

הנשיא (אגרנט)

הצד המקורי ואין הוא יכול לדרוש זכויות יתר" (ע' 106, (1)). לדעתי, גם תשובה זו, אין כל סיכוי לערערה.

נותרה הטענה, כי בית-המשפט לא התחשב „באלמנט הלאומי של הצדדים בקביעת שאלת סמכות השיפוט". אשר לזאת, הריני מסתפק בהפניה לתשובה הניצחת, שנתן בית-המשפט לטענה זו בסעיף 9 לפסק-הדין (שם, (1), בע' 103—104).

א העתירה לקיום דיון נוסף נדחתה. העותרת תשלם למשיבות מס' 1 ומס' 2 את הוצאות הדיון כאן בסכום כולל של 500 (חמש מאות) ל"י.

ניתן היום, י"א באייר תשל"א (6.5.1971).

ב ערעור אזרחי מס' 391/70

קב"מ, חברה לעבודות קציר, חקלאות ופיתוח בע"מ
נגד פקיד השומה, תל-אביב 1

בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
ג [31.5.71]

לפני השופטים ברנזון, מני, קיסטר

ד פקיד השומה ראה בסכום פיצויים ששולמו למערערת תמורת הסכמתה להסתלק מעסקה, תקבול פירות החייב במס.

בית-המשפט העליון פסק —

א. (1) הקושי בסיווגו של סכום פיצויים כתקבול הוני או כתקבול שבפירות נוגע לשאלה עבור מה ניתן הפיצוי: האם ניתן עבור אבון הכנסה צפויה שהיתה מתקבלת אילו בוצעה העסקה או שמא עבור אבון מקור הכנסה שהיה נושא הכנסה כזו.

ב. (2) יש להבחין בין פיצוי עבור הפרת חוזה שפגעה במבנה הבסיסי של העסק, שאז נחשב הפיצוי לתקבול הוני, ובין פיצוי עבור הפרת חוזה שנעשה במסגרת העסקים הרגילים של מקבל הפיצויים שהוא תקבול פירות.

ג. (3) ניתן לכלול במסגרת החוזים שהפרתם פוגעת במבנה הבסיסי של העסק גם חוזים המתייחסים לתחום חדש של העסק, רק בתנאי שחלק זה יהא בלתי-תלוי לחלוטין טין בתחום העסקים הקודם של העסק, עד שיהא ראוי להיות עסק עצמאי.

ד. (4) במקרה דנא לא נפגע מנגנון העסקים של הגישומה ולא נפגע כל נכס הון שלה; החוזה שעל הפרתו שולמו פיצויים הינו חוזה רגיל לעשיית רתחים.

פסקי-דין ישראליים שאוזכרו:

[1] ע"א 171/67 — פקיד השומה למפעלים גדולים נגד הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ; פד"י, כרך כא (2), ע' 186, 188.

השופט קיסטר

[2] ע"א 404/65 — פרדס סינדיקט בע"מ נגד פקיד השומה למפעלים גדולים; פד"י, כרך כ (3), ע' 433.

פסקי-דין אנגליים שאוחדו:

- [3] *London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll*: (1966), 3 All E.R. 145, 149; (1966), 2 Lloyd's Rep. 28; (1966), T.R. 129; 45 A.T.C. 148; (1966), 3 W.L.R. 325; 110 Sol. Jo. 351.
- [4] *Sommerfelds, Ltd. v. Freeman (Inspector of Taxes)*: (1967), 44 Tax Cas. 43, 53; (1967), 2 All E.R. 143; (1967), 1 W.L.R. 489; 110 Sol. Jo. 949; (1966), T.R. 381; 45 A.T.C. 457; (1966), C.L.Y. 6023.
- [5] *Van den Berghs, Ltd. v. Clark (Inspector of Taxes)*: (1935), 19 Tax Cas. 390, 431; (1935), All E.R. Rep. 875; (1935), A.C. 431; 104 L.J.K.B. 345; 153 L.T. 171.
- [6] *Glenboig Union Fireclay Co., Ltd. v. Inland Revenue Commissioners*; (1922), 12 Tax Cas. 427.

הערות:

1. (א) לשאלה, אם סכום הפיצויים המשתלם בעקבות ביטול עיסקה, הוא "תקבול הוני" או "תקבול פירות", עיין: עמ"ה 55/63, תל-אביב-יפו — א' רפ' גוט מהנדסים וקבלנים בע"מ נגד פקיד השומה, תל-אביב 7; פ"מ מחוזיים, כרך מא, ע' 187; Elson (H.M. Inspector of Taxes) v. James G. Johnston, Ltd.; (1965), 42 Tax Cas. 545; Shove (H.M. Inspector of Taxes) v. Dura Manufacturing Co., Ltd.; (1941), 23 Tax Cas. 779.

(ב) לתקבול שבהון או שבפירות, עיין ע"א 609/66 — פקיד השומה למפעלים גדולים נגד איחוד בתי-חרושת למרגרינה בע"מ; פד"י, כרך כא (1), ע' 353.

ערעור על פסקי-דין של בית-המשפט המחוזי, תל-אביב-יפו (השופט ש' אשר), מיום 31.5.70, ב"עמ"ה 378/69, לפיו נדחה ערעורה של המערערת על צו המשיב, המחייב אותה לשלם מס על הכנסה נוספת בסך 2,500 ל"י בשנת המס 1964, שקיבלה כפיצויים בעקבות ביטול עיסקה. הערעור נדחה.

א' יהל — בשם המערערת; ע' נתן, סגן פרקליט המדינה — בשם המשיב

פסק-דין

השופט קיסטר: החברה המערערת שעיסוקה העיקרי הוא ביצוע עבודות הקלאיות ועבודות עפר התקשרה בתאריך 18.2.64 בהסכם עם האדונים באואר ורוזן, אשר להם היתה זכות לרכוש מניות ו/או זכויות בהפקה ובניצול של הסרט "רק לא בשבת".

השופט קיסטר

לפי ההסכם היה על המערערת להשתתף ברכישה זו בהשקעה של 15,000 ל"י, והמוכרים מצדם התחייבו להחזיר לה את מלוא השקעתה בצירוף 40% מרווחיהם מהעסקה כולה.

כחדשיים לאחר תחילת ההסכם הודיעו המוכרים למערערת שהם מבטלים את ההסכם, ולאחר משא-ומתן החזירו לה את השקעתה בצירוף 2,500 ל"י פיצויים, אשר נקבעו באופן "שרירותי", דהיינו שלא על בסיס חישובים ענייניים. תמורת סכום זה הסכימה המערערת להסתלק מהעסקה.

המשיב ראה בסכום פיצויים זה "תקבול פירות" החייב במס, ואילו לטענת המערערת יש לראות בסכום זה "תקבול הונאי" שאינו חייב במס.

על כגון דא אמר השופט ויתקון בע"א 171/67, (1), בע' 188 :

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

הבעיה שבפנינו הינה איפוא עבור מה ניתן הפיצוי בסך 2,500 ל"י, עבור אבדן ההכנסה בגובה 40% שהיתה צפויה אילו קיימה העסקה, או שמא עבור אבדן מקור הכנסה זה שהיה נושא במשך זמן מה הכנסה בסך 40%?

ההבחנה הנ"ל היא דקה, ותכופות קשה לקבוע במיוחד אם מדובר בחוזה שהופר ובעקבותיו נפגעה הכנסה צפויה, אם הפיצוי ניתן על אבדן מקור הכנסה או על אבדן הכנסה צפויה.

כדי להתגבר על קושי זה פיתחה הפסיקה (האנגלית ובעקבותיה הישראלית) אמצעי עזר, שלפיו יש להבחין בין פיצוי עבור הפרת חוזה שפגעה במבנה הבסיסי של העסק, שאז הפיצוי נחשב לתקבול הונאי, לבין פיצוי עבור הפרת חוזה, שנעשה במסגרת העסקים הרגילים של מקבל הפיצויים, שהוא תקבול פירות.

הבחנה זו בלשונו של השופט Buckley J. בפסק-הדין London & Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll; (1966), 3 All E.R. 145, 149, (3) בדבריו צוטטו בהסכמה בפסק-דין, (4) 43, 53, T.C. (1967), 44 Sommerfelds, Ltd. v. Freeman; היא ההבחנה הבאה:

"Where the asset, to compensate for the loss or modification of which the sum is paid, is the benefit of a contract or of some right under a contract, a distinction has been drawn between (a) contracts which regulate the recipient's business, or, to borrow Lord Macmillan's language in Van den Berghs, Ltd. v. Clark (19 T.C.

"פסק-דין", כך כה, חלק ראשון, תשל"א/תשל"ב-1971

השופט קיסטר

390 at p. 431), (5), relate to the whole structure of the recipient's profit-making apparatus, in which case the receipt is not treated as income but as capital; and (b) contracts made in the course of the recipient's business..... in which case the receipt is treated as a revenue receipt of the trade."

ההגיון שבהבחנה זו הוא ברור. כאשר החוזה שהופר הינו אחד מגי רבים, חוזה שנעשה במהלך הרגיל של העסק, הרי הפרתו פגעה בדרך-כלל רק ברווחים שהיו צפויים ממילוי, אך הא ותו לא, במסגרת אותו עסק יוכל הנפגע להמשיך ולהפיק רווחים מחוזים דומים, ואם כן, באים פיצויי ההפרה רק כדי לשפות את הנפגע על אבדן ההכנסה שהיתה צפויה מחוזה זה.

לעומת זה, אם הפרת החוזה פגעה במבנה הבסיסי של העסק, אשר לא יוכל לקום (אם החוזה נועד להקים עסק) או לא יוכל להמשיך ולהתקיים (על-כל-פנים לא באופן שהתקיים עד להפרה הגדולה), הרי גרמה ההפרה לא רק לנזק מצומצם של אבדן הרווחים הצפויים מחוזה זה, אלא גם לאבדן רווחים צפויים עתידיים מחוזים דומים שמקבל הפיצויים לא יוכל להיכנס אליהם באשר עסקו נפגע או התמוטט. במקרה כזה עיקר הפיצוי הינו איפוא על אבדן מקור ההכנסה, וככזה הינו תקבול הוני.

