



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

לפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערער:

רוני לרנר

על ידי בא כח עוה"ד יורם ל' כהן

נגד

המשיב:

פקיד שומה תל אביב 3

על ידי בא כח עוה"ד קרן יזדי סופר ואדם טהרני

2

3

פסק דין

4

5

6

לפני ערעור על שומות בצו שקבע המשיב לשנות המס 2007 ו - 2008.

7

8

ביום 8.12.2016 ניתן פסק דין בערעור מס הכנסה שבכותרת.

9

10

המשיב לא השלים עם פסק הדין והגיש ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 836/17).

11

12

ביום 30.1.2019 ניתן פסק דין בע"א 836/17 ובערעור נוסף בעניינו של מר אביב רייז (להלן: "מר רייז") (ע"א

13

4296/18), וכך נקבע:

14

15

"בית המשפט המחוזי השתית את מסקנתו בפסק הדין מושא הערעור 836/17 בדבר

16

קיומה של "נאמנות משתמעת", בעיקרו של דבר, על עדותו של עו"ד ג'ורי ושני מוצגים.

17

ברם, בשורה ארוכה של ראיות יש תימוכין, לכאורה, למסקנה אחרת. "לכאורה",

18

אמרנו, ולא באופן נחרץ, משום שחסרה בפסק הדין התייחסות מנומקת לגביהן. על פני

19

הדברים נראה כי קונסטרוקציית הנאמנות הועלתה בדיעבד, משיקולי מס, כאשר

20

ראיות רבות שלא קיבלו ביטוי ממשי בפסק הדין מעידות דווקא על בעלות. דברינו אלה

21

נאמרים בזהירות, לא בהחלטיות, משום שבהעדר הנמקה מספקת איננו יכולים

22

להעביר את פסק הדין תחת שבת הביקורת הערעורית. פסק הדין של בית המשפט

23

המחוזי שימש בסיס לפסק דין נוסף, מושא הערעור בע"א 4296/18, וזאת בהתעלם

24

משורה ארוכה של ראיות המבססות תזה נוגדת בשני התיקים. למעשה התבסס בית

25

המשפט המחוזי על נימוקיו בפסק הדין הנ"ל, מושא הערעור בע"א 836/17, בהתעלם

26

מראיות נוספות ומשמעותיות שהוגשו, וכאמור, פסק הדין לוקה בחסר. לא ראינו אפוא

27

מנוס מהחזרת שני התיקים לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, על מנת שיעשה

28

כחכמתו ויתן בשניהם פסק דין מחדש, בהתבסס על מכלול החומר שהובא לפניו, לא

29

רק על מקצתו, תוך מתן הנמקה הולמת".

30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 13-02-25689 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

לאחר מתן פסק הדין בבית המשפט העליון והחזרתו לבית המשפט כאן, הגיש המשיב (יחד עם המשיב בע"מ 11.12.2019), בקשה להוספת ראייה נוספת. בקשה זו נדחתה מהטעמים שפורטו בהחלטה מיום 11.12.2019. כמו כן התקיימו מספר דיונים שלא להוכחות שלא הניבו הסדר פשרה.

רקע

בשנות המס שבערעור החזיקו המערער באמצעות Pembroke Trading Ltd (חברה זרה) (להלן: "פמברוק") ועוד 10 יחידים (בהם תושב חוץ) (להלן: "קבוצת היחידים") ב Rockmore Holdings LTD (להלן: "רוקמור") ו-Sidmore Holdings LTD (להלן: "סידמור"). רוקמור התאגדה בשנת 1999, באיי הבתולה הבריטיים (BVI) ואילו סידמור התאגדה בשנת 2002, ב-Turks and Caicos Islands.

סידמור החזיקה בכ-21.1% ממניות חברת Livermore Investment LTD (להלן: "ליברמור"), שהתאגדה באיי הבתולה הבריטיים ועסקה בהימורים באינטרנט. יוער, כי ליברמור התאגדה תחת השם Clevedon Services LTD ובין לבין שונה שמה ל-Empire Online LTD, ובכתבי הטענות התייחסו הצדדים לשם החברה במועד הרלבנטי. לפיכך, בכל מקום בו נזכרים השמות Clevedon Services LTD ו-Empire Online LTD, הכוונה לליברמור.

בשנת 2005 נרשמה ליברמור למסחר בלונדון.

רוקמור, החזיקה בכ-21.1% ממניות חברת Tradal LTD (להלן: "טרדל"), חברה-אחות של ליברמור. במקביל להנפקתה בבורסה רכשה ליברמור את פעילות טרדל, אגב הקצאת כ-3% ממניות ליברמור לבעלי המניות בטרדל.

במסגרת הנפקת ליברמור בבורסת לונדון התחייבו בעלי המניות שלא למכור את מניותיהם עד ליום 10.6.2006 ובמשך שנה לאחר מכן למכור את מניותיהם רק באמצעות חברת החיתום.

בסמוך להנפקת ליברמור בבורסה בלונדון ביקשו חלק מקבוצת היחידים לממש את אחזקתם במניות ליברמור (להלן: "המניות") ולשם כך פנו בכתב לרשות המיסים, ביום 10.5.2006, באמצעות רו"ח עדי ליוואי (להלן: "רו"ח ליוואי"), בבקשה להסדר מס לפיו העברת המניות מסיידמור ורוקמור לידי כל אחד מחברי קבוצת היחידים מבלי שהעברת המניות תחויב במס אלא בעת מכירת המניות.

בין קבוצת היחידים באמצעות רו"ח ליוואי לבין רשות המיסים נוהל משא ומתן במשך מספר חודשים ובסופו של משא ומתן נוסח הסכם שומה סופי, לפיו העברת המניות מרוקמור וסיידמור לידי בעלי המניות, תיחשב כמכירה לפי סעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), אולם חישוב התמורה ותשלום המס יידחו ליום מכירת המניות על ידי כל אחד מבעלי המניות או עד ליום 30.11.2010, לפי המוקדם מהם. מטעם רשות המיסים ניהל וריכז את המשא ומתן רו"ח צביקה ברנשטיין (להלן: "רו"ח ברנשטיין").

ביום 8.1.2007 נחתמו הסכמי שומה (באמצעות רו"ח ליוואי) עם שניים מבעלי המניות שתיקם התנהל בפקיד שומה ת"א 5.

יצוין, כי במסגרת הדיון בערעור כאן הוצג מכתב מטעם רשות המיסים, לפיו הסכמי השומה האמורים בוטלו, אולם בין הצדדים התגלעה מחלוקת באשר למועד משלוח המכתב לרו"ח ליוואי. טענות הצדדים באשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

למחלוקת האמורה, יפורטו להלן, ובשלב זה רק אוסיף, כי לטענת המשיב, המכתב נשלח אל רו"ח ליוואי ביום 18.2.2007, ואילו המערער טוען כי המכתב האמור הגיע לידיו של רו"ח ליוואי לראשונה רק ביום 12.6.2007.

ביום 30.5.2007 הועברו מניות ליברמור שהוחזקו בסידמור לידי חלק מבעלי המניות ובכלל זה הועברו למערער 8,327,002 מניות. ביום 29.1.2008 הועברו מניות ליברמור שהוחזקו ברוקמור לידי בעלי המניות ובכלל זה הועברו למערער 360,067 מניות.

ביום 22.12.2011 נקבעה למערער שומה לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה, לפיה העברת המניות בשנות המס 2007 ו- 2008 היא הכנסה חייבת מדיבידנד לפי סעיף 75(1)(ב) לפקודה, ולחילופין הכנסה מ"דיבידנד בעין", בסך 29,399,688 ₪ בשנת המס 2007, ו-925,604 ₪ בשנת המס 2008, וכי על הכנסה זו חל מס בשיעור 25% לפי סעיף 125ב(2) לפקודה, בשל היות המערער בעל מניות מהותי.

המערער הגיש השגה על השומות שנקבעו לו.

ביום 12.3.2012 וביום 13.3.2012 מכר המערער את המניות תמורת 0.15 ליש"ט למניה, לפי שער חליפין של 5.91 ₪ ל-1 ליש"ט, ובסה"כ קיבל תמורת המניות 7,703,532 ₪.

ביום 20.1.2013 ולאחר דיון בהשגת המערער, קבע המשיב בצו כי העברת המניות לידי המערער בשנות המס 2007 ו- 2008 היא "דיבידנד בעין" וחייב המס נותר כפי שנקבע בשומות שלב א'.

בהודעת הערעור טען המערער, כי קביעתו של המשיב לפיה הכנסתו החייבת מדיבידנד בשנת המס 2007 עמדה על סך 55,014,003 ₪, יסודה בטעות, וההכנסה החייבת מדיבידנד בשנת המס האמורה צריכה להיות 25,642,551 ₪.

באשר לשנת המס 2008, טוען המערער כי קביעתו של המשיב לפיה הכנסתו החייבת מדיבידנד עמדה על סך 3,889,813 ₪, יסודה בטעות, וההכנסה החייבת מדיבידנד בשנת המס 2008 צריכה להיות 2,958,000 ₪.

עוד מלין המערער על שיעור המס לפיו חויב, כאשר לטענתו היה צריך לחייבו בשיעור מס של 20% כבעל מניות ולא בשיעור מס של 25% כבעל מניות מהותי.

בהתייחסו להודעת הערעור, טען המשיב בנימוקי השומה:

"טענת ההסתמכות על הסכם השומה:

קבוצה של מספר נישומים וביניהם המערער (אשר הינם חלק מקבוצה גדולה יותר של בעלי מניות, כאשר חלקם שייכים למשרדי שומה שונים ברחבי הארץ) פנו באמצעות המייצג, מר עדי ליוואי, רו"ח, לפקיד שומה ת"א 5 בבקשה לדחות את מועד אירוע המס מיום החלוקה בפועל למועד מימוש המניות בפועל (בעת מכירתן) או עד ליום 30.11.2010, עפ"י המוקדם מבין שני המועדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

ההלך, מצד רשות המיסים, לווה ע"י מר צבי ברנשטיין, ר"ח להלן: "צבי ברנשטיין")
אשר שימש דאז כמנהל תחום שוק ההון.
ביום 8.1.2007 נחתם הסכם המאשר את דחיית מועד אירוע המס ממועד החלוקה למועד
מימוש המניות, כפי שפורט לעיל. למותר לציין, כי ההסכם נחתם עם שני נישומים בלבד
ולא עם כל קבוצת הנישומים שהמערער נמנה ביניהם, אשר פנתה כאמור לעיל (להלן:
"ההסכם").

ביום 18/02/2007 שלח מר צביקה ברנשטיין מכתב ביטול לידי מר עדי ליוואי, ר"ח
(מייצג קבוצת הנישומים בפני רשויות המס לעניין ההסכם) ובו ביקש לעדכנו כי הסכמי
השומות אשר נחתמו ביום 08/01/2007 בין שני הנישומים לבין פקיד שומה תל אביב 5
בטלים ומבוטלים (להלן: "הודעת הביטול").

במהלך הדיונים טען המערער כי: "לטעמנו, ביחס לרוני לרנר נכרת כבר הסכם, הגם
שטרם נחתם". המשיב טען בפני המערער באותו דיון כי מעולם לא נחתם הסכם עמו
לפיכך אין רשות המיסים כפופה אל הסכם כאמור.

המשיב לא קיבל את טענת ההסתמכות של המערער על ההסכם מהטעמים הבאים:
ראוי להדגיש כי מעולם לא חתם המערער על ההסכם כאמור לפיכך אין הסכם עליו
הינו יכול להתמך, לכן בכך מתייתרת טענת ההסתמכות.

ההסכם בוטל אף עם שני הנישומים שחתמו על ההסכם, מה שמעיד על אומד דעתם של
פקיד שומה תל אביב 5 והמחלקה המקצועית בהקשר זה. לפיכך הרי שאין להחיל על
המערער אף את רוח הדברים האמורים בהסכם.
לבסוף, תקיפות ההסכם (אשר כאמור בוטל ולא חל על אף אחד מהנישומים) מותנית
במספר תנאים, בהם לא עמד המערער, לפיכך אין ביכולתו להסתמך על הסכם אשר לא
עמד בתנאיו.

טענת הזכות שביושר במניות ליוורמור:

ביום ה- 1/11/2012 המציא המערער לידי המשיב מסמך חתום על ידי הנאמן ומנהל
חברת סידמור מר מרק ג'ורי (להלן: "הנאמן של מניות סידמור") ובו טוען האחרון כי
מניות סידמור (צריך להיות ליברמור – מ.א) הוחזקו מאז ומעולם על ידיו בנאמנות ולא
הוחזקו על ידי המערער. כתוצאה מכך טוען הנאמן של מניות סידמור כי הזכות שביושר
לנכסי סידמור נתונה למערער באופן אישי ולפיכך יש לראות בסידמור חברה
שקופה/חברת צינור ויש להתעלם ממנה.

מאידך בהסכם אשר עליו המערער מבקש להסתמך למרות שאין הוא חתום עליו
כאמור לעיל, טען כי: "הצדדים להסכם זה מסכימים כי חברת האחזקות הזרה היא
"חברה נשלטת זרה" כהגדרתה בסעיף 75ב' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א
– 1961 (להלן: "הפקודה").

במקרה דנא, עינינו הרואות כי המערער טוען טענות עובדתיות חלופיות ואוחז בשתי
קרנות המזבח. מדובר בשתי טענות עובדתיות אשר אינן יכולות לדור בכפיפה אחת זו
עם זו, וחותרות ממילא לתוצאות מס שונות.

בפעם אחת המערער טוען כי סידמור הינה חברה שקופה אשר יש להתעלם ממנה כליל
ובאותה נשימה המערער טוען בהתבסס על הסכם אותו המערער מבקש לקיים כי
עסקינן בחברה אשר עונה להגדרת חברה נשלטת זרה כהגדרתה בסעיף 75ב' לפקודה.
חברה זרה הינה חברה אשר לה משמעות כלכלית קיומית ואשר מחזיקה בנכסים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

פסיביים ולא עבור בעלי מניותיה כי אם מכוח זכאותה הבלעדית להחזיק באותם נכסים.

במקרה שלהלן המערער מבקש לאחוז בחבל ב – 2 קצותיו ולינות מתוצאות מס אשר הינן מופחתות ממילא ביחס לתוצאת המס אותה מבקש המשיב לייחס אליו, פעם אחת בהסתמכות המערער על ההסכם ופעם שניה בשלילת ההסכם ויצירת טענה עובדתית חדשה "יש מאין" כי עסקינן בחברה שקופה אשר יש להתעלם ממנה ולייחס את הזכות שביושר אל המערער.

לאור האמור לעיל, ובהינתן מצגים עובדתיים שונים ובהעדר דוחותיה הכספיים של סידמור, ומאחר ולא נחתם עם המערער הסכם ואף ההסכם שנחתם עם נישומים אחרים בטל, קבע המשיב את שומות המערער בצו מהנימוקים כפי שיפורטו להלן."

יצוין, כי חלק מבעלי המניות אשר הגישו ערעור על שומות שקבע המשיב בצו תוך שהוא נוקט כלפיהם באותו גישה, הגיעו להסכמי פשרה עם המשיב, בעוד ערעורו של מר רייז הנכלל אף הוא בקבוצת היחידים, תלוי ועומד לאחר שהוחזר לבית המשפט כאמור בפסק הדין מיום 30.1.2019 בע"א 836/17 ו – ע"א 4296/18.

טענות המערער בסיכומיו :

א. המערער יחד עם יחידים נוספים היו בעלי זכויות בחברות נאמנות סידמור ורוקמור אשר החזיקו בנאמנות במניות ליברמור. הזכויות בסידמור וברוקמור היו במניות למוכ"ז שהוחזקו בידי עו"ד ג'ורי, כאשר שיעור חלקו של המערער עמד על 19.03% (מוצג מע/29).

ב. סידמור ורוקמור היו נטולות פעילות, נטולות נכסים וכל פעילותן נועדה להחזקת מניות ליברמור בנאמנות. רוקמור הוקמה ביום 20.5.1999 וסידמור הוקמה ביום 3.4.2002, בטרם נחקק פרק הנאמנויות בפקודת מס הכנסה. כמנהל סידמור ורוקמור התמנה עו"ד ג'ורי. תפקידו של עו"ד ג'ורי היה לפתוח חשבונות בנק על שם סידמור ורוקמור בבנק SAFRA ולחלק את הכספים שהתקבלו כדיבידנדים מליברמור בין קבוצת היחידים לפי חלקם. אחת לשנה הנפיק עו"ד ג'ורי לקבוצת היחידים תעודה (CERTIFICAT) על שיעור החזקתם בסידמור ורוקמור ואת סכום הדיבידנד שהעביר לכל אחד (מוצגים מע/8, מע/9 – מע/10).

ג. באמצע שנת 2006 מונה רו"ח ליוואי לייצג את קבוצת היחידים בבקשה להסדר מס מול רשות המיסים שעיקרו: העברת מניות ליברמור לכל אחד מחברי קבוצת היחידים על פי חלקו היחסי ללא אירוע מס ומיסוי בעלי הזכויות רק בעת מכירת מניות ליברמור בהתאם לתמורה שתקבל מהמכירה.

ד. בסמוך לאחר מינויו פנה רו"ח ליוואי בשיחת טלפון אל גדעון בר זכאי סמנכ"ל בכיר – נושאים מקצועיים ברשות המיסים והעלה בפניו את הבקשה להסדר מס. בהמשך השיחה הטלפונית שלח רו"ח ליוואי מכתב מיום 10.5.2006 אל רו"ח גדעון בר זכאי, ובו פירט את נסיבות אחזקת מניות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

ליברמור על ידי "חברה זרה הרשומה מחוץ לישראל" אשר "הוגדרה על ידי רשות המיסים כחנ"ז" ואת הסיבות בעטיין ביקשה קבוצת היחידים להעביר את מניות ליברמור להחזקה ישירה של כל אחד מחברי הקבוצה, סמוך לאחר סיום מגבלת המסחר במניות בחודש יוני 2006.

ה. בסמוך לאחר משלוח המכתב ניהל רו"ח ליוואי משא ומתן עם נציגים מרשות המיסים בהם רו"ח שמעון כהן, מנהל המחלקה המקצועית ורו"ח ברנשטיין בשיתוף כל פקידי השומה הרלבנטיים. משהושגו הסכמות בין רו"ח ליוואי לבין כל המעורבים ברשות המיסים המשיך רו"ח ברנשטיין לרכז את הטיפול במשא ומתן במקביל ובשיתוף פקידי השומה הרלבנטיים לכל אחד מקבוצת היחידים (פקיד שומה תל אביב 1, פקיד שומה תל אביב 3, פקיד שומה תל אביב 5, פקיד שומה כפר סבא ופקיד שומה פתח תקווה).

לאחר חלופת טיוטות הסכם ומיילים (מוצגים מע/14, מע/19, מע/15 ומש/16) התגבש, ביום 30.11.2006, נוסח הסכם מס סופי (מוצג מע/19), וביום 8.1.2007 נחתם הסכם מס על ידי שניים מקבוצת היחידים שתיקם התנהל בפקיד שומה תל אביב 5 (מוצג מע/20) (להלן: "**הסכם המס**").

ו. לטענת המערער, מעדות רו"ח ליוואי עולה כי אילו היו כל תיקי קבוצת היחידים מתנהלים בפקיד שומה תל אביב 5, היו כל הסכמי המס נחתמים בו ביום בין כל חברי קבוצת היחידים לבין רשות המיסים (ש' 17 ע' 121 לפרוטוקול הדיון מיום 13.11.2014), אלא שתיקי שאר חברי קבוצת היחידים לא טופלו בפקיד שומה תל אביב 5 ומשרדיהם של פקידי השומה הרלבנטיים לא שכנו בבניין בו שוכן פקיד שומה תל אביב 5 ובשל "התפוצצות פרשת המיסים" בפומבי באותה עת, התעכבה החתימה הפורמלית על הסכם המס על ידי שאר פקידי השומה הרלבנטיים לרבות פקיד שומה תל אביב 3, שם התנהל תיקו של המערער. עם זאת, רו"ח ליוואי פעל נמרצות לחתימת הסכם מס פורמלי גם בשם המערער, ובינתיים פעל רו"ח ליוואי להעביר את מניות ליברמור לחשבונות נאמנות שפתח עבור כל אחד מחברי קבוצת היחידים (ע' 122 – 123 לפרוטוקול הדיון מיום 13.11.2014).

ז. נוכח טענת רשויות המס כי המערער ומר רייז הם בעלי מניות מהותיים על אף שהחזיקו פחות מ- 10% ממניות ליברמור, נדרשו המערער ומר רייז לשלם מס בשיעור 25% במועד המכירה העתידית של מניות ליברמור, אולם מר רייז עמד על כך שישלם רק 20% כבעל מניות שאינו מהותי, והמשא ומתן בעניין זה בלבד נמשך בין מר רייז, באמצעות רו"ח גולדברג, לבין פקיד שומה תל אביב 1, מר רחמים יפת ז"ל (להלן: "**מר יפת**").

ח. ביום 30.5.2007 הורה מר רייז לעו"ד ג'ורי להעביר לו את חלקו במניות ליברמור שהוחזקו עבורו בנאמנות על ידי סידמור. בו ביום העביר עו"ד ג'ורי למר רייז את חלקו במניות ליברמור. בעקבות זאת, הסכים המערער להעברת חלקו במניות ליברמור שהוחזקו עבורו בנאמנות ובאותו היום הועברו המניות (מוצג מע/76). בשלב זה, היה המערער בטוח שהעברת המניות מהנאמנות כפופה להסכם שנחתם עם רשות המיסים באמצעות רו"ח ליוואי.

ט. ביום 6.6.2007, נודע למר יפת שמר רייז העביר אליו את מניותיו בליברמור בטרם סוכם שיעור המס שישלם מר רייז בעת מכירת המניות. ידיעה זו הכעיסה את מר רחמים יפת (מוצג מע/49). נוכח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 כעסו של מר רחמים יפת, ביטל רו"ח ברנשטיין את שני הסכמי המס שכבר נחתמו, "וכדי לשוות
2 לביטול תאריך שקדם להעברת המניות ע"י מר אביב רייז (30.5.2007), וכדי להיתלות בתואנת שווא
3 של "90 יום", בהם "לשיטתו" רשאי המשיב לבטל הסכמי מיסוי (ש' 14 ע' 215 לפרוטוקול הדיון
4 מיום 16.11.2014) כתב על מכתב הביטול תאריך מוקדם – 18.2.2007.

5
6 י. מעדותו של רו"ח ליוואי, עולה כי מכתב הביטול (מוצג מע/40) הגיע לידי רו"ח ליוואי לראשונה
7 בפקס מיום 12.6.2007 (ע' 136 – 135 לפרוטוקול הדיון מיום 13.11.2017). מכתב הביטול הגיע אל
8 רו"ח איריס עומר, בפקיד שומה 5, רק ביום 17.6.2007 (מוצג מע/42 וע' 739-737 ו-750 לפרוטוקול
9 הדיון מיום 17.2.2015).

10
11 משלוח מכתב הביטול עם תאריך מוקדם למועד המשלוח (Back Dated) "אינו חוקי, אינו תקף,
12 ומהווה עבירה פלילית לכשעצמה".

13
14 יא. בינתיים, ועקב "פיצוץ" המשא ומתן בין מר רייז לבין מר יפת ביום 6.6.2007, ומכתב הביטול שהגיע
15 אל רו"ח ליוואי לראשונה ביום 12.6.2007, העביר המערער את הטיפול בעניינו לרו"ח אבני.

16
17 יב. המקרה כאן הוא "מקרה קלאסי" בו המערער, כחלק מקבוצת היחידים, הגיע להסדר מס מלא
18 ומפורט עם רשות המיסים כבר ביום 30.11.2006. ההסכם האמור נחתם פורמאלית בין רשות
19 המיסים לשניים מקבוצת היחידים כבר ביום 8.1.2007 והעיקוב בחתימה הפורמלית על הסכם המס
20 עם יתר חברי קבוצת היחידים, היה על רקע בירוקרטי פנימי של רשות המיסים נוכח "פרשת
21 המיסים" שהתפוצצה באותה העת.

22
23 יג. פרט לכך, התנהלו הדברים על פי הוראות הסכם המס ובין היתר, פתח רו"ח ליוואי חשבון נאמנות
24 עבור כל אחד מיחיד קבוצת היחידים ומר יהושע צולר שחתם על הסכם המס הפורמאלי ביום
25 8.1.2007, הפקיד ביום 28.2.2007 את מניות ליברמור שקיבל בחשבון הנאמנות, בעוד רו"ח ליוואי,
26 פעל לקבוע מועד לחתימה על הסכם המס לגבי יתר חברי קבוצת היחידים (מוצגים מע/23 ו-
27 מע/24).

28
29
30 יד. רו"ח ליוואי העיד כי למעט בעניינו של מר רייז, כבר ביום 8.1.2007 ואף קודם לכן, הוסכמו כל
31 הפרטים המהותיים ונוסח הסכם המס הסופי בין רשות המיסים, לרבות פקיד שומה תל אביב 3 לבין
32 המערער. המערער מצביע על עדותו של רו"ח ליוואי, לפיה "הייתה תקיעת כף" ו"ההסכמים היו
33 מחייבים" (ע' 130 לפרוטוקול הדיון מיום 13.11.2014). מוסיף המערער וטוען, כי עדותו של רו"ח
34 ליוואי נתמכה בעדותו של רו"ח גולדברג אשר העיד כי בכל אותה תקופה בה טיפל בעניינו של מר
35 רייז, הבין שיש הסכם לכל חברי הקבוצה ורק בעניינו של מר רייז נותר לסכם את עניין שיעור המס
36 (ע' 251 ו-252 לפרוטוקול הדיון מיום 19.11.2014).

37
38 טו. גרסתו של המערער לעניין תוקף ההסכם עם רשות המיסים, נתמכה בעדויות של רו"ח ליוואי, ורו"ח
39 גולדברג, מנגד המשיב לא הביא לעדות את מר אבי בכר, סגן פקיד השומה תל אביב 3, אצלו התנהל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

תיקו של המערער והוא שהיה צד לחלופות המיילים והטיטות עם שאר פקידי השומה (מוצגים מע/14 ו – מע/18). כך, במיוחד מאחר ובחודשים פברואר עד מאי 2007 התכתב רו"ח ליוואי עם מר אבי בכר לצורך החתימה הפורמלית על ההסכם. לטענת המערער, במחלוקת אודות תוקפו של ההסכם בין קבוצת היחידים ו/או המערער לבין רשות המיסים, יש לזקוף מחדל זה לחובת המשיב.

טז. מכתב הביטול נשלח על ידי רו"ח ברנשטיין רק ביום 12.6.2007 לאחר שהמערער "בתום לב ובהסתמכות על ההסכם עם רשות המיסים – הורה להעביר לו את מניות ליברמור". טענת המשיב לפיה מכתב הביטול נשלח כבר ביום 18.2.2007, אינה סבירה בהתחשב בנסיבות ובמסמכים שהוצגו ונסתרת מעדותם של רו"ח ליוואי, רו"ח גולדברג ורו"ח איריס עומר.

אילו באמת היה מכתב הביטול נשלח ביום 18.2.2007 כטענת המשיב, מתבקש כי תהיה לכך עילה בעלת משקל דרמטי שגרמה "לפיצוץ שכזה". במיוחד כאשר מדובר בהסכמים שנדונו במשך חודשים "ברמה הגבוהה ביותר ברשות המיסים" (מר גידי בר-זכאי, מר שמעון כהן, ראש המחלקה המקצועית ורו"ח ברנשטיין, ראש אגף שוק ההון ו – 6 פקידי שומה ברחבי הארץ). זאת ועוד ההסכם שנחתם (מוצג מע/20) מדויק וקפדני ובהתאם להוראותיו רק אם לא יתקיימו תנאי סעיף 3 להסכם, ניתן לבטלו. בשום שלב, לא טען המשיב כי תנאי סעיף 3 להסכם הופרו, לפיכך "רק אירוע דרמטי יכול היה להניע את ברנשטיין לנקוט בצעד דרסטי ודרמטי כמו ביטול שני הסכמים חתומים... אירוע כזה אכן התרחש, אלא שהתרחש ביוני 2007". כפי שהעיד רו"ח ברנשטיין בתשאול של אנשי רשות המיסים מיום 17.11.2011 (מוצג מע/28) ובעדותו כאן ע' 190, 191 ו – 203 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014).

המערער מצביע על מכתבו של מר יפת מיום 7.6.2007 (מוצג מע/49), וטוען, כי המסמך האמור מלמד כי עד ליום 7.6.2007 התנהל משא ומתן שגרתי ללא אירועים מיוחדים לגיבוש הסכם בעניינו של מר רייז ועד אז לא הייתה כל עילה לביטול הסכם המס עם יתר חברי קבוצת היחידים. עוד עולה מהמכתב האמור, כך לטענת המערער, כי ביום 6.6.2007 אירע אכן אירוע דרמטי בן מר אביב רייז ומייצגו רו"ח גולדברג לבין מר יפת, שלאחריו "נשברו הכלים" לחלוטין. כאן, לטענת המערער, נמצאת נקודת המוצא לאירוע "הפיצוץ" שהזכיר רו"ח ברנשטיין בתרשומת שלו מיום 17.11.2011 (מוצג מע/28) ובעדותו כאן ע' 190, 191 ו – 203 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014).

יז. ביום 12.6.2007 דיבר רו"ח ליוואי עם רו"ח ברנשטיין וזה אמר לו שההסכם מבוטל ושלח לו פקס עם ההודעה על ביטול ההסכם. עם קבלת ההודעה רשם רו"ח ליוואי בכתב ידו את תאריך קבלת המכתב: 12.6.2007 (מוצג מע/25). לטענת המערער, מסמך זה מתיישב עם מוצגים מע/49 ומע/48 ועם עדותו של רו"ח גולדברג בעניין.

יח. מוצג מע/42 הוא מכתב הביטול שערך רו"ח ברנשטיין, והוא נושא את התאריך 17.6.2007 בכתב ידה של רו"ח איריס עומר אשר חתמה על הסכם המס בשם פקיד שומה תל אביב 5 (מוצג מע/20). על המסמך האמור כתבה רו"ח איריס עומר:

"אורנה, סימה!"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

לידיעתכן – ביטול הסכם עקב משא ומתן בת"א 1 וכ"ס שלא צלח.

מכיוון שמדובר בקבוצת תיקים – הוחלט על ביטול ההסכם.

איריס עומר

17.6.2007."

בכך יש כדי ללמד שגם נציגי רשות המיסים התוודעו למכתב הביטול רק בחודש יוני 2007.

יט. המשיב לא המציא את מכתב הביטול המקורי שלטענתו נשלח ביום 18.2.2007 בפקסימיליה. מחדל זה יש לזקוף לחובתו של המשיב לפי שבמשלוח פקסימיליה מופיע בכותרת המסמך או בתחתיתו תאריך המשלוח ואישור הגעת המסמך ליעדו.

כ. בשלב שקדם להעברת מניות ליברמור למערער יכול היה המערער להניח כי ההסדר הושג ועניין החתימה הוא אקט פורמלי בעיקרו למרות שגם לפורמליות זו הייתה חשיבות. מאחר והסתמך על כך שהצדדים הגיעו להסכם והסכם פורמאלי ייחתם, העביר לעצמו את מניות ליברמור שהוחזקו עבורו בנאמנות ביום 30.5.2007 (מוצג מע/76), מתוך הנחה שהעברה זו לא תחויב במס אלא בעת המכירה או ביום 30.11.2010, לפי המוקדם. אילו ידע שההסדר עם רשות המיסים אינו בתוקף או שרשות המיסים חזרה בה מהסכם המס, לא היה המערער מעביר אליו את מניות ליברמור, כדי שלא להתחייב במס.

כא. בפועל מכר המערער את מניותיו בימים 12 ו- 13 למרץ 2012, במחיר של 15 פני למניה בעת ששער הלירה שטרלינג עמד על 5.72 ₪ ובסה"כ קיבל 7,703,532.70 ₪ (מוצג מע/56). לעומת זאת, המשיב הוציא למערער שומה לפי 42.5 ליש"ט למניה ולפי שער לירה שטרלינג של 8.3074 ₪ (מוצג מע/77). בהתאם חייב המשיב את המערער במס בסך 7,581,323 ₪, באופן שקרן המס וההצמדה "עולה על התמורה בעבור מכירת כל המניות".

כב. הסכם המס עומד בתוקפו, ובהתאם יש לחייב את המערער במס על מכירת מניות ליברמור בהתאם לשער מניית ליברמור ביום 30.11.2010. דהיינו 15.50 פני. בפועל מכר המערער את מניות ליברמור במחיר של 15 פני למניה ואת המס הנובע מכך שילם בסמוך למכירה. לפיכך, יש לחייב את המערער במס על ההפרש בסך 0.5 פני למניה.

כג. באשר לאחזקת מניות ליברמור בנאמנות. סידמור ורוקמור החזיקו במניות ליברמור בנאמנות עבור כל אחד מחברי קבוצת היחידים כ"צינור" (Conduit; Vehicle). על כן, יש לראות בהעברת מניות ליברמור למערער בשנות המס שבערעור "כהעברה מנאמן לנהנה", שאינה בגדר אירוע מס.

כד. רוקמור וסידמור הוקמו בטרם חקיקת פרק הנאמנויות בפקודה, אולם חוק הנאמנות, תשל"ט – 1979, הכיר כבר באותה עת במוסד הנאמנות. הגדרת "הנאמנות" שהוכנסה ביום 10.8.2003 לפקודה, היא רחבה וגמישה מאוד ואינה דורשת צורה או פורמט נוקשה ובלבד שההסדר, בכתב או בעל פה, עניינו בפלוני שיהיה נאמן, ויכול שיהיה גם תאגיד המחזיק בנכס לטובת צד שלישי, לטובת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

הנהנה. גם על פי הוראות הפקודה היום, קל וחומר בעת הקמת רוקמור וסידמור, הקניית נכס
לנאמנות אינה צריכה מסמך, כתב, צורה או פורמט מסוים, אלא די בהעברת נכס לנאמן בנאמנות
ללא תמורה. לעניין זה מפנה המערער לפסק הדין בע"א 3829/91 אבינעם וואלס נ' נחמיה גת
(פורסם בנבו) (להלן: "עניין וואלס"). בסמוך לייסודן העבירה קבוצת היחידים לסידמור ורוקמור
את מניות ליברמור ללא תמורה לצורך החזקת המניות בנאמנות עבור ולטובת קבוצת היחידים.

כה. אין סתירה בין חברה נשלטת זרה (חנ"ז) לבין היותה נאמן וטענות המשיב בעניין זה אינן מקובלות
עליי ומכל מקום אין בהן כדי לשנות ממסקנותיי שלעיל. ראשית, בניגוד לטענת המשיב (סעיף 11
לסיכומים) הגדרתן של רוקמור וסידמור כחנ"ז אינה בבחינת "עובדה שנמסרה לרשות המיסים על
ידי קבוצת היחידים". במכתב ששלח רו"ח ליוואי לרו"ח גדעון בר זכאי ביום 10.5.2006 (מוצג
מש/14), צוין (שם, סעיף א): "... במקביל הוגדרה החברה על ידי רשות המיסים כחנ"ז ולפי הבנתנו
תקפה הוראה זו גם כיום". דהיינו, לא מדובר בהצהרה של קבוצת היחידים אלא כקביעה של רשות
המיסים. שנית, מפקחת המס גב' סיגל מרגוליס החתומה על צו השומה (מוצג מע/43) העידה כי אין
סתירה בין היות תאגיד חנ"ז להיותו מחזיק בנכסים בנאמנות/צינור/שקוף (ש' ע' 24 לפרוטוקול
הדיון מיום 17.11.2014). כך גם העיד רו"ח אבני (ש' ע' 4 לפרוטוקול הדיון מיום 18.11.2014),
ובהתחשב בהוראות על כן, אין לקבל את טענתו של המשיב לפיה קיימת סתירה בין האמור בהסכם
המס (מוצג מע/20) לבין טענת הנאמנות. זאת ועוד. טענה זו של המשיב אינה מתיישבת עם גישתו
בשלב המשא ומתן לכריתת הסכם המס, לפיה קבוצת היחידים הייתה הבעלים של מניות ליברמור.
על אלה יש להוסיף, כי המשיב הכופר בתוקפו של הסכם המס ובעצם הסתמכותו על הסכם המס
יש משום העלאת טענות עובדתיות סותרות בניגוד להוראות תקנה 72 (ב) לתקנות סדר הדין
האזרחי, התשמ"ד – 1984.

כו. עו"ד ג'ורי, שותף במשרד עורכי דין Pyton Schifferli Peter & Partners מהגדולים בג'נבה,
שהתמחותו בנאמנויות. ביום 21.6.2004 נכרת עם עו"ד ג'ורי הסכם לפיו מונה לנהל את רוקמור
וסידמור (מוצגים מע/3 ו – מע/4).

כז. עו"ד ג'ורי מסר את עיקרי עדותו בכתב (נספח 1 לכרך הנספחים) ובנוסף מסר עדות השלמה בחקירה
ראשית ונחקר בחקירה נגדית. עו"ד ג'ורי העיד כי רוקמור וסידמור היו ריקות מכל פעילות ממשית,
לא החזיקו בנכס כלשהו מלבד מניות ליברמור. עוד העיד כי סידמור ורוקמור שימשו כנאמן/צינור
עבור קבוצת היחידים, ובכלל זה המערער (ש' ע' 19 לפרוטוקול הדיון מיום 21.5.2014).

כח. עו"ד ג'ורי הציג את הסכמי הנאמנות Fiduciary Agreement, שנחתמו בין אביב רייז, אילן רביב,
יהודה קרן, יהושע צולר ועו"ד טיסונה לבין סידמור ורוקמור (מוצגים מע/6 ו – מע/7) (להלן:
"הסכמי הנאמנות"). אמנם בהסכמי הנאמנות לא צוין תאריך, אולם עו"ד ג'ורי העיד כי הסכמי
הנאמנות נחתמו יחד עם חתימת הסכמי מינויו כמנהל רוקמור וסידמור ומסמכי פתיחת חשבונות
הבנק של סידמור ורוקמור אשר נערכו ביום 21.6.2004 (מוצג מש/1).

סעיף 2 להסכמי הנאמנות, קובע:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

"It is understood that the assets of the Company are the sole and exclusive ownership of the Client, and beneficial owner"

"יותר מכך – להוכיח נאמנות – לא ניתן ולא נדרש!"

כט. עו"ד ג'ורי הסביר בחקירתו כי הנאמנות של סידמור ורוקמור חלה במידה שווה על כל חברי קבוצת היחידים ובכללם המערער, אף שחלקם לא חתמו על הסכם הנאמנות. עו"ד ג'ורי העיד שהייתה לו רשימה בדבר שיעור הזכויות של כל אחד מהנהנים אותה קיבל מעו"ד טיסונה, ולפי רשימה זו חילק את הכספים שהגיעו מליברמור כדידינד. בכך, יש ללמד כי הנאמנות של סידמור ורוקמור התייחסה לכל חברי קבוצת היחידים, ללא יוצא מהכלל.

ל. בחקירתו הבהיר עו"ד ג'ורי כי חתימתו של המערער (ובעלי זכויות נוספים) על הסכמי הנאמנות, נעדרו משום שעל פי דרישת הבנק נדרשו רק חתימות של יחידים אינדיבידואליים ולא של תאגידים, והמערער החזיק את זכויותיו באמצעות פמברוק. לאחר שהמערער הגיע להסדר עם שלטונות המס בעניין פמברוק, הכין עו"ד ג'ורי טיוטת הסכם נאמנות זהה להסכמי הנאמנות, לצורך חתימת המערער, אולם טיוטת הסכם הנאמנות נשלחה לעו"ד טיסונה וזה לא העביר אותה למערער, ועל כן, לא נחתם הסכם הנאמנות הפורמלי אולם בפועל פעל עו"ד ג'ורי על פי הסכמי הנאמנות גם ביחס למערער.

לא. בחקירתו הבהיר המערער כי נוכח דרישתו של מר נועם לניר הקימה קבוצת היחידים את סידמור ורוקמור להחזקה במניות ליברמור כדי שכלל המשקיעים יופיעו כקבוצה אחת בקרב המשקיעים בליברמור (ע' 222 לפרוטוקול הדיון מיום 18.11.2014). עוד הבהיר המערער בחקירתו כי לסידמור ורוקמור לא הייתה מהות כלכלית ומבחינתו סידמור ורוקמור היו נאמנות/צינור להחזקת מניות ליברמור.

לב. עו"ד ג'ורי הבהיר בחקירתו כי כל אחד מקבוצת היחידים יכול היה בכל עת להורות לעו"ד ג'ורי להעביר לו את חלקו במניות ליברמור, וזהו סממן ברור להחזקת מניות ליברמור בנאמנות ו/או כצינור.

לג. רו"ח אבני שהחל לטפל בעניינו של המערער במחצית השנייה של שנת 2007, העיד כי בהתחשב בנסיבות כפי שפורטו לעיל, סידמור ורוקמור שימשו כנאמנות להחזקת מניות ליברמור.

לד. לתמיכה בטענת הנאמנות מצביע המערער על: הוראות סעיף (2) 3 לתזכיר ההתאגדות של סידמור (מוצג מע/3), הסכמי הנאמנות (מוצגים מע/6, מע/7 ו- מע/11), אישורים מטעם עו"ד ג'ורי לגבי שיעור זכויותיהם והחזקתם של חברי קבוצת היחידים (מוצגים מע/8, מע/9 ומע/10), דפי חשבון הבנק של סידמור ורוקמור לפיהם כל סכום שהתקבל כדידינד הועבר באופן יחסי לחברי קבוצת היחידים בתוך ימים ספורים (מוצג מע/12), הצהרת הון ליום 31.12.2005 בה מצהיר המערער כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

סידמור היא חברה "שקופה" שכל פעילותה בהחזקת מניות ליברמור (אמפייר און ליין) (מוצג מע/62), פרוטוקול דיון ברשות המיסים מיום 27.11.2011 בו העיד רו"ח ברנשטיין ששוכנע שסידמור ורוקמור שימשו כצינור בין החברה הבורסאית לבין היחידים (מוצג מע/28), בחקירתו כאן אישר רו"ח ברנשטיין את עדותו האמורה (ע' 189 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014). לטענת המערער, עדותו של רו"ח ברנשטיין היא בבחינת הודאת בעל דין ממש.

לה. אמנם חלק מהמסמכים והעדויות שהוצגו במסגרת ההליך כאן לא היו בפני המשיב בשלב הדיונים בשומה, מסיבות שהובהרו בחקירת המערער ועו"ד גורי, אולם משהוצגו המסמכים והעדויות שלעיל, מן הראוי היה שהמשיב יכיר בהחזקת מניות ליברמור בנאמנות על ידי סידמור ורוקמור, ויגרום לתוצאת מס צודקת, העולה בקנה אחד עם עקרון המהות והתוכן הכלכלי של עסקה או פעולה החל בדיני מיסים, דהיינו מתן ביטוי בתוצאת המס לעסקה על פי מהותה "ולא על פי עניינים טכניים, פורמליסטיים או צורניים".

לו. תוצאות השומה בלתי סבירות באופן קיצוני ונוגדות תחושת צדק בסיסי, ועניין זה הודגש על ידי רו"ח אבני כבר במהלך ההשגה. כך יוצא שהמס בצירוף הריבית וההצמדה שקבע המשיב עולים על ההכנסה שהייתה למערער ממכירת מניות ליברמור (7,581,323 ₪) בשיעור של למעלה מ- 100%.

לז. מעבר לחוסר הצדק הגלום בשומה, נפלו בה טעויות חישוביות, לפי שבפועל הוכח שגם לשיטת המשיב באשר למועד חישוב ההכנסה (30.5.2007), שער המניה עמד על 38.56 פני ושער החליפין של הליש"ט עמד על 8.0025 ₪. כך גם לגבי ההעברה בשנת 2008, באופן שהטעות החישובית של המשיב יצרה "הכנסה" שלא הייתה בסך 5,264,427 ₪ אותה יש להפחית מההכנסה שחישוב המשיב בשומות לשנות המס 2007 ו- 2008. מר חלימה, המפקח שערך את השומות שלב ב', הודה בטעות האמורה (ע' 1007 לפרוטוקול הדיון מיום 16.3.2015).

לח. לחילופין, יש לקזז מההכנסה המיוחסת למערער את הפסדי ההון שנוצרו למערער במכירה בפועל של מניות ליברמור, כפי שנקבע בפסק הדין בע"א 4489/13, 4157/13 אילנה דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות ואח' (פורסם במיסים).

לט. נסיבות המקרה מלמדות שכל פקידי השומה הרלבנטיים, יישרו קו עם פקיד שומה תל אביב 1, מר יפת, ולא הפעילו שיקול דעת בטיפול בעניינו של כל אחד מקבוצת היחידים בהם המערער. דהיינו, בעת שדן בעניינו, לא הפעיל פקיד שומה תל אביב 3, שיקול דעת עצמאי, כפי שנדרש. גם אם אין פסול ב"יישור קו רוחבי" בשאלות משפטיות זהות, יש פסול ביישור קו אוטומטי תוך העתקת נתונים משומת מר אביב רייז. כך, הטעות באופן חישוב ההכנסה שלכאורה התקבלה ביום 30.5.2007 זהה לטעות באותו נתון בשומתו של מר רייז (מוצגים מע/43 ו- מע/77). משלא הופעל שיקול דעת עצמאי בקביעת השומות, הרי הן בטלות.

מ. המשיב לא הוכיח שלסידמור ורוקמור היו רווחים מהם ניתן היה לחלק "דיבידנד בעין". בהקשר זה, מבחיר המערער כי בשלב א' של הליכי השומה הייתה טענת המשיב העיקרית מיסוי חנ"ז לפי סעיף 75ב (ב) (1) לפקודה, וכטענה חלופית חיוב במס "דיבידנד בעין" לפי סעיף 2 (4) לפקודה. אלא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

שבשלב ב' של הליכי השומה שינה המשיב את טעמו, שמט את טענתו העיקרית וטען לחיוב במס לפי סעיף 2 (4) לפקודה, בציינו כי הוא רואה בהעברת מניות ליברמור למערער "דיבידנד בעין" מסידמור. את השמטת החיוב במס מכוח הוראות סעיף 75ב (ב) (1) לפקודה, סומך המשיב על טענתו של רו"ח אבני, לפיה לא היו רווחים בסידמור ורוקמור, אלא שנסיבה זו מחייבת את המסקנה שלא חולק דיבידנד בבחינת: באין רווחים אין דיבידנד.

מא. בסיכומיו טען המערער בהרחבה רבה בעניין שווי המניות ובעניין חוות הדעת של יוסי בהיר ושמואל וינשטיין, אולם מאחר ומדובר בסעד חלופי לא ראיתי לנכון לפרט טענותיו אלה בשלב זה, אלא ככל שאצטרך לכך לאחר הכרעה בטענות עד כאן.

טענות המשיב בסיכומיו:

א. רוקמור הוקמה ביום 20.5.1999, ומהצהרת ההון של המערער ליום 31.12.2005, עולה כי רוקמור התאגדה על ידי קבוצת היחידים לצורך השקעה משותפת. בימים 9.6.1999 ו- 15.6.1999 נחתם הסכם נאמנות (Trust Agreement) בין פמברוק לבין המערער, לפיו פמברוק תשמש כנאמנה של המערער לצורך החזקת 19.038% מהזכויות ברוקמור (מוצג מש/3). כחודש לאחר הקמת רוקמור, השקיעה רוקמור \$ 1,597,932 ב- טרדל, בתוך כך השקעה בסך \$ 304,000 מצד המערער. סה"כ החזיקה רוקמור ב- 21.168% מטרדל ובהתאם "שיעור החזקתו של המערער, בעקיפין בחברת טרדל עמד על 4.03%".

סידמור הוקמה ביום 3.4.2002 ומהצהרת ההון של המערער לשיום 31.12.2005 עולה כי סידמור התאגדה על ידי קבוצת היחידים לצורך השקעה משותפת. בימים 1.1.2003 ו- 8.1.2003 נחתם הסכם נאמנות (Trust Agreement) בין פמברוק לבין המערער, לפיו פמברוק תשמש כנאמנה של המערער לצורך החזקת 19.038% מהזכויות בסידמור (מוצג מש/3). ממוצגים מע/ע' 3 ו- מש/51, עולה כי בימים 21.12.2003 ו- 21.12.2004 עמד שיעור החזקותיה של סידמור בליברמור על 21.168% ולאחר הנפקתה של ליברמור (אמפייר און ליין) בבורסת לונדון עמד שיעור החזקותיה של סידמור בליברמור על 14.9% (מוצג מש/21). בהתאם, שיעור החזקתו של המערער, בעקיפין, בחברת אמפייר און ליין, לאחר הנפקתה עמד על 2.83%.

במסגרת ההנפקה של ליברמור נאסר על בעלי המניות למכור את מניותיה של ליברמור (אמפייר און ליין) למשך שנה אחת, ולאחר מכן ולמשך שנה נוספת, רשאים היו בעלי המניות למכור את מניות ליברמור רק באמצעות החתם NUMIS שליווה את ההנפקה.

בדוח המערער לשנת המס 2004, שהוגש ביום 7.9.2005, הצהיר המערער על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ, וכי הוא מחזיק 19.038% ממניותיהן של סידמור ורוקמור (טפסי הצהרה לשנות המס 2003 ו- 2004). בהערה שרשם בכתב יד הוסיף המערער כי ההשקעה היא באמצעות פמברוק בנאמנות עבורו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

בהצהרות ההון שהגיש המערער לימים 31.12.2005 ו- 31.12.2009, שהוגשו בהתאמה בימים 30.11.2006 ו- 29.12.2011 (מוצגים מע/62 ו- מע/29) הצהיר המערער כי לפמברוק יש מאזן. מאזן זה לא הוצג ועניין זה יש לזקוף לחובת המערער. לטענת המשיב, כשנשאל על כך בעדותו שינה המערער טעמו וטען שבשתי הצהרות ההון נפלו טעויות ולפמברוק אין מאזן.

ידוע כי במהלך השנים בהן החזיק המערער במניות סידמור ורוקמור התקבלו בידיו הכנסות בסך של עשרות מיליוני ₪. כמפורט לעיל, חישוב אריתמטי מלמד כי השקעת המערער אשר הסתכמה בכ- \$ 304,000 הצמיחה לו רווחים נאים.

העובדות שלעיל אינן יכולות להיות שנויות במחלוקת והן שעמדו ברקע פנייתה של קבוצת היחידים: בהם, מר רייז, עו"ד טיסונה, יהושע צולר, יהודה קרן, אילן רביב, רון בדני, אהוד בלגה, אפרים רביב והמערער, לרשות המיסים בבקשה להסדר מיסוי.

ב. ביום 11.5.2006 כ- 11 חודשים לאחר הנפקת ליברמור, פנה רוי"ח ליוואי לרשות המיסים בבקשה להסדר מיסוי. רוי"ח ליוואי ציין בפנייתו כי עשרה יחידים תושבי ישראל ותושב חוץ אחד מחזיקים יחד 100% ממניותיה של חברה זרה, שמחזיקה במניות נסחרות, אשר חסומות למסחר עד אמצע יוני 2006. רוי"ח ליוואי ציין בפנייתו כי בין בעלי המניות בחנ"ז נתגלעו חילוקי דעות בקשר עם מכירת מניות התאגיד הזר, ומבנה האחזקות הנוכחי אינו מאפשר ליחידים לממש את מניות התאגיד הזר, וכפועל יוצא מזה רשויות המס אינן זוכות לקבל את המס שהיה חל במימוש. רוי"ח ליוואי ציין כי אותה חברה זרה הוגדרה על ידי רשות המיסים כחנ"ז (חברה נשלטת זרה) (מוצג מע/14) כהגדרתה בסעיף 75ב(א) לפקודת מס הכנסה.

במסגרת המשא ומתן רוי"ח ליוואי הגיש את רשימת בעלי המניות (מוצג מע/13 ו- עמ' 41 לקלסר ליוואי), וכפי שהתברר במהלך דיוני הוכחות, רשימה זו הייתה חסרה בעל מניות נוסף. בכך שנמסרו שמותיהם של תשעה מבעלי המניות ולא של כל בעלי המניות נפל פגם חמור של אי מסירת מידע מלא.

בהסדר המיסוי התבקשה רשות המיסים לדחות את מועד תשלום המס בגין העברת מניות ליברמור ליחידים חברי הקבוצה, דהיינו, דיבידנד בעין. כך גם עולה ממיל מיום 29.11.06 ששלח רוי"ח ליוואי לרו"ח ברנשטיין, בו מדגיש רוי"ח ליוואי כי רווח ההון "ינבע בשנת 2006 (במידה וההסכם ייחתם. אינשאללה... השנה)" (מוצג מע/35).

ג. בין קבוצת היחידים באמצעות רוי"ח ליוואי לבין רשות המיסים באמצעות רוי"ח ברנשטיין, מנהל בדרג שאינו גבוה ברשות המיסים, התנהל משא ומתן (מוצג מע/19). ביום 8.1.2007 נחתמו שני הסכמי המס עם שניים מחברי קבוצת היחידים שתיקיהם התנהלו בפקיד שומה תל אביב 5. להסכמי המס צורפה כנספח רשימת בעלי המניות, בעקיפין, בליברמור (מוצג מע/20) וכך נקבע בהואיל הראשון:

"הואיל והנישום הוא יחיד תושב ישראל המחזיק, החל מיום 25 בנובמבר 2002, ביחד עם יתר הנישומים בחברת סידמור (להלן: "חברת האחזקות הזרה") שהתאגדה ב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

Turks & Caicos Islands, כך שהנישומים כולם מחזיקים יחדיו במניות חברת
האחזקות הזרה (98%) ופרט לנישומים אין זכויות נוספות בחברת האחזקות הזרה
במישרין ובעקיפין, בידי תושבי ישראל".

עוד נקבע בהסכם המס:

"הסכם זה נערך בהתבסס על העובדות והנתונים שהוצגו ע"י הנישום כמפורט במבוא
להסכם המהווה חלק בלתי נפרד ממנו. פקיד השומה יהא רשאי לבטל הסכם זה למפרע
אם יתברר שהעובדות ו/או הנתונים המהותיים שהוצגו אינם נכונים".

כיום, לאחר תום דיוני ההוכחות, ידוע כי המידע שנמסר למשיב אודות בעלי המניות אינו נכון.
משום שאחד מבעלי המניות, לא נכלל ברשימת בעלי המניות. לא יכול להיות חולק כי מידע בדבר
זהות בעלי המניות הוא מידע מהותי.

ד. ביום 18.2.2007 שלח רו"ח ברנשטיין באמצעות פקס הודעה לרו"ח ליוואי בה הודיע כי בהמשך
לשיחתם הטלפונית, הסכמי השומות שנחתמו עם שני הנישומים, מבוטלים (מוצג מע/40). רו"ח
ליוואי מבקש לטעון כי הודעת פקס זו נשלחה אליו לראשונה, ביום 12.6.2007 (מוצג מע/25), אולם
טענתו זו אינה סבירה והיא נסתרת בעדויותיהם של רו"ח ברנשטיין ורו"ח איריס עומר, ואף נסתרת
מפרוטוקול התייעצות פנימית מיום 24.11.2011 (מוצג מש/40).

ה. המשא ומתן בין רו"ח ליוואי לבין רשות המיסים התנהל עד אמצע יוני 2007. כך עולה מתכתובות
מייל (מוצג מע/21, מוצג מע/23 ומוצג מע/24), מהן עולה כי בסוף חודש ינואר 2007 היו דיונים על
נוסח ההסכם ומחודש פברואר 2007 עד חודש מאי 2007 נעשו ניסיונות לתאם עם אבי בכר מועד
לצורך קביעת פגישה לניהול משא ומתן.

ו. ביום 12.6.2007 ביקש המערער מרו"ח ליוואי להפסיק לייצג אותו מאחר והחליט לבחון ערוץ חלופי
(מוצג מע/52), ובכך יש כדי ללמד שהמשא ומתן מעולם לא הבשיל לחתימת הסכם עם המערער
עצמו.

ז. לטענת המשיב, ביום 30.5.2007 קיבלה קבוצת היחידים החלטה לפיה סידמור תחלק להם דיבידנד
בעין את מניותיה של ליברמור. כתוצאה מכך קיבל המערער לידיו 8,327,002 מניות של ליברמור.
מוסיף המשיב וטוען כי ביום 29.1.2008 חילקה רוקמור דיבידנד בעין לקבוצת היחידים, והמערער
קיבל 360,067 מניות של ליברמור. לטענת המשיב, בהחלטת רוקמור מיום 16.1.2008 צוין מפורשות
שמדובר בדיבידנד בעין (מוצג מש/49). כך צוין מפורשות גם במכתבים, שנושאים את חתימתו של
עו"ד ג'ורי שנשלחו לחברי קבוצת היחידים ובהם המערער (מוצג מש/48):

" We hereby confirm that the Company has declared by minutes of meeting
of the Board of Directors dated January 16th, 2008:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

... a dividend in kind of shares of Livermore Holdings (shares) held the Company..."

ח. באשר להליכי השומה. ביום 22.12.2011 נקבעה למערער שומה לפי מיטב השפיטה (שלב א') על ידי מפקחת, ר"ח סיגל מרגוליס לגבי שנות המס 2006 – 2008 (מוצג מע/43), וביום 28.2.2012 הגיש המערער השגה באמצעות ר"ח אבידור אבני (מוצג מע/61). (בינתיים בימים 12.3.2012 ו – 13.3.2012 מימש המערער את אחזקותיו בליברמור (מוצג מע/76). ביום 20.1.2013 נקבעה למערער שומה בצו (שלב ב') על ידי מפקח עופר חלימה (מוצג מע/77). המשיב קיבל את טענותיו של המערער לעניין שנת המס 2006, ומיסה את המערער רק ביחס לשנות המס 2007 – 2008 בגין קבלת מניות ליברמור כדיבידנד בעין.

ט. גרסת הנאמנות אותה העלה המערער לא הוכחה – ולו לכאורה.
 "לא הוצג כל מסמך המלמד על מעשה הקניה המעיד שהמערער או מי מקבוצת היחידים הקנה לסידמור או לרוקמור מניות של ליברמור.
 אין כל ראיות או עדות הנוגעים למועד בו מניות ליברמור הועברו לידי סידמור ורוקמור". לו היה ממש בטענת המערער, מועד ההקניה היה צריך להיות בשנת 1999 לגבי רוקמור ובשנת 2002 לגבי סידמור.

רו"ח ליוואי ורו"ח גולדברג, מי שייצג את מר רייז שהחזיק כ – 56.2% ממניותיהן של סידמור ורוקמור (פי שלושה מהמערער) בהליכים השומה, כלל לא הכירו את טענת הנאמנות (פרוטוקול 19.11.2014, עמ' 263 (נספח 2).

גם רו"ח אבידור אבני ועו"ד ג'ורי לא ידעו לומר, לא מידיעה אישית ולא בכלל, על שאירע טרם כניסתם לתמונה.

המערער נמנע מלהציג נתונים משנות הקמתן של סידמור ורוקמור והמועד בו נרכשו מניותיהן של ליברמור וטרדל, "ולא ניתן לכנות את החלל הראייתי הקיים ביחס לתקופות אלה אלא כ"חור שחור".

המערער אינו יכול שלא להציג ראיות ביחס למועדים הרלוונטיים בהם, לטענתו, נוצרה הנאמנות.

י. המערער שהביא לעדות גורמים רבים מאוד, נמנע מלהביא לעדות ולו אחד מקבוצת היחידים – שלשיטתו סידמור ורוקמור שימשו כנאמנות עבורם, וכן גורמים נוספים שיכלו לשפוך אור על החלל הראייתי הקיים.

בעדות המערער צוינו על ידו שני שחקנים מרכזיים שלדבריו "ניהלו את העניינים": מר רייז ועו"ד טיסונה, על פיהם יישק דבר בכל הנוגע לשתי חברות אלה. לטענת המשיב, הימנעות המערער



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

מזימונם לעדות, מקימה חזקה שבעובדה, כי אילו היה מזמנם להעיד עדותם הייתה סותרת את גרסת הנאמנות. חזקה זו מקבלת משנה תוקף, שעה שמר רייז מנהל בעצמו ערעור מס בנוגע לאותה סוגיה ממש ומתקיים בינו לבין המערער שיתוף פעולה הדוק במיוחד. בהקשר זה מדגיש המשיב כי במסגרת נימוקי הערעור לא טען מר רייז שסידמור הייתה נאמנות (מוצג מ/61).

יא. במכתבו של מר יפת, מיום 7.6.2007, מוזכרת שיחת טלפון בה רו"ח גולדברג ציין לפניו כי בעלי המניות בחנ"ז (לרבות מר אביב רייז) מסרו הודעה לבורסה על מכירת אחזקה בחברה הציבורית (מוצג מ/49). כך גם עולה ממכתבו של רו"ח גולדברג מיום 11.6.2007 בו הוא מדווח על קבלת דיבידנד בעין: "הנישום שבנדון קיבל דיבידנד בעין שמקורו בחו"ל בשנת 2007" (מוצג מ/50).

גם בהסכם שומה שנערך עם עו"ד טיסונה ביום 27.7.2005 נקבע כי סידמור ורוקמור הן חנ"ז (עמ' 26, קלסר ליוואי). מוסיף המשיב וטוען, כי אילו היה מדובר בנאמנות, רו"ח גולדברג לא היה מתייחס לבעלי המניות בחנ"ז, ומר רייז לא היה מדווח על קבלת דיבידנד שגורר חיוב במס גדול פי שלושה מזה של המערער.

יב. חרף הזהות העובדתית של ענייניהם וחרף שיתוף הפעולה ההדוק ביניהם ואף שמבחינה מעשית ויתרו על החיסיון ביניהם, סירבו המערער ומר רייז לאחד את ערעוריהם, "והדברים מדברים בעד עצמם".

יג. מר יהושע צולר, עו"ד טיסונה ומר יהודה קרן הגיעו ביום 7.1.2014 להסכם עם רשות המיסים שייתר את הדיון בערעוריהם. למען ההגיונות, מציין המשיב כי הציע למערער הסדר זהה.

יד. המערער הזכיר את עו"ד טיסונה פעמים רבות בעדותו וציין אותו כשחקן מרכזי ביותר, לרבות, בהקשר של הנאמנות, אף כי טענה זו לא העלה המערער בהשגה או בדיונים שהגיש ואף לא בנימוקי הערעור. עם זאת ולאור דברי המערער ביחס לתפקידו המרכזי של עו"ד טיסונה, היה על המערער להזמינו לעדות. המשיב מצביע על עדותו של המערער:

"שאלת אם אני היוצר. אני באופן פרקטי לא השתתפתי ביצירת הזה. אם לזה התכוונת השתתף בזה רק אדם אחד, שלמה טיסונה.

...

אני בהחלט הסמכתי את שלמה טיסונה יפנה למארק ג'ור, שיחד יפעלו ויעשו את המסגרת של הנאמנות".

ככל שיש ממש בעדות המערער, "הימנעותו מלהעיד את טיסונה מטעמו תמוהה, ותמוהה אף יותר העובדה שטיסונה עצמו מעולם לא טען כי סידמור ורוקמור שימשו כנאמנות. לתמיהות אלה – כפי שאנו מכנים אותם בלשון המעטה – אין ולא ניתן כל הסבר".

טו. המערער לא הביא לעדות את רו"ח ירון שידלו אשר ייצג אותו בשנים 2003 ו – 2004 במשא ומתן לכריתת הסכם שומה לשנות המס 2001 ו – 2004, לפיו נוספו למערער הכנסות בגין דיבידנדים שהתקבלו מסידמור ורוקמור, ומחדל זה יש לזקוף לרעת המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

דמויות מפתח נוספות אשר בוודאי יכלו לשפוך אור רב, היו הדירקטורים שקיבלו את כל ההחלטות של סידמור ורוקמור. למרות זאת, המערער בחר שלא לזמנם לעדות.

טז. גרסת הנאמנות לא רק סותרת את המצג שהציג רו"ח ליוואי לפיו, בפנייתו לרשות המיסים הסתמך על דברים שמסרה לו קבוצת היחידים לרבות המערער, אלא "מעקרת מתוכן את עצם הפניה להסדר מיסוי". אילו הייתה מחזיקה סידמור במניות ליברמור בנאמנות עבור קבוצת היחידים, העברת מניות ליברמור למערער לא הייתה אירוע מס. כידוע, מקום שאדם הפקיד נכס אצל נאמן, והנאמן משיב לו את הנכס שהופקד אצלו בנאמנות, פעולה זו אינה אירוע מס, שכן לא חל שינוי בזהות הבעלים. במילים אחרות: כאשר יוצר הנאמנות הוא הנהנה, העברת הנכס מהנאמן ליצר-נהנה אינה מהווה אירוע מס. כדבר הלמד מעניינו ברור לכל בר-בי-רב שאין כל הגיון בפניית קבוצת היחידים, באמצעות ליוואי, בבקשה להסדר מיסוי, ביחס לפעולה שכלל אינה מהווה אירוע מס.

די בעיון בנוסח הפניה כדי להבין כי אין ממש בטענת הנאמנות: מצוין במפורש כי המדובר בחנ"ז, וכי מבנה האחזקות הנוכחי אינו מאפשר ליחידים לממש את מניותיהם. אילו היה מדובר בנאמנות, הרי שממילא כל אחד מקבוצת היחידים יכול היה לעשות כרצונו במניות שהוא עצמו הפקיד בנאמנות, וממילא לא היו – ולא יכולים היו להיות – חילוקי דעות שנוכרו בפניה בין חברי קבוצת היחידים. מכאן, מתחייבת המסקנה "שאינן ממש בטענת הנאמנות". רו"ח ליוואי עצמו כלל לא הכיר את טענת הנאמנות. ליוואי הדגיש כי כל העובדות העומדות בבסיס הפניה להסדר המיסוי נמסרו לו מקבוצת היחידים וכי הוא לא בדק אותן בעצמו (פרוטוקול 13.11.14 עמ' 149 – 150 - נספח 1). "בעצם הפניה להסדר מיסוי יש משום הצהרת בעל דין מחייבת".

יז. המשיב מפנה לסעיף 14 לנימוקי הערעור, בו נטען:

"בחודש נובמבר 2006, לאחר דין ודברים ממושך, הגיע המייצג להסכם עם רשות המיסים. עיקרו של הסכם היה כי המניות בליוורמור תועברנה לבעלי המניות, העברה זו תחשב ל"מכירה" לפי סעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"), אולם - התמורה בגין המניות תחושב לפי שווי המניות במועד מכירת המניות בפועל, זולת לגבי מניות שלא תימכרנה עד ליום 30.11.2010. שאז מניות אלו תמורתן תיחשב לפי שווי המניות בבורסה באותו יום (30.11.2010) המס יושלם בעת מכירת המניות בפועל או ביום 31.12.2010, לפי המוקדם".

קבלת טענת המערער מחייבת הסקת מסקנה "בלתי מתקבלת על הדעת" לפיה תשעת היחידים (ובהם המערער) טרחו לפנות לרשות המיסים על מנת להגיע להסדר מיסוי בנוגע לפעולת העברת המניות מסידמור לבעלותם הישירה, ניהלו בקשר לכך, במשך חודשים, משא ומתן עם רשות המיסים – זאת מקום בו פעולה זו כלל אינה מהווה אירוע מס. לטענת המשיב, בקבוצת היחידים נמנים אנשי עסקים מתוחכמים בעלי ידע ואמצעים, בהם רואי חשבון עורך דין ועוד. כך, אילו רביב שימש כמנכ"ל בנק יובנק וכמנהל בבנק ג'ייקוב ספרא בשוויץ; יהושע צולר ויהודה קרן כיהנו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

כדירקטורים בדש אייפקס; רון בדני ניהל את Global Treasury – בבנק דיסקונט; מר רייז – שימש כמנכ"ל חברת המסחר במט"ח יורוטראסט; המערער רוי"ח בהשכלתו; ועו"ד טיסונה.

יח. אין לקבל את גרסת הנאמנות הבלתי סבירה, בייחוד ביחס למר רייז ועו"ד טיסונה, שהמערער עצמו העיד כי הם היו שני השחקנים המרכזיים בקבוצה שעל פיהם יישק דבר, ולהם הייתה הבקיאיות בכל העובדות והנתונים. מדגיש המשיב, כי אף אחד מחברי הקבוצה אינו טוען שסידמור ורוקמור החזיקו את מניותיה של ליברמור בנאמנות. מסיבה זו, כך הגיונם של דברים לשיטת המשיב, בחר המערער שלא להביא ולו אחד מחברי קבוצת היחידים לעדות מטעמו.

מסקנה זו (בדבר הנאמנות) אין לקבל גם בעניינו של המערער. מהראיות שהוצגו, ובכלל זה דיווחיו לרשויות המס, ומעדותו של המערער עולה כי המערער שהוא גם רואה חשבון בהשכלתו, אדם מרשים הבקיא היטב ומעורה בענייניו עד לפרטים הקטנים ביותר והוא אינו נותן לאיש לנהל את ענייניו. המערער אינו אדם שנגרר אחר אחרים. המערער הוא אדם שמוביל אחרים, ונוכח כל "מעלותיו" אלה של המערער, טוען המשיב כי אין כל הסבר הגיוני מדוע, בהתאם לקו הטיעון של המערער פנה מלכתחילה בבקשה להסדר מיסוי.

בהתייחסו לעדות המערער במענה לשאלה מדוע הצטרף לקבוצת היחידים בבקשה להסדר מיסוי, אותה אפרט בהמשך, טוען המשיב כי אין לקבל את דברי המערער לפיהם היה מוכן לשלם מס בשיעור 25% במקום בשיעור של 20%. לטענת המשיב "טענת המערער כי הוא היה מוכן להגיע להסדר בו ישלם יותר מס מכפי שהוא אמור להתחייב על פי חוק לחלוטין אינה מתקבלת על הדעת ואין לקבלה".

יט. בכל ההתכתבויות בין הצדדים בקשר עם הסדר המיסוי "מעולם לא נטען כי סידמור ורוקמור הן נאמנות או כי העברת מניותיה של לירבמור מהחזקתן של סידמור ורוקמור להחזקה הישירה של היחידים אינה מהווה אירוע מס. מוסיף המשיב וטוען, כי במספר לא מבוטל של מיילים שהוחלפו בין הצדדים הנושא היה "פירוק חנ"ז" (מוצג מע/19, מוצג מע/37, מוצג מע/38, מוצג מע/22, מוצג מע/39, מוצג מע/52, מוצג מע/23. עוד טוען המשיב כי גם בהתכתבויות הפנימיות בין קבוצת היחידים לבין רוי"ח ליוואי לא הוגדרה סידמור כנאמנות (עמ' 29, קלסר ליוואי).

כ. גרסת הנאמנות שמעלה המערער, סותרת את דיווחיו לרשויות המס בזמן אמת. גרסת הנאמנות הועלתה על ידי המערער בשלב מאוחר מאוד ורק לאחר כניסתו של רוי"ח אבני לתמונה. מדובר בגרסה עובדתית כבושה שלא ניתן לה כל הסבר המניח את הדעת.

כך בדוח המס של המערער לשנת המס 2004, הצהיר המערער כי הוא מחזיק בידיו מניות של סידמור ורוקמור בשיעור של 19.038% (מוצג מש/27) לא נטען ולו ברמז כי המערער מחזיק, ישירות, במניותיהן של ליורמור או של טרדל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

באופן דומה גם בהצהרת ההון של המערער ליום 31.12.2005, לא נטען כי המדובר בנאמנות (מוצג מע/62), וחזקה כי אילו היה המערער מחזיק באופן ישיר בליברמור ובטרדל היה הדבר מקבל ביטוי מתאים בהצהרת ההון אותה הגיש.

כא. גרסת הנאמנות של המערער, נסתרת גם ממייל ששלח המערער ביום 8.2.2008 אל רו"ח אבישי בן יוסף שייצג אותו, ובו כתב: "כזכור מניות חברת ליורמור (לשעבר אמפייר און ליין) הועברו אליי מחברת SIDMOR בסוף חודש מאי 2007. לאחר מכן אני נחשב כבעל מניות שאחזקתו נמוכה מ – 10% לפיכך עלי לשלם מס בשיעור מופחת יותר על הדיבידנד המתקבל (פחות מ – 25% ששילמתי בעבר כשהחזקתי בכ – 19% מ – SIDMOR)". במייל זה מודה המערער כי רק לאחר חלוקת המניות הוא נחשב לבעל מניות שאינו מהותי. טענה זו אינה מתיישבת עם גרסתו הנוכחית של המערער, לפיה מאז ומעולם החזיק באופן ישיר בליברמור, שאם כן, לשיטתו הוא, מאז ומעולם הוא לא היה בעל מניות מהותי שמחזיק לפחות 10%, וממילא לא היה צריך להתמסות כבעל מניות מהותי.

כב. בדוח לשנת המס 2007 שהגיש המערער ביום 30.12.2008 דיווח המערער על עצמו כבעל מניות מהותי ברוקמור (מוצג מע/32). בקשתו לתיקון שומה הוגשה כשלוש שנים לאחר מכן, ביום 7.11.2011 (מוצג מע/57) ובמהלך הליכי השומה, על כן, משקלה של גרסה כבושה זו אפסי.

המשיב מצביע על בקשת תיקון שומה לשנת המס 2006 שם הצהיר המערער כי עליו להתמסות במס בשיעור של 25% דהיינו כבעל מניות מהותי, בגין דיבידנדים שקיבל מסידמור (מוצג מע/28 ע' 46 – 47 ו – 49 – 50).

כג. כאשר המערער רצה להחזיק מניות באמצעות נאמנות פמברוק הוא עשה כן בהסכמי נאמנות מפורשים (מוצגים מע/3). המערער לא סיפק הסבר המניח את הדעת מדוע חרג ממנהגו העסקי, ומשאין למצוא הסכמי נאמנות בינו לבין סידמור ורוקמור יש להניח שהסכמים כאלה לא נכרתו.

כד. רו"ח אבני העיד כי הסביר למערער שנראה לו שמדובר בנאמנות (פרוטוקול 18.11.2014 ע' 161). בכך יש כדי לסתור את טענתו של המערער לפיה ידע מאז ומעולם כי סידמור ורוקמור החזיקו בנאמנות עבורו במניות ליורמור וטרדל. לכך יש להוסיף כי רק כאשר יצא רו"ח ליוואי מהתמונה במחצית השנייה של שנת 2007 "צצה טענה זו לראשונה".

כה. גרסת הנאמנות נסתרת ממסמכיה של סידמור מיום 22.6.2005 ומיום 23.6.2005, בדבר שיעור ההחזקות של לרנר/פמברוק בסידמור ושיעור ההחזקות של סידמור בקלבדון, בהם נכתב (מוצגים מע/53 ו – מע/8):

"Since Sidmore Holding Limited is holding 21.168% shares of Clevedon Co. it means that Pembroke Trading Limited owns indirectly 4.030% of Clevedon Co".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

כו. גרסת הנאמנות נסתרת גם מתשקיף של ליברמור בו מצוין כי מיד לאחר ההנפקה עמד שיעור החזקותיה של סידמור בליורמור על כ – 14.9%.

כז. טענת הנאמנות נסתרת גם מדוחותיה הכספיים של ליברמור לשנים 2005 ו – 2006 בהם מפורט כי בימים 3.4.2006 ו – 1.3.2007 החזיקה סידמור בכ 14.9% ממניותיה (מוצג מש/58).

ועוד. בדוח לשנת 2007, לאחר חלוקת מניותיה של ליברמור ליחידים, "כדיבדנד בעין", מופיע ריז (כך במקור - מ.א) כמי שמחזיק במניותיה של ליברמור, לאור העובדה כי החל להחזיק מעל 3% (מוצג מש/58).

כח. טענת הנאמנות נסתרת, גם מהודעת ליברמור לבורסה מיום 8.6.2007 שם הודע כי סידמור אינה מחזיקה עוד בשיעור משמעותי במניותיה של ליברמור (מוצג מש/25). לטענת המשיב, אילו היה מדובר בנאמנות לא הייתה נדרשת הודעה מעין זו. "שכן, בהתאם לקו הטיעון של המערער, סידמור מעולם לא הייתה בעלת עניין בליברמור.

כט. טענת הנאמנות נסתרת גם בהודעת ליברמור לבורסה מיום 8.6.2007 שם הודע כי ריז מחזיק, החל מיום 13.6.2007, 8.65% ממניותיה של ליברמור (מוצג מש/44).

ל. קבלת טענת המערער משמעותה קביעה כי האמור בדוחותיה הכספיים ובהודעותיה לעיתונות של חברה בורסאית, שמפוקחת על ידי רשות לניירות ערך, אינו משקף בצורה נאמנה את המציאות ביחס לפרטים מהותיים של זהות בעלי המניות. גרסה מעין זו יש להוכיח בראיות משמעותיות וחד-משמעיות, ואילו המערער לא הוכיח את גרסת הנאמנות אף לכאורה.

לא. ממסמכי של רוקמור עולה כי ביום 29.1.2008 קיבל המערער "דיבדנד בעין" של 360,067 מניות של ליברמור שהיו בבעלותה של רוקמור (מוצגים מש/48 ו – מש/49). בהחלטת רוקמור מיום 16.1.2008 נקבע במפורש שהחברה החליטה על חלוקתו של דיבדנד בעין –

"(2) to declare a dividend in kind of 1,891,264 of the shares of Livermore Holding held by the company (shars)...".

אילו מניותיה של ליברמור היו בבעלות המערער ורק הוחזקו עבורו בנאמנות, כטענתו של המערער, הרי שהעברתן אליו לא הייתה בגדר חלוקת דיבדנד בעין, כפי שמצוין במסמך של רוקמור. הואיל והמערער לא ערך הבחנה בין רוקמור לבין סידמור מבחינת התנהלותן (ראה סעיפים 90 – 91 לנימוקי הערעור), עצם קיומו של מסמך בדבר חלוקת דיבדנד בעין מרוקמור לבעלי המניות בה, מלמד גם על אופן חלוקת המניות בסידמור. מכאן, מתחייבת מסקנה כי המניות שחילקה סידמור, בדיוק כמו המניות שחילקה רוקמור, היו דיבדנד בעין שחולק לקבוצת היחידים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

עצם העובדה כי הוצג מסמך רק בעניינה של רוקמור ולא בעניינה של סידמור פועלת לרעת המערער, שכן חזקה היא כי חייבים היו להיות מסמכים דומים בצורה מהותית לאלה שהיו ברוקמור גם בסידמור, ראה לעניין זה עמ"ה (מחוזי ת"א) 6790-01-10 קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקוה (פורסם במיסים) (שם, פסקה 9 – 10).

לב. גרסת הנאמנות של המערער סותרת את טענת "הצינור" ואת היותן של סידמור ורוקמור חנ"ז. מדובר בשני מצבים שונים שלא יכולים להתקיים יחד. בהתאם לגרסת הנאמנות, הבעלות במניותיה של ליברמור היא של המערער ויתר חברי קבוצת היחידים. מנגד, בהתאם לטענת "הצינור" ובהתאם לעמדת המשיב, שנשמכת על הטעמים שפורטו לעיל כי סידמור ורוקמור הן חנ"ז – הרי שהבעלות במניות ליברמור היא של סידמור ולא של קבוצת היחידים.

אמנם ישות יכולה להיות גם חנ"ז וגם לשמש כנאמנות, אולם, ישות אחת אינה יכולה להיות, בעת ובעונה אחת, גם נאמנות וגם חנ"ז לגבי אותו הנכס. ממשיך המשיב וטוען, "נעלה מכל ספק כי בלתי אפשרי לאותה תכונה להשתייך ולא להשתייך, בו זמנית, לאותו גורם ובאותו היחס. כלל זה ידוע כחוק אי-הסתירה של אריסטו..." מובן כי אותן מניות של ליברמור אינן יכולות להיות בו זמנית גם בבעלותה של סידמור וכאלה הם פני הדברים אם סידמור היא חנ"ז ואו צינור וגם בבעלותם של היחידים וכאלה הם פני הדברים בהתאם לגרסת הנאמנות. בהקשר זה מפנה המשיב לעדותו של רו"ח אבני (פרוטוקול 18.11.2014 עמ' 142 (נספח 3)).

לג. תקנה 72 (ב) בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984 החלה בעניינו, קובעת כי אסור לבעל דין להעלות טענות עובדתיות סותרות, ועל כן, יש לדחות את טענות המערער לעניין הנאמנות ו"הצינור". כך גם בהתאם לדוקטרינת ההשתק השיפוטי.

לד. גם את גרסת/טענת "הצינור" לגופה יש לדחות, מהטעם שהפקודה אינה מכירה במונח "צינור".

לה. המערער מבקש להתעלם מאישיות הנפרדת של סידמור ורוקמור. אלא שעקרון האישיות הנפרדת, כידוע, הוא עקרון-על והמערער אינו מצביע על כל הוראת דין שמאפשרת לעשות כן. בעניין זה מוסיף המשיב וטוען, כי כאשר התיר המחוקק להתעלם מאישיותה המשפטית הנפרדת של חברה לצרכי מס, עשה זאת במסגרת הסדר כולל וממצה במסגרתו נדרש הנישום להגיש דיווחים מסודרים מבעוד מועד, כמו במקרה של חברת בית או חברה משפחתית.

המערער בחר לפעול בדרך עסקית מסוימת לצורך השקעה בליברמור ומשבחר לעשות זאת באמצעות "שתי חברות שהוקמו במקלטי מס", אין כל סיבה להתעלם מאישיות המשפטית הנפרדת של אותן חברות ולראות את המערער כמי שהשקיע במישרין. לביסוס טענתו זו מפנה המשיב לפסק הדין בע"מ (מחוזי ת"א) 48488-01-14 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (פורסם בנבו).

לו. המערער עצמו הסביר כי ההשקעה באמצעות תאגיד בוצעה על פי דרישתו של נועם לניר מי שהיה היזם והמוביל בקבוצת המשקיעים בליברמור ובטרדל. כלומר המערער וקבוצת היחידים היו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

רשאים להשקיע בליברמור רק באמצעות תאגידים כמו סידמור ורוקמור שאם לא כן כלל לא היה רשאי המערער להשקיע בליברמור.

לז. גרסת/טענת הצינור לא הוכחה על ידי המערער. לא הוצג כל דוח כספי, מאזן או מסמכי הנהלת חשבונות של סידמור ורוקמור מהן ניתן להסיק כי סידמור ורוקמור היו נטולות פעילות כלכלית. המערער הציג רק דפי חשבון בנק אולם בכך אין די. ללא דוחות כספיים לא ניתן לדעת האם אכן החזיקו סידמור ורוקמור נכסים אם לאו. כך לא ניתן לדעת אם היו לסידמור ורוקמור חשבונות בנק נוספים. זאת ועוד. גם מדפי החשבון שהציג המערער עולה כי ביום 13.7.2005 שילמה רוקמור לעו"ד מזרחי מאיר כ – 8,109 פאונד בריטי (מוצג מש/4) מבלי שניתן הסבר לפעולה זו. כך לגבי סכום נוסף של 6,916 דולר ששולמו לחברת חשבונאות בגינבה (מוצג מש/5) ותשלום בסך 38,811 מיום 8.1.2009. תשלומים אלה, בוצעו לכאורה בשלב בו לא היו ברוקמור נכסים (מוצג מש/35). כך גם לא ניתן הסבר לדיבידנד בסך 20,386 דולר שחולק למערער מחברת רוקמור ביום 16.1.2009 (מוצג מש/23).

לח. לאחר שחולקו הדיבידנדים בעין בשנים 2007 ו – 2008 לא הייתה אמורה להיות כל פעילות בסימור וברוקמור, ולא ברור מאיזה מקור חילקה רוקמור דיבידנדים בסך 100,000 דולר. ועוד. מהצהרת ההון ליום 31.12.2005 עולה כי המערער נטל הלוואות מרוקמור וסידמור (מוצגים מע/62 ע' 4 ו – 44 – 47, מש/60 ו – מש/55).

חברה המשמשת צינור, כטענת המערער, אינה יכולה לנהל פעילות של הלוואות כספים בהיקף של מיליוני דולרים. מוצג מש/56 מלמד שהייתה לסידמור פעילות עסקית והיא ניהלה הנהלת חשבונות.

לט. החברה אותה מגדיר המערער כחברת צינור, אינה אלא "חברת אחזקות טיפוסית" שמרבית הכנסותיה פסיביות. על רקע הוראות הפקודה המתייחסות לחברה נשלטת זרה, קבלת הגישה של המערער "משמעותה כי על רשות המסים להתעלם מהאישיות המשפטית הנפרדת של חלק בלתי מבוטל מחברות אחזקה". מוסיף המערער וטוען, כי אמנם המונח "חברה שקופה" קיים בפקודה (סעיף 1א46) ולכך נראה שהמערער מתכוון בטענת הצינור, יחד עם זאת, ההוראות הנוגעות לחברה שקופה אינן בתוקף, מאחר שלא תוקנו תקנות משלימות. מוסיף המשיב וטוען, אפילו היו ההוראות האמורות בתוקף, לא היה בכך כדי לסייע למערער, משום שעל פי הגדרת "חברה שקופה" על כל בעלי המניות בחברה להיות תושבי ישראל, ועל פי גרסתו של המערער מר יחיאל ביבר, מחזיק במניות והוא אינו תושב ישראל.

מ. המבקש מבסס את טענת הנאמנות על הסכמי נאמנות מחוסרי תאריך שנערכו בין עו"ד ג'ורי לבין חמישה מקבוצת היחידים: מר רייז, עו"ד טיסונה, מר אילן רביב, מר יהושע צולר ומר יהודה קרן (מוצגים מע/6 ו מע/7). אלא שאין במסמכים האמורים כדי לתמוך בטענת הנאמנות. ראשית, הסכמי הנאמנות נכרתו בין עו"ד ג'ורי לבין חמישה מקבוצת היחידים ולא בין סידמור ורוקמור לבין קבוצת היחידים. שנית, המערער לא היה צד להסכמי הנאמנות, אלא חמישה אחרים מקבוצת היחידים, כאשר לגביו, כל שהציג המבקש לאחר שנדרש לעשות כן במסגרת הליכי השומה (מוצג מש/20) הוא טיוטה בלתי חתומה שאין ליחס לה משקל (מוצג מע/11). שלישית, היותו של עו"ד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

ג'ורי נאמן, אינה סותרת את עמדת המשיב לפיה סידמור ורוקמור לא שימשו כנאמנויות לצורך
החזקת מניותיהן של "סידמור ורוקמור" [צ"ל - ליברמור וטרדל - מ.א].
מא. המערער מבקש לבסס את טענת הנאמנות על משפט אחד בלבד המצוי בסיפא של Article 2 (מוצג
מע/6), בו כתוב: "It is understood that the assets of company are the sole and exclusive
ownership of the client and beneficial owner". במסמך האמור מופיעים מספר תאריכים
מסוף חודש אוקטובר 2007 ואילך. דהיינו, לאחר שסידמור חילקה כבר את הדיבידנד בעין בחודש
מאי 2007. כלומר, גם אם יש למשפט האמור משמעות, יש ליחסו רק לנכסים של סידמור שהיו
בבעלותה במועד החתימה על המסמך. לכך יש להוסיף, כי אין למשפט האמור כל רלבנטיות ביחס
למניותיה של חברת ליברמור, שכלל לא היו בבעלות סידמור לאחר מאי 2007.

מב. גרסת הנאמנות של המערער, אינה עולה בקנה אחד עם טיב היחסים בזמן אמת בין המערער לבין
עו"ד ג'ורי. המערער העיד כי עו"ד ג'ורי כלל לא הכיר אותו ואף לא נשמע להוראותיו (פרוטוקול
18.11.2014 ע' 208).

מג. אין לקבל את גרסת הנאמנות, מאחר והמערער לא סיפק כל הסבר הגיוני, מדוע נדרש להעברת
מניות ליברמור מסידמור ורוקמור אליו. לכאורה לא הייתה צריכה להיות כל מגבלה מסחרית
בהחזקת מניות ליברמור על ידי סידמור והמערער לא היה תלוי באחרים, לא לצורך הסדר מיסוי
ולא לכל צורך אחר. בהקשר יש לציין, כי המערער העביר את מניותיהן של סידמור ורוקמור
מפברוק אליו בשנת 2005.

מד. המשיב תוקף את המסמכים עליהם נסמך המערער לצורך הוכחת הנאמנות. אשר לתזכיר
ההתאגדות של סידמור הקובע כי סידמור יכולה להיות נאמנות (מוצג מע/3), טוען המשיב כי עיון
במסמך מלמד כי סידמור נוסדה לצורך מטרות רבות, ואין הדבר מהווה הוכחה לכך ששימשה
כנאמנות. אשר למסמכי פתיחת חשבון הבנק (מוצגים מש/1 ו מש/2), ההסבר של המערער ביחס
למסמכים אלה, נסתר בעדותו של עו"ד ג'ורי, והעובדה שלא נבחרה האפשרות של "Trust" במסמכי
פתיחת החשבון, תומכת בעמדת המשיב.

מה. לעדותו של עו"ד ג'ורי "אין משקל של ממש" משום שעדות זו אינה נתמכת במסמכים.

עו"ד ג'ורי לא הציג ולו מסמך אחד שבו מצוין כי מניות ליברמור וטרדל אינן שייכות לסידמור
ורוקמור אלא מוחזקות בנאמנות.

עדותו של עו"ד ג'ורי נסתרת במסמך הכולל החלטה מיום 16.1.2008 בדבר חלוקת דיבידנד בעין של
מניות ליברמור (מוצג מש/48) ומכתבים בחתימתו של עו"ד ג'ורי בדבר חלוקת דיבידנד בעין (מוצג
מש/49).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

עו"ד ג'ורי עצמו העיד כי כל המידע המצוי בידו התקבל מעו"ד טיסונה, אותו נמנע המערער מלהעיד, ולו עצמו אין ידיעה אישית (פרוטוקול מיום 21.5.2014 ע' 98).

ועוד. שמו של עו"ד טיסונה חזר פעמים רבות בעדותו של עו"ד ג'ורי כגורם המנחה ונותן ההוראות (פרוטוקול מיום 21.5.2014 עמ' 66 – 67, 69, 70, 77).

למעשה ונוכח העובדה שאין מחלוקת שעו"ד ג'ורי מונה למנהל רק ביום 21.6.2004 (מוצג מע/4 ו – מע/5), ממילא אין ולא יכול להיות חולק כי הוא אינו יכול להעיד – בוודאי, שלא מידיעה אישית – על דברים שהתרחשו קודם למינויו. כפי שנאמר לעיל קיים חלל ראייתי ביחס לתקופה זו "ורב הנסתר על הנגלה".

מו. בניגוד לטענת המערער, לא היה לעו"ד ג'ורי תפקיד מרכזי, לפי שגם רו"ח ליוואי העיד כי לא הכיר אותו (פרוטוקול מיום 13.11.2014 ע' 152) וגם רו"ח גולדברג העיד כי לא הכיר אותו (פרוטוקול מיום 19.11.2014 ע' 261). נמצא, שהשניים אשר ניהלו במשך חודשים רבים את המשא ומתן מול רשות המסים, אינם מכירים את עו"ד ג'ורי.

גם המערער לא ראה בעו"ד ג'ורי דמות מרכזית.

על כך שתפקידו של עו"ד ג'ורי היה פורמאלי לחלוטין ניתן ללמוד, בין היתר, גם מכך שכרו עמד על \$ 2,000 בשנה בלבד.

מו. אשר לנסיבות עריכת הסכמי השומה עם שניים מקבוצת היחידים, טוען המשיב כי רו"ח ליוואי ייצג תשעה מתוך קבוצת היחידים בהם המערער, בניסיון להעביר את מניות ליברמור שהיו בבעלות סידמור לידיהם. לדברי ליוואי, בפסח 2006 התקשר אליו מר יהושע צולר, וביקש כי ייצג אותו בהסדרת אחזקות של קבוצת היחידים (פרוטוקול מיום 13.11.2014 ע' 106). רו"ח ליוואי נפגש עם מר יהושע צולר, עו"ד טיסונה, מר רייז, מר יהודה קרן והמערער (לטענת המשיב, יש בכך כדי לחזק את עמדתו ביחס למצגים שהוצגו במסגרת הפניה להסדר מיסוי ומדגים עוד יותר את מופרכותה של גרסת הנאמנות שרו"ח ליוואי כלל לא הכירה).

בעדותו הדגיש רו"ח ליוואי שמר רייז היה בעל המניות העיקרי ומארגן הקבוצה (פרוטוקול מיום 13.11.2014 ע' 111). מעדותו של רו"ח ליוואי עולה כי מטרת הפניה הייתה שכל אחד מקבוצת היחידים יקבל את המניות להחזקתו הישירה (ע' 34 בקלסר ליוואי).

רו"ח ליוואי העיד כי עבד תחילה מול רו"ח ברנשטיין אשר אמור היה לרכז את הסוגיה מול כלל פקידי השומה הרלבנטיים.

רו"ח ברנשטיין עבד בעת הרלבנטית במחלקה המקצועית ברשות המיסים ולא נמנה עם "הדרג הניהולי הבכיר ברשות המיסים" (מוצג מש/19).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

ביום 8.1.2007 שניים מקבוצת היחידים, שתיקיהם התנהלו בפקיד שומה תל אביב 5 חתמו על הסדר המיסוי מול סגנית פקיד שומה תל אביב 5 דאז, רו"ח איריס עומר (מוצג מע/20). למרות חתימת ההסכם עם שניים מקבוצת היחידים, המשיכו הצדדים לנהל משא ומתן על נוסח ההסכם (מוצג מע/21). כך גם עולה מעדותו של רו"ח ליוואי (פרוטוקול מיום 13.11.2014 ע' 157).

ביום 18.2.2007 הודיע רו"ח ברנשטיין, לרו"ח ליוואי כי הסכמי השומה שנחתמו עם מר יהושע צולר ומר רון בדני, בטלים ומבוטלים.

המשיב דוחה את גרסת רו"ח ליוואי לפיה רק בחודש יוני 2007 קיבל לראשונה את מכתב ביטול הסכמי המס. לטענתו, גרסה זו אינה נתמכת בשום מסמך. יתר על כן, לא נטען וממילא לא הומצאה כל ראיה שתלמד על כך שרו"ח ליוואי נזעק, זעם או הביע תסכול על ביטול החוזה, כפי שהיה סביר שיעשה, ובכך יש לתמוך במסקנה כי רו"ח ליוואי ידע על ביטול ההסכמים עוד קודם ובסמוך למועד בו נשלחה הודעת הביטול על ידי רו"ח ברנשטיין. מנגד רו"ח איריס עומר אשר זומנה לעדות על פי בקשת המערער, (אף שהעידה מטעם המשיב), העידה בצורה נחרצת כי במהלך חודש פברואר 2007 שוחחה עם רו"ח ליוואי על ביטול ההסכם עם שני הנישומים שתיקיהם התנהלו בפקיד שומה תל אביב 5 (פרוטוקול מיום 17.2.2015 ע' 673 – 671).

אין בתרשומת שערכה ביום 17.6.2007 רו"ח איריס עומר על מסמך הביטול של רו"ח ברנשטיין, כדי לתמוך בטענתו של המערער, לפיה ההודעה של רו"ח ברנשטיין על ביטול ההסכמים, הגיעה אל רו"ח ליוואי רק באמצע חודש יוני 2007, לפי שהיא העידה כי בחודש פברואר 2007 שוחחה עם רו"ח ליוואי על ביטול ההסכמים (פרוטוקול מיום 17.2.2015 ע' 675 – 676). עוד טוען המשיב כי מעדותה של רו"ח איריס עומר, עולה כי בשיחה טלפונית מיום 24.11.2011 שהתקיימה בין רו"ח איריס עומר בנוכחות מר קובי בבנישתי לבין רו"ח ליוואי אישר רו"ח ליוואי את השיחה שהתקיימה בחודש פברואר 2007 (פרוטוקול מיום 17.2.2015 ע' 676 ומוצג מש/40).

אשר לעדותו של רו"ח ליוואי בעניין זה, טוען המשיב, כי בעדותו טען רו"ח ליוואי כי אינו זוכר שיחה שהייתה בחודש פברואר 2007, אולם הוא לא הצהיר במפורש ששיחה כזו לא התקיימה (פרוטוקול מיום 11.3.2014 ע' 134).

מח. ביחס למיילים שהציג המערער בעניין זה, טוען המשיב כי המיילים משקפים תמונה חלקית ומגמתית. אין זה סביר שבכל ההתכתבות הענפה שהציג המערער, אין כמעט כל תשובה מצד אנשי רשות המיסים. משכך מתבקשת השאלה מה היה במיילים שלא הוצגו וחזקה שהיו פועלים לטובת המשיב. בהקשר זה יצוין כי לפי החלטת בית המשפט הוצג ביום 25.11.2014 "קלסר ליוואי" הכולל את כל המסמכים שהיו בחזקתו של רו"ח ליוואי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

מט. אין ולא יכולה להיות כל מחלוקת כי בין המערער לבין פקיד שומה תל אביב 3 מעולם לא נחתם הסכם. יש לדחות את טענת המערער כאילו נכרת בינו לבין רשות המיסים הסכם מחייב מאחר ובין רשות המיסים לשניים מיחידי הקבוצה נכרת הסכם (מוצג מע/20), משום שבזמן אמת המערער לא סבר ולא נהג או התנהל כמי שיש לו הסכם שומה. המערער לא העביר את מניות ליברמור לחשבון נאמנות, לא דיווח על מכירה רעיונית בשנת 2010 ולא שילם את המס עד למועד שנקבע בהסכם (31.12.2010) (פרוטוקול מיום 11.3.2015 ע' 841 ו – 842, ופרוטוקול מיום 14.12.2014 ע' 371 – 372). כך גם עולה מחקירתו של רו"ח ליוואי (פרוטוקול מיום 13.11.2014 ע' 163). מדגיש המשיב, כי אפילו שני הנישומים עמם נכרת ההסכם שבוטל בהמשך, אינם טוענים כיום כי ההסכם הוא בר תוקף והם העדיפו לסיים את עניינם בהסכם. אפילו מר רייז שטען אף הוא לקיומו של הסכם, הודה כי לא נחתם עמו הסכם ואף אישר שעניין שיעור המס – שהיה נושא מהותי – היה שנוי במחלוקת (פרוטוקול מיום 19.11.2014 ע' 252).

עוד טוען המשיב, כי ביום 28.2.2007 פנה רו"ח ליוואי לפקיד שומה תל אביב 3, בעניינו של המערער ובין היתר ביקש לתאם פגישה "בכדי לנסות להגיע להבנות שיאפשרו העברת המניות לנישום כאמור ומימושן בעתיד" (מוצג מע/23). פניות דומות נוספות נעשו בימים 17.4.2007, 26.4.2007, ו – 15.5.2007 (מוצגים מע/23 ו מע/24). אילו, באמת היו הסכמות בין הצדדים ונדרשה רק חתימה, לא היה צורך בקביעת פגישה וסביר שהמערער היה שולח הסכם חתום מצדו ולהעבירו למשיב לצורך חתימה.

נ. באין הסכם חתום, לכל היותר יכול המערער לטעון לקיומה של "הבטחה מינהלית" שייחתם עמו הסכם. אלא שהמערער לא טען וממילא לא הוכיח את קיומה של הבטחה מינהלית. כך המערער לא הציג כל התחייבות משפטית ברורה וחד משמעית להתחייבות של פקיד השומה תל אביב 3. בהקשר זה מוסיף המשיב, כי בת"א (מחוזי תל אביב) 1071/08 באומן בר רבינאי נ' פקיד שומה תל אביב 1 (שם, פסקאות 12 – 13), נקבע כי הסכם שאינו חתום נעדר נפקות משפטית. וכך לטענת המשיב, עולה גם מעדותו של רו"ח ליוואי (פרוטוקול מיום 13.11.2014 ע' 127).

נא. אפילו היה הסכם בר תוקף עם המערער, הייתה עומדת למשיב הזכות לבטל את ההסכם, שכן רשימת בעלי המניות שצירף רו"ח ליוואי, כפי שהתברר במהלך דיוני ההוכחות, הייתה חסרה ולא כללה בעל מניות נוסף של סידמור (מוצג מע/1), ומדובר "בפגם חמור של אי מסירת מידע מלא" שממילא הקנה למשיב, בהתאם לסעיף 1 להסכמים שנחתמו, זכות לבטל את ההסכם למפרע (מוצג מע/20).

נב. קו הטיעון של המערער בהקשר של הסדר המיסוי אינו ברור ולקה בכשל לוגי. רו"ח ברנשטיין העיד וכך גם עולה מתרשומת פנימית, כי מלכתחילה היה ברור לכולם שאם אחד מפקידי השומה לא היה מסכים לחתום על ההסכם הרי שאין הסכם. בענייננו, "הכלה המרכזית בהסכם", מי שהיה בעל שיעור האחזקות הגבוה ביותר בסידמור, כ – 56% היה מר רייז אשר סירב לחתום על ההסכם מכיוון שהוא רצה לשלם מס בשיעור של 20% ולא של 25%, כבעל מניות מהותי (מוצג מע/28 ופרוטוקול מיום 16.11.2014 ע' 205 וע' 210).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

נג. המשיב דוחה את טענת המערער לפיה אין בכך שאחד מיחיד הקבוצה סירב לחתום על הסכם עם רשות המיסים סיבה מספקת שלא לחתום עמו הסכם. לטענת המשיב, טענה זו לוקה בכשל לוגי, משום שאם כל נישום עומד לעצמו, אזי ממילא רשאי פקיד שומה תל אביב 3, שם התנהל תיקו של המערער, שלא לחתום על ההסכם.

נד. מלבד פקיד שומה תל אביב 1 ופקיד שומה תל אביב 3, גם פקיד שומה פתח תקווה לא ראה לנכון לחתום על ההסדר וכך גם פקיד שומה כפר סבא שם התנהלו תיקים של חלק מקבוצת היחידים.

נה. רו"ח ברנשטיין כלל לא היה מוסמך לחתום על הסכם עם המערער, כך שללא חתימתו של פקיד שומה תל אביב 3 "אין חולק כי לא נחתם הסכם עם המערער". לכך יש להוסיף, כי ככל שמדובר ברשויות המס אין להכיר בחוזה מכללא. רו"ח ברנשטיין אף העיד כי לא התגבש הסכם מחייב בין הצדדים מאחר והיה מוסכם התנאי לפיו כל בעלי המניות מסכימים או שההסכם לא יחול על אף אחד (פרוטוקול מיום 18.11.2014 ע' 183 ו – ע' 205).

נו. במכתב מטעם מייצגו של המערער, רו"ח אבני, מיום 2.11.2011 צוין כי היה ניסיון להגיע להסדר (מוצג מע/57) וכך גם העיד רו"ח אבני (פרוטוקול מיום 18.11.2014 ע' 134 – 135), ובכך יש משום הודאת בעל דין.

נז. לטענת המשיב גם העובדה שרו"ח ליוואי קיבל רק \$ 10,000 כשכר טרחה (פרוטוקול מיום 13.11.2014 ע' 160), ששולמו ביום 17.8.2007 בהעברה בנקאית מרוקמור (מוצג מש/6), למרות שבהסכם עמו הוסכם על שכר טרחה בסך \$ 20,000 ע' 29 – 30 ו – 42 – 43 בקלסר ליוואי), יש כדי לתמוך במסקנה שמדובר בניסיון לכרות הסכם שלא השתכלל לכדי הסכם.

נח. ניסיונו של המערער להיתלות בפרשיית רשות המיסים כסיבה לכך שלא נחתם ההסכם עמו, נדון לכישלון. שני ההסכמים שנכרתו ובוטלו לאחר מכן, נחתמו ביום 8.1.2007 ולאחר שפרשיית רשות המיסים פרצה לתודעה הציבורית (פרוטוקול 13.11.2014 ע' 156 – 157).

נט. אשר לשווי המניות, טוען המשיב, כי אין חולק שהדיבידנדים חולקו למערער בימים 30.5.2007 ו – 29.1.2008, לפיכך ובהתחשב בשער המניה של ליברמור ובשער הליירה שטרלינג במועדים האמורים, קיבל המערער ביום 30.5.2007 סך של 29,399,688 ₪ ואילו ביום 29.1.2008 קיבל המערער סך של 925,604 ₪. יחד עם זאת, ובהתאם לטבלה שערך (סעיף 69 לסיכומים) מסכים המשיב לתיקון הסכומים האמורים באופן שהסכום שקיבל המערער ביום 30.5.2007 עומד על סך של 27,487,694 ₪ וביום 29.1.2008 913,557 ₪.

ס. המשיב דוחה את טענת המערער כאילו יש להפחית משער המניה בבורסה בשל סחירות נמוכה של מניית ליברמור. לטענתו, השאלה אם הסחירות במניית ליברמור הייתה נמוכה, היא שאלה שבעובדה שהמערער לא הוכיח אותה. אדרבא הנתונים המפורטים בחוות הדעת של המומחה מטעם המערער, מפריכים את טענת אי הסחירות. עוד טוען המשיב, כי המערער עצמו מכר את מניותיו בימים 12 ו – 13 למרץ 2012 במחיר המניה בבורסה (0.15 ליש"ט) (מוצג מע/15). כן דוחה המשיב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

את טענת המערער לפיה רק מר נועם לניר היה מסוגל לרכוש ממנו את מניות ליברמור והוא סירב לעשות כן, מחמת שטענה זו לא הוכחה ולכך יש להוסיף שהמערער נמנע מלזמן את מר נועם לניר לעדות וגם בכך יש כדי להצדיק את דחיית טענתו.

סא. לשיטת המשיב יש לחשב את שווי המניות על פי שער המניות ביום בו קיבל אותן המערער, ולא ניתן לאמץ את חוות דעת המומחה מטעם המערער מאחר שהוא לא הצביע על שיטת הערכה חלופית מתאימה או מדויקת להערכת שווי המניות או על מחיר מניה מדויק בו יש לעשות שימוש חלף מחיר המניה בבורסה.

סב. בהמשך הרחיב המשיב בטענותיו המשפטיות והאחרות נגד קביעת המומחה מטעם המערער באשר לשווין של המניות וטענתו של המערער לפיה מאחר ומניות ליברמור לא היו סחירות במועדים הרלבנטיים יש למסותו על בסיס המחיר בו מכר את המניות חמש שנים לאחר שקיבל אותן. בכלל זה התייחס המשיב בהרחבה רבה לאסמכתאות בחוות הדעת (סעיפים 85 – 90 לסיכומים), לפסיקה לגבי שווין של מניות הנסחרות בבורסה ושיטות הערכה חלופיות (סעיפים 91 – 94 לסיכומים), סקר את הפסיקה לעניין הערכת שווי מניות בעת מתן סעד הערכה (סעיפים 95 – 100 לסיכומים) התייחס ל"עקרון העל" הקובע כי ערכה של עסקה ייקבע על בסיס עסקה הנעשית בתנאי שוק מקובלים (סעיפים 101 – 103 לסיכומים), סקר את פסיקת בתי המשפט בעניינים פיסקליים (סעיפים 105 – 115 לסיכומים) וטען כי עמדתו מתיישבת עם עקרונות של פשטות, וודאות, יעילות פיסקלית והרמוניה חקיקתית ועם הוראות נוספות בפקודה (סעיף 116). כאמור לעיל, ככל שאדרש אפרט טענות אלה במסגרת הדיון בעניין שווי המניות.

סג. המשיב דוחה את טענת המערער, לפיה שומת המס שערך לו המשיב נוגדת "תחושת צדק בסיסית", שכן בשנים שלאחר מכן נוצרו לו הפסדים מאותה המניה. לטענת המשיב, מצבו של המערער עת קיבל את המניות לידי, השתפר גם בראיה כלכלית וגם בראיה משפטית. השיפור שחל במצבו של המערער מהעברת המניות לידי, כשלעצמה, "מאיינת את הטענה כי במיסוי של המערער טמון חוסר צדק, עת חולק לו דיבידנד". המערער מלין על כך שמחיר המניה בבורסה לא עלה, ובעת המימוש נוצרו לו הפסדים. אילו מחיר המניה בבורסה בעת המכירה היה גבוה ממחיר המניה בבורסה בעת חלוקת הדיבידנד, הרי שבמועד המימוש היה חייב המערער במס על ריווח ההון הריאלי שנוצר לו ואז לא היה מלין. מכל מקום, לצורך קביעת ההכנסה אין מקום להתחשב באירועים מאוחרים אלא יש למסות בהתאם לנתוני יום אירוע המס. "צדק או אי צדק במיסוי נקבעים במועד אירוע המס". על כך מוסיף המשיב, כי סעיף 92 לפקודה, מתיר לנישום לקזז הפסדי הון כנגד רווחי הון והכנסות שונות.

סד. המשיב דוחה את טענת המערער כאילו נוצר לו כפל מס. לטענתו המערער מוסה ביחס לקבלת הדיבידנד בעין (מניות ליברמור) ובעת מכירת המניות ממילא נוצרו לו הפסדים והוא כלל לא מוסה. להיפך, נוצר לו מגן מס. עוד טוען המשיב, כי אף אם היה המערער ממוסה בעת מכירת מניות ליברמור היה זה בגין רווח ההון הריאלי, לפי שביום בו חולק לו הדיבידנד בעין נקבע המחיר המקורי ויום הרכישה כמשמעותם בסעיף 88 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

סה. אין להתיר למערער לקזז את הפסד ההון שנוצר לו ממכירת מניות ליברמור בשנת 2012 כנגד
הדיבידנד בעין שחולק לו בשנים 2007 ו- 2008, אף שהוא נסמך בעניין זה על פסק הדין בע"א
4157/13 ו- 4489/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות (פורסם בנבו). זאת, בין היתר, מאחר והמערער
לא הוכיח שאין ביכולתו לקזז את הפסדי ההון משנת 2012 בשנות המס שלאחר מכן. לא ראיתי
להרחיב בטענות המשיב בעניין זה, לפי שבינתיים ניתן פסק הדין בדנ"א 2308/15 פקיד שומה
רחובות ואח' נ' אילנה דמארי ואח' (פורסם בתקדין) ההופך את התוצאה בערעורים 4157/13 ו-
4489/13 וקובע כי לא ניתן לקזז הפסדים לאחר.

סו. המשיב דוחה את טענת המערער, לפיה שומת שלב ב' הוצאה ללא שיקול דעת עצמאי של עורך
השומה שלב ב'. המפקח אשר ערך את השומה שלב ב' (חלימה), העיד כי הפעיל שיקול דעת עצמאי,
ואף המערער אישר כי חלק מטענותיו התקבלו (מוצג מע/58) לאחר נשמעו בנפש חפצה. בהקשר זה
מוסיף המשיב כי המפקח שערך את שומה שלב ב' לא היה כבול לשומות של אחרים, וקבע כי לא
ניתן לקבל את עמדת המערער כפי שחשב כך במקרים האחרים בהם היה מדובר בדיבידנד בעין. כך
ניתן לראות שנימוקי השומה למר רייז (מוצג מע/78) שונים מנימוקי השומה שהוגשו בעניינו של
המערער.

סז. המשיב דוחה את טענת המערער, לפיה המשיב לא הוכיח שמדובר בדיבידנד בעין. לטענת המשיב,
נטל ההוכחה מוטל על המערער להוכיח כי לא היו לסידמור ולרוקמור רווחים. מעבר לכך, רוקמור
עצמה הודיעה על חלוקת דיבידנד בעין ביום 29.1.2008 (מוצגים מע/48 ומע/49) ואף המערער הודיע
כי קיבל דיבידנד בעין ביום 30.5.2007 (מוצג מע/50).

המונח "דיבידנד" מוגדר בחוק החברות ככל נכס הניתן לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה, בין
במזומן ובין בדרך אחרת. על כך מוסיף המשיב, כי ככל שלא תתקבל הטענה שמדובר בדיבידנד,
יחויב המערער במס מכוח הוראות סעיפים 2(1), 2(2) או 10 לפקודה ואזי שיעורי המס יהיו
שונים.

סח. המשיב עומד על קביעתו, לפיה המערער הוא בעל מניות מהותי בסידמור ואין להתיר לו לתקן את
דיווחיו (מוצג מע/57). לטענת המשיב, המערער פעל יחד עם אחרים בשיתוף פעולה בענייניה של
ליברמור ועל כן ובהתאם להגדרת "בעל מניות מהותי" בסעיף 88 לפקודה, יש לראותו כבעל מניות
מהותי.

טענות המערער בסיכומי התשובה:

א. בסיכומי התעלם המשיב מעדויות, ובתוך כך התעלם מעדותו של מר שמואל ויינשטיין, עדויות לגבי
עיתוי משלוח מכתב הביטול, "התיארוך לאחר", הסתירות הפנימיות בעדויותיהם של רו"ח איריס
עומר ורו"ח ברנשטיין, ואף התעלם מעדותו הברורה והמפורטת של עו"ד ג'ורי אשר הסביר בעדותו
ובחקירתו את עניין החזקת מניות ליברמור בנאמנות על ידי סידמור ורוקמור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

המשיב טעה בהבנת מהותה של הנאמנות ושוגה בכל הקשור לסוגיית החנ"ז אותה הפך "בטעות יסודית – לדגל של טענותיו כנגד הנאמנות".

ב. "בעת הזו" נמצאים אנו אחרי עדות מפורטת של עו"ד ג'ורי אשר הציג לבית המשפט בצד עדותו הראשית, שלל מסמכים כולל מוצגים: מע/8, מע/9, מע/10, מע/11 ומע/12 המעידים על כך שסידמור ורוקמור החזיקו במניות ליברמור בנאמנות עבור המערער וקבוצת היחידים אשר חמישה מהם אף חתומים על הסכמי נאמנות מפורשים (מוצגים מע/6 ו – מע/7). לכך מצטרפים עדותו של המערער ועדותו של רו"ח אבני אשר העידו על הנאמנות "כל אחד מזויתו הוא".

ג. החזקת המניות נוצרה בעת הקמת סידמור בשנת 2002 ורוקמור כבר בשנת 1999, בשנים בהן לא היה קיים הסדר בפקודה לגבי נאמנות וגם מוסד החנ"ז המעוגן כיום בסעיף 75 לפקודה לא היה קיים. לכך, חשיבות יתירה "שאי אפשר להפריז בחשיבותה לעניינו".

ד. יש לדחות את כל טענות המשיב החדשות, המהוות הרחבת חזית אסורה, לפי שהן לא נטענו במסגרת הליכי השומה ואף לא בהודעה המפרשת את נימוקי השומה.

ה. המערער דוחה, את טענת/מסקנת המשיב כאילו טענת הנאמנות לא הוכחה. מדובר בטענה מקוממת בהתחשב בשלל העדויות של עו"ד ג'ורי, המערער ורו"ח אבני ושלל המסמכים החל במוצגים: מע/6 ו – מע/7 ואפילו דיווחי המערער בשנת 2006 (מוצג מע/62) בו הצהיר המערער כי סידמור ורוקמור הן חברות "שקופות" באמצעותן הוא מחזיק במניות ליברמור.

ו. המערער דוחה גם את טענות המשיב בעניין היעדרו של מסמך המקנה לסידמור ולרוקמור את מניות ליברמור שבבעלות המערער. לטענת המערער, המשיב נקלע לטעות בעניין זה. יצירת נאמנות יכול שתהיה בעל פה ומעבר לכך העברת מניות ליברמור לנאמנות התבצעה עם הקמת סידמור ורוקמור. בכך מסתמך המערער על הוראות סעיף 75 לפקודה, הקובעות כי: "נאמנות" – הסדר שעל פיו מחזיק נאמן בנכסי הנאמן לטובת נהנה, שנעשה בישראל או מחוץ לישראל, בין אם הוא מוגדר על פי הדין החל עליו כנאמנות ובין אם הוא מוגדר אחרת"; לכך יש להוסיף כי מוצגים מע/6 ו – מע/7, הם מסמכי נאמנות מושלמים (כפי שהוסבר בסיכומי המערער) שחלים גם על המערער, שהרי מעמדו בעניין זה היה זהה לזה של 5 החתומים על מוצגים מע/6 ו – מע/7, כפי שגם העיד ד"ר מארק ג'ורי".

ז. טענת המשיב, כאילו רו"ח גולדברג לא הכיר את טענת הנאמנות, היא פשוט עיוות של עדותו של רו"ח גולדברג (ע' 263 לפרוטוקול הדיון מיום 19.11.2014).

ח. אשר לטענת המשיב בדבר אי העדת עו"ד טיסונה, מר רייז ורו"ח שידלו ונפקותו של המחדל הנטען, טוען המערער, כי מדובר בניסיון להגיב על טענה מקבילה שהעלה המערער כלפי המשיב. לטענת המערער הוא העיד את עו"ד ג'ורי שהיה עד מפתח והאיש המרכזי בעניין הנאמנות, נטול פניות וניטרלי ולכן לא היה כל צורך לזמן לעדות את רו"ח שידלו, מר רייז, עו"ד טיסונה או הדירקטורים תושבי איי הבתולה הבריטיים. על כך מוסיף המערער, כי בערעורו טוען מר רייז לנאמנות ו/או חברת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

צינור ועל כן לא היה צורך בעדותו. עוד מוסיף המערער, כי אם סבר המשיב שעדותם של אלה מפריכה את טענת הנאמנות, יכול היה לזמנם לעדות בעצמו.

ט. לטענת המערער, יש לדחות את טענות המשיב לגבי טענות עו"ד טיסונה בערעור (סעיף 7 לסיכומים), לפי שאינן עניין לערעור כאן ואף אינן חלק מהראיות בערעור כאן.

י. המערער דוחה את טענת המשיב, לפיה טענת הנאמנות לא נזכרה בפנייתו של מר ליוואי להסדר מס, ומכך יש ללמוד שלא הייתה נאמנות. זאת הן משום שמול סברה זו הוצגו עדויות וראיות בדבר הנאמנות והן משום שבעדותו הסביר המערער שהתראה וקיבל את עמדתם של מר צולר ועו"ד טיסונה שאין כל נזק בהסדר המס אותו ביקשו להשיג משום שתוצאתו זהה לתוצאת הסדר הנאמנות, דהיינו חיוב במס בעת מכירת המניות על ידי קבוצת היחידים ולא בעת העברת המניות מסידמור ורוקמור.

דין

1. במסגרת 12 דיוני ההוכחות נחקרו: 1. עו"ד גורי (ע' 11 – 105 לפרוטוקול הדיון מיום 21.5.2014); 2. רו"ח ליוואי (ע' 106 – 180 לפרוטוקול הדיון מיום 13.11.2014); 3. רו"ח ברנשטיין (ע' 182 – 252 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014); 4. גב' סיגל מרגוליס, מפקחת פקיד שומה יחידה ארצית (ע' 105 – 116 לפרוטוקול הדיון מיום 17.11.2014); 5. רו"ח אבני (ע' 129 – 198 לפרוטוקול הדיון מיום 18.11.2014); 6. המערער (ע' 203 – 238 לפרוטוקול הדיון מיום 18.11.2014); 7. רו"ח גולדברג (ע' 241 – 276 לפרוטוקול הדיון מיום 19.11.2014); 8. מר יוסי בהיר (ע' 416 – 444 לפרוטוקול הדיון מיום 14.12.2014); 9. מר שמואל וינשטיין, מעריך שווי של רשות המיסים (ע' 449 – 572 לפרוטוקול הדיון מיום 17.12.2014); 10. רו"ח איריס עומר, סגנית פקיד שומה 5 במועדים הרלבנטיים (ע' 670 – 761 לפרוטוקול הדיון מיום 17.2.2015); מר עופר חלימה, מפקח ביחידה הארצית לשומה במועדים הרלבנטיים (ע' 778 – 816, 828 – 976 (חלק נראה ככפילות), לפרוטוקול הדיון מיום 11.3.2015, ע' 828 – 976 לפרוטוקול הדיון מיום 11.3.2015, ע' 978 – 1121 לפרוטוקול הדיון מיום 16.3.2015).

הסכם המס

2. ממכתב ששלח רו"ח ליוואי ביום 10.5.2006 (מוצג מש/14) עולה כי תחילת פעילותו של רו"ח ליוואי בבקשה להסדר מס עבור קבוצת היחידים, בשיחת טלפון שהתקיימה בינו לבין רו"ח גדעון בר זכאי סמנכ"ל בכיר – נושאים מקצועיים ברשות המיסים, שלאחריה נשלח המכתב מיום 10.5.2006 ואין חולק כי בסמוך לאחר מכן נוהל משא ומתן להסדר מיסוי בין רו"ח ליוואי בשם קבוצת היחידים לבין נציגי רשות המיסים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

3. בין הצדדים התגלעה מחלוקת האם בין המערער לבין רשות המיסים נכרת הסכם מס מחייב כטענת המערער או שמא מדובר במשא ומתן שלא השתכלל לכדי הסכם מס מחייב כטענת המשיב.

4. בע"א 1804/05 אהוד אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (פורסם באתר בית המשפט העליון) (להלן: "עניין אלוני"), נדון מקרה בו ביקש נישום לחזור בו מהחלטה מקדמית (Pre Ruling) שהונפקה לו

על ידי פקיד השומה, וכך נקבע (שם), פסקה 13 לפסק הדין של כבוד השופט ס' גוברמן):

"את מערכת היחסים שקדמה להסדר המס יש לבחון במסגרת דיני החוזים. חוקי המס הם חלק ממערך החוקים הכללי וחוקה היא כי חוקי המס משתלבים בדין הכללי ובין היתר דיני החוזים".

5. להוכחת טענותיו בעניין הסכם המס, זימן המערער את רו"ח ליוואי אשר ניהל את המשא ומתן בשם קבוצת היחידים (למעט שלב מסוים בו נוהל המשא ומתן עם מר רייז באמצעות רו"ח גולדברג). מנגד, המשיב לא זימן לעדות את הגורמים שהיו מעורבים במשא ומתן מטעם רשות המיסים.

כאשר מדובר בהליכי השומה, שעה שפקידי השומה מעורבים בהליך השומה ויכולים להעיד עדות ישירה בנושאים העובדתיים הנתונים במחלוקת עדותם משמעותית יותר. במקרה כאן, נראה כי היה נכון וראוי לזמן את פקידי השומה או הרכזים שהיו מעורבים במשא ומתן לכריתת הסכם המס.

אציין, כי בסופו של דבר רו"ח ברנשטיין, אחד המעורבים במשא ומתן מטעם רשות המיסים, זומן והעיד לפי בקשת המערער (ראה החלטה מיום 27.10.2014).

6. מעדותו של רו"ח ליוואי, עולה כי "בפסח 2006" פנה אליו מר יהושע צולר בשם קבוצת היחידים וביקש ממנו להסדיר "רולינג" בעניין אחזקות קבוצת היחידים במניות ליברמור (ש' 8 ע' 106 לפרוטוקול הדיון מיום 13.11.2014). עוד עולה מעדות רו"ח ליוואי כי בסמוך נפגש עם חלק מקבוצת היחידים, בהם המערער, וקיבל מהם פרטים אודות האחזקה במניות ליברמור (שם, ש' 18 ע' 106).

בהמשך עדותו, העיד רו"ח ליוואי כי יחד עם חברים נוספים מקבוצת היחידים כמפורט ברשימה שהוצגה בפניו (מוצג מע/13) ייצג את המערער בעניין "הרולינג" (שם, ע' 108). לפי עדותו של רו"ח ליוואי מצד רשות המיסים הועבר הטיפול ממר ישי כהן לרו"ח ברנשטיין והיו לו גם פגישות עם רחמים יפת, ז"ל, מי ששימש כפקיד שומה תל אביב 1 (להלן: "מר יפת").

7. באשר למטרת המשא ומתן, העיד רו"ח ליוואי (שם, ש' 11 ע' 107):

"...היה רכז בכיר שם בשם ישי כהן ואיתו ישבתי על הפרטים הראשונים, על המבנה של האחזקות על מה אנחנו בעצם רוצים, מה הייתה המטרה, המטרה, המטרה בעצם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

הייתה להפריד את החבילה כדי שכל אחד מהיחידים שהחזיק במניות יוכל לעשות,
לעשות מה שהוא רוצה, כרצונו בעצם אחזקתו".

עוד העיד רו"ח ליוואי (שם, ש' 18 ע' 109):

" כל אחד, ההחזקה, כל אחד בעצם רצה לקבל את המניות לאחזקתו הישירה, וגם
רשויות המס לא נחה דעתם או השתכנעו שבצם ההחזקה באמצעות חברה בדרך הייתה
זה אפילו מופיע פה בהסכם שהם ראו לחברת האחזקות לא היו הכנסות, אין נכסים,
אין זכויות לנכס בישראל ולא היו לה שום הכנסות, זה היה למעשה מעין צינור להחזקה
הישירה שלהם".

עדותו של רו"ח ליוואי אודות תכלית המשא ומתן לכריתת הסכם המס, מתיישבת עם פנייתו לרו"ח
גדעון בר זכאי סמנכ"ל בכיר – נושאים מקצועיים ברשות המיסים מיום 10.5.2006 (מוצג מש/14)
ועם המבוא להסכם המס שנכרת ביום 8.1.2007 בין רשות המיסים לבין שניים מקבוצת היחידים
(מוצג מע/20), הקובע:

"... ולכן מעוניינים הנישומים להעביר את המניות הנסחרות לאחזקתם הישירה כך
שכל נישום יחזיק במניות נסחרות לפי חלקו בחברת האחזקות הזרה ;
...
הואיל והנישום ביקש מפקיד השומה לאשר כי העברת המניות (מניות ליברמור – מ.א.)
מחברת האחזקות הזרה (סידמור – מ.א.), עובר לפירוקה, אליו לא תחויב במס, אלא
שיחול חיוב במס במועד מכירת המניות הנסחרות על ידי הנישום או ביום 30.11.2010
לפי המוקדם שבהם (להלן: "מועד מכירת המניות"), והמס יועבר על ידי הנאמן והכל
כמפורט בהסכם זה".

8. באשר לאופן בו התנהל המשא ומתן ומעורבות כל פקידי השומה הרלבנטיים, העיד גם רו"ח
ברנשטיין (ש' 16 ע' 192 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014):

"...אוקי. תגיד לי בבקשה שהתהליך כדי, אחרי שהגעת למסקנה על המבנה של החברה
הזרה שהיא צינור להחזקה ועקרי ההסדר סוכמו על ידי שמעון כהן ועדי ליוואי אתה
התחלת לרכז את הפעילות עם פקידי השומה.
עד : נכון.

ש : אתה יכול קצת לספר מזיכרון מה היה קשור, כרוך בנושא הזה של הריכוז,
ההערות, התגובה,

ת : כן, כן.

ש : מה זה חייב התהליך הדינאמיקה, האינטראקציה.

ת : כן, כן, כן.

ש : האינטראקציה שונה עם הערות שונות מאנשים שונים, פקידים שונים.

ת : כן.

ש : בבקשה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 פקידי השומה כל אחד מינה איזה שהוא נציג שאני עבדתי מולו הרי בהתחלה
2 הנושא הזה נסגר ברמת פקידי השומה בפגישות איתם כדי לראות שזה
3 מקובל עליהם כי כמו שהבנתם האישור הזה היה אמור לצאת בצורת הסכם
4 ולא בצורת החלטת מיסוי ולכן המורכבות שלו הייתה שונה מאשר מורכבות
5 של אישור רגיל ו,
6 עוד פעם, תסביר רגע בבקשה. אתה יכול קצת להסביר למה מורכבות שונה?
7 ת: כן כי החלטת מיסוי זה משהו שבסמכות מחלקה מקצועית בתור מי שעבד
8 שמה והיה מנהל המחלקות שוק ההון הוצאות לעובדים הייתה לי סמכות
9 מכוח סעיף 158ג' ליתן החלטת מיסוי שזה פרה רולינג שזה א', פה בעצם זה
10 היה אמור להיות הסכם עם פקידי השומה כאשר המחלקה המקצועית
11 הגיעה, הצטרפה להסדר הזה כדי לתת גם כן את הנופך המקצועי וגם לרכז
12 את העבודה מול מספר פקידי שומה וזה היה אמור להיסגר בצורה של הסכם
13 לא בצורה של החלטת מיסוי וכל אחד מפקידי השומה קבע נציג שלו בדרך
14 כלל זה היה רכו החוליה שבו היו התיקים שגם היה חלק מהליך בדיקת
15 העובדות ובסופו של יום נכתבה טיוטה ראשונה על ידי שהתחילה לרוץ בין
16 כולם להערות, זה היה פינג פונג עם כל הפקידים. כל הנציגים לגבי הערות,
17 תוספות וכל אחד היה אמור לתת את הדברים הרלוונטיים אליו על מנת
18 שאותו הסכם שיצא בסופו של יום יהיה מקובל על כולם.
19 ש: אוקי, שזה היה תהליך שחייב איזה סוג של אינטראקציה בו זמנית כדי
20 שכולם בסוף יתיישבו על אותו עניין?
21 ת: נכון. הסכם אחד לכולם.
22 ש: ובגלל זה בין היתר השתמשת כאילו ליידע את כולם כל אחד איך, טיפל
23 בסוגיה הזאת שכל אחד יראה את ההערות של השני, שיבין בכלל מאיפה זה
24 מגיע?
25 ת: גרסת שינויים, וורד.
26 ש: הבנתי מה זאת אומרת,
27 ת: כולם היו מכותבים לכל המיילים,
28 ש: כולם היו מכותבים לכל המיילים,
29 ת: בוודאי והכל היה בגרסת שינויים, שיוכלו לראות ואתה עולה על הגרסה
30 אתה רואה מי עשה את השינוי.
31 ש: אוקי ומה זה אפשר הטכניקה הזאת של גרסת השינויים והמעבר במיילים
32 לכולם מה זה אפשר הדבר הזה מבחינתך? כאילו מה ראית בזה? איזה מנגנון
33 ראית לדבר הזה שזה מאפשר?
34 ת: אין כאן מנגנון זו עבודה רגילה של ליצור מסמך שמקובל על כמה אנשים.
35 ש: הבנתי, והיה חשוב שתהיה הסכמה של כולם?
36 ת: זה, בוא ונאמר ככה, ההסכם הזה, זה היה הסכם אחד לכולם או יש הסכם
37 לכולם או אין הסכם לכולם. לא עשו פה הפליה או איפה ואיפה".
38
39 9. מעדותם של רו"ח ליוואי ורו"ח ברנשטיין, נראה כי בשלב ראשון הוסכמו על פקידי השומה
40 הרלבנטיים העקרונות ומתווה ההסכם ובשלב השני נוהל משא ומתן בין רו"ח ברנשטיין לבין רו"ח
41 ליוואי באשר לנוסח ההסכם, כאשר כל פקידי השומה הרלבנטיים היו מעורבים בכל שלבי המשא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

ומתן לניסוח הוראות הסכם המס. כך גם עולה מהודעה אלקטרונית ששלח רו"ח ליוואי לרו"ח
ברנשטיין ביום 20.11.2006 (מוצג מע/32) ובה נכתב: "במצורף הנוסח לאחר תיקונים. נא השלם
הערות פקידי השומה האחרים והעבר אלי להגהה אחרונה (כזכור לך מחר חותמים)".

10. אין חולק, שהסכם המס, מוצג מע/20 נחתם על ידי שניים מקבוצת היחידים באמצעות רו"ח ליוואי,
ובהתחשב בנסיבות העניין, מתעוררת השאלה האם העובדה שהמערער לא חתם על הסכם המס
באמצעות רו"ח ליוואי, גורעת מתוקפן של הוראות ההסכם ככל שמדובר ביחסים שבין המערער
לבין המשיב. תשובתי לכך היא בשלילה. דהיינו, אין בכך שהמערער לא חתם על הסכם המס כדי
לגרוע מתוקף הוראות הסכם המס ביחס אליו. זאת בהתחשב בנסיבות המיוחדות ובראיות שהוצגו
בפני מהן עולה כי כל פקידי השומה הרלבנטיים ורו"ח ליוואי הגיעו להסכמות סופיות ביחס לכל
יחיד הקבוצה שיוצגו על ידי רו"ח ליוואי ובכללם המערער.

11. מעיון בהסכם המס, ניתן למצוא הוראות הנוגעות לכל חברי קבוצת היחידים ולא רק לנישום
הקונקרטי הנזכר בכותרת המסמך. כך, בהואיל הראשון מתייחס ההסכם לקבוצת היחידים: "...כך
שהנישומים כולם מחזיקים יחדיו במניות חברת האחזקות הזרה..."; כך בהואיל ה-5 מתייחס
ההסכם לקבוצת היחידים: "ובין הנישומים בינם לבין עצמם התגלעו מחלוקות בנוגע למימוש
המניות הנסחרות"; יתר על כן, ההסכם אשר לכאורה וכנטען על ידי המשיב משקף רק את
ההסכמות בין רשות המיסים לבין חברי קבוצת היחידים שחתמו על ההסכם, כולל הוראות
המתייחסות לכל חברי קבוצת היחידים. כך, בסעיף 3 (א) להסכם, נקבע: "הנאמן יפתח חשבון בנק
בנאמנות ספציפית לטובת הנישום בנפרד (להלן: "חשבון הנאמנות") (ובסך הכול תשעה חשבונות
בנק בנאמנות נפרדים לכל הנישומים). לכל חשבון נאמנות יועבר חלק יחסי מהמניות הנסחרות
כמפורט בנספח א'". כך בסעיף 3 (ח) להסכם, נקבע: "כל התשלומים נשוא הסכם זה יועברו לפקידי
השומה הרלבנטיים בהם מתנהלים תיקי הנישומים, לפי העניין". כך בסעיף 4 להסכם, נקבע: "למען
הסר ספק, אין בהפרת תנאי על ידי הנישום, כדי להטיל חיוב כאמור בסעיף זה על מי מהנישומים
האחרים שלא הפר תנאי מהתנאים כאמור בסעיף 3 לעיל". יתר על כן, כל הוראות ההסכם ללא
יוצא מהכלל מהוות הסדר האמור לחול על כל אחד מהנישומים חברי קבוצת היחידים שיוצגו על
ידי רו"ח ליוואי, ראה עדותו של רו"ח ליוואי (שם, ע' 118 – 119 ו' - ש' 7 ע' 119). כך גם עולה מכך
ששני חברי קבוצת היחידים שהספיקו לחתום על הסכם המס (באמצעות רו"ח ליוואי) חתמו על
אותו נוסח הסכם מודפס למעט תוספת בכתב יד של תאריך, שם הנישום ופקיד השומה המטפל
בעניינו.

12. טענת המשיב לפיה בין המערער לבין המשיב לא נכרת הסכם המס, אינה יכולה להתקבל, לפי
שוכנעתי שבזמן אמת ולאחר השלמת הנוסח הסופי של הסכם המס לא הייתה למערער כל
הסתייגות מהוראות הסכם המס ולא הייתה למערער ו/או לרו"ח ליוואי כל מניעה לחתום על הסכם
המס. עוד שוכנעתי כי הסכם המס לא נחתם על ידי רו"ח ליוואי ביחס למערער מחמת מניעה
התלויה בעניינים פרוצדורליים פנימיים של רשות המיסים שאינם נוגעים לתנאי ההסכם או
למערער. חיזוק למסקנתי זו ניתן למצוא בעדותו של רו"ח ליוואי (שם, ש' 17 ע' 121):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 " ש. אוקי, תאמר לי בבקשה מבחינת הנסיבות וההתהוות של החתימות אילו נניח
2 לצורך העניין כל שאר הנישומים כולל לצורך העניין המערער היה נישום והתיק שלו
3 היה מיועד לפקיד שומה תל אביב 5 מה הייתה ההתרחשות שהייתה קורית ב-8.1?
4 ת. היינו חותמים על תשעת ההסכמים באותו הרגע.
5 ש. היית חותם על תשעת ההסכמים באותו,
6 ת. כן.

7 ש. הרגע. טוב, מה היה, אתה יכול לתאר את הצפי מה היה כשחתמת בשמיני אבל
8 המציאות בפועל הייתה ש, אנחנו יודעים את החלוקה בין הנישומים כולל המערער
9 שהוא היה אצל פקיד שומה תל אביב 3, אתה יכול להגיד מה היה הצפי באותו יום ב-
10 8.1 לגבי החתימות, החתימה בשמו של המערער על ההסכם?
11 ת. איך שחזרתי למשרד ופניתי בפקסים לכפר סבא ולפתח תקווה וגם לתל אביב 3 או
12 שיכול להיות שבטלפון וניסיתי לתאם את החתימה על ההסכמים.
13 ש. ותוכל לספר לבית המשפט אם זה היה אמור להיות בעוד כמה ימים, תקופה ארוכה,
14 פרקי הזמן שהיו צפויים להיחתם, לחתימה של שאר ההסכמים?
15 ת. זה היה צריך להיות במידי, לא, כמו שאמרת קודם אם כולם היו בפקיד שומה תל
16 אביב 5 היינו באים ערימה של הסכמים חותמים והולכים וזה מה שהיה קורה.

17 בהמשך עדותו, אישר רו"ח ליוואי כי בהתאם להוראות הסכם המס פתח חשבונות נאמנות עבור כל
18 אחד מחברי קבוצת היחידים (שם, ש' 1 ע' 128), עדותו של רו"ח ליוואי בעניין זה, אמינה עלי ובכך
19 יש כדי לתמוך בגרסתו לפיה בשלב בו נחתם הסכם המס על ידי רו"ח ליוואי בשם שניים מחברי
20 קבוצת היחידים, כל תנאי ההסכם היו מוסכמים ולא נותר אלה אקט פורמאלי של חתימה על
21 ההסכם (של רו"ח ליוואי) אל מול כל אחד מפקידי השומה הרלבנטיים ליתר חברי קבוצת היחידים.

22 גרסתו של רו"ח ליוואי, נתמכת בהודעה אלקטרונית ששלח רו"ח ברנשטיין ביום 30.11.2006 (מוצג
23 מע/19) למר ישי כהן, מר יפת, מר אבי בכר, רו"ח איריס עומר, מר אהרון אליהו, מר עופר צ'רדמן,
24 מר יאיר נידורף, מר חליל חלילי, מר אלדד נוח, ומר שמעון כהן, (כולם מרשות המיסים שהיו
25 מעורבים במשא ומתן), שזו לשונה:

26 "שלום לכולם"

27 אני שמח על כל ההערות והתיקונים וההבהרות שהעבירו החברים לאישור
28 זה גם לאחר שאמרתי שהאישור סופי.
29 מצ"ב נוסח אחרון בהחלט לאחר שגם עדי אישר אותו.
30 אבקשם בכל לשון של בקשה כי הנוסח הזה לא ישתנה יותר.
31 שבוע הבא עדי ייצור עמכם קשר ויגיע על מנת לחתום על האישורים.
32 אני מודה על כל ההירתמות מצדכם שבזכותה אני שמח לומר כי הגענו לקו הסיום"

33 הודעה זו של רו"ח ברנשטיין, מלמדת שכבר ביום 30.11.2006 גובשו כל הוראות הסכם המס
34 והצדדים הגיעו "לקו הסיום". בניגוד לנטען על ידי המשיב, בשלב זה, לא היה עוד צורך במשא ומתן
35 ונקבע כי רו"ח ליוואי יגיע אל כל אחד מפקידי השומה הרלבנטיים כדי לחתום על הסכם המס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

שגובש בין הצדדים, כפי שנעשה בפועל ביחס לשניים מחברי קבוצת היחידים שתיקם התנהל אצל פקיד שומה תל אביב 5.

13. טענת המשיב, לפיה פקיד שומה תל אביב 1, פקיד שומה תל אביב 3, פקיד שומה פתח תקווה ופקיד שומה כפר סבא, לא ראו לנכון לחתום על הסכם המס, נטענה על דרך הסתם ולא נתמכה בראיות. אכן, וכפי שהעיד רו"ח ליוואי לא הייתה הסכמה של מר רייז לשיעור המס שיחול עליו (25%) משום שלטענתו לא היה בעל מניות מהותי בליברמור, ועניין זה נותר במשא ומתן בין מר יפת לבין רו"ח גולדברג אשר ייצג את מר רייז, אולם ביחס לכל שאר חברי קבוצת היחידים שיוצגו על ידי רו"ח ליוואי ובכללם המערער לא הייתה כל מניעה לחתום על ההסכם, כפי שנעשה ביום 8.1.2007 ביחס לשניים מחברי קבוצת היחידים.

כך גם עולה מעדותו זו של רו"ח ברנשטיין (ש' 9 ע' 203 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014):

"כן. אוקי, תאמר לי בבקשה אני רוצה רגע לשאול אותך כי אנחנו ראינו פה שהנישומים היו אצל חמישה פקידי שומה וכן הלאה אילו נניח מר רוני לרנר התיק שלו היה אצל פקיד שומה תל אביב 5, כפי ששני הנישומים הללו היו, אז באותו יום היה נחתם ההסכם גם איתו?
ת: אני מאמין שכן".

14. טענת המשיב, לפיה רו"ח ברנשטיין כלל לא היה מוסמך לחתום על ההסכם, תוך שנטען לגביו כי לא החזיק בתפקיד בכיר ברשות המיסים, נגועה בחוסר תום לב, ואינה יכולה לסייע למשיב. חוסר תום לב, משום שמהנסיבות שפורטו לעיל, היה ברור לכל המעורבים במשא ומתן משני הצדדים, שמדובר במשא ומתן לכריתת הסכם מס שצריך להתקבל על דעת כל פקידי המס הרלבנטיים ורו"ח ברנשטיין מונה לנהל ולרכז את המשא ומתן תוך שיתוף כל פקידי המס הרלבנטיים בכל שלבי המשא ומתן, החל מההסכמות העקרוניות, מתווה ההסדר ועד לנוסח ההסכם הסופי. ממילא, ניסיונו של המשיב לטעון כי רק רו"ח ברנשטיין, שלא היה מוסמך לחתום על הסכם המס, הסכים לתנאי הסכם המס, לא יצלח. רו"ח ברנשטיין ריכז את המשא ומתן אשר התנהל במעורבותם של כל פקידי השומה הרלבנטיים עד לסיומו המוסכם על כלל המכותבים להודעתו מיום 30.11.2006 (מוצג מע/19). למעלה מכך אוסיף, כי חתימתו של רו"ח ברנשטיין על הסכמי המס שנחתמו מול פקיד שומה 5 נעשתה על פי בקשתה של רו"ח איריס עומר כשהיא עצמה חתומה על ההסכמים, ואין טוען כי רו"ח איריס עומר לא הייתה מוסמכת לחתום על הסכם המס.

15. נוכח כל האמור עד כאן, ניתן לסכם כי ביום 30.11.2006 ולכל המאוחר ביום 8.1.2007 נכרת הסכם מס מחייב בין רשות המיסים לבין קבוצת היחידים (למעט מר רייז שבשלב מסוים עבר לנהל את ענייניו בנפרד באמצעות רו"ח גולדברג). בעניין זה אוסיף, כי טענת המשיב, לפיה ככל שמדובר ברשויות המס אין להכיר ב"חוזה מכללא", אינה יכולה לסייע לו. כאמור, בין קבוצת היחידים באמצעות רו"ח ליוואי לבין פקידי השומה הרלבנטיים באמצעות רו"ח ברנשטיין נוהל משא ומתן שנמשך מספר חודשים (מיום 10.5.2006 עד ליום 30.11.2006) ובתקופה זו הוחלפו טיוטות, גובשו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

הסכמות ואף נוסח הסכם מס סופי שנחתם על ידי שניים מחברי קבוצת היחידים, ביום 8.1.2007, באמצעות ר"ח ליוואי שאמור היה לחתום גם על יתר ההסכמים, וכפי שהעיד לא הייתה כל מניעה מצדו לחתום על ההסכמים באותו היום. אין לקבל שרק משום שמבחינה פורמאלית חתימת יתר ההסכמים הייתה צריכה להתבצע במקום אחר בו יושב פקיד השומה הרלבנטי לכל אחד מחברי קבוצת היחידים, יטען המשיב בדיעבד, שלא נכרת הסכם מס עם יתר חברי קבוצת היחידים, כאשר הנסיבות והתנאים של כולם היו זהים.

בע"א 6370/00 קל בנין בע"מ נ' ע.ר.מ. רעננה לבניה והשכרה (פורסם בנבו) דן בית המשפט במשא ומתן בו סוכמו כל התנאים בין הצדדים (מזמין ומציע במכרז) ומועצת המנהלים של המזמין החליטה שלא לחתום על ההסכם. בהתייחסו לחובת תום הלב במשא ומתן, קבע בית המשפט (פסקה 9 לפסק הדין של כבוד הנשיא א' ברק):

"על-פי עקרון תום הלב במשא ומתן טרום-חוזי 'מחויב כל צד למשא ומתן לפעול תוך נאמנות כלפי הצד האחר למשא ומתן' ותוך נאמנות לרוח העסקה ולמטרתה".

בהמשך, נקבע (שם, פסקה 15):

"...מצויים מצבים שבהם המשא והמתן בין הצדדים הגיע לשלב כה מתקדם, עד כי תוכנו של ההסכם שאותו מבקשים הצדדים לכרות הוא ידוע. תנאיו גובשו, עם זאת אך בשל חוסר תום-הלב נמנע השכלול הסופי של המשא ומתן לכדי חוזה. במצב דברים זה החזרת המצב לקדמותו – כלומר, העמדת הצדדים במצב שבו ההתנהגות בחוסר תום-לב לא התרחשה – תביא אותם לידי ראיית המצב כאילו שוכלל החוזה (ראו פלפל, במאמרה הנ"ל [33], בעמ' 315)... במצב דברים זה אין בית-המשפט כורת חוזה עבור הצדדים. כל שבית המשפט עושה הוא בהסרת המחסום שאחד הצדדים הטיל שלא בתום-לב על שכלול החוזה....".

16. בענייננו, לאחר משא ומתן וחליפת טיוטות גובשו וסוכמו כל התנאים לכדי נוסח הסכם סופי כבר בסוף חודש נובמבר 2006 וביום 8.1.2007 אף נחתם הסכם המס עם שניים מחברי קבוצת היחידים באמצעות ר"ח איריס עומר ור"ח ברנשטיין מטעם המשיב ור"ח ליוואי מטעם קבוצת היחידים (ש' 10 ע' 673 לפרוטוקול הדיון מיום 17.2.2015), כאשר לא הייתה מבחינת החברים האחרים בקבוצת היחידים המיוצגים על ידי ר"ח ליוואי כל מניעה לחתום על הסכם המס. בנסיבות אלה, שוכנעתי שהמשיב בחוסר-תום לב הנובע מעניינים פנימיים שאינם קשורים בקבוצת היחידים או בר"ח ליוואי, מנע את השלמת החתימה על יתר הסכמי המס.

17. מהודעתו של ר"ח ליוואי שנשלחה ביום 2.1.2007 לכל פקידי השומה הרלבנטיים ובה הוא מבקש לעדכן את המזכירות לתאם מועד לחתימה הנוח לכל אחד מפקידי השומה הרלבנטיים (מוצג מע' 21), עולה כי מחדל אי החתימה על יתר הסכמי המס הנוגעים ליתר קבוצת היחידים הוא מחדלם של פקידי השומה הרלבנטיים אצל המשיב ולא של ר"ח ליוואי או של המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

18. אכן, מהודעת המייל של רו"ח ברנשטיין מיום 28.2.2007 (מוצג מע/21) נראה כי חלק מפקידי השומה העלו הסתייגות מהוראות הסכם המס, אולם וכפי שעולה מתשובתו של רו"ח ליוואי מזמן אמת, מדובר היה בניסיון חד צדדי לשנות "הסכם גמור שכל הסוגיות בו לובנו והוסדרו זה מזמן" (שם, מוצג מע/21). על כגון זה, נקבע בעניין אלוני (שם, פסק הדין של כבוד השופט (כתוארו אז) אי גרוניס):

"לא יכול להיות ספק בדבר שנעשה הסכם שומה בין המערער -הנישום לבין המשיב - פקיד השומה באשר לדרך מיסויה של העסקה המסוימת. המערער מעונין לסגת מן ההסכם, לאחר שהתברר כי בשל שינויים שחלו בשלב מאוחר בערכן של מניות התמורה, אין ההסכם כדאי מבחינתו. ברי, כי אין לאפשר למערער לסגת בנסיבות אלה מן ההסכם. ניתן אך לשער מה היה אומר המערער אילו השינוי בערך היה בכיוון ההפוך ואילו המשיב -פקיד השומה היה מנסה לטעון שאין ההסכם מחייב".

את שנאמר על הנישום במקרה שנדון בעניין אלוני, ניתן לומר על המשיב כאן. יתרה מכך רשות המס ככל רשות מנהלית שעה שהיא מביעה עמדתה באמצעות נציג מוסמך ולאחר תיאום אין זה ראוי כי מי מאנשיה ימצא להתחרט בדיעבד ולהיתלות בפגם טכני לצורך כך. כפי שלא מצופה שכך ינהג נישום קל וחומר מצופה מרשות ציבורית שאנשיה ישקלו מכלול שיקוליהם קודם להצגת מצג שממנו עולה כי הושגו מכלול ההבנות. ככל שסבר מי מפקידי השומה שאין ההבנות מקובלות עליו היה עליו להבהיר זאת במפורש. חתימת ההסכם, האישור המוקדם, מעידה כי היתה גמירות דעת לגבי כול הנוגעים בדבר (ראו סעיף 23 להלן).

19. לא מצאתי ממש בטענת המשיב, לפיה העובדה שהמערער החליט להחליף את רו"ח ליוואי ברו"ח אבני מאחר והחליט לבחון ערוץ חלופי, מלמדת שהמשא ומתן לא הבשיל לכדי הסכם (מוצג מע/52). ההודעה ששלח המערער לרו"ח ליוואי הייתה ביום 12.6.2007 לאחר שמר יפת הפסיק את המשא ומתן עם מר רייז ורו"ח ליוואי קיבל הודעה על ביטול הסכם המס. בנסיבות אלה, רשאי היה המערער לבחור מי ייצגו בפני רשות המיסים, ואין לאירוע זה שהתרחש ביוני 2007 או לאמור בהודעתו של מר לרנר מיום 12.6.2007 (מוצג מע/52) כדי לשנות ממסקנתי באשר להשתכללות הסכם המס ביום 30.11.2006 ולכל המאוחר ביום 7.8.2007. עוד אוסיף, כי אין באמור במכתב מיום 2.11.2011 שכתב רו"ח אבני ושעליו מצביע המשיב (מוצג מע/57), כדי לשנות ממסקנותיי שלעיל ולהלן, כאמור רו"ח אבני לא היה מעורב במשא ומתן לכריתת הסכם המס. כך, גם לא מצאתי ממש בטענת המשיב, לפיה העובדה שרו"ח ליוואי קיבל שכר חלקי (סעיף 66 לסיכומי המשיב) מלמדת שלא נכרת הסכם.

20. מסקנתי מכל האמור לעיל, שלכל המאוחר ביום 8.1.2007 נכרת הסכם מחייב בין המשיב לבין המערער באשר לאופן בו יש למסות את העברת מניות ליברמור מסידמור למערער, כאמור בהסכם המס מוצג מע/20.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

ההודעה על ביטול הסכם המס על ידי רו"ח ברנשטיין

21. לטענת המשיב, ביום 18.2.2007 שלח רו"ח ברנשטיין מכתב ביטול לרו"ח ליוואי, ובו "ביקש לעדכנו כי הסכמי השומות אשר נחתמו ביום 8.1.2007 בין שני הנישומים לבין פקיד שומה תל אביב 5 בטלים ומבוטלים" (סעיף 1.4 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).

בין הצדדים התעוררה מחלוקת באשר למועד בו נשלחה או התקבלה הודעת הביטול על ידי רו"ח ברנשטיין. לטענת המשיב, הודעה זו נשלחה ביום 18.2.2007 בעוד המערער טוען כי הודעה זו התקבלה רק ביום 12.6.2007 אצל רו"ח ליוואי והתאריך המופיע על ההודעה הוא בבחינת Back Dated, כפי שמסר רו"ח ליוואי בתשאול של רשות המיסים מיום 17.11.2011 בנוכחות מר קובי בנבנישתי וגיא ארליך (מוצג מע/26) ובעדותו כאן (ש' ע' 16 ע' 128 לפרוטוקול הדיון מיום 13.11.2014).

22. ענייננו בתוקפה של ההודעה על ביטול הסכם המס אשר נקבע לעיל כי נכרת גם עם המערער. בין אם אקבל את טענת המשיב באשר למועד משלוח הודעת הביטול ובין אם אקבל את טענת המערער בעניין זה (מאחר והצדדים טענו לעניין זה בהרחבה אדון בכך בהמשך), נמצא שהודעת הביטול נשלחה באופן חד צדדי לאחר כריתת ההסכם ביום 30.11.2006 ולכל המאוחר ביום 8.1.2007. על כן, יש לבחון האם עומד המשיב באמות המידה והתנאים הקבועים בדיון ביחס לביטול הסכם מס שנכרת בינו לבין המערער.

23. בע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב, רו"ח ועו"ד (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין מחלב"), קבע בית המשפט (ברוב דעות) כי ניתן לתקן שומה בהסכם מכוח הוראות סעיף 147 לפקודה, בהתחשב בטעות המשפטית שהייתה למס הכנסה בעת שכרת את ההסכם. יחד עם זאת, נקבע כי בהתחשב באינטרס ההסתמכות של הנישום שהתקשר עם רשות המיסים בהסכם, יש לחייבו רק במחצית המס בו היה חייב (פסקאות ד' – ח לפסק הדין של כבוד השופט א' רובינשטיין). במסגרת הדיון בעניין מחלב, התייחס כבוד השופט י' דנציגר (דעת המיעוט), באופן עקרוני, לשיקולים והתנאים לביטול הסכם שנכרת בין רשות המיסים לבין נישום, וכך נקבע (שם, פסקה 29):

"...דרך נוספת בה יכולה הרשות הציבורית לפסוע היא הדרך החוזית, במסגרתה היא כורתת הסכם עם הפרט. הסכמים אלו - בין הרשות הציבורית לפרט - הינם חזון נפרץ בעולמנו כיום. אולם כאשר הרשות הציבורית בוחרת לכרות הסכם עם הפרט רואים אותה במידה רבה כאילו היא "מסירה מעליה את אדרת השלטון" [שלו בעמ' 19]. דהיינו, כאשר מדובר בהסכם בין הרשות לפרט, אין הרשות נבדלת מהפרט ואין היא זכאית - ככלל - לעשות שימוש בסמכויותיה המנהליות על מנת לזכות בזכויות יתר במסגרת החוזית. ושמא יש לחדד ולומר - במצב זה דווקא נבדלת הרשות מהפרט כך שהנטל המוטל עליה להוכיח כי יש לאפשר לה "להתנער" מהסכם עם הפרט בשל טעות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

בכריתתו אינו נטל קל יותר מהנטל המוטל על הפרט או נטל זהה לזה המוטל על הפרט,
אלא דווקא נטל מוגבר וכבד יותר, הנובע מחובת ההגינות המוגברת המוטלת עליה".

24. כך נכתב בהודעת הביטול (מוצג מע/40):

"לכבוד

ליוואי את ליוואי – רואי חשבון

...

הנדון: הסכמי שומות מיום 8.1.2007

בהמשך לשיחתנו הטלפונית מיום 18/02/2007, הריני להודיעך כי הסכמי השומות אשר
נחתמו בין פקיד שומה ת"א 5 מיום 08/01/2007 לבין... ובין... (להלן: "הנישומים")
בטלים ומבוטלים.
כולי תקוה כי המו"מ הממשיך להתנהל בין רשות המיסים לביןך בנוגע להסדר כולל
לכל חברי הקבוצה, לרבות הנישומים יסתיים ונוכל לחתום על הסכם חדש עם
הנישומים".

מכתב הביטול, אינו מתייחס להפרה של הוראה מסוימת בהסכם המס או לעילה או לסיבה שבגינה
נמסרה הודעת הביטול, ועל כן נראה כי הודעת הביטול אינה עומדת בתנאי ההגינות ובוודאי אינה
עומדת בתנאי ההגינות המוגברת החלה על רשות ציבורית בבואה לבטל הסכם שנכרת בינה לבין
הפרט. לכך יש להוסיף, כי האמור במכתב כאילו המשא ומתן בין רו"ח ליוואי לבין רשות המיסים
ממשיך להתנהל, אינו תואם את המציאות עליה הודיע רו"ח ברנשטיין בעצמו ביום 30.11.2006
ולפיה "הגענו לקו הסיום".

25. רו"ח איריס עומר, העידה כי לא הייתה מעורבת בעריכת הסכם המס או ביטולו (ש' 23 ע' 675
לפרוטוקול הדיון מיום 17.2.2015), אולם במסגרת עדותה הוצג העתק ממכתב הביטול (מוצג
מע/42) עליו כתבה רו"ח איריס עומר בכתב ידה:

"אורנה/סימה!

לידיעתך – ביטול הסכם עקב משא ומתן בת"א 1 וכ"ס שלא צלח
מכיוון שמדובר בקבוצת תיקים – הוחלט על ביטול ההסכם.

איריס

17.6.07"

ממסמך זה, נראה כי הניסיון לבטל את ההסכם על ידי המשיב, נבע מכך שהמשא ומתן בין מר יפת,
פקיד שומה תל אביב 1, לבין מר רייז באמצעות רו"ח גולדברג, לא צלח.

26. ביום 17.11.2011 נערכה תרשומת מתחקיר שערכו קובי בננישתי וגיא ארליך למר ברנשטיין (מוצג
מע/28), ומהתרשומת האמורה עולה כי רו"ח ברנשטיין אשר כאמור היה מעורב בהליכים הכרוכים
בכריתת הסכם המס, התחיל להחתים את פקידי השומה הרלבנטיים ובשלב מסוים מר יפת, פקיד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

שומה 1 רצה לשנות את הסכם המס באופן שחלק מהיחידים יסווגו כ"בעלי עניין" עליהם יחול מס של 25% בעת מכירת מניות ליברמור "ולכן העסקה פוצצה" (שם, סעיף 2). בהמשך נשאל רו"ח ברנשטיין: מה הייתה הסיבה לביטול באופן רשמי? ותשובתו (שם, סעיף 3):

"ההנמקה, ההסדר היה אמור לכלול את כל בעלי המניות ומכיוון שלא הסכים לחתום מול הנישומים שבטיפולו ולכן ביטלתי את ההסכם.
מה גם, היה את פיצוץ פרשת המיסים שהעביר על אווירת ההסכם.
היה ברור שכל הקבוצה היא כמקשה אחת ולא היה מצב שיחתם הסכם עם חלק מהנישומים בלבד".

על גרסתו זו חזר רו"ח ברנשטיין גם בעדותו במסגרת הדיון כאן (ע' 191 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014).

27. הטעמים שלעיל, אינם נזכרים בהודעת הביטול ששלח רו"ח ברנשטיין לרו"ח ליוואי. יתר על כן וכפי שיובהר להלן, אין בטעמים חיצוניים הנוגעים למשא ומתן שנוהל בין מר יפת לבין מר רייז באמצעות רו"ח גולדברג, ואשר אינם נוגעים לתנאים שסוכמו עם קבוצת היחידים שיוצגה על ידי רו"ח ליוואי, כדי להצדיק את ביטול הסכם המס על ידי המשיב באופן חד צדדי.

28. בסעיף 1 ב) להסכם המס, נקבע:

"למען הסר הספק, מובהר ומוסכם, כי נישום שהיה "בעל מניות מהותי" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה בחברת האחזקות הזרה, ערב העברת המניות כאמור לעיל, יחשב כבעל מניות מהותי, בחברה הזרה הנסחרת, לכל דבר ועניין, לרבות לעניין שיעורי המס שיחולו על רווח ההון ו/או על דיבידנדים במועד מכירת המניות ו/או במועד קבלתם, בהתאמה ולפי העניין, והכל בהתאם לרשימת בעלי מניות ואחוזי האחזקה הרצ"ב כנספח א' והמהווה חלק בלתי נפרד מהסכם זה".

נוכח הוראה זו, נראה כי ככל שמדובר בחברי קבוצת היחידים אותם ייצג רו"ח ליוואי, בהם המערער, הייתה הסכמה מצדם לחיובם בשיעור מס הנגזר מהגדרת בעל מניות מהותי הקבועה בסעיף 88 לפקודה, וממילא, גם בהקשר זה בכל הנוגע למערער לא היה בסיס לטענות שהעלה לכאורה מר יפת נגד הסכם המס.

29. לכך יש להוסיף, כי בזמן אמת, לא טען המשיב כי המערער הפר את תנאי הסכם המס ובהסכם המס נקבע (שם, סעיף 4): "אין בהפרת תנאי על ידי הנישום, כדי להטיל חיוב כאמור בסעיף זה על מי מהנישומים האחרים שלא הפר תנאי מהתנאים כאמור בסעיף 3 שלעיל". ממילא, לאחר כריתת ההסכם לא היה רשאי המשיב לבטל את הסכם המס עם המערער בשל הפרות נטענות של מי מקבוצת היחידים או בשל ההתנהלות מול מר רייז.

30. בסיכומיו טוען המשיב (סעיף 44):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 "עוד נחזור ונדגיש את שהדגשנו לעיל בפס' 11 ו- 14 כי, כיום לאחר שהתבררו עובדות
2 במסגרת דיון ההוכחות, ברור כי אף אם היה נחתם עם המערער הסכם, הרי שפקיד
3 השומה רשאי היה לבטלו. ממילא הייתה עומדת למשיב הזכות לבטל את ההסכם, שכן,
4 רשימת בעלי המניות שצירף ליוואי, כפי שהתברר במהלך דיוני ההוכחות, הייתה
5 חסרה. רשימה זו לא כללה בעל מניות נוסף... בכך שנמסרו שמותיהם של תשעה מבעלי
6 המניות ולא של כל בעלי המניות נפל פגם חמור של אי-מסירת מידע מלא, שממילא
7 הקנה לפקיד השומה, בהתאם לסעיף 1 בהסכמים שנחתמו, זכות לבטל את ההסכם
8 למפרע".
9

10 טענה זו, אין אלא לדחות.
11

12 ראשית, מדובר בטענה שהועלתה רק בסיכומי המשיב ומקובלת עלי טענת המערער שמדובר
13 בהרחבת חזית אסורה.
14

15 שנית, לא מצאתי בהוראות הסכם המס (מוצג מע/20) הצהרה מטעם קבוצת היחידים באשר למספר
16 חברי הקבוצה. אכן, להסכם המס צורף נספח א' הכולל רשימה של מחזיקים במניות ליברמור
17 ורשימת פקידי השומה המטפלים בכל אחד מהנישומים המנויים ברשימה, אולם בהקשר של
18 הרשימה האמורה, מתייחס הסכם המס רק ל"אחוזי האחזקה" המפורטים ברשימה לצורך קביעת
19 "בעל מניות מהותי" (סעיף 1 ב) ולהעברת מספר המניות המפורטת ברשימה לכל אחד מחשבונות
20 הנאמנות בהם אמור היה הנאמן להחזיק את מניות ליברמור (סעיף 3 א) להסכם המס). בכך, אין
21 משום קביעה או הצהרה באשר לזהות כל היחידים שהחזיקו במניות ליברמור.
22

23 יתר על כן וככל הנוגע למצגים שהציג רו"ח ליוואי בפני רשות המיסים, הרי שבמכתב מיום
24 10.5.2006 ששלח רו"ח ליוואי לרו"ח גדעון בר זכאי (מוצג מש/14), נכתב במפורש שמדובר ב"10
25 יחידים תושבי ישראל ותושב חוץ אחד המחזיקים ביחד ב- 100% ממניותיה של חברה זרה
26 הרשומה מחוץ לישראל".
27

28 על אלה אוסיף, כי אפילו היה ממש בטענת המשיב לעניין ההפרה הנטענת (ואין בה ממש) לא יכול
29 המשיב להצדיק ביטול הסכם באופן חד צדדי בשנת 2007 על מידע עתידי שהתגלה לו לכאורה בשנת
30 2014, בבחינת "חכמה בדיעבד".
31

32 31. ועוד. במסגרת הדיון בשאלה האם נכרת הסכם מס בין המערער לבין המשיב, טען המשיב כי רו"ח
33 ברנשטיין לא היה מוסמך להתקשר בהסכם מס עם קבוצת היחידים (סעיף 61 לסיכומים). לעומת
34 זאת בדיון על ביטול הסכם המס, נסמך המשיב על מכתב הביטול ששלח רו"ח ברנשטיין (סעיף 51
35 לסיכומים). לבד משיב בכך טענות עובדתיות סותרות הנטענות על ידי המשיב, נראה כי לשיטתו
36 של המשיב רו"ח ברנשטיין לא היה מוסמך לבטל את הסכם המס. לעניין זה אוסיף, כי בחקירתו
37 טען רו"ח ברנשטיין שהוציא את מכתב הביטול על דעת עצמו ובעניין זה עדכן רק עם רו"ח איריס
38 עומר (ש' 18 ע' 213 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014). אלא שמעדותו של רו"ח ברנשטיין עולה כי
39



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

לא הייתה תרשומת ואין כל תיעוד לשיחה שלכאורה התקיימה בינו לבין רו"ח איריס עומר (שם, ע' 214-215) וכאמור לעיל רו"ח איריס עומר העידה כי לא הייתה מעורבת בביטול הסכם המס.

32. בחקירתו העלה רו"ח ברנשטיין טענה לפיה רשות המיסים רשאית לבטל כל הסכם אותו היא עורכת עם נישום בתוך 90 ימים מכריתתו (ע' 208 – 209 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014). אלא, שלא מצאתי הוראה כזו בהסכם. יתר על כן, גם במכתב הביטול ששלח רו"ח ברנשטיין, לא נטען שביטול ההסכם נעשה בהתאם לזכותה של רשות המיסים לבטל הסכמי שומה בתוך 90 ימים באופן חד צדדי וללא עילה שבדין. בחקירתו טען רו"ח ברנשטיין כי הוראה כזו מופיעה בכל "הסכם סטנדרטי של מס הכנסה" אולם לא יכול היה להצביע על הוראה כזו בהסכם המס או בכל מסמך אחר ובסופו של דבר הודה כי אין לו תשובה שתסביר את העדרו של סעיף כזה (ע' 208 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014). על כן, ובהתאם לדיני החוזים ובוודאי שכך בהתאם לחובת ההגינות החלה על רשות המיסים, אין לקבל טענה זו. כל עוד ההוראה מופיעה במפורש, על אף היותה דרקונית, הרי שהיא מוסכמת. בהעדר אמירה מפורשת, אין לקבוע נוהל של אפשרות ביטול בתוך שום פרק זמן להסכם שהושג העונה על דרישות חוק החוזים בפרט כאשר רק צד אחד להסכם יכול לחזור בו ממנו והצד הזה הוא הרשות השלטונית.

33. במחלוקת שבין הצדדים באשר למועד משלוח הודעת הביטול, ככל שעוד נדרש להכריע בה, שוכנעתי כי הודעת הביטול הגיעה אל רו"ח ליוואי רק ביום 12.6.2007 לאחר שמניות ליברמור הועברו מסידמור למערער ביום 30.5.2007, וככל שמדובר במועד המשלוח קיים ספק אם ההודעה אכן נשלחה במועד המצוין במכתב הביטול. להלן טעמי:

א. כך העיד רו"ח ליוואי בחקירתו (ש' 3 ע' 128 לפרוטוקול הדיון מיום 13.11.2014):

" אוקי. תגיד לי אתה יכול לספר לבית המשפט את האירועים שהתרחשו ב-12.6.2007,

...

עד: החברים בקבוצה שלא נחתם איתם ההסכם ובעיקר רוני היו, כעסו ולי היה, אני שלחתי מיילים ואז התקשרתי ל צביקה ברנשטיין שבעצם יצא כבר מהתמונה,

ש: אז זה ה-12.6?

ת: כן. והרמתי לו טלפון ואמרתי לו צביקה מה קורה עם הזה, עושים ממני צחוק, הלקוחות, היה איזה שהוא, היה סיכום מה, ואז צביקה אמר שההסכם מבוטל וכמו שאומרים נפילתי ברצפה, לא, הוא אומר לי כן שלחנו לך, שלחתי לך פקס. אמרתי לו לא קיבלתי שום, לא קיבלתי שום הודעה על ביטול לא, לא קיבלתי שום דבר ואז הוא שלח לי, אז הוא שלח בפקס את מה שהוא טוען שהוא שלח במועד אחר ואז התקשרתי לשלמה טיסונה שהוא היה בעיקר נקודת הקשר שלי עם הקבוצה, הוא גם עו"ד, במקרה היושע היה אצלו סיפרתי להם על, על האירוע של, על האירוע הזה.

....

אותו פקס כי אחד צביקה, צביקה כל הזמן עבד במיילים אז פתאום הוא כותב לי בפקס, נראה לי משונה. שתיים בורדינג עצמו של המכתב כתוב שם בהמשך למכתבים מיום 18, אני כשאני כותב, אם היו אני אצא מכאן אז אני אכתוב לאדוני מכתב אני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

אכתוב בהמשך לפגישתנו מהיום, מאתמול, מהבוקר, מהערב ושלוש אני כשאני מקבל
ניירות אז אני רושם למעלה את התאריך ואני הבאתי לפה את לדוגמא שאני מקבל
צווים או שומות שחשוב התאריך אני כותב בעט כחול מתי התקבל וזה הנייר שאנחנו
פה הבאתי אותו, זה המקור.

....

כן היא טענה שהיא כן שוחחה איתי ב-18.2,

ש: אני רוצה כבודו להציג את התרשומת.

כן.

...

אנחנו ב-מע"27.

...

ת: אוקי אז כתבתי ככה, היום, הכותרת היא שיחה טלפונית עם איריס עומר סגן פקיד
שומה תל אביב 5 תרשומת, היום בשעות הצהריים סביב 14:00 התקשרה אלי סגנית
פקיד שומה תל אביב 5 איריס עומר,

...

עד: איריס הייתה מאוד נסערת וטענה ששוחחה איתי בטלפון ושהיא וחזרה על זה
וחזרה ו,

ש: ששוחחה איתך בטלפון מתי?

ת: ב-18.2 שזה גם אות ויום שצביקה טוען שהם, דיבר איתי בטלפון ש, ואני עניתי
שאני לא זוכר שהתקיימה שיחה כזאת ואמרתי לה איך מפאת הנימוס והכבוד שאם
זה מה שהיא זוכרת אז אני יכול להאמין לה שזה מה שהיא זוכרת אבל אני יש לי את
מה שאני זוכר וחזרתי גם על מה שאני זוכר שחתמנו על ההסכם ושהיו אמורים
להיחתם הסכמים נוספים ואז שפניתי לצביקה שיאיץ בפקידי השומה האחרים לחתום
אף הם על ההסכם וכשפניתי אליו ביוני 2007 הוא טען שההסכם בטל, שלח את המכתב
שלדבריו כתב ב-18.2 וחזרתי גם על מה שאמרתי אני לא זוכר על מה שדיברתי איתה.
עם צביקה היו לי שיחות גם כן לא הרבה, הרוב היה בתכתובת מיילים או בפגישות אבל
עם איריס אני לא, ממש לא זוכר שדיברתי בטלפון.

...

ב-18.2 הייתה איזו שהיא שיחה עם מישו מרשות המיסים?

עד: אני לא זוכר שהייתה שיחה".

עדותו של רו"ח ליוואי, אשר הפסיק לייצג את המערער בחודש יוני 2007 (ש' 3 ע' 136
לפרוטוקול הדיון מיום 13.11.2004), לפיה לראשונה קיבל את הודעת הביטול בפקס ביום
12.6.2007, אמינה בעיני וכך גם גרסתו לפיה לא קיבל את הודעת הביטול ביום 18.2.2007.

ב. הוצג בפני העתק ממכתב הביטול שהגיע אל רו"ח ליוואי ועליו כתוב בכתב יד "התקבל בפקס
ב – 12/6/2007" לצד האמור מתנוססת חתימה של רו"ח ליוואי. אכן, אין בעצם קבלת הפקס
ביום 12.6.2007 כדי לשלול אפשרות שכבר ביום 18.2.2007 נשלחה אל רו"ח ליוואי הודעת
הביטול, אולם עצם קיומו של המסמך האמור תומך בגרסתו של רו"ח ליוואי לפיה קיבל את
הודעת הביטול רק ביום 12.6.2007.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

ג. ממוצג מע/42 עולה כי ר"ח איריס עומר, קיבלה את מכתב הביטול והעבירה אותו לידיעת הגורמים הרלבנטיים ביום 12.6.2007, תוך שהיא מבהירה את נסיבות ביטול ההסכם וכפי שיובהר להלן, נסיבות אלה אירעו בחודש יוני 2007 ולא לפני ה – 18.2.2007 המועד בו לכאורה נשלח מכתב הביטול על ידי ר"ח ברנשטיין.

ד. במכתב תשובה מיום 7.6.2007 (מוצג מע/49) בענייננו של מר רייז, כותב מר יפת לר"ח גולדברג:

1. במהלך החודשים האחרונים התנהל מ"מ במטרה לסיים את הטיפול בהסכם.
2. בפגישה האחרונה ב – 4.6.07 הועלו הצעות לפתרון המחלוקת, ובסיומה הודעתי שאשקול את הצעתכם האחרונה ו[א]ודיעכם על החלטתי תוך מספר ימים.
3. ב- 6.6.07 (יומיים לאחר פגישתנו האחרונה) בשעות אחה"צ הודעתי טלפונית כי בעלי המניות בחנ"ז (לרבות מר אביב רייז) מסרו הודעה לבורסה על מכירת האחזקה בחברה הציבורית לבעלי מניות בחנ"ז.
לאור הודעתך הטלפונית, ואי גילוי הכוונה לביצוע מהלך חד צדדי בשלב המו"מ (ובמיוחד בפגישה האחרונה), הריני להודיעך כי כל ההצעות שהועלו על ידי או ע"י עובדי משרדי בטלות ומבוטלות.
כמו כן, כל ההצעות שהועלו ע"י מר אביב רייז נדחות על הסף.
עקב זאת, נדרש מר אביב רייז לפעול ולדווח על הדיוידנד ועל אירועי המס האחרים בהתאם לחוק".

בחקירתו התייחס ר"ח ברנשטיין לסיבות שהניעו אותו להוציא את מכתב הביטול, ומהתשואל שנערך לו בשנת 2011 (מוצג מע/28), אותו אישר בחקירתו כאן (ש' 14 ע' 216 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014), עולה כי ר"ח ברנשטיין הוציא את מכתב הביטול לאחר שנוכח שמר יפת לא הגיע להסכמה עם מר רייז בקשר עם סיווגו כבעל עניין. כאשר עומת עם העובדה שהמשא ומתן בין מר יפת לבין ר"ח גולדברג הופסק רק בחודש יוני 2007, הוסיף ר"ח ברנשטיין: "אין לי מה להגיד" ובהמשך טען "אני לא מודע לפיצוץ דרמטי ביוני ולא השתתפתי בשום ישיבה", "לא, לא ידעתי" (שם ע' 217). בהמשך תיקן/שינה ר"ח ברנשטיין את גרסתו בתשואל וטען: "לא, לא הבנתי שהוא לא הולך לחתום אבל ראיתי שהדברים לא מתקדמים וכדי למנוע מצב שבו אנחנו לא נוכל לחזור בנו מההסכם, החלטתי שאנחנו נוציא את המכתב". דהיינו, לכאורה ובהתאם לגרסתו המעודכנת של ר"ח ברנשטיין בסמוך ליום 18.2.2007 צפה שמר יפת ומר רייז לא יגיעו להסכמות ועל כן מיהר לבטל את ההסכם המס. אלא שהסבר זה אינו מתיישב עם טענתו של ר"ח ברנשטיין לפיה רשאי היה לבטל את ההסכם בתוך תקופה של 90 ימים שאמורה הייתה להסתיים רק ביום 7.4.2007 ועדותו לפיה בסמוך ליום 18.2.2007 לא אירע כל אירוע דרמטי (שם, ע' 215 – 216). איני מוצא טעם מדוע מי שטרח כל כך בגיבוש ההסכם המס עם קבוצת היחידים ועל פי עדותו כלל לא היה מעורב במשא ומתן בין מר יפת לבין מר רייז באשר לשיעור המס (עניין שהיה מקובל על קבוצת היחידים), ימהר לבטל את ההסכם המס עם קבוצת היחידים שיוצגה על ידי ר"ח ליוואי בטרם מיצוי מלוא התקופה בה לטענתו היה רשאי לבטל את ההסכם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

הסבר זה של רו"ח ברנשטיין, גם אינו מתיישב עם כתב היד שהעלתה רו"ח איריס עומר ביום 17.6.2007 לפיה הסכם המס מבוטל מחמת שהמשא ומתן בין מר רייז לבין מר יפת "לא צלח" ועל כן "הוחלט על ביטול ההסכם". כאמור וכעולה ממכתבו של מר יפת (מוצג מע/49) המשא ומתן הופסק רק ביום 7.6.2007 ולא לפני כן וממילא החלטה על ביטול ההסכם מחמת שהמשא ומתן "לא צלח" יכולה הייתה להתקבל רק לאחר ה – 7.6.2007.

ה. לטענת המשיב, מפרוטוקול התייעצות פנימית שנערך ביום 24.11.2011 עם רו"ח איריס עומר (מוצג מש/40), ניתן ללמוד שכבר ביום 18.2.2007 שלח רו"ח ברנשטיין את הודעת הביטול. להלן השאלות ותשובות מההתייעצות האמורה:

..."

אחרי החתימה הייתי אצל רחמים יפת ז"ל והסוגיה עלתה ורחמים אמר שההסכם לא מקובל עליו.

רחמים ביקש מאיתנו לבטל את ההסכם וצביקה הוציא הודעת ביטול בסמוך לפגישה אצל פ"ש ת"א 1.

גיא: מתי קיבלת את הודעת הביטול?

איריס: צביקה הוציא את הודעת הביטול בסמוך לפגישה, עניין של שבועיים שלוש.

גיא: מי הוציא הודעת ביטול לנישום?

צביקה ברנשטיין.

*נתתי לאיריס את העתק ביטול ההסכם עם ההערה הכתובה ע"י איריס.

גיא: למה העברת את המכתב לרכזת רק ביולי?

איריס: מה שמעניין אותי איפה החותמת התקבל?

ההסכם זה הגיע ידנית ע"י צביקה.

איריס: הניסוח של המכתב מוזר בעיני

למה שצביקה ירשום "בהמשך לשיחתנו מתאריך 18/2 ושתאריך המכתב יהיה ה – 18/2.

אני כן זוכרת שדיברתי עם המייצג עדי ליוואי בסמוך לפגישה עם רחמים יפת ז"ל."

בהמשך מצוין, כי בין רו"ח איריס עומר לבין רו"ח ליוואי התקיימה שיחת טלפון. בשיחה זו אמרה רו"ח איריס עומר לרו"ח ליוואי שהיא דיברה אתו ויידעה אותו על ביטול ההסכם, ורו"ח ליוואי אישר זאת. אלא שבהמשך אומר רו"ח ליוואי "אני לא זוכר את השיחה הזאת – הכוונה את תוכן השיחה ואחרי השיחה פניתי לצביקה ברנשטיין והנ"ל שלח לי הודעת ביטול בסמוך לשיחה".

בניגוד לטענת המשיב, אני סבור שיש בתרשומת האמורה כדי להוביל למסקנה לפיה רו"ח ברנשטיין שלח את מכתב הביטול ביום 18.2.2007. זאת, משום שרו"ח איריס עומר לא נקבה במועדים מסוימים אלא סיפרה על פגישה שהייתה לה עם מר יפת לאחר כריתת הסכם המס, וכפי שמצאנו, מכתבו של מר יפת על סיום המשא ומתן נכתב רק בחודש יוני 2007. מכאן, שלא ניתן לשלול שהאירועים אליהם מתייחסת רו"ח איריס עומר בשנת 2011, מתייחסים לחודש יוני 2007 ולא לחודש פברואר 2007.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

2 ו. נוכח הספק שהתעורר אצלי ביחס לעדותו של רו"ח ברנשטיין ובהעדר מסמך לתמוך, כגון
3 אישור משלוח הפקס, תרשומת ביחס למשלוח הודעת הביטול או תרשומת לגבי השיחה
4 שלטענתו קיים עם רו"ח איריס עומר בקשר עם ביטול הסכם המס, שמצידה טענה כי לא
5 הייתה מעורבת בביטול הסכם המס, אני מקבל את גרסתו של רו"ח ליוואי לפיה קיבל לראשונה
6 את הודעת הביטול בפקס ביום 12.6.2007 ולאחר שהמשיא ומתן בין מר יפת לבין מר רייז
7 באמצעות רו"ח גולדברג, לא צלח. דברי רו"ח ליוואי מתיישבים עם שאר ההתרחשויות
8 כמתואר לעיל.

9

10 34. יש ממש בטענת המשיב לפיה המערער לא עמד בשורה של תנאים שנקבעו בהסכם המס, אולם בכך
11 אין כדי לשלול את תוקפו של הסכם המס מקום שהמשיב הוא שהפר את הסכם המס בעצם משלוח
12 ההודעה החד צדדית על ביטול הסכם המס והתנערותם החד צדדית של פקידי השומה מהסכם המס
13 כאשר לא פעלו לחתום על יתר הסכמי המס בחוסר תום לב ובהמשך הוציאו שומות מס המנוגדות
14 להוראות הסכם המס.

15

16 35. מכאן מתעוררת השאלה מהי התרופה לה זכאי המערער (הנפגע) נוכח הפרת הסכם המס על ידי
17 המשיב.

18

19 סעיף 2 לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), התשל"א – 1970, קובע כי מקום שהופר חוזה
20 זכאי הנפגע לתבוע את אכיפתו. על כן, מקובלת עליי טענת המערער, לפיה זכאי הוא ליהנות
21 מהוראות הסכם המס באופן ששווי מכירת מניות ליברמור לצורך חיובו במס, יקבע לפי שער המניה
22 ביום 30.11.2010.

23

24 לציון, כי המערער טוען כי ביום 30.11.2010 עמד שער מניית ליברמור על 15.50 פני, ובפועל מכר
25 את מניות ליברמור בימים 12.2.2012 ו – 13.3.2012 במחיר של 15 פני למניה והמס בגין מכירה זו
26 שולם (סעיף 28 לסיכומי המערער).

27

28

29

החזקת מניות ליברמור בנאמנות

30 36. מלבד המחלוקות לעניין תוקפו של הסכם המס, התגלעה בין הצדדים מחלוקת בשאלה האם מניות
31 ליברמור הוחזקו בנאמנות עבור קבוצת היחידים על ידי רוקמור וסידמור שנוהלו על ידי עו"ד גיורי,
32 אם לאו.

33

34 37. פרק רביע 2 לפקודה העוסק בנאמנות תוקן בתיקון מס' 147 ונכנס לתוקפו ביום 1.1.2006, אולם
35 הוראות אלה חלות גם על נאמנויות שנוצרו לפני יום התחילה, ועל כן, ולצורך הכרעה בשאלה האם
36 מניות ליברמור הוחזקו בנאמנות עבור קבוצת היחידים נבחן את התנאים ליצירת נאמנות על פי
37 הדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

2

סעיף 75ג לפקודה, קובע:

3

"נאמנות" – הסדר שעל פיו מחזיק נאמן בנכסי הנאמן לטובת נהנה, שנעשה בישראל

4

או מחוץ לישראל, בין אם הוא מוגדר על פי הדין החל עליו כנאמנות ובין אם הוא מוגדר

5

אחרת;

6

סעיף 75ד (א) לפקודה, קובע:

7

"יוצר של נאמנות הוא אדם שהקנה לנאמן נכס, במישרין או בעקיפין, ויראו כיוצר גם

8

את אלה:

9

(1) ...;

10

סעיף 75ז (א) לפקודה, קובע:

11

"נאמנות תושבי ישראל היא נאמנות שבמועד יצירתה יוצר אחד לפחות ונהנה אחד

12

לפחות בה היו תושבי ישראל, ובשנת המס היה יוצר אחד או נהנה אחד לפחות בה תושב

13

ישראל".

14

38. סעיף 1 לחוק הנאמנות, התשל"ט-1979 קובע:

15

נאמנות היא זיקה לנכס שעל פיה חייב נאמן להחזיק או לפעול בו לטובת נהנה או

16

למטרה אחרת".

17

סעיף 2 לחוק הנאמנות, קובע:

18

"נאמנות נוצרת על פי חוק, על פי חוזה עם נאמן או על פי כתב הקדש".

19

39. בע"א 3829/91 אבינועם וואלס נ' נחמה גת ואח' (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין וואלס"), דן בית

20

המשפט במוסד הנאמנות וקבע כי מקום שהנסיבות מלמדות על כוונת הצדדים להתקשר בחוזה

21

נאמנות ניתן לקבוע שמדובר בנאמנות משתמעת IMPLIED TRUST גם בהעדר חוזה בכתב. לכך

22

יש להוסיף כי העובדה שהנכס לא נרשם על שם הנהנה, אינה שוללת את הנאמנות, וכך נקבע בעניין

23

זה על ידי כבוד הנשיא מ' שמגר (שם, פסקה 6):

24

"סיטואציה זו של חלוקת זכויות הבעלות בנכס - כאשר הבעלות הרשומה היא זו של

25

האחראי על ניהול העסק, בעוד שהבעלות שביושר היא של גורם אחר - היא הסיטואציה

26

הקלאסית של נאמנות."

27

40. הנה כי כן, על פי הפקודה והדין, נאמנות מהווה הסדר על פיו מחזיק נאמן בנכס לטובת נהנה, תהיה

28

הגדרת ההסדר אשר תהיה. מכאן, שבניגוד לטענת המשיב, אין לייחס משמעות רבה למונחים בהם

29

השתמשה קבוצת היחידים בעת שתיארה לרו"ח ליוואי את הנסיבות בעטיין התבקש הסדר המס,

30

והשאלה העיקרית בה צריך להכריע היא האם מבחינה מהותית מדובר בהחזקת נכס לטובת נהנה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

41. במסגרת המשא ומתן שניהל רו"ח ליוואי עם רשות המיסים פנה רו"ח ליוואי אל רו"ח גדעון בר זכאי במכתב מיום 10.5.2006 (מוצג מש/14). בפנייה ראשונה זו בכתב, בזמן אמת, ועוד בטרם העברת מניות ליברמור אל המערער, הגם שלא נטען במפורש שמדובר בנאמנות אולם הובהר כי מניות ליברמור הן בבעלות קבוצת היחידים. כך ברישא של סעיף ה, נכתב: "בין בעלי המניות בחנ"ז התגלעו חילוקי דעות בקשר עם מכירת מניות התאגיד הזר", דהיינו ההחלטה על מכירת מניות התאגיד הזר (ליברמור) הייתה נתונה לקבוצת היחידים. בהמשך נכתב: "בנוסף, היחידים אינם יכולים לשעבד את מניותיהם בתאגיד הזר" (ליברמור – מ.א.)... העדר היכולת לשעבד המניות כאמור גורע מיכולתם להשתמש בנכס שבעלותם כבטחון לאשראי שישמש לפעילות עסקית מהותית בישראל". דהיינו, רו"ח ליוואי הבהיר כי על פי המידע שנמסר לו, **קבוצת היחידים** היא הבעלים של מניות ליברמור שהוחזקו על ידי סידמור.
42. בחקירתו התייחס רו"ח ליוואי למכתבו מיום 10.5.2006 ולעניין הנאמנות וכך העיד (ש' 22 ע' 152 לפרוטוקול הדיון מיום 13.11.2014):
- " ש : מר ליוואי אמרו לך אי פעם שמדובר בנאמנות?
- ת : אני לא זוכר אם אמרו לי שמדובר בנאמנות אבל עלה עניין שבעצם יש פה, שהחברה הזאת שבאמצע היא בעצם צינור לאחזקות של היחידים.
- ...
- זה בא לידי ביטוי בהסכם.
- ...
- ...והואיל, אם תסתכלי בהואיל הרביעי בהסכם, והואיל לחברת האחזקות הזרה לא היו הכנסות ואין בבעלותה נכסים בישראל או זכויות במישרין או בעקיפין לנכס הנמצא בישראל וכי מאז הקמתה לא היו לה הכנסות שהופקו או נצמחו בישראל. איך אומרים על ברווזים, הולך כמו ברווז, נראה כמו ברווז, מדבר כמו ברווז,
- ש : כתבתם, התייחסתם באיזה שהוא מקום לנאמנות?
- ...
- ת : לא אבל אני, אני ראיתי את זה כיחידים, הקימו חברה כי הרבה פעמים כשעושים השקעות באה קבוצה של עשרה אנשים, חברה המטרה לא רוצה להתעסק עם עשרה יחידים שכל אחד שם 10,000 או 20,000 דולר מקימים חברה החברה מהותית [כלכלית] איך נקרא לזה? קניינית זו החזקה ישירה של היחידים באמצעות חברה שהיוותה צינור לאחזקה שלהם.
- ...
- אני לא זוכר אם אמרו לי נאמנות אבל הסביר[ו] את מה שאמרתי עכשיו".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

43. גרסתו של רו"ח ליוואי, באשר לנסיבות שהובחרו לו בזמן אמת כפי שעלתה ממכתבו מיום 10.5.2006 ומעדותו כאן, נתמכת בעדותו זו של רו"ח ברנשטיין (ש' 24 ע' 188 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014):

"...ומסקנתך הייתה שהניחו את דעתנו לעניין מטרת החברות שהם שימשו כצינור בין החברה הבורסאית ליחידים זו הייתה מסקנתך.
ת: התשובה היא, עוד פעם, זו, זה היה אשרור של הסיפור שאמרו לי במידה וזה המבנה וזה כל, כל הסיפור שנאמר זה לשמעון כהן הוא נכון אז אנחנו נבוא לקראת, לא נבוא לקראת זו מילה לא טובה, אנחנו נגיע איתם לאיזה שהוא סדר.
...
ת: בגלל הנסיבות החריגות של המבנה.
...
עד: אני אגיד, אני ברשותך אני אענה משהו אחר, אם לא היינו משתכנעים שמדובר פה במבנה מסוים לא היינו מגיעים לכדי טיוטה של הסכם אפילו.
ש: אוקי זאת אומרת מבנה מסוים זה, צינור כפי שכתבת,
ת: שהתייחסנו לזה, נכון.
ש: כצינור.
ת: נכון."

בחקירתו הנגדית העיד רו"ח ברנשטיין (שם, ע' 249):

"תראה במסגרת התשאול שהציגו לך טענת כי הניחו את דעתנו לעניין מטרת החברות שהם שימשו כצינור בין החברות, בין חברות בורסאיות ליחידים, איזה מסמכים ראית שהניחו את דעתך?
ת: עוד פעם, אני לא זוכר אבל כמו שאני אומר זה לא רק הניחו את דעתי אלא היו שמה חבורה של מספר אנשים שבדקו את אותם מסמכים וכולנו הגענו לאותה תמימות דעים."

44. בהצהרת ההון ליום 31.12.2005, שנערכה ביום 30.11.2006, מתייחס המערער למניות ליברמור המוחזקות על ידי סידמור ורוקמור ומציין "מתקיים פרה רולינג להעביר את המניות לבעלים". בהמשך, מפרט המערער (סעיף 2 לפירוט ההשקעות בחו"ל):

"19.038% מחברת SIDMORE HOLDING LIMITED

חברה זו הינה "חברה שקופה" שכל פעולתה, אחזקת מניות של החברה הבורסאית EOL – EMPIRE ONLINE הנסחרת בבורסה – AIMS בלונדון. החברה התאגדה ע"י קבוצת משקיעים לצורך השקעה משותפת כאשר החברה הבורסאית הייתה עדיין סטארט אפ בראשית דרכה. ההשקעה המקורית נמחקה מול ההכנסות, במסגרת ההסדר מול מס הכנסה – ולפיכך ערך ההשקעה היא אפס.

באמצעות חברת SIDMOR אני מחזיק 8,327,002 מניות של EOL – EMPIER
ONLINE שמהוות פחות מ – 3% ממניות EOL.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 המניות היו מוקפאות עד חודש יוני 2006 מאז ההנפקה.
- 2 כיום מתבצעת פעילות רולינג מול שלטונות המס, שעל פיה הכוונה היא להעביר את
- 3 המניות לכל אחד מהבעלים בנפרד כדי להשתחרר מהקיפאון המסחרי שנכפה עלינו.
- 4 דברים זהים כתב המערער גם ביחס לרוקמור.
- 5 45. אמנם רו"ח ליוואי לא היה מעורב בייסוד רוקמור וסידמור או בהתנהלותן וכך גם רו"ח ברנשטיין,
- 6 אולם יש בעדותם ובראיות שלעיל, כדי ללמד על הלך הרוח של נציגי רשות המיסים ביחס למהות
- 7 פעילותן של רוקמור וסידמור בבואם לנהל משא ומתן בעניין.
- 8 אכן, בנאמנות תושבי ישראל יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של היוצר ואת נכסי הנאמן כנכסיו
- 9 של היוצר (סעיף 75 (ב) לפקודה), בעוד בסעיף 2 (א) להסכם המס נקבע כי "העברת המניות מחברת
- 10 האחזקות הזרה ... תחשב כמכירה". אולם תוצאת המס שנקבעה בהסכם המס דומה או קרובה
- 11 לתוצאת המס של נאמנות. על כן, אף אם לא נאמר לרו"ח ליוואי ולמערערים במשא ומתן שמדובר
- 12 בנאמנות (על כך העיד רו"ח ליוואי שאינו זוכר), הנסיבות שהוצגו בפני רו"ח ליוואי ונציגי רשות
- 13 המיסים הרלבנטיים, מלמדים על התנהלות שיש בה מרכיבים של נאמנות. קרי, בעלות בנכס (מניות
- 14 ליברמור) רשומה על שם האחראית על ניהול העסק (סידמור ורוקמור) בעוד הבעלות שביושר היא
- 15 של גורם אחר (קבוצת היחידים) וכאמור בעניין וואלס "זוהי "סיטואציה קלאסית של נאמנות".
- 16 תהא אשר תהא הלשון שנקט רו"ח ליוואי על פקיד המס ועל בית המשפט לזהות לאתר ולמסות את
- 17 המהות האמיתית של העסקה. נכון הוא שהנישום צריך שיעמוד מאחורי דיווחיו ואין הוא יכול
- 18 ללהטט בין גרסאות אלא שבמקרה כאן אין בדברי רו"ח ליוואי סתירה לקיומם הנאמנות ולמצער
- 19 מדובר בניסוח לא חד מספיק ולא באמירות הסותרות כטענת המשיב את גרסת הנאמנות.
- 20 46. לביסוס טענותיו העיד המערער את עו"ד ג'ורי אשר שימש בזמנים הרלבנטיים כמנהלן של סידמור
- 21 ורוקמור.
- 22 47. בחקירתו אישר עו"ד ג'ורי כי בשלב מסוים הפסיק להתייחס לפמבורק אלא למערער (ע' 44
- 23 לפרוטוקול הדיון מיום 21.5.2014).
- 24 48. כך העיד עו"ד ג'ורי (שם, ש' 8 ע' 19):
- 25 "I was told that these people were the owners of the shares of Clevedon and
- 26 that they needed to go through a vehicle. The rationale that Mr. Tessone
- 27 explained to me at the time was that for simplicity reasons, for efficiency
- 28 reasons it was better to group all of these holdings. Because some of them
- 29 had smaller ownerships shares and so that in order to deal with *Clevedon*, in
- 30 order to have some weight. I mean these are there reasons, in order to have
- 31 some weight vis a vis *Clevedon*, they wanted to be a group of investors that
- 32 would act through one vehicle. So that vehicle was supposed to be basically



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 the conduit; or those vehicles because those two were supposed to be the
2 conduit to represent their ownership stakes (stock) in *Clevedon*.
3 ...

4 There were two companies: Rockmore and Sidmore.

5 Yeah, I was given this list by Mr. Tessone."

6 מעדותו זו של עו"ד ג'ורי עולה כי רשימת האנשים והגופים שהוצגה כמוצג מע/1 ובהם פמברוק היו
7 הבעלים של המניות וכי כל אחד מבעלי המניות העביר את מניותיו לרוקמור וסידמור כדי לאחד
8 כוחות ולהוות משקל מהותי בין בעלי המניות של ליברמור. עוד עולה, כי רוקמור וסידמור היו
9 כלי/צינור ("Vehicle"/"Conduit") לריכוז אחזקותיהם של בעלי המניות בליברמור והוא עצמו פעל
10 בנאמנות עבורם.

11 49. עוד העיד עו"ד ג'ורי כי בינו לבין בעלי המניות נכרתו הסכמי נאמנות (Fiduciary Agreement) בקשר
12 עם כל אחת מהחברות אותן ניהל בשם ובעבור בעלי המניות על פי הסכמי ניהול (מוצגים מע/4 ו –
13 מע/5 בהתאמה) שנחתמו בינו לבין רוקמור וסידמור. הסכמי הנאמנות הוצגו במסגרת חקירתו של
14 עו"ד ג'ורי כמוצגים מע/6 ו – מע/7. אמנם במסמכים אלה לא מצוין תאריך, אולם עו"ד ג'ורי אישר
15 בחקירה נגדית שהמסמכים נחתמו בחודש יוני 2004 בסמוך לפתיחת חשבון הבנק של סידמור
16 ורוקמור (שם, ע' 83). עדות זאת נאמנה עליי, מאחר ובראש העמוד האחרון הכפול (4) של ההסכם
17 לניהול רוקמור (מוצג מע/4) מופיעה הדפסת פקס "22-JUN-2004" וכך גם על ראש העמוד האחרון
18 הכפול (4) של ההסכם לניהול סידמור.
19

20 50. עו"ד ג'ורי הסביר בחקירתו כי למרות שחוזי הנאמנות נחתמו רק על ידי חלק מבעלי המניות הוא
21 היה מחויב בנאמנות לכל בעלי המניות (שם ע' 62). עו"ד ג'ורי אף הסביר כי לא ביקש את חתימת
22 פמברוק משום שמדובר בחברה ולא באדם פיזי (שם, ע' 26 ו - 32). עו"ד ג'ורי העיד כי בשלב מאוחר
23 יותר נמסר לו ע"י עו"ד טיסונה, כי המערער חדל לפעול באמצעות פמברוק ובסמוך נערך הסכם
24 נאמנות שיועד למערער (מוצג מע/11) שנוסחו זהה לנוסח של הסכמי הנאמנות מוצגים מע/6 ו מע/7.
25 עו"ד ג'ורי העיד שהסכם הנאמנות הועבר לעו"ד טיסונה כדי שיחתים את המערער אולם מנסיבות
26 שלא התבררו המסמך לא נחתם (שם, ע' 44 ו - 100).
27

28 51. עו"ד ג'ורי אישר כי נכסי רוקמור וסידמור הם נכסי בעלי המניות (שם, ע' 27), כי החזיק במניות
29 עבור בעלי המניות (שם, ע' 62) וככל שמי מהם היה מבקש לקבל את חלקו במניות היה עליו להיענות
30 לבקשה (שם, ע' 31). עוד העיד עו"ד ג'ורי כי כספים שהתקבלו מליברמור העביר לכל אחד מבעלי
31 המניות על פי שיעור חלקו במניות ליברמור שהוחזקו על ידי סידמור ורוקמור (שם, ע' 37 - 40).
32

33 52. במהלך חקירתו של עו"ד ג'ורי הוצגו אישורים (מוצג מע/8) מיום 23.6.2005 – 11.7.2006 על החלק
34 של פמברוק במניות ועל הסכומים שחולקו כדיבידנד בשנים 2003, 2004 ו 2005. לציין, כי על
35 המסמכים האמורים מצוין גם שמו של המערער.
36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 53. עוד העיד, עו"ד ג'ורי (שם, ע' 64):

2 "העד: This is exactly what I just said. That I was acting for each of
3 the beneficial owners.

4 "עו"ד יזדי: No, we are talking about the fact that Mr. Lerner never
5 signed an agreement with you.

6 "העד: But that was not ... But I was not asked whether or not he ever signed
7 an agreement. I was asked whether there existed a trust relationship between
8 each and every one of the owners. To which I answered yes."

9 ובהמשך (שם, ע' 81):

10 "And my only function, the only function of this set-up was to have a
11 conduit, to have a trust conduit, a vehicle to enable the efficient receipt and
12 transfer to the owners of the remittances.

13 54. בחקירה הנגדית נשאל עו"ד ג'ורי, מדוע הוגדר במסמכי המינוי כמנהל, מקום שלגרסתו שימש
14 כנאמן, וכך השיב (שם ע' 86):

15 "Yeah, from the corporate standpoint, I am the manager. I need to have
16 an official position within the company so that I can carry out...you have
17 to distinguish my position from a corporate standpoint, from a corporate
18 law standpoint. I am a manager of the company because I'm appointed
19 in order to have those powers. But Those powers are in order me to fulfill
20 my trusteeship vis a vis the beneficial owners."

21

22 55. עוד נשאל עו"ד ג'ורי בחקירה הנגדית, מדוע לא החתים את פמברוק על הסכמי הנאמנות שעה
23 ששיעור האחזקה שלה (19%) היה השני בגודלו בין בעלי המניות, וכך השיב (שם, ע' 94):

24 "I explained earlier the reasons why it was not signed. Because of the
25 company issue with them and then it became, when I was informed by
26 Salomon, that he was in person, that Pembroke was no longer in the picture,
27 we established a draft, it ended up not being signed, but it didn't change
28 anything to the fact that the relationship existed and continued to exist and
29 was carried out based on what I knew."

30 ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 ...From the beginning we have this relationship with all the shareholders
2 and the owners that I am aware of because of the list that I have been given.
3 So from the beginning, from day one, I know who the beneficial owners are
4 and I'm carrying out these functions as a trustee for them on a regular basis.
5 I mentioned earlier the reason why it was not Pembroke..."

6 56. המערער נחקר אף הוא וכך התייחס לעו"ד ג'ורי (ש' 23 ע' 282 לפרוטוקול הדיון מיום 19.11.2014):

7 "זו הייתה מהות הנאמנות. מהות הנאמנות, הוא הנאמן שלי. הוא לא נאמן של קבוצה.
8 הוא נאמן שלי. הוא מחזיק את מניותי אצלו. למה הוא מחזיק את מניותי אצלו?
9 הסברתי כבר אתמול, כי היה לנו אדם בשם נועם לניר, שאמר לא רוצה להתעסק עם
10 הרבה."

11
12 ובהמשך חקירתו (שם, ע' 336):

13
14 "אני בהחלט הסמכתי את שלמה טיסונה שיפנה למרק ג'ורי, שיחד יפעלו ויעשו את
15 המסגרת של הנאמנות".
16

17 57. עו"ד ג'ורי העיד בחקירתו כי מלבד קבלת הדיבידנדים מליברמור וחלוקתם לבעלי המניות כפי
18 שיעור חלקם במניות לא הייתה כל פעילות בסיסית ורוקמור (ע' 50 לפרוטוקול הדיון מיום
19 21.5.2014).
20

21 58. בחקירתו התייחס גם המערער לפעילותן של רוקמור וסידמור וכך העיד (שם, ע' 285):

22 "לסידמור לא היו רווחים ראויים לחלוקה, לא הייתה לה פעילות. זו הייתה חברה ללא
23 נכסים. היא הייתה רק נאמנות, במתכונת הזאת היא פעלה. כל כסף שהיא קיבלה
24 כדיוידנד מליברמור היא חילקה כצינור לנהנים ולא היה לה רווחים משל עצמה. לכן
25 היא לא יכלה לחלק דיוידנד משל עצמה".
26

27 59. לטענת המשיב, מעיון במסמכי חשבון הבנק של רוקמור עולה כי שולמו תשלומים לעו"ד מאיר
28 מזרחי, לחברת חשבונאות בז'נבה ובלא דוