



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 40364-09-19 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 42089-08-20 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

בפני כב' השופט שמואל בורנשטיין

יורשי פלוני ז"ל  
באמצעות עוה"ד נועה לב גולדשטיין, אדם קדש

המבקשים  
בתיק ה"פ 40364-09-19

פלונית  
באמצעות עוה"ד אילן עישר, טל פלמבאום, צבי חלמיש

המערערת  
בתיק ע"מ 42089-08-20

נגד

מנהל רשות המסים  
פקיד שומה גוש דן

המשיבים  
בתיק ה"פ 40364-09-19

פקיד שומה נתניה  
באמצעות עו"ד יפעת גול (שושן)

המשיב  
בתיק ע"מ 42089-08-20

### פסק דין (חלקי)\*

1  
2  
3  
4  
5

\*נוסח מותר בפרסום

#### מבוא

1. לפניי שני הליכים, שהדיון בהם אוחד לצורך סוגיה אחת משותפת – כיצד יש לסווג את התמורה שהתקבלה במסגרת הסדר גישור שנערך בין שני צדדים, המבקשים, יורשי פלוני ז"ל (להלן: "המנוח") בה"פ 40364-09-19, והמערערת בע"מ 42089-08-20.
2. דיון מאוחד זה, וממילא פסק הדין החלקי דנן הנוגע לשני ההליכים, נקבעו בהתאם להחלטתי מיום 30.3.2021 (להלן: "הדיון המאוחד"). ההליכים נוהלו בדלתיים סגורות, בהתאם לדיון ובהתאם לבקשת הצדדים, לפי העניין, והמשיבים בשני ההליכים, מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן, בהליך הראשון, ופקיד שומה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 נתניה, בהליך השני (להלן ביחד: "המשיבים" וגם, לפי העניין: "פקיד השומה"),  
2 אף הם נדרשו לשמירת סודיות בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה בהעדר וויתור  
3 על סודיות.
- 4 3. מאחר שכך הם פני הדברים, שני ההליכים מתנהלים בנפרד, הגם שעוסקים הם  
5 במערכת נסיבות זהה. מדובר בעסקה למכירת מניות בקבוצת חברות (להלן:  
6 "הקבוצה") שנערכה בשנת 2011 בין המערערת לבין המנוח, במסגרתה שילם המנוח  
7 למערערת סך של כ-26 מיליון ₪ (להלן: "המניות הנמכרות").
- 8 4. בעקבות הליכים שהתקיימו בין המערערת לפקיד השומה באשר למס הנובע  
9 ממכירת המניות, ולאור מידע חדש שהגיע לידיה, הגישה המערערת בשנת 2017  
10 תביעה כנגד המנוח וזאת על יסוד הטענה כי המנוח הונה אותה, הציג מצגי שווא  
11 אודות מצבה של הקבוצה, חילק לעצמו דיבידנד בסכום עתק סמוך לאחר רכישת  
12 מניותיה, וכן לא מסר פרטים אודות עסקה העומדת על הפרק למכירת כלל מניות  
13 הקבוצה, דהיינו עסקה עם תאגיד שוודי שנערכה בשנת 2012 ובמסגרתה נמכרו  
14 המניות תמורת סך כולל של כ-570 מיליון ₪.
- 15 5. בעקבות הליך גישור שנערך בין הצדדים, באמצעות המגשרת השופטת בדימוס הילה  
16 גרסטל (להלן: "המגשרת"), נחתם בשנת 2018 מסמך הנושא את הכותרת "הסדר  
17 גישור" (נספח 2 לתצהיר העד מטעם המערערת וכן נספח 6 לתצהיר העד מטעם  
18 המבקשים), לפיו תשולם למערערת תמורה נוספת בסך של 80 מיליון ₪ (להלן:  
19 "הסדר הגישור" ו"התמורה הנוספת").
- 20 6. התמורה הנוספת עומדת במוקד שני ההליכים דנן. בתמצית ייאמר כי לטענת  
21 המערערת היא אינה חייבת בתשלום מס בגין התמורה הנוספת ולעניין זה היא מעלה  
22 נימוקים שונים שאינם ממן העניין לצורך ההכרעה בדיון המאוחד בהתאם להחלטת  
23 האיחוד. המבקשים, מנגד, הגישו בקשה לתיקון השומה, שעניינה מכירת מניות  
24 המנוח בשנת 2012. לטענתם, יש להביא בחשבון עלות המניות את התמורה הנוספת  
25 ששולמה על פי הסדר הגישור, כך שריווח ההון יקטן, וכן המס, שעתה נדרשים  
26 המשיבים להשיבו להם. אף המבקשים מעלים נימוקים שונים במסגרת הליך  
27 המרצת הפתיחה, ואף הם אינם ממן העניין לצורך ההכרעה בדיון המאוחד.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

7. המדובר, אפוא, במערכה "משולשת" לה שותפים שלושה צדדים בעלי אינטרסים מנוגדים, המנוהלת במסגרת שני הליכים פרוצדורליים נפרדים ושונים (ערעור מס והמרצת פתיחה), כאשר, כאמור, שני ההליכים מתנהלים בדלתיים סגורות, ההליך האחד, ערעור המס, מכוח הוראות פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א – 1961 (להלן: "**הפקודה**") וההליך האחר, המרצת הפתיחה, מכוח החלטה שניתנה על ידי בית המשפט המחוזי בירושלים טרם הועבר התיק לבית משפט זה (ראו החלטה מיום 16.9.2019).
8. למותר לומר, כי על אף שההליכים מתנהלים בנפרד, באופן זה שהצדדים לערעור המס הם המערערת ופקיד שומה נתניה, ואילו הצדדים להמרצת הפתיחה הם המבקשים, רשות המסים ופקיד שומה גוש דן, קיימת יריבות מובהקת וישירה בין המערערת והמבקשים בשאלת המס. יתר על כן, על פני הדברים, ונוכח העיקרון בדבר גביית מס אמת, ומבלי להידרש בשלב זה לטענות במישור הפרוצדורלי, לרבות הטענות הנוגעות לאפשרות תיקון השומות, להתיישנות השומות ולקיצוץ הפסדים, אין מקום לתשלום כפל מס בגין אותן מניות ובגין אותה עסקה; ככל שיוטל מס על המערערת בגין התמורה הנוספת, ראוי, לכאורה, כי המס שהוטל על המנוח בגין סכום זה (כחלק ממכירת מניות הקבוצה לתאגיד השוודי) יוחזר לו. כך אף היפוכו של דבר – ככל ששומת המס למנוח תישאר על מכוונה, והמס בגין התמורה הנוספת יישאר בידי רשויות המס, כך תעמוד, לכאורה, למערערת הטענה כי אין מקום לגבות ממנה את המס, באשר מדובר בכפל מס. באותה מידה, ועל פי אותו עיקרון של גביית מס אמת, יש אף להימנע מתוצאה לפיה המס בגין התמורה הנוספת לא ישולם, לא על ידי המערערת ולא על ידי המבקשים, כך שייגרם בסופו של דבר חסר מס.
9. שאיפה זו להימנע מכפל מס, מחד, ומחסר מס, מאידך, מבוססת על העיקרון בדבר "רצף המס": המס שלא שולם על ידי המוכר, ישולם על ידי הקונה בעת שהוא ימכור את הנכס; לא תהא עליית ערך כלשהי בנכס שלא ישולם עליה כל מס, מחד, ולא תהא עליית ערך כלשהי בנכס שישולם עליה כפל מס, מאידך. עיקרון זה, החל בשני סוגי המיסוי ההוני, הן מס ריווח הון לפי הפקודה והן מס שבח מקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין, נגזר, כאמור, מעקרון גביית מס אמת (על עקרון רצף המס במס שבח ראו: שמואל בורנשטיין, **העיקרון בדבר "רצף מיסוי תקופות השבח" בחוק מס שבח מקרקעין**, מסים ב/6 (נובמבר 1988), עמ' א-69).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

