הפיצויים כדין
החלל שהם נועדו למלא – כדין ההכנסות העסקיות שאבדו.

26. בעקבות השומות מיום 26.1.2017 הגישו המערערים את הערעורים בתיקים ע"מ 48854-02-17
17, ע"מ 48745-02-17 ו- ע"מ 48822-02-17. הדיון בשלושת הערעורים אוחד בהחלטה מיום
19.4.2017.

27. בעקבות השומות שהוצאו ביום 22.10.2018, הגישו המערערים את ע"מ 2884-11-18, ע"מ
2863-11-18 ו- ע"מ 2852-11-18. הודעת הערעור בתיקים אלה הוגשה לבית המשפט ביום 1.11.2018,
מספר חודשים אף לאחר הגשת הסיכומים מטעם המערערים. עם זאת, הגישו הצדדים ביום 4.11.2018
בקשה מוסכמת ובה הם ביקשו לאחד את הערעורים על הצווים משנת 2017 עם הערעורים על הצווים
משנת 2018 וזאת "מאחר והמדובר באותן עובדות, באותה סוגיה ובנימוקי שומה הזיהים לנימוקי
שומה קיימים בתיקים שבכותרת". באותה בקשה טענו הצדדים: "יובהר כי הסיכומים אותם הגישו
המערערים לבית המשפט בתיקים שבכותרת, התייחסו מלכתחילה גם לפיצויים שנפסקו בשנים
2012 ו- 2014 וגם לסיווג אותם פיצויים אשר הוכרעו בבית המשפט בשנת 2016".
בהחלטה מיום 4.11.2018 נעתרתי לבקשה ואיחדתי בין הערעורים על צווי השומה משנת 2017 ובין
הערעורים על צווי השומה משנת 2018.

טענות המערערים

28. המערערים טענו כי הם מעולם לא וויתרו על פיצויי ההפקעה בגין הפקעת המקרקעין והפיצוי
נקבע מפורשות בהסכם הפשרה בדמות סלילת כביש הגישה למקרקעין של המערערים. משעה שלא
נסלל כביש הגישה בסופו של יום כמתחייב בהסכם ההפקעה, ואוינה היכולת להקים תחנת דלק,
הומרה סלילת הכביש לכדי פיצוי כספי.

29. נטען כי הפיצוי שנפסק למערערים בכלל הערכאות ניתן להם הלכה למעשה בגין הפקעת
מקרקעין אשר בוצעה בשנת 1992 ושולם בפועל רק שנים לאחר מכן. יש להתייחס לפיצויים שקיבלו
המערערים לאורך השנים כאל הפרצה שהם נועדו למלא מלכתחילה, קרי, פיצויי הפקעה, אשר יש



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 17-02-48745 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 18-11-2884 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 18-11-2863 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 18-11-2852 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 17-02-48854 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 17-02-48822 שבו נ' פקיד שומה י-ם

- 1 למסותם בהתאם לפיצוי הוני הזכאי להטבת מס הקבועה בסעיף 48ד' (הכוונה כנראה לסעיף 48ג).
- 2 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), או לחילופין,
- 3 בהתאם לסעיף 91ז) לפקודה. נטען כי הקביעה שהפיצויים ששולמו למערערים שולמו כפיצוי הפקעה
- 4 מוסכם, מעוגנת בהחלטות של הערכאות השונות שדנו בעניינם של המערערים.
- 5 30. לחילופין, טענו המערערים, כי הפיצוי אותו קיבלו בכל הערכאות שדנו בעניינם, ניתן בגין
- 6 ירידת ערך המקרקעין, כפועל יוצא משלילת זכותם להקמת תחנת דלק, שהינו פיצוי הוני לכל דבר
- 7 ועניין. נטען כי פיצויים המתקבלים בגין פגיעה בזכות השימוש במקרקעין, מהווים אירוע החייב במס
- 8 ריווחי הון, שכן, הנכס הנמכר בפועל הינו "זכות השימוש בנכס", אשר בעניינם של המערערים היא
- 9 האפשרות להקים תחנת דלק.
- 10 31. לחילופי חילופין, טענו המערערים כי הפרת הסכם הפשרה בתיק ההפקעה הובילה לשלילת
- 11 עצם קיומו של העסק, אשר לא קם ולא יכול היה לקום בעקבות ההפרה המדוברת, כך שההפרה לא
- 12 גרמה רק לנזק נקודתי של אובדן רווחים צפויים, אלא גם לאובדן רווחים עתידיים כוללים מהעסק
- 13 שלא קם ושלא יקום. כלומר, הפיצוי ניתן בגין אובדן מקור ההכנסה אשר נשלל בעקבות אי סלילת
- 14 הכביש.
- 15 32. לטענת המערערים, טענת המשיב, לפיה כביש הגישה נסלל בסופו של יום, אם כי באיחור,
- 16 וסלילתו היא בבחינת פיצויי ההפקעה, מהווה הרחבת חזית אסורה שלא בא זכרה בנימוקי השומה.
- 17 לגופו של עניין, טענה זו סותרת את נימוקי השומה ואף סותרת את עמדת העירייה. משכך, לא ברור
- 18 מאין מסיק המשיב כי כביש הגישה לו התחייבה העירייה נסלל. בעניין זה חוזרים המערערים על
- 19 טענתם לפיה עירייה ירושלים התנערה מהתחייבותה בהסכם הפשרה ונמנעה מלסלול את כביש
- 20 הגישה.
- 21 33. לדעת המערערים, אין מקום לערוך הבחנה בין פיצויים שהתקבלו לפני "סלילת כביש
- 22 הגישה", אותם מסווג המשיב כפירותיים, לבין פיצויים שהתקבלו לאחר "סלילת כביש הגישה", אותם
- 23 מסווג המשיב בחלקם כהוניים. מעבר לכך שהמערערים כופרים בקביעה שכביש הגישה נסלל, הפרדה
- 24 כזו היא מלאכותית. המערערים מוסיפים שפסיקת בית המשפט העליון בע"א 7049/14 **עיריית**
- 25 **ירושלים נ' עזבון המנוח סלים שבו ז"ל** (18.12.2014) מחזקת את טענתם לפיה סך כלל הפיצויים הינו
- 26 בבחינת פיצויי הפקעה אשר התקבלו חלף סלילת כביש הגישה כמתחייב בהסכם ההפקעה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 17-02-48745 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 18-11-2884 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 18-11-2863 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 18-11-2852 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 17-02-48854 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 17-02-48822 שבו נ' פקיד שומה י-ם