ברור איפוא כי חוזה יוכל להיחשב כמשתייך לסוג השני, רק אם היווה בשביל העסק את "נשמת-אפו", הקיימת אמנם רק בתחום המשפט אך המהווה נכס לא פחות חשוב ולפעמים חשוב יותר מכל נכס ממשי אחר השייך לעסק.

אכן, ניתן לכלול במסגרת זו גם חוזים המתייחסים לחלק מן העסק דהיינו לתחום חדש של העסק, כפי שטוען בא-כוח המערערת. 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 ושאבד 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.

ומכאן לעובדות המקרה שבפנינו. המערערת טוענת כי נפגע מקור הכנסה שלה, כי המבנה הבסיסי של תחום חדש זה של עסקה התמוטט עקב הפרת החוזה וכי הפיצויים ניתנו עבור התמוטטות זו. טיעון זה אינו נראה לי. אמנם, אילו החוזה היה מתבצע, כנראה היו באים לחברה רווחים מהפקת הסרט. אולם בכך אין כל יוצא דופן, שהרי כל חוזה מס-חרי נעשה מתוך ציפייה לרווחים ממנו. במה איפוא נשתנה החוזה שבפנינו?

יש לזכור כי מלוא סכום השקעתה הוחזר למערערת, וכל נכס אחר אין לה בעסק. איזהו איפוא הנכס שעליו באים הפיצויים לפצותה?

השופט קיסטר

טוען בא-כוח המערערת כי ה"זכות" להשתתף בהפקת הסרט ובקבלת רווחים ממנו הינה "נכס" כזה.

אם נקבל טיעון זה תהיה התוצאה שכל חוזה מסחרי יהווה "נכס-הוניה", שהרי במה נבדלת זכות להשתתפות בהפקת סרט למטרות רווחים מכל זכות אחרת בעלת ערך מסחרי, וכידוע, כל חוזה מסחרי נערך מתוך כך, שהנכנסים אליו מאמינים כי צפוי להם ריווח ממנו. תוצאה מלאכותית כזו אינה נראית לי.

בכך נבדל המקרה דנא מפסק-הדין בענין The Glenboig Union Fireclay Co., Ltd. v. I.R.; (1922), (6) שפורסם ב-T.C. 427 שכן באותו מקרה ניתן הפיצוי עבור מניעת החברה מקבלת הפיצויים מלכרות "שמוט" שהיתה זכאית לכרות, והפיצוי ניתן איפוא על אבדן נכס מוחשי ממש. מה שאין כן במקרה שלפנינו.

בא-כוח המערער הזכיר אמנם את ע"א 404/65, פרדס סינדיקט נגד פקיד השומה ונזופעלים גדולים, (2), בו הוכרו פיצויים על הפרת אופציה לרכישת פרדסים כפיצוי הון. אך פסק-דין זה היה קשור במבנה המיוחד של אותה חברה ובטיב עסקיה, ואינו דומה למקרה דנא.

טענה נוספת בפי בא-כוח המערערת, והיא כי המנגנון העסקי של המערערת, המיוחד לתחום זה, נהרס, מאחר ואין לו עוד שימוש. אמנם מודה בא-כוח המערערת כי בפועל לא הוקם מנגנון נפרד לצורך ביצוע העסקה הנדונה, אולם טענתו היא, כי —

"אין כל קביעה חוקית שלכל עסקה, על גוף משפטי להקים מנגנון מיוחד לעצמו. הוא יכול להשתתף על-פי חוזה בעסקה עם צד ג' וכל המנגנון הינו החוזה."

אכן, אין כל קביעה שלכל עסקה חייב גוף משפטי להקים מנגנון מיוחד; אך אם אין מנגנון מיוחד, כיצד ניתן לטעון שמנגנון לא מצוי זה נהרס?

הנסיון המלאכותי לטעון כי החוזה הוא המנגנון מתעלם מן המטרה שאותה בא מבחן "הרס-המנגנון" לשרת וקבלתה תרוקן את המבחן מתכנו.

במקרה שלפנינו לא נפגע מנגנון העסקים של המערערת, ולא נפגע כל נכס הון שלה. החוזה שעל הפרתו שולמו הפיצויים הינו חוזה רגיל לעשיית רווחים.

אין זה דבר בלתי-רגיל בחיי המסחר שסוחר שבידיו חוזה מוותר עליו או מעביר אותו תמורת ריווח נאות. במקרה דנא, הפיצויים שולמו לאחר שהחוזה למערערת כל השקעתה וברור איפוא כי ניתנו עבור הרווחים שנמנעו.

אשר-על-כן הוחלט לדחות את הערעור. המערערת תשלם למשיב הוצאות הערעור בסך 300 ל"י כולל.

ניתן היום, ז' בסיון תשל"א (31.5.1971).