10. יריבות זו שבין הצדדים, כאשר כל אחד מהם מבקש, הלכה למעשה, כי המס יוטל על הצד האחר ולא עליו, אינה "נעלמת" ואף אינה מטשטשת, גם מקום שבו מתנהלים ההליכים בנפרד. הוא הדין, לכאורה, גם בעקרון רצף המס, באשר אף הוא "מרחף" מעל שני ההליכים גם יחד. ועם כל זאת, עדיין מדובר בשני הליכים שונים המתנהלים בנפרד, כאשר כל צד יעמוד לעצמו ולבדו מול פקיד השומה הרלוונטי ויעלה טענותיו במישור המהותי ובמישור הפרוצדורלי.
11. אלא שבסוגיה אחת סברתי כי לא ניתן לקיים הליך נפרד, והיא הסוגיה העומדת להכרעה בהתאם להחלטת האיחוד: כיצד יש לסווג את התמורה הנוספת שנקבעה ושולמה במסגרת הסדר הגישור. תמורה זו נקבעה בהסדר לו היו שותפים המערערת והמבקשים, וברי כי אין זה מתקבל על הדעת כי התמורה תסווג באופן שונה בשני ההליכים, אם בשל ראיות שונות שיוצגו בכל אחד מההליכים או טענות שונות שיועלו במסגרתם. לפיכך החלטתי, כאמור, כי הדיון בסוגיה זו, ובסוגיה זו בלבד, ייערך באופן מאוחד ותינתן הכרעה משותפת לשני ההליכים.
12. לצורך הדיון המאוחד הגישו כל הצדדים תצהירים שנחשפו לעיני הצדדים האחרים, והתקיים דיון הוכחות (ראו פרוטוקול מיום 18.10.2021; להלן: "הפרוטוקול") בו נחקרו המצהירים על ידי כל הצדדים שכנגד: מר [...] (להלן: "העד מטעם המבקשים", המערערת עצמה וכן בתה של המערערת, גב' [...] (להלן: "העדה מטעם המערערת"); מר יחזקאל שלום (להלן: "שלום") ומר אילן מויאל (להלן: "מויאל") מטעם המשיבים; בסופו של דבר הוגשו סיכומים, וכן – נוכח ריבוי הצדדים ואופיים של ההליכים – אף תגובות נוספות והשלמות לסיכומים.
- עתה הגיעה שעת ההכרעה.

### תמצית העובדות הצריכות לעניין

13. קבוצת [...] כוללת מספר חברות והיא נוסדה בסוף שנות השישים על ידי [...] ושני בניו – המנוח ואחיו (ראו סעיפים 8 – 14 לתצהיר העד מטעם המבקשים). עם פטירתו של [...], ירש המנוח 55% מהמניות ואחיו 45% מהן, ועם פטירתו של אח המנוח ירשה המערערת, 22.5% מהמניות. לאחר שאח המנוח הלך לעולמו, התגלע סכסוך בין המנוח לבין המערערת והוגשו על ידה בשנים 2008 ו-2010 תביעות בגין קיפוח





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 בעלי מניות המיעוט. בשנת 2010 החלו הליכי גישור בין המערערת לבין המנוח,  
2 ובסיומם נחתם הסכם לפיו המערערת תמכור את מניותיה למנוח בתמורה לסך כולל  
3 של 26,757,581 ₪, כאשר סך מתוכו של 25,507,581 ₪ יוחס למניות חברות הקבוצה.  
4 הסכם זה קיבל תוקף של פסק דין ביום 5.1.2011 (להלן: **"הסכם מכר המניות"**);  
5 צורף כנספח 1 לתצהיר העד מטעם המבקשים).
- 6 14. המשיב לא קיבל את דיווח המערערת באשר לשווי המניות הנמכרות והוציא לה  
7 שומה לשנת 2011. על השומה הוגשה השגה, ומשזו נדחתה, הוגש ערעור לבית משפט  
8 זה (ע"מ 17-01-65099; להלן: **"הערעור הראשון"**).
- 9 15. לאחר הוצאת השומה לשנת 2011, ומאחר שלטענת המערערת נודע לה בשלב זה כי  
10 המנוח מכר בשנת 2012 את מלוא מניותיו בקבוצה לתאגיד [...] (להלן: **"התאגיד**  
11 **השוודי"**) בתמורה כוללת של 569,900,000 ש"ח, הגישה המערערת תביעה כנגד  
12 המנוח במסגרת ת"א [...] (להלן: **"התביעה האזרחית"**). בתביעתה טענה המערערת  
13 כי המנוח ניצל את חוסר ידיעתה בנוגע לשווי המניות והציג מצגי שווא כאשר  
14 **"בזכות מעשים חמורים אלה של הנתבע, הצליח הנתבע להערים על התובעת**  
15 **ולרכוש מניותיה בחברות בכחמישית מערכן האמיתי (על פי הערכת שווי שמרנית),**  
16 **תוך שהנתבע משלשל לכיסו את הפרש בסך של עשרות מיליוני שקלים חדשים"**,  
17 ולפיכך היא זכאית לקבל מהמנוח סך נוסף של 104,177,419 ₪ וכן פיצוי בגין עוגמת  
18 נפש על סך של 10,000,000 ₪. לצרכי אגרה העמידה המערערת את תביעתה על סך  
19 של 100,000,000 ₪. (העתק מכתב התביעה צורף כנספח 2 לתצהיר העד מטעם  
20 המבקשים).
- 21 16. הצדדים פנו להליך גישור שהתקיים בפני המגשרת. במהלך הגישור נפטר המנוח  
22 והמבקשים נכנסו לנעליו. בתאריך 5.9.2018 חתמו הצדדים על הסדר הגישור שקיבל  
23 תוקף של פסק דין. לפי הסדר הגישור, המערערת זכאית לקבל את התמורה הנוספת,  
24 דהיינו סך של 80,000,000 ₪, וזאת בנוסף לסכום ששולם לה על פי הסכם מכר  
25 המניות.
- 26 17. בעקבות חתימת הסדר הגישור והתשלום שנקבע בו, הגיש פקיד השומה, במסגרת  
27 הערעור הראשון, בקשה להשבת הדיון לשלב ההשגה, בקשה לה התנגדה המערערת.  
28 בדיון מיום 20.5.2019 הודיעו הצדדים כי הגיעו ביניהם להסכמה לפיה **"הערעור**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 ימחק, והדיון יושב לשלב ההשגה. ההשגה תוגש בתוך 30 יום ותתייחס למלוא  
2 ההיבטים הקשורים למכירת המניות על התמורה שהתקבלה, וזאת על מנת  
3 לאפשר דיון ענייני בסוגיות שעל הפרק, תוך שמירת כל טענות הצדדים" עוד  
4 הוסכם כי "לאור האמור, הרי שבדיון זה תידון התמורה שהתקבלה בהתאם  
5 להסכם 2011 והתמורה שהתקבלה ותתקבל בהתאם להסכם הפשרה 2018, כאשר  
6 לפי הצהרתנו זו מלוא התמורה הרלבנטית למניות הנדונות בערעור זה", וכן כי  
7 "מוסכם עלינו כי עצם העובדה שהדיון מוחזר לשלב ההשגה, לא תמנע ממי  
8 מהצדדים להעלות טענה שהיה יכול להעלותה במסגרת הערעור דנן".
- 9 18. בהמשך לכך הוציא פקיד השומה למערערת שומה בהעדר דו"ח לשנת 2018, היא  
10 השנה שבה התקבלה התמורה הנוספת, ואילו המערערת מצידה הגישה המרצת  
11 פתיחה (ה"פ 20-01-45813 [המערערת] נ' פקיד שומה נתניה), במסגרתה ביקשה כי  
12 בית המשפט יצהיר ששומת המשיב הוצאה בחוסר סמכות ובניגוד להסכמה שקיבלה  
13 תוקף של פסק דין במסגרת הערעור הראשון. פקיד השומה הגיש בקשה לסילוק  
14 המרצת הפתיחה על הסף בשל העדר סמכות עניינית והעדר עילה. בית המשפט (כב'  
15 השופט גורמן) קיבל את עמדת פקיד השומה והתובענה נדחתה על הסף (פסק דין  
16 מיום 18.11.2020).
- 17 19. פקיד השומה הוציא למערערת אף שומה לשנת 2011 עליה הגישה המערערת השגה  
18 מחודשת, ובעקבות דחייתה, היא הגישה ערעור לבית המשפט, הוא הליך הערעור  
19 דנן.
- 20 20. אשר למבקשים, הרי שאלה פנו לרשות המסים בבקשה לתקן את השומה לשנת 2012  
21 מכוח סעיף 147 לפקודה, באופן שהתמורה הנוספת תתווסף למחיר המקורי של  
22 המניות שנמכרו על ידי המנוח לתאגיד השוודי. הובהר למבקשים כי לעת הזאת  
23 בקשתם לתיקון השומה נדחית. משכך, הגישו המבקשים המרצת פתיחה כנגד מנהל  
24 רשות המסים ופקיד שומה גוש דן, הוא הליך המרצת הפתיחה דנן. ביום 7.12.2020  
25 ובהסכמת הצדדים ניתנה החלטת בית המשפט העליון להעברת הליך לבית משפט  
26 זה.
- 27 21. כאמור, שני הליכים אלה מתנהלים בנפרד, אך הדיון אוחד לצורך סוגיה אחת  
28 משותפת – סיווג התמורה הנוספת; כתמורה נוספת עבור המניות, כטענת המשיבים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

1 והמבקשים, או כתשלום לסילוק שורה ארוכה של טענות - אי סבירות התמורה,  
2 זכאות המערערת לדיבידנד, ויתור על תביעות, עוגמת נפש, שמירת סודיות, ריבית  
3 ועוד - כטענת המערערת אשר בפיה מכונה הסדר הגישור "הסכם סילוק טענות".

### 4 תמצית טענות המבקשים

5 22. מנוסח הסדר הגישור, כמו גם מעדותו של העד מטעם המבקשים, היחיד מבין העדים  
6 שהשתתף באופן מלא בהליך הגישור, עולה בבירור כי התמורה הנוספת מהווה  
7 תוספת תמורה עבור המניות. אילו סברה המערערת בעת חתימת הסדר הגישור כי  
8 התמורה משקפת רכיבים נוספים מלבד תמורה עבור המניות, הייתה דואגת לתת  
9 לכך ביטוי בהסדר. מכל מקום, כל טענות המערערת בדבר פיצול התמורה לרכיבים  
10 שונים הן טענות שנולדו בדיעבד ולצורך הליכי השומה שלה.

11 23. מסקנה זו בדבר סיווג התמורה הנוספת נלמדת גם מהתביעה האזרחית שהגישה  
12 המערערת, שהטענה המרכזית בה הייתה שיש לאמוד את שווי המניות בהתבסס על  
13 השוואה לעסקת התאגיד השוודי וכי המערערת מכרה את מניותיה בכחמישית  
14 מערכן.

15 24. חוות הדעת שהוגשו במסגרת התביעה האזרחית עסקו בסוגיות הנוגעות לנאותות  
16 התמורה שקיבלה המערערת. כל יתר הטענות שהועלו במסגרת התביעה, תכליתן  
17 הייתה לתמוך ולהצדיק את קו הטיעון של כל אחד מהצדדים באשר לשווי המניות,  
18 ובכלל זאת הטענה בדבר דיבידנד שחילק המנוח לעצמו.

19 25. הטענה כי חלק מהתמורה הנוספת יש לסווג כריבית, מופרכת, משום שהמילה  
20 "ריבית" כלל לא נזכרת בהסדר הגישור, מה גם שהעדה מטעם המערערת הגדילה  
21 לעשות עת הסכימה "להחליף" את הסיווג כ"ריבית" לרכיב תיאורטי של ויתור על  
22 תביעות (פרוטוקול בעמ' 46 ש' 35).

23 26. אשר לנטען בעניין עוגמת נפש, הרי שמעבר לכך שמדובר בטענה בעלמא, המערערת  
24 לא הביאה כל ראיה התומכת בטענתה כאילו נגרמה לה עוגמת נפש, בוודאי לא כזו  
25 המצדיקה פיצוי של מיליוני שקלים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 27. חוות הדעת שהוגשה מטעם המערערת בתביעה האזרחית, בה נקבע כי שווי המניות  
2 הוא 82 מיליון ₪, נועדה לתמוך בטענתה החילופית בדבר שווי המניות, אך טענתה  
3 העיקרית והראשית הייתה כי שווי המניות הוא 130 מיליון ₪, וזאת בהתבסס על  
4 עסקת התאגיד השוודי.
- 5 28. חוות דעת מויאל מטעם פקיד השומה כלל לא עמדה בפני המגשרת או בפני  
6 המבקשים, וברור שלא ניתן להסתמך על האמור בה כדי לקבוע לגבי המוסכם בהליך  
7 הגישור.
- 8 29. למסקנה כי מדובר בתמורה עבור המניות ניתן להגיע גם לאור העיקרון בדיני המס  
9 לפיו "דין הפיצוי כדין הפרצה", כאשר הפרצה במקרה דנן היא תשלום בחסר עבור  
10 המניות הנמכרות.
- 11 30. הסוגיה היחידה הרלוונטית בדיון המאוחד היא סיווג התמורה שנקבעה בהסדר  
12 הגישור, ולפיכך אין רלוונטיות לטענות המערערת בדבר השווי המדויק של המניות.
- 13 31. המערערת מעלה טענות שהן בגדר הרחבת חזית, שאף לא הוכחו – כגון שחוות הדעת  
14 מטעם פקיד השומה הוגשה למגשרת - ואף מתייחסת למסמכים שהוגשו במסגרת  
15 הליכי שומה וערעור, שאינם חלק מחומר הראיות לצורך הדיון המאוחד.
- 16 32. אין לתת אמון בעדות המערערת ובעדות העדה מטעם המערערת, משום שהן  
17 השמיטו מתצהיריהן את החלק הנוגע לטענות שעלו במסגרת הליך הגישור בעניין  
18 שווי המניות, כמו גם משום שהציגו באופן מטעה את סכום התביעה ואת הערכת  
19 השווי בחוות הדעת שהוגשה מטעם המערערת במסגרת התביעה האזרחית. כמו כן,  
20 בחקירתן הנגדית אישרו הנ"ל שמהות התביעה הייתה דרישה לקבל סכום נוסף –  
21 104 מיליון ₪ - עבור המניות.
- 22 33. מדיווחי המערערת לרשויות המס, כמו גם מטענותיה בהליך המרצת הפתיחה  
23 שהוגש על ידה, עולה כי התמורה הנוספת שולמה עבור המניות. ככל שהמערערת  
24 מבקשת כיום לטעון אחרת, הנטל המוטל עליה הוא כבד, והיא לא עמדה בו.
- 25





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

### תמצית טענות המערערת

- 1
- 2 34. נטל הראיה בהליך זה מוטל על כתפי המשיבים והמבקשים, נוכח הכלל לפיו  
3 "המוציא מחברו עליו הראיה" ולאור העבודה כי עמדת המשיבים והמבקשים  
4 סותרת את לשון הסדר הגישור.
- 5 35. התמורה הנוספת שולמה בגין שורה של מרכיבים – אי סבירות התמורה, זכאות  
6 לדיבידנד, תשלום בגין ויתור על תביעות, עוגמת נפש, שמירת סודיות, ריבית ועוד.  
7 מסעיף 2 להסכם סילוק הטענות עולה במפורש כי התמורה הנוספת לא שולמה רק  
8 בגין המניות, אלא בגין הרכיבים הנוספים. המילה "תוספת" המופיעה בהסכם  
9 נועדה להבהיר כי הסכום שנקבע בו משולם בנוסף לסכום בסך של 26 מיליון ₪  
10 ששולם בשנת 2011.
- 11 36. במסגרת הליך הגישור לא נוהל משא ומתן ישיר בין הצדדים, ורק המגשרת נכחה  
12 בכל שלבי הגישור, והיא לא הובאה לעדות. במצב דברים זה, אין לקבוע את סיווג  
13 התמורה על פי אומד דעת הצדדים, או על פי עדותו של העד מטעם המבקשים,  
14 שהשתתף בהליכים רק באופן חלקי, אלא אך ורק על פי לשון ההסדר ועל פי אמות  
15 מידה אובייקטיביות.
- 16 37. במסגרת התביעה האזרחית תבעה המערערת שני סעדים חילופיים: סעד עיקרי  
17 שהוא הסכום שהייתה מקבלת המערערת אם המנוח לא היה מרמה אותה והיא  
18 הייתה נותרת בעלת המניות, וסעד חילופי המתייחס למקרה בו היא הייתה מוכרת  
19 את המניות לפי שוויון בשנת 2011. פקיד השומה מתעלם מהסעד החילופי. גם  
20 במסגרת התביעה האזרחית התייחסה המערערת לרכיבים שונים – הדיבידנד,  
21 הפרשי הצמדה וריבית, ועוגמת נפש.
- 22 38. הן המערערת והן המבקשים הגישו חוות דעת מומחה במסגרת התביעה האזרחית,  
23 אך מדובר בחוות דעת שנערכו לצורך הליך אזרחי מבלי שעורכיהן נחקרו ומבלי  
24 שבית המשפט קבע ממצאים לגביהן. בנסיבות אלה, רק לחוות הדעת שהגיש פקיד  
25 השומה במסגרת הליך הערעור הראשון, לפיה שווי המניות עומד על סך של כ-56  
26 מיליון ₪, יש ערך ראייתי ופקיד השומה מושתק מלטעון כנגדה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

39. המערערת לא חלקה על חוות הדעת השמאית מטעם פקיד השומה, אלא רק טענה  
כי התמורה לא הושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים. פקיד השומה נמנע מלזמן  
לעדו את עורך חוות הדעת מטעם המערערת. חוות הדעת השמאית מטעם פקיד  
השומה אף הוגשה למגשרת.
40. כעולה מהסכם סילוק הטענות, התמורה הנוספת שולמה גם בגין סכום הדיבידנד  
שהייתה אמורה לקבל המערערת אילו מניותיה לא נמכרו למנוח. חלקה של  
המערערת בדיבידנד עומד על סך של כ-26 מיליון ₪, המס בגינו שולם על ידי המנוח,  
והשומה התיישנה.
41. בתביעה האזרחית תבעה המערערת סך של 10,000,000 ₪ בגין עוגמת נפש ובעדותה  
במסגרת הדיון המאוחד היא אכן תיארה את עוגמת הנפש שנגרמה לה עקב מעשי  
המרמה של המנוח.
42. התמורה הנוספת כוללת גם ריבית בסך של 14,000,000 ש"ח, שכן אירוע המס  
הרלוונטי התרחש בשנת 2011 ואילו הסכום הנוסף שולם רק בשנת 2018.
43. בעת חתימת הסכם סילוק הטענות ייחסו המבקשים חשיבות עליונה לויתור  
המערערת על טענותיה וכן לשמירת סודיות, והדבר אף בא לידי ביטוי בהוראת  
ההסכם בעניין הסכום שיהיה על המערערת להחזיר או לשלם למבקשים אם תפר  
התחייבויותיה בעניין זה.
44. ככל שתתקבל עמדת המבקשים בתביעה האזרחית לפיה שווי המניות הוא רק כ-27  
מיליון ₪ ולא 56 מיליון ₪, יש לסווג את התמורה הנוספת לפי החלוקה הבאה:  
מניות – 27 מיליון ₪. דיבידנד – 26 מיליון ₪. ריבית – 23 מיליון ₪. עוגמת נפש –  
10 מיליון ₪. וויתור על תביעות - - 8 מיליון ₪, חובת סודיות – 12 מיליון ₪ (ובסה"כ  
106 מיליון ₪).
45. בניגוד לטענת פקיד השומה, המערערת לא דיווחה על התמורה הנוספת כדיווח הון  
בגין מכירת המניות. הדיווח היה טכני בלבד, ובכל מקרה היא גם ציינה במפורש כי  
היא שומרת לעצמה את הזכות לטעון לפיצול התמורה לרכיבים שונים. יתר על כן,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 פקיד השומה עצמו טען כי לא ניתן ללמוד מדיווחי המערערת באשר לעמדתה בעניין  
2 סיווג התמורה הנוספת.
- 3 46. קבלת עמדת המבקשים לתיקון שומתם משמעה הכרה בקיזוז הפסדים לאחור וזאת  
4 בניגוד לדין.
- 5 47. יש לברר סוגיות נוספות במסגרת הדיון המאוחד וזאת למניעת תשלום מס כפל.
- 6 48. המשיבים נוטים לטובתם של המבקשים, ואף מוסרים מידע סודי מתוך דיווחיה  
7 והליכי השומה של המערערת. המערערת נאלצת לבחור בין לא לקבל את יומה בבית  
8 המשפט ולא לטעון טענותיה במלואן, לבין גילוי מידע סודי למבקשים.
- 9 **תמצית טענות המשיבים**
- 10 49. יש לייחס את כל התמורה הנוספת בסך 80 מיליון ₪ כתמורה נוספת עבור עסקת  
11 המניות שנערכה בשנת 2011.
- 12 50. עמדת המשיבים מבוססת על נוסח הסדר הגישור, התביעה האזרחית שהוגשה על  
13 ידי המערערת כנגד המנוח וכן על דיווחי המערערת וההליכים מול פקיד השומה.
- 14 51. מנוסח הסדר הגישור עולה בבירור כי התמורה הנוספת משולמת עבור המניות. העד  
15 מטעם המבקשים, שהיה נציגם בהליך הגישור, העיד כי המשא והמתן בין הצדדים  
16 לא כלל דיון על הרכיבים השונים, אלא התייחס אך ורק לסכום כולל וזאת משום  
17 שמדובר בתמורה עבור המניות.
- 18 52. עיון בתביעה האזרחית שהגישה המערערת מעלה כי היא מתמקדת בשווי המניות,  
19 ובטענת המערערת כי המנוח הונה אותה בשעה שגרם לה למכור את מניותיה  
20 בכחמישית משוויין. טיעוניה בעניין עוגמת הנפש מהווים טיעוני סל בלבד.
- 21 53. המערערת דיווחה על התמורה הנוספת כריווח הון וכתמורה נוספת לעסקה משנת  
22 2011, ולפיכך היא מנועה עתה מלטעון אחרת. בהשגה שהגישה המערערת העלתה  
23 המערערת טענות בנוגע לגובה המס שיש להטיל עליה, אך לא לסיווג שונה מריווח  
24 הון.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 54. המערערת מנסה "לפרק" את התמורה הנוספת לרכיבים שונים, וזאת בדיעבד  
2 ולצורך ההליך דן בלבד.
- 3 55. עמדת המערערת אינה מתיישבת עם העובדה כי נוסח הסדר הגישור כולל בתוכו  
4 רכיבים נוספים שאינם מתומחרים על ידה.
- 5 56. המערערת חלקה על השווי שקבע פקיד השומה על פי חוות הדעת השמאית במסגרת  
6 הליך הערעור הראשון. רק כעת, לאחר שהתקבלה עמדתה בנוגע לשווי המניות  
7 שמכרה למנוח ונחתם הסדר הגישור, היא טוענת כי היא לא חולקת על חוות דעת  
8 המשיב ומבקשת להסתמך עליה. יתר על כן, חוות הדעת האמורה הייתה בידי  
9 המערערת בעת הגשת תביעתה האזרחית, אך היא בחרה שלא להסתמך עליה, אלא  
10 הגישה חוות דעת משלה.
- 11 57. אין מקום לדון במסגרת הדיון המאוחד בסוגיות נוספות כפי שמבקשת המערערת,  
12 אלא יש לדון בהן במסגרת ההליכים הנפרדים לגופם.
- 13 58. אין בסיס לטענת המערערת כי המשיבים נוקטים בעמדה חד צדדית ובחוסר שיווין  
14 בינה לבין המבקשים. כמו כן, אין בסיס לטענה כי המשיבים מוסרים מידע סודי  
15 הנוגע לדיווחיה ולשומתה של המערערת. המשיבים מסתמכים על החומר שנמסר  
16 במסגרת ההליך, ובכל הנוגע לדיווחיה של המערערת, הרי שרק בשלב הסיכומים  
17 העלתה המערערת טענה זו. יתר על כן, מדובר בנתונים הנדרשים לצורך הפעלת  
18 הוראות הפקודה ולצורך ההכרעה בערעור, ולפיכך אין מניעה למסור אותם כאמור  
19 בסעיף 232 לפקודה.

### דיון והכרעה

- 20
- 21 59. אקדים ואומר כי מסקנתי היא שהתמורה הנוספת משקפת תמורה המשולמת בגין  
22 המניות. לא מצאתי כל יסוד לטענת המערערת כי יש לפצל את התמורה הנוספת  
23 למרכיבים שונים, כטענתה. לטעמי, הדבר עולה באופן מובהק מכלל העדויות  
24 והנסיבות, לרבות הסדר הגישור, ההליכים שקדמו לו וכן מדיווחיה של המערערת  
25 עצמה לפקיד השומה. סבורני, כי הניסיונות שעושה המערערת לפצל את התמורה  
26 הנוספת ולסווג חלק ממנה כתמורה המשולמת בגין "נכסים" אחרים שאינם המניות  
27 כגון - ויתור על תביעות, דיבידנד, ריבית, עוגמת נפש וכיוצ"ב – הינו לא רק מלאכותי





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 על פניו, אלא בבחינת חכמה בדיעבד, המבוססת על "ייעוץ משפטי" כפי שהצהירה  
2 המערערת בעצמה (ראו סעיף 41 לתצהירה), ונועד בעליל לצורך מס גרידא.
- 3 אין צורך לומר, כי סיווג תמורה אינו עניין לייעוץ משפטי. בוודאי שלא לייעוץ  
4 משפטי הניתן בדיעבד לצורך הליך מס ואשר בא לעולם רק לצורך זה. סיווג תמורה  
5 הוא עניין עובדתי, המבוסס, בראש ובראשונה, על ההסכמה בין הצדדים כפי שבאה  
6 לידי ביטוי בהסכם ביניהם, כמו גם על נסיבות אחרות הקשורות לעניין. כל אלה  
7 מוליכים למסקנה פשוטה וברורה אחת – התמורה הנוספת שולמה כתמורה עבור  
8 המניות, ולא ניתן לסווגה אחרת.
- 9 60. המערערת מתארת בתצהירה תחושות קשות שיש לה כלפי המנוח שהולך אותה  
10 שולל במשך שנים רבות, מסר מידע שקרי לבית המשפט במסגרת ההליכים  
11 המשפטיים ביניהם, וכן רמס את כבודה וניסה להשפילה. לגישה, מכאן ניתן ללמוד  
12 כי התמורה הנוספת שולמה לא רק בגין המניות. אלא שברור כי לא ניתן לבסס על  
13 תחושותיה של המערערת כלפי המנוח את האופן שבו יש לסווג את התמורה  
14 שהתקבלה במסגרת ההסדר ביניהם.
- 15 61. אדגיש, למען הסר כל ספק, כי מסקנתי זו מבוססת אך ורק על החומר אליו נחשפו  
16 הצדדים במסגרת הדיון המאוחד. לא מצאתי בסיס לטענת המערערת בסיכומי  
17 התשובה שלה לפיה המשיבים חשפו במסגרת סיכומיהם מידע סודי הנוגע לדיווחיה  
18 ושומותיה. ככל שנעשה שימוש במידע כאמור, הרי שמידע זה הוצג בתצהירים  
19 במסגרת הדיון המאוחד, והמערערת לא התנגדה למסירתו, לרבות בעת חקירת  
20 העדים בדיון ההוכחות (ראו למשל עמ' 42 – 45 לפרוטוקול). באותה מידה לא  
21 מצאתי בסיס לטענתה לפיה היא הייתה מנועה לסתור את טענות המשיבים  
22 המבוססות על שומותיה ודיווחה, מהחשש לפגיעה בפרטיותה. ככל שסברה  
23 המערערת כי המידע שנמסר על ידי המשיבים אינו נכון או מלא, ככל שסברה כי  
24 בידיה מסמכים המוכיחים זאת, וככל שחששה מפגיעה בפרטיותה ומחשיפת מידע  
25 סודי לעיני המבקשים, הייתה יכולה לכל הפחות לבקש להציגם תוך השחרת פרטים  
26 כאלה או אחרים.
- 27 62. לא מצאתי בסיס לטענת המערערת לפיה המשיבים נוקטים ב"עמדה  
28 אופורטוניסטית מוטה וחד צדדית". אכן, עמדת המשיבים בסוגיה נשוא הדיון



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 המאוחד תואמת את עמדתם של המבקשים - שניהם טוענים כי יש לסווג את תמורה  
2 הנוספת כתמורה עבור המניות - אך לא מצאתי כי הדבר נובע מהפעלת שיקולים  
3 שאינם ענייניים. אדרבא, העובדה כי המשיבים נמנעים מלהידרש לבקשת המבקשים  
4 לתקן את שומתם, כעתירתם בהמרצת הפתיחה, אלא ממתניים להכרעה בערעור  
5 המס (ראו סעיף 22 לתצהיר שלום), מלמדת כי גם בעיני המשיבים קיימת חשיבות  
6 לעקרון "רצף המס" הנזכר לעיל.
- 7 63. כאמור, בראש ובראשונה יש ללמוד על סיווג התמורה מהוראות הסדר הגישור, כמו  
8 גם מטענות הצדדים במסגרת התביעה האזרחית שהוגשה על ידי המערערת כנגד  
9 המבקשים, שהובילה, בסופו של יום, לחתימת הסדר הגישור.
- 10 64. המערערת מפנה לסעיף 2 להסדר הגישור לפיו: **"לסילוק מלא, שלם, סופי ומוחלט**  
11 **של טענות [המערערת], הן אלו שהועלו בהליכים המשפטיים והן אלו שלא הועלו**  
12 **עד כה, לרבות, אך מבלי לגרוע מכלליות האמור בהסדר פשרה זה, טענותיה לאי**  
13 **סבירות התמורה שנטען כי לא שולמה [מערערת] בגין המניות שמכרה [למנוח],**  
14 **זכאותה לדיבידנד שחולק סמוך לאחר מכירת מניותיה, תשלום בדין ויתור על**  
15 **תביעות, עוגמת נפש, שמירת סודיות ועוד"**, וטוענת כי מנוסח זה ניתן ללמוד כי  
16 התמורה הנוספת שולמה עבור מספר מרכיבים ולא רק עבור המניות. המערערת אף  
17 מבקשת להשוות נוסח סעיף 2 זה לנוסח סעיף 4 להסכם מכר המניות בו נאמר כי  
18 הסכום הנקוב שם משולם **"תמורת כל מניות [...]"** בקבוצה.
- 19 65. לא מצאתי בסיס למסקנה שמבקשת המערערת ללמוד מהנוסח הנ"ל של הסדר  
20 הגישור, והעובדה כי המערערת מכנה אותו "הסכם סילוק הטענות" אין בה כדי  
21 להועיל באופן ממשי לעניינה. די בכך שאפנה לסיפא של סעיף 2 להסדר הגישור, אשר  
22 נשמטה מהציטוט לעיל שהובא בסיכומי המערערת, בו נאמר **"ומבלי שהדבר יהווה**  
23 **הודאה באיזו מטענותיה של [המערערת] המוכחשות כולן, כאמור בכתב ההגנה**  
24 **המתוקן, כהגדרתו לעיל – מתחייבים ילדי [המנוח] ז"ל לשלם [מערערת], מתוך**  
25 **עזבון [המנוח], כתוספת תמורה בגין הסדר הגישור שקיבל תוקף של פסק דין, סך**  
26 **של 80,000,000 ₪ בשבעה תשלומים בשיעורים ובמועדים כדלקמן"**.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 אבהיר כי "הסדר הגישור שקיבל תוקף של פסק דין" הוא הסכם מכר המניות,  
2 דהיינו כי התמורה הנוספת ששולמה על פי הסדר הגישור היא תוספת לסכום ששולם  
3 על פי הסכם מכר המניות.
- 4 66. מסקנה זו עולה מהוראות נוספות בהסדר הגישור. כך למשל, ב"והואיל" השלישי  
5 בעמ' 4 מכונה סכום תביעתה של המערערת כ"יתרת התמורה שנטען כי לא שולמה  
6 ל[מערערת] בגין המניות שמכרה ל[מנוח] ז"ל". וכיוצא בכך בסעיף 6 בו מצהירה  
7 המערערת כי "קיבלה את כל התמורות המגיעות או שהגיעו לה בגין מכירת כל  
8 מניותיה וכל זכויותיה בכל אחד מתאגידי קבוצת [...] ובגין כל הנלווה למניות  
9 ולזכויות נטענות אלו".
- 10 67. כך גם ניתן ללמוד מהתביעה האזרחית בה הועמד הסכום הנתבע על סך של  
11 100,000,000 ₪ ושעיקרה הוא בטענה כי המנוח גרם למערערת למכור את מניותיה  
12 ב"כחמישית מערכן", וכן מסעיפים שונים בכתב התביעה המתמקדים בתמורה  
13 החסרה שקיבלה המערערת במסגרת הסכם מכר המניות. כך למשל, בסעיף 90 לכתב  
14 התביעה המתוקן נאמר כי "בתובענה זו לא מבקשת התובעת לבטל הסכם פשרה  
15 כולו, אלא לבטל רק הסעיפים בהסכם הפשרה הנוגעים לתמורה אותה קיבלה בגין  
16 המניות בשתי החברות וויתורה על תביעות בקשר אליהן". (כן ראו סעיפים 90, 91,  
17 97, 103, 131 ו-149 לכתב התביעה).
- 18 68. עדותו של העד מטעם המבקשים, אשר השתתף בהליך הגישור, אף היא תומכת  
19 בעמדת המבקשים והמשיבים. העד מטעם המבקשים העיד כי סוגיית שווי המניות  
20 הייתה הסוגיה המרכזית שנדונה שם (ראו סעיפים 24 – 25 לתצהירו וכן חקירתו  
21 בפרוטוקול בעמ' 80 ש' 9-12, 20-22, 32-35). יוער, כי המערערת מצידה לא הביאה  
22 לעדות מי מטעמה כדי שיעיד על הדברים שנאמרו בהליך הגישור, ולפיכך גם אם  
23 העד מטעם המבקשים לא נכח בכל ישיבות הגישור כפי שנטען על ידי המערערת,  
24 עדותו לא נסתרה.
- 25 69. העדה מטעם המערערת נשאלה על ידי בית המשפט האם היא סבורה שניתן לטעון  
26 בתביעה האזרחית כי השווי עומד על 130 מיליון ₪, ואילו בערעור המס לטעון לשווי  
27 אחר, אך לא נענה. בית המשפט חזר ושאל אותה שאלה פעמים נוספות עד שלבסוף  
28 השיבה העדה תשובה שאינה מניחה את הדעת:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 40364-09-19-19 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 42089-08-20 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 "ת: אנחנו ערכנו חישובים לטובת התביעה משום שידענו שהייתה כאן  
2 הונאה, הונאה ורמיה, אוקיי? יכול להיות, אפשר לעשות חישובים לצורך  
3 העניין לפי הנתונים היבשים שלכאורה נתגלו לנו בדיעבד, עשינו אז חישוב,  
4 זה לא אומר, זה לנכון ליום התביעה, זה לא אומר שאם מסתכלים אחורה  
5 לשנת 2011 ובודקים את הנתונים לעת המכירה, אנחנו לא מדברים פה על  
6 2012 כי לא נשאר פה באמת בעלי מניות עד 2012, אנחנו מכרנו ב-2011, ב-  
7 5/1, נכון לאותה תקופת זמן בהחלט שאני יכולה להציג שווי אחר, השווי  
8 האחר הוא נכון לאותה נקודת זמן, אנחנו לא ידענו מה שקרה ב-2012, אנחנו  
9 התגלה לנו רק בדיעבד מה קרה ב-2012 שהיה תוצר של רמיה ארוכת שנים  
10 לאורך כל הזמן, אז אנחנו מדברים כרגע על שווי המניות בעת המכירה, אנחנו  
11 כולנו סיכמנו פה שאנחנו הולכים ל-2011, שווי המכירה ב-2011 לא היה שווי  
12 של ה-544 כפול זה, זה שהתגלתה רמיה בגללה שולם הכסף, לא בגלל איזשהו  
13 שינוי מהותי ל-2011. (פרוטוקול, עמ' 15 ש' 33 – עמ' 16 ש' 9).
- 14 70. על סיווגה של התמורה הנוספת ששולמה למערערת במסגרת הסדר הגישור ניתן  
15 ללמוד אף מהאופן שבו היא הוצגה ודווחה בזמן אמת לפקיד השומה, דהיינו  
16 כתמורה נוספת לתמורה בגין הסכם מכר המניות, הגם שנותרה פתוחה השאלה  
17 לאיזו שנה תמורה זו תיוחס (ראו נספח 3 לתצהיר שלום - "דו"ח מטעם המערערת  
18 לשנת 2018" וכן נספח 2 לתצהיר שלום - "מכתב נלווה לדיווח ריווח ההון בעקבות  
19 הסכם הפשרה").
- 20 אין בידי לקבל את טענת המערערת כי מדובר בדיווח "טכני". הכלל הוא שהנישום  
21 נתפס על מצגיו ודיווחיו (ראו: ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי (21.3.2016)) וכך  
22 הדין גם אם מדובר בדיווחים "טכניים". אמנם במקום אחד המערערת מציינת כי  
23 אם לא יתקבלו טענותיה המהותיות לעניין השומה – טענת כפל מס, התיישנות  
24 והשתק שיפוטי - היא שומרת לעצמה את הזכות להעלות כל טענה, ובכלל זאת לטעון  
25 לפיצול התמורה לרכיבים שונים (סעיף 5 לנספח 2 הנ"ל), אך טענה לפיצול התמורה  
26 ולחלוקתה לרכיבים שונים היא טענה עובדתית וברור כי לא ניתן להעלות טענות  
27 עובדתיות חילופיות.
- 28 71. זאת ועוד, טענת המערערת לפיצול התמורה, תוך ייחוס חלק כזה או אחר מהתמורה  
29 לכל אחד מהרכיבים הנטענים על ידה, אינה מתבססת על האמור בהסדר הגישור,  
30 או על דברים שנטענו או נדונו בהליך הגישור, מה גם שהמערערת העידה כי כלל לא  
31 השתתפה בהליך הגישור (עמ' 55 ש' 22-21, עמ' 69 ש' 6-2).
- 32 כל טענותיה של המערערת לעניין סיווג רכיבי התמורה הנוספת מבוססות כולן על  
33 השערות והערכות "אובייקטיביות", כביכול, המועלות בדיעבד, ואשר נועדו בבירור





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 אך ורק לצורכי מס. יתר על כן, מדובר בהערכות "גמישות" שניתן לשנות אותן לפי  
2 הצורך. כך מציינת המערערת בסיכומיה (סעיף 50), כי אופן סיווג התמורה כפי  
3 שהוצג על ידה, מבוסס על ההנחה כי שווי המניות הינו כ-56 מיליון ₪, אולם ככל  
4 שתתקבל עמדת המבקשים כפי שזו הוצגה במסגרת התביעה האזרחית כי השווי  
5 עומד על סך של 27 מיליון ₪, אזי "תציע המערערת את אופן החלוקה הבא":  
6 כאמור, סיווג התמורה הוא עניין עובדתי, ולא כזה שיש ל"הציע" ולהתאימו לטענות  
7 הנטענות על ידי מי מהצדדים.
- 8 72. אף הסכמת הצדדים, שקיבלה תוקף של פסק דין, במסגרת ערעור המס הראשון, כפי  
9 שצוטטה לעיל, מלמדת כי המערערת התייחסה לתמורה הנוספת כתמורה עבור  
10 המניות. כך גם טענותיה במסגרת המרצת הפתיחה שהגישה המערערת (ה"פ 45813-  
11 01-20 הנ"ל), כפי שהדבר בא לידי ביטוי בסעיף 9 לפסק הדין לאמור:
- 12 "טענתה של המבקשת היא כי במסגרת ההסכמות שקיבלו תוקף של פסק  
13 דין נקבע כי הדיון אודות מלוא התמורה ממכירת המניות, ישוב אל משרדי  
14 פקיד השומה - לשלב ההשגה. משמעות הדבר, לטענת המבקשת, היא, כי  
15 נקבע למעשה כי הדיון במיסוי מלוא התמורה שהתקבלה ממכירת המניות,  
16 הן זו שהתקבלה בשנת 2011 והן זו שהתקבלה בשנת 2018, יחל מיד בשלב  
17 ההשגה. מכך מסיקה המבקשת כי בהסכמות שקיבלו תוקף של פסק דין,  
18 הוחלט כי היא פטורה מלכלול בדו"ח לשנת 2018 את התמורה הנוספת  
19 ממכירת המניות (בסך של 80 מיליון ש"ח), שכן הדיון אצל המשיב יתחיל  
20 ישירות משלב ההשגה. בהתאם לכך, טוענת המבקשת, כי דרישת המשיב כי  
21 תגיש דו"ח לשנת 2018, הכולל את התמורה הנוספת ממכירת המניות,  
22 נעשתה בניגוד להסכם שקיבל תוקף של פסק דין, וממילא השומה בהיעדר  
23 דו"ח שהוציא לה המשיב, הוצאה שלא כדין".
- 24 73. לאמיתו של דבר, המסקנה כי התמורה הנוספת היא תמורה נוספת עבור המניות,  
25 עולה בקנה אחד עם הגיונם הפשוט של הדברים, כאשר ברי, כי הניסוח הכללי בו  
26 נעשה שימוש בהסדר הגישור, ולפיו התמורה משולמת לסילוק כל טענותיה של  
27 המערערת, הוא פועל יוצא של הטענות הרבות שנטענו על ידי המערערת כלפי המנחה.  
28 אך סביר הוא כי מקום שבו מוגשת תביעה מהסוג הנדון ומושג הסכם פשרה, תיכלל  
29 בו הוראה כללית מהסוג האמור. אין בה כדי ללמד דבר וחצי דבר על סיווגה של  
30 התמורה, בוודאי לא לצורך מס.
- 31 74. יתר על כן, הרכיבים השונים הנזכרים בנוסח סעיף 2 להסדר הגישור, אף הם  
32 כשלעצמם אינם אלא ביטוי לחסר בתמורת המניות, כגון אי סבירות התמורה או



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 40364-09-19 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 42089-08-20 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

1 דיבידנד שחולק לאחר המכירה, מה גם שהרכיב האחרון ממילא משתקף ב"רווחים  
2 הראויים לחלוקה" בתמורת המניות. אשר לעוגמת הנפש הנטענת, הרי שאף היא  
3 פועל יוצא מובהק של הסכם מכר המניות והעובדה כי לטענת המערערת המנוח הונה  
4 אותה וגרם לה למכור את מניותיה ב"כחמישית מערכך". מכל מקום ברור הוא כי  
5 גם אם יש לייחס סכום כלשהו למרכיב של "עוגמת נפש", הוא אינו מתקרב כלל  
6 ועיקר לסכום הנטען על ידי המערערת (ראו ע"מ (מחוזי מרכז) 63585-11-17 **בן אנוש**  
7 **נ' פקיד שומה רמלה** (12.2.2019), סעיף 30).

8 75. טוענת המערערת כי פקיד השומה מנוע מלטעון לשווי מניות העולה על 56 מיליון ₪,  
9 וזאת לאור העמדה שהציג במסגרת הליך הערעור הראשון. בערעור הראשון לא קיבל  
10 פקיד השומה את השווי המוצהר של המניות הנמכרות (26 מיליון ₪) והעמיד את  
11 השווי על סך של 56 מיליון ₪ וזאת בהתאם לחוות דעת מטעם מויאל. לטענת  
12 המערערת, בפני מויאל עמדה עסקת התאגיד השוודי, שבעקבותיה הוגשה התביעה  
13 האזרחית ונחתם הסדר הגישור, וממילא האמור בחוות דעתו משקף את שווי  
14 המניות לפי גישת פקיד השומה והוא לא רשאי לטעון לשווי אחר.

15 76. אין בידי לקבל טענה זו של המערערת. חוות הדעת האמורה של מויאל הרי עמדה גם  
16 בפני המערערת עת הגישה את התביעה האזרחית, ולמרות זאת לא התבססה עליה  
17 אלא הגישה חוות דעת משלה (חוות הדעת של רו"ח ארנסט צורפה כנספחים 4 ו-  
18 4 לתצהיר העד מטעם המבקשים), בה נקבע תוספת שווי של כ-104 מיליון ₪.

19 77. טוענת בעניין זה המערערת כי חוות הדעת, כמו גם התביעה האזרחית עצמה, נועדה  
20 לבסס טענה לסכום שהייתה מקבלת המערערת **אילו** נותרה בעלת המניות, אך ברי  
21 כי סכום זה משקף לעמדת המערערת את שווי מניותיה הנמכרות. כזכור, המערערת  
22 טענה בכתב התביעה כי בעקבות העסקה שערך המנוח עם התאגיד השוודי למדה  
23 היא לדעת כי הלה הונה אותה וגרם לה למכור לו את מניותיה ב"כחמישית מערכך".

24 78. בסעיף 79 לתצהיר שהוגש על ידי העדה מטעם המערערת במסגרת התביעה  
25 האזרחית, לאחר שמתואר קודם לכן חוסר תום ליבו של המנוח, נכתב כי "**בנסיבות**  
26 **אלו אמי הייתה מקבלת סך של 104,177,419 ₪ על פי הפירוט הבא:**". מסיבות  
27 שלא הובררו, ועל אף שהתצהיר שהגישה העדה מטעם המערערת במסגרת הדיון  
28 המאוחד חוזר על האמור בתצהיר שהגישה במסגרת התביעה האזרחית, הסעיף



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 40364-09-19 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 42089-08-20 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 הנ"ל הושמט. ההסבר שניסתה העדה לתת להשמטה זו במהלך חקירתה הנגדית  
2 (פרוטוקול, עמ' 8 ש' 15-33) היה רחוק מלהניח את הדעת:
- 3 ש: את מסבירה בצורה מאוד ברורה שאם הנתבע, קרי [המנוח], היה  
4 נוהג בצורה הוגנת אז אמך הגברת [המערערת] הייתה נותרת בעלת  
5 מניות, היא הייתה מקבלת דיבידנדים משנת 2011 ולאחר מכן היא  
6 הייתה מוכרת את המניות ל-[מנוח] באותו מחיר שהמנוח מכר  
7 אותן ולכן את מסבירה בתצהיר שחתמת עליו והוגש לבית המשפט  
8 שאמך הייתה צריכה לקבל בגין המניות שלה 104 מיליון ש"ח  
9 נוספים, ההסבר הזה הוא מאוד מפורט, פה בתצהיר לשנת 2017  
10 אבל הוא כלל לא מופיע בתצהיר הנוכחי שהגשת עכשיו.  
11 אוקיי. ת:  
12 נכון? ש:  
13 אם את אומרת אז כן, לא מופיע, הפירוט הזה ייתכן שלא מופיע,  
14 אני צריכה לבדוק את זה, את רוצה שאני אבדוק?  
15 אני פשוט מנסה להבין, ש:  
16 תגיעי לשאלה אז אני אוכל לענות. ת:  
17 אני אשאל אותך, מה השאלה, החלק הכי חשוב בתצהיר הקודם  
18 שלך משנת 17, את מהות התביעה של [המערערת], אמך, נגד  
19 המנוח [...], דווקא את החלק הזה אחרי שכתבת 1 ל-1, ממש  
20 copy paste את התצהיר הקודם, דווקא את החלק הזה בחרת  
21 להשמיט מהתצהיר הנוכחי. זה היה רעיון שלך להשמיט את  
22 החלקים האלה מהתצהיר הנוכחי?  
23 ת: זה תצהיר שהוגש לצורך תביעה מסוימת, הרבה מים זרמו בנהר  
24 משנת 17 עד סוף שנת 18, התגלו הרבה מאוד דברים נוספים, היו  
25 הערכות שווי מפה ועד אנו לולו [צריך להיות – הונולולו – ש.ב.]  
26 שלנו, שלכם, של מס הכנסה, מה יש עכשיו לדון במשהו שביקשנו  
27 ב-2017?
- 28 79. עוד טוענת המערערת באשר לחוות הדעת שהגישה במסגרת התביעה האזרחית כי  
29 המבקשים הגישו חוות דעת נגדית ולפיה שווי המניות עומד על 25.5 מיליון ₪. עם  
30 זאת, באותה נשימה מדגישה המערערת כי מדובר בחוות דעת שהוגשו במסגרת הליך  
31 אזרחי והמומחים לא נחקרו עליהם.
- 32 80. בכך מגיע אני לנימוק השני והעיקרי על שום מה אין מקום להסתמכותה של  
33 המערערת על השומה שהוציא לה פקיד השומה במסגרת הערעור הראשון או על  
34 חוות הדעת שהגיש לצורך כך, שהרי שומת פקיד השומה בהליך דנן, להבדיל  
35 מהשומה שערך במסגרת הערעור הראשון, מתבססת מתחילתה ועד סופה על  
36 התמורה הנוספת ששולמה בפועל למערערת, ועל סכום תמורה זו הרי אין חולק.  
37 אזכיר כי מטרת הדיון המאוחד היא להכריע בשאלת סיווג התמורה ששולמה על פי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 19-09-40364 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

1 הסדר הגישור. ממילא לחוות דעת השמאית שהוגשה במסגרת הערעור הראשון, אין  
2 רלוונטיות לצורך הכרעה זו.

3 סוף דבר

4 81. לאור כל האמור לעיל מסקנתי היא כי התמורה הנוספת שולמה למערערת עבור  
5 המניות הנמכרות ובאופן זה יש לסווגה לצורך מס.

6 82. נוכח מסקנתי זו איני רואה צורך לדון בטענות הצדדים באשר לנטל הראיה בהליכים  
7 דנן. כמו כן איני רואה מקום לדון בטענות השונות שמעלה המערערת באשר לשומות  
8 לגופן, שלה ושל המבקשים, כגון הטענה כי קבלת עמדת המבקשים משמעה מתן  
9 זכות קיזוז הפסדים לאחור וזאת בניגוד לעמדה של רשות המסים בתיקים אחרים.  
10 כאמור, שאלות אלו מקומן להתברר בהליכים הנפרדים ולא במסגרת הדיון המאוחד  
11 הנוגע לשאלת סיווג התמורה בלבד, מה גם שממילא אין למי מהצדדים זכות להביע  
12 עמדתו בשאלות המס הנוגעות להליך המנוהל על ידי הצד האחר מול רשות המסים.  
13 באותה מידה אין אף רלוונטיות, לצורך הדיון המאוחד, למסמכים שלא הוצגו  
14 במסגרת דיון זה, כדוגמת מסמכים ודברים שהוחלפו במהלך דיוני ההשגה או  
15 הערעור הראשון או במסגרת הליך המרצת הפתיחה שהוגש על ידי המערערת.

16 83. כללו של דבר – ערעור המערערת ככל שהוא נוגע לסיווג התמורה הנוספת – נדחה.  
17 עמדת המבקשים והמשיבים בקשר לסיווג התמורה הנוספת – מתקבלת.

18 84. המערערת תישא בהוצאות המבקשים והמשיבים ובשכר טרחת עורך דין בסכום של  
19 25,000 ₪ לכל אחד מהם (ובסה"כ – 50,000 ₪). סכום זה ישולם בתוך 30 יום שאם  
20 לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומו בפועל.

21 85. פסק הדין (החלקי) ניתן לפרסום לאחר 21 יום, כאשר בפרק זמן זה יהיו רשאים  
22 הצדדים, ככל שירצו בכך, להגיש בקשות מנומקות בדבר איסור פרסום של חלקים  
23 אלה או אחרים ממנו.

24 86. פסק הדין (החלקי) ניתן במקביל בשני ההליכים שבכותרת. המזכירות תשלח את  
25 העתקו לצדדים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 40364-09-19 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המסים ופקיד שומה גוש דן  
ע"מ 42089-08-20 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

1

2

3

ניתן לפרסם את פסק הדין בנוסח זה.

4

5

6

ניתן היום, ט"ז חשוון תשפ"ג, 10 נובמבר 2022, בהעדר הצדדים.

7



שמואל בורנשטיין, שופט