34. לגישת המערערים, סיווג הפיצוי כפירותי סותר את תורת המקור. הכנסה לצרכי מס תיחשב
כהכנסה פירותית רק כאשר צמחה מאחד המקורות המנויים בפקודה. על מנת שתקבול יהווה הכנסה,
עליו לעבור דרך מסננת כפולה: ראשית, עליו לשאת אופי של הכנסה לעומת תקבול שבהון, ושנית, עליו
לנבוע מאחד מהמקורות המפורטים בסעיף 2 לפקודה. נטען כי במקרה זה לא קיים מקור ולא יהיה
מקור בעתיד, שכן העירייה טרפדה את האפשרות להקמת תחנת דלק.

35. נטען כי מטרת פיצויי ההפקעה היא להעמיד את בעל הזכות במקרקעין שהופקעו באותו מצב
כספי שבו היה עומד אלמלא ההפקעה. משעה שמדובר בפיצוי אשר נועד להשיב את המצב לקדמותו,
הרי שלא ניתן לומר שמדובר בפיצוי פירותי, אלא הוני בלבד.

טענות המשיב

36. לטענת המשיב, אין הלימה בין שווי המקרקעין שהופקעו ובין הפיצויים ששולמו על ידי
העירייה. מאידך, סכומים אלה תואמים לגובה אובדן ההשתכרות מתחנת הדלק.

37. עוד נטען כי אין ולא יכולה להיות מחלוקת שהמערערים טענו לאורך כל הדרך בהליכים
המשפטיים שניהלו נגד העירייה כי הפיצוי המגיע להם הוא פיצוי בגין אובדן הכנסה ולא בגין הפקעת
המקרקעין. די בעובדה כי המערערים טענו שמדובר בפיצוי בגין אובדן הכנסה בכדי שיחול עליהם
השתק שיפוטי המונע מהם לטעון בבית משפט זה את הטענה ההפוכה, לפיה מדובר בפיצוי הוני.

38. לטענת המשיב, יש לסווג את הפיצויים שהתקבלו מהעירייה בשנות המס כהכנסה פירותית
מעסק בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה. הפיצוי עליו הסכימו המערערים והעירייה בגין נטילת חלק
מהמקרקעין הוא סלילת הכביש. אך משך שנים התנערה העירייה מסלילת הכביש בהתאם להסכם
ולכן נוצרה "פרצה" בדמות הרווח שאבד בגין אי הפעלת תחנת הדלק. כלומר, הנזק שנגרם ואשר בגינו
פוצו המערערים הוא אובדן רווחיהם בגין אי הפעלת תחנת הדלק בשנים אלו.

39. המשיב ציין כי מסגרת ההליכים המשפטיים שניהלו המערערים נגד העירייה, התבקש הן סעד
של פיצוי בגין אובדן רווחים והן סעד אכיפתי של קיום הסכם הפרשה וסלילת הכביש. מדובר בראשי
נזק שונים – הפיצוי נועד לפצות על ה"פרצה" שהיא אובדן הרווחים וסלילת הכביש נועדה לפצות בגין
ההפקעה והיא למעשה מהווה פיצוי הפקעה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 17-02-48745 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 18-11-2884 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 18-11-2863 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 18-11-2852 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 17-02-48854 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 17-02-48822 שבו נ' פקיד שומה י-ם

40. לטענת המשיב, הגשת תביעות המשך תומכת בעמדה שהפיצויים המבוקשים הם בגין אובדן הרווחים ולא בגין מכירת הנכס או פיצויי הפקעה. אובדן מקור ההכנסה הוא אירוע חד פעמי אשר לא יכול לחזור על עצמו בגין אותו נכס.

41. לדעת המשיב, העובדה שהעירייה סללה לבסוף את כביש הגישה, משמעה שהפיצוי המוסכם בגין ההפקעה ניתן לבסוף למערערים, גם אם באיחור. עובדה זו תומכת במסקנה שהפיצוי שניתן למערערים בשתי התביעות הראשונות לא היה חלף סלילת הכביש, אלא בשל אובדן הרווחים.

42. המשיב אף טען כי אין לקבל את הטענה החילופית של המערערים, לפיה מדובר בפיצוי בגין ירידת ערך. המערערים לא טענו לירידת ערך המקרקעין ולא הוכיחו את שווי המקרקעין לפני ואחרי אותה פגיעה.

דיון והכרעה

43. תחילה אציין שהצדדים הגישו לבית המשפט ביום 21.5.2018 הודעה מוסכמת, לפיה היות והתיק עוסק בשאלה משפטית, הצדדים מוותרים על הגשת תצהירי עדות ראשית וקיום חקירות.

44. המחלוקת המרכזית המתעוררת בענייננו נוגעת לאופן סיווגם של הפיצויים שקיבלו המערערים מעיריית ירושלים. על פי הפסיקה, על מנת להכריע בדבר אופן המיסוי של פיצוי שהתקבל בידי נישום, יש לבחון את מה הפיצוי בא להחליף – אם הפיצוי בא לכסות על נזק בפירות, ימוסה כפי שהפקודה מורה בעניין פיצוי הכנסה פירותית, ואם הפיצוי בא לכסות על נזק במקור ההכנסה, כי אז הפיצוי ימוסה כפי שממסים הכנסה הונית. עניין זה נקבע לראשונה בע"א 171/67 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ, פ"ד כא(2) 186 (1967) (להלן: עניין "גורדון"):

"הקושי המתעורר בסוגיית סיווגו של פיצוי כתקבול הוני או כתקבול שבפירות נובע מן העובדה, שהמלה "פיצוי" יכולה להשתלב יפה בכל אחת משתי הקטיגוריות הללו. האבחנה נעוצה במטרה שלשמה ניתן הפיצוי: אם הנזק פגע ברווחים החייבים במס והפיצוי בא לכסות על נזק זה, אין הוא אלא סותם את הפירצה שהנזק גרם, והריהו משתלב במקומה, ואז יהא אף הוא חייב במס. אם גרם הנזק לפירצה במקור ההכנסה, יסתום הפיצוי את הפירצה הזו. וכשישתלב במקומה, לא יהא אלא תקבול שבהון, שאינו חייב במס" (שם, עמ' 188).



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 17-02-48745 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 18-11-2884 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 18-11-2863 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 18-11-2852 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 17-02-48854 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 17-02-48822 שבו נ' פקיד שומה י-ם

- 1 הפסיקה התייחסה ביתר הרחבה להלכה בעניין גורדון בהמשך. בע"א 391/70 קציר, חברה
- 2 לעבודות קציר, חקלאות ופיתוח בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פ"ד כה(1) 762 (1971) נקבע:
- 3 "הבעיה שבפנינו הינה איפוא עבור מה ניתן הפיצוי בסך 2,500 ל"י, עבור אבדן ההכנסה
- 4 בגובה 40% שהיתה צפויה אילו קויימה העיסקה, או שמא עבור אבדן מקור הכנסה זה
- 5 שהיה נושא במשך זמן מה הכנסה בסך 40%?
- 6 ההבחנה הנ"ל היא דקה, ותכופות קשה לקבוע במיוחד אם מדובר בחוזה שהופר ובעקבותיו
- 7 נפגעה הכנסה צפויה, אם הפיצוי ניתן על אבדן מקור הכנסה או על אבדן הכנסה צפויה.
- 8 כדי להתגבר על קושי זה פיתחה הפסיקה (האנגלית ובעקבותיה הישראלית) אמצעי עזר,
- 9 שלפיו יש להבחין בין פיצוי עבור הפרת חוזה שפגעה במבנה הבסיסי של העסק, שאז
- 10 הפיצוי נחשב לתקבול הוני, לבין פיצוי עבור הפרת חוזה, שנעשה במסגרת עסקים הרגילים
- 11 של מקבל הפיצויים, שהוא תקבול פירות.
- 12 ההגיון שבהבחנה זו הוא ברור. כאשר החוזה שהופר הינו אחד מני רבים, חוזה שנעשה
- 13 במהלך הרגיל של העסק, הרי הפרתו פגעה בדרך-כלל רק ברווחים שהיו צפויים ממילוי,
- 14 אך הא ותו לא, במסגרת אותו עסק יוכל הנפגע להמשיך ולהפיק רווחים מחוזים דומים, ואם
- 15 כן, באים פיצויי ההפרה רק כדי לשפות את הנפגע על אבדן ההכנסה שהיתה צפויה מחוזה
- 16 זה.
- 17 לעומת זה, אם הפרת החוזה פגעה במבנה הבסיסי של העסק, אשר לא יוכל לקום (אם
- 18 החוזה נועד להקים עסק) או לא יוכל להמשיך ולהתקיים (על-כל-פנים לא באופן שהתקיים
- 19 עד להפרה הנדונה), הרי גרמה ההפרה לא רק לנזק מצומצם של אבדן הרווחים הצפויים
- 20 מחוזה זה, אלא גם לאבדן רווחים צפויים עתידיים מחוזים דומים שמקבל הפיצויים לא יוכל
- 21 להיכנס אליהם באשר עסקו נפגע או התמוטט. במקרה כזה עיקר הפיצוי הינו איפוא על
- 22 אבדן מקור ההכנסה, וככזה הינו תקבול הוני.
- 23 ברור איפוא כי חוזה יוכל להיחשב כמשתייך לסוג השני, רק אם היווה בשביל העסק את
- 24 "נשמת-אפו", הקיימת אמנם רק בתחום המשפט אך המהווה נכס לא פחות חשוב ולפעמים
- 25 חשוב יותר מכל נכס ממשי אחר השייך לעסק.



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 17-02-48745 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 18-11-2884 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 18-11-2863 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 18-11-2852 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 17-02-48854 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 17-02-48822 שבו נ' פקיד שומה י-ם

אכן, ניתן לכלול במסגרת זו גם חוזים המתייחסים לחלק מן העסק דהיינו לתחום חדש של העסק, כפי שטוען בא-כוח המערער. אך זאת רק בתנאי שחלק זה יהא בלתי-תלוי לחלוטין בתחום העסקים הקודם של העסק, עד כדי כך שראוי יהיה להיות עסק עצמאי; לגבי חלק כזה ניתן יהיה לומר שהוא התמוטט עם הפרת החוזה ושלבד לפחות חלק ממקור ההכנסה - של מקבל הפיצויים עבור הפרתו.

רק במסגרת מצומצמת זו יש לדעתי מקום לדוקטרינה של חוזים הפוגעים במבנה הבסיסי של העסק, אך אין להרחיב את תחומיה של דוקטרינה זו למקרים בהם ברור, שלמעשה לא נפגעו הנכסים וההון של מקבל הפיצויים, ולראות בפיצויים תקבול הוני אך ורק מפני שניתן אולי באופן מלאכותי לטעון שנפגע המבנה הבסיסי של העסק. (שם, 765 – 766).

בית המשפט העליון חזר על הלכה זו במספר פסקי דין נוספים: ע"א 221/72 ד"ר אמריך סולר נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד כח(1) 21 (1973); ע"א 6909/11 זאב אבלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין (23.01.2013) פסקה 8.

46. אם כן, על מנת לבחון את דרך המיסוי של סכומי הפיצויים שהתקבלו בידי המערערים, עלינו לבחון תחילה, עבור מה שולמו פיצויים אלה ואיזה הכנסה של המערערים הם באים להחליף. נתחיל בסכום הפיצויים הראשון שהתקבל בידי המערערים בעקבות פסק הדין בת"א (מחוזי י-ם) 3188-09 סלים שבו נ' עיריית ירושלים מיום 26.2.2012. בפסק הדין של השופטת אפעל גבאי, סוכמו הסעדים שהמערערים ביקשו בפסקה הפותחת של פסק הדין: "לפני תביעתם של בני משפחת שבו לחייב את העירייה לבצע את דרך הגישה, לפצותם על אבדן הרווחים שהיו צפויים להפיק מהפעלת התחנה עד להגשת התביעה, ולהוסיף ולקבוע את זכותם לפיצוי בגין אבדן הרווחים העתידיים עד להקמת התחנה ותחילת הפעלתה".

47. ביחס לביצוע דרך הגישה, קבע בית המשפט שאין חולק שהעירייה לא קיימה את חלקה בהסכם שנחתם בינה ובין המערערים. בית המשפט קבע שאין כל טעם שיש בו כדי לפטור את העירייה מקיומו של פסק הדין המחייב אותה לבצע את דרך הגישה (שם, פסקה 21), ולכן, ניתן צו עשה המחייב את העירייה לבצע את דרך הגישה תוך שנה וחצי מיום מתן פסק הדין. בית המשפט קבע אף את היקף הסליחה של דרך הגישה: "עד ל- 30 מטר מגבולה הצפוני של חלקה 10 לכיוון דרום, לתוך החלקה פנימה".



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 48745-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 2884-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 2863-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 2852-11-18 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 48854-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 48822-02-17 שבו נ' פקיד שומה י-ם

48. בנוסף לסעד האכיפה, קבע בית המשפט שהמערערים זכאים באופן חלקי לסעד של פיצויים
"המורכב בעיקרו מאבדן רווחים" (שם, פסקה 24). בית המשפט קבע כך: **"אני סבורה כי על העירייה
לפצות את התובעים בגין אבדן רווחיהם במשך פרק זמן של שלוש שנים, החל מיום 1.1.1995 ועד
ליום 31.12.97"** (פסקה 28). בית המשפט הגביל את הפיצוי לתקופה זו בלבד משום שלאחר תום
תקופה זו, היה זה בלתי סביר מצידם של המערערים לצפות שהעירייה תבצע את דרך הגישה והיה
עליהם לפתוח בהליך משפטי שמטרתו לחייב את העירייה לסלול את דרך הגישה (שם, פסקאות 26 –
28).
49. ביחס לחישוב סכום הפיצויים קבע בית המשפט כי סכום הפיצויים שיש לשלם למערערים
הוא נגזרת של דמי שכירות שישולמו למערערים על ידי חברת דלק שתשכור את תחנת הדלק ועל סמך
היקף מכירות צפוי של 266,000 ליטר דלק בחודש בשנת 1995 ו- 355,000 ליטר דלק בחודש בשנים
1996-1997. בית המשפט קבע עוד שמהפיצויים צריך להפחית את עלות הקמת תחנת הדלק בשיעור
2,500,000 ₪, את הרווחים מהפעלת תחנת דלק זעירה במקרקעין ואת רווחי המערערים מהפעלת
מגרש מכוניות משומשות במקרקעין. למרות זאת, בית המשפט לא נקב בסכום פיצוי מדויק וקבע
שהפיצוי יחושב לפי החלופה השניה המפורטת בחוות הדעת של רו"ח עמוס כץ, שחוות דעתו הוגשה
כראיה בתיק:
- "סכום הנזק יחושב על פי החלופה השניה המפורטת בחוות דעתו של רו"ח כץ, היינו בהנחה
שלאחר הקמתנה היו התובעים משכירים את התחנה לאחת מחברות הדלק הגדולות. זאת,
לפי תעריף דמי שכירות של 25 אגורות לליטר" (שם, פסקה 37).**
50. כאמור, על פסק הדין של בית המשפט המחוזי הגישה עיריית ירושלים ערעור לבית המשפט
העליון. בית המשפט העליון דחה את הערעור ברובו אך ביטל את הקביעה של בית המשפט המחוזי
לפיה הפיצוי יחושב על ידי רו"ח כץ והחזיר את התיק לבית המשפט המחוזי לצורך קביעת סכום
הפיצוי.
51. פסק הדין המשלים של השופטת אורית אפעל-גבאי התייחס לסוגיה אחת בלבד והיא סוגיית
הפחתת רווחיהם של התובעים מהפעלת תחנת הסולר וממגרש המכוניות המשומשות שהופקו בשנים
1995 – 1997 (פסקה 1 לפסק הדין המשלים). לאחר דיון, קבע בית המשפט את סכום הפיצוי לשנת
1995 על 743,167 ₪, לשנת 1996 על 990,846 ₪ ולשנת 1997 על 1,549,176 ₪ (פסקה 7 לפסק הדין
המשלים) ובסך הכל נקבעו פיצויים בסך של 3,283,189 ₪ נכון ליום 31.5.2012 (פסקה 9 לפסק הדין
המשלים).



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 17-02-48745 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 18-11-2884 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 18-11-2863 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 18-11-2852 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 17-02-48854 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 17-02-48822 שבו נ' פקיד שומה י-ם

52. כל האמור מלמד כי סכום הפיצויים שנפסק לטובת המערערים נפסק בשל אובדן רווחים כתוצאה מאי הפעלת תחנת דלק. השופטת אפעל גבאי ציינה בפסקה הפותחת של פסק דינה כי התובענה היא בגין "אבדן הרווחים שהיו צפויים להפיק מהפעלת התחנה" וגם בפרק טענות הצדדים, ציינה השופטת אפעל גבאי כי לב ליבה של התובענה הוא פיצוי בגין "אבדן הרווחים שהיו צפויים להפיק מהפעלת התחנה עד להגשת התביעה" (שם, פסקה 4). הסכומים הנוספים שנתבעו על ידי המערערים בתובענה זו היו הוצאות משפטיות ופיצוי בגין עוגמת נפש וביטול הזמן של המערערים. משמע, המערערים לא תבעו במסגרת תובענה זו סכום בעל מאפיינים הוניים. כשהחלה לדון בשאלת הפיצוי הכספי ציינה השופטת אפעל-גבאי שהפיצוי הנתבע על ידי המערערים "מורכב בעיקרו מאבדן רווחים" (שם, פסקה 24), ובסופו של דבר, ההכרעה של השופטת אפעל-גבאי חייבה את העירייה לפצות את המערערים בגין "אבדן רווחיהם במשך פרק זמן של שלוש שנים, החל מיום 1.1.1995 ועד ליום 31.12.97" (שם, פסקה 28). כלומר, אין שום ספק כי התשלום שנפסק לטובת המערערים בתובענה זו, נפסק אך ורק בגין אובדן רווחים שהיו צפויים מהפעלת תחנת דלק. אגב, בית המשפט קבע שאין לזכות את התובעים בגין הוצאות משפט קודמות ובגין עגמת נפש (שם, פסקה 35), כך שהפיצוי שנפסק הוא בגין אובדן רווחים בלבד.

53. מהם הרווחים שאבדו למערערים בעקבות מחדל העירייה, שלא סללה את הדרך ומנעה מהם להפיק הכנסות מהפעלת תחנת הדלק? אומדן הנזקים התבסס על ההנחה שלאחר בניית תחנת התדלוק היא הייתה מושכרת לאחת מחברות הדלק אשר הייתה משלמת לבעל התחנה דמי שכירות על פי היקף מכירות מוצרי דלק בתחנה. נקבע כי דמי השכירות יחושבו לפי סך השווה ל- 25 אגורות לליטר כערכם במועד עריכת חוות הדעת, כפול כמות המכירות הצפויה בתקופה הרלוונטית. ביחס לכמות המכירות הצפויה היא חושבה בהתאם למספר פרמטרים: מספר כלי הרכב שעברו בכביש הסמוך למקרקעין ביום (12,570) כפול אחוז המכוניות שהיה צפוי להכנס לתחנה לצורך תדלוק (3%), כפול מספר ימי פעילות בחודש (23.5), כפול כמות התדלוק הממוצעת לרכב (40 ליטר) – כך חושבה כמות הדלק שהרווחים ממכירתה אבדו למערערים (פסקה 33 לפסק הדין של השופטת אפעל-גבאי). מהסכומים שהתקבלו נוכו עלויות ההקמה של תחנת התדלוק והרווחים שהופקו מהעסקים שהמערערים הפעילו במקרקעין בתקופה זו. משכך הדבר, הפיצוי שנפסק לטובת המערערים הוא, כפי שיפורט בהמשך, פיצוי פירותי באופיו והוא אינו פיצוי הוני.

54. מה שנקבע לעיל ביחס לפיצוי שנפסק בתיק 3188/09 נכון גם ביחס לפיצוי שנפסק על ידי כבוד השופט תמר בזק-רפפורט בתיק ה"פ (מחוזי י-ם) 15341-10-13 עיזבון המנוח סלים שבו ז"ל נ' עיריית ירושלים (01.08.2014). תיק זה לא נולד בחלל הריק – תובענה זו הוגשה על סמך הצו ההצהרתי שנקבע בתיק 3188/09 שבו הכיר בית המשפט בזכות העתידית של המערערים לקבל פיצויים מהעירייה בגין



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 48745-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1 י-ם,
ע"מ 2884-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 2863-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 2852-11-18 שבו נ' פקיד שומה 1 י-ם
ע"מ 48854-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1 י-ם,
ע"מ 48822-02-17 שבו נ' פקיד שומה י-ם

אי הקמת כביש הגישה למקרקעין. בתיק 3188/09 נפסק: "ניתן בזה צו הצהרתי, לפיו זכאים התובעים כלפי הנתבעות, ביחד ולחוד, לפיצוי בגין אבדן רווחיהם מהפעלת התחנה, שיחושב כאמור בסעיף ב' לעיל בשינויים המחויבים, החל מיום הגשת התביעה ועד לתום שנה מהמועד שבו תושלם דרך הגישה..." כלומר, הצו ההצהרתי שנקבע בתיק 3188/09 היווה את המצע עליו פרסו המערערים את תביעתם בתיק 15341-10-13.

55. השופטת בזק-רפפורט פסקה שהקביעה של בית המשפט בצו ההצהרתי בתיק 3188/09 בפסקה 37.ג לפסק הדין, לפיה הפיצוי העתידי שיקבלו המערערים מהעירייה יחושב בהתאם לסעיף 37.ב לאותו פסק דין, מחייבת את העירייה גם בתיק שנדון לפניו. כך נפסק:

"משעה שבית המשפט הכריע מהי מתודת החישוב המחייבת, הן לעבר והן לגבי תקופת התביעה דנן, אין מקום לטיעונים מסוג זה. באותם עניינים שבהם מתודת החישוב שהוצעה בידי שבו לא הייתה מקובלת על בית המשפט, הורה הוא על ביצוע ההתאמות במתודת החישוב. מה שלא שונה במתודת החישוב, מחייב לכל עניין ודבר, כפי שבואר בהחלטה מיום 4.2.13, וקיים לגבי "השתק פלוגתא". אשוב ואטעים, כי פסק דינו של בית משפט קמא, בדבר מתודת החישוב, לא חל אך על התקופה שבין השנים 1995-1997, אלא גם החיל במפורש את מתודת החישוב על התקופה שממועד הגשת התובענה הקודמת ואילך, כלומר, גם על תקופת התובענה דנן" (פסקה 18).

56. אם כן, השופטת בזק-רפפורט הסתמכה בחישוב אובדן הרווחים על מתודת החישוב שנקבעה בפסק הדין בת"א 3188/09: נפח התנועה כפול מספר המכוניות שהיה צפוי להכנס לתחנה (3%) כפול כמות הדלק בתדלוק ממוצע (40 ליטר), כפול מספר ימי הפעילות בחודש. בית המשפט יצא מנקודת הנחה שתחנת הדלק תושכר והמערערים יהנו מדמי שכירות בגובה 25 אגורות (שהוצמדו בפסק דין זה למדד המחירים לצרכן) לכל ליטר דלק שימכר בתחנה.

57. המסקנה העולה מהמקובץ היא שהפיצוי ששולם למערערים, הן בעקבות פסק הדין הראשון והן בעקבות פסק הדין השני, הוא פיצוי בגין הרווחים שנמנעו כתוצאה מאי הפעלת תחנת הדלק בעקבות התנהגות העירייה. רווחים אלה, ששילתם מהמערערים היא הפרצה שהפיצוי נועד לכסות, הם רווחים בעלי אופי פירותי מובהק. בין אם המערערים היו מפעילים את תחנת הדלק באופן עצמאי ורווחיהם היו נובעים ממכירת מוצרי דלק, ובין אם היו משכירים את תחנת הדלק לחברת דלק ורווחיהם היו נובעים מדמי שכירות, שנגזרים ממכירת מוצרי דלק בתחנת הדלק, האופי של ההכנסה היה בעל אופי פירותי מובהק. הפסיקה גיבשה מבחנים אחדים המשמשים לצורך ההבחנה בין הכנסה



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 48745-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 2884-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 2863-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 2852-11-18 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 48854-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 48822-02-17 שבו נ' פקיד שומה י-ם

1 הונית להכנסה פירותית: טיב הנכס הנמכר ואופן; תדירות העסקאות; ההיקף הכספי של העסקאות;
2 אופן המימון; תקופת החזקה; יעוד התמורה; ידיעותו ובקאותו של הנישום; קיומו של מנגנון
3 פעילות קבוע ונמשך; פיתוח הנכסים והשבחתם; מבחן הנסיבות האופפות את העסקה. נקבע שאין
4 נוסחה מתמטית אשר מאפשרת לשקול את המבחנים השונים ולהגיע לתוצאה מדויקת לגבי כל מקרה
5 ומקרה. לאחר בחינת העסקה, יש לצייר את התמונה בכלולתה, לשקול את מירב המבחנים באופן
6 מצטבר ולדלות מתוכה את מהותה האמיתית (ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' שומה פתח תקוה
7 (16.03.2009) (פסקה 18); ע"א 5083/15 פקיד שומה כפר סבא נ' יוסף ברנע (10.8.16)).

8 58. הכנסה ממכירת מוצרי דלק בתחנת דלק, אותה בא הפיצוי להחליף, היא הכנסה פירותית
9 באופן מובהק. מוצרי הדלק נרכשים על ידי תחנות דלק לצורך מכירתם בזמן מהיר על מנת למקסם
10 רווחים. הם נרכשים באופן תדיר ומחזורי ונמכרים תוך זמן קצר. הכנסה זו היא הכנסה פירותית. גם
11 אם הפיצוי אינו תחליף להכנסות של המערערים ממכירות מוצרי דלק, כי אם תחליף לדמי שכירות
12 שהיו מקבלים עבור השכרת תחנת הדלק לחברת דלק, הרי שגם כאן דמי השכירות יסווגו כהכנסה
13 פירותית (ראה למשל: ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל
14 (02.01.2018) (פסקה 28)).

15 59. המערערים טענו כי יש לסווג את הפיצויים ששולמו להם באופנים שונים בעלי מאפיינים
16 הוניים: פיצויי הפקעה, פיצוי על ירידת ערך המקרקעין כתוצאה משלילת זכותם להקמת תחנת דלק,
17 או פיצוי בגין שלילת עצם קיומו של העסק. אין בידי לקבל טענות אלה. פסקי הדין בת"א 3188/09 ו-
18 בת"א 15341-10-13 ברורים ביותר: הפיצוי הוענק בגין אובדן רווחים שהיו צפויים מהפעלת תחנת
19 דלק ולא בשל כל דבר אחר.

20 60. בכל הנוגע לטענה כי מדובר בפיצוי בגין ירידת ערך המקרקעין, שהינו פיצוי הוני, הרי
21 שהמערערים לא הוכיחו את שווי המקרקעין לפני ואחרי מחדל העיריה. בהתדיינויות מול העיריה לא
22 טענו המערערים לירידת ערך זו ולא תבעו פיצוי בגין ירידת ערך.

23 61. בכל הנוגע לטענה כי מדובר בפיצויים בגין אובדן מקור ההכנסה, עקב כך שנמנע מן
24 המערערים להקים את תחנת הדלק בעקבות התנהגות העירייה, הרי שהמערערים מנועים מהעלאתה.
25 בהתדיינות הקודמת בין המערערים ובין העיריה נוצר השתק שיפוטי, המונע מן המערערים להעלות
26 טענה זו. הכלל בדבר השתק שיפוטי נועד להתמודד עם מצבים, בהם בעל דין מעלה טענות סותרות
27 במסגרת הליכים שונים. על פי כלל זה, בעל דין הטוען טענה מסוימת מושתק – במצבים מסוימים –
28 מלטעון טענה הפוכה בהליך אחר. זאת, בין אם הטענות מופנות כלפי אותו בעל דין, ובין אם הן מופנות



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 17-02-48745 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 18-11-2884 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 18-11-2863 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 18-11-2852 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 17-02-48854 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 17-02-48822 שבו נ' פקיד שומה י-ם

1 כלפי בעלי דין אחרים (ראו: רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד
2 נט(6) 625, 633 (2005); ע"א 6181/08 שמואל וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו (28.8.2012); ע"א
3 1445/11 מרטינו נ' רילוב, פסקה 24 (25.11.2012); ע"א 810/17 גיל באשה נ' סמי גרדגי פסקה 49
4 (31.10.18). בהתדיינויות הקודמות עתרו המערערים לסעד של אכיפה ובנוסף לסעד של פיצויים, בגין
5 אובדן הרווחים שהיו נופלים לידיהם על ידי הפעלת תחנת הדלק. המערערים לא טענו כי כתוצאה
6 מהתנהגות העיריה, נמנע מהם להקים תחנת דלק ובכך נגדע מקור פרנסתם. סעד האכיפה נועד לשם
7 הקמת תחנת הדלק, הואיל והמערערים לא ויתרו על הקמתה. שונה הדבר אם המערערים היו טוענים
8 מול העיריה כי העסק לא יוכל לקום עקב ההפרה, והיו עותרים לחיוב העיריה בפיצויים עבור תקופה
9 ממושכת (ראו, לדוגמא, עתירה לקבלת פיצויי קיום למשך 20 שנים, עקב מחדלי הרשות, שהובילו לאי
10 הקמת עסק: ת"א (י-ם) 22946-09-15 אמנ סאן סולאר נ' מדינת ישראל (6.5.20)).

11 62. אשר לטענה כי הפיצויים שנפסקו למערערים בכל הערכאות ניתנו בגין ההפקעה ויש לראות
12 בהם פיצויי הפקעה, לא ניתן להתעלם מן העובדה כי העיריה סללה את הכביש המוביל ליתרת
13 המקרקעין שבבעלות המערערים. אומנם דרך הגישה למכוניות בוצעה ונסללה על ידי העיריה באיחור
14 ונטען אופן הסלילה (מבחינת רוחב הדרך) לא תאם במדויק את התחביבויות העיריה, אולם בכך נשמט
15 הבסיס לטענה כי הפיצויים שנפסקו הם בגין ההפקעה. כידוע, בית המשפט הדן בערעור מס, יושב בדין
16 לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין, אלא מוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהיה שומת אמת
17 (רע"א 7034/19 פלוני ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3 (31.12.19); ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד שומה
18 תל אביב, פ"ד יח(2) 683, 686 (1964)). משום כך, אין להתעלם מן העובדה שסלילת הדרך בוצעה, הגם
19 באיחור, ולפי הסכם הפשרה, המערערים ויתרו, ללא כל תמורה, על זכויותיהם בשטח המפונה
20 והצהירו כי אינם זכאים לפיצויים עבור זכויותיהם בשטח המפונה. אשר על כן, אין מקום לסווג את
21 הפיצויים שהתקבלו מן העיריה כפיצויי הפקעה.

סוף דבר

22
23 63. נוכח כל האמור, הערעורים נדחים.
24 64. על המערערים לשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 15,000 ₪ תוך 45 ימים
25 מהיום. לאחר מועד זה, יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק, עד למועד התשלום בפועל.
26 65. המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

01 יוני 2020

ע"מ 48745-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 2884-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם
ע"מ 2863-11-18 שבו נ' פקיד שומה י-ם,
ע"מ 2852-11-18 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם
ע"מ 48854-02-17 שבו נ' פקיד שומה 1-י-ם,
ע"מ 48822-02-17 שבו נ' פקיד שומה י-ם

1 ניתן לפרסם את פסק הדין.

2 ניתן היום, י"ז סיוון תש"פ, 09 יוני 2020, בהעדר הצדדים.

3

4

5

ד"ר

אביגדור דורות, שופט

6

7

8

9

10

11

12

13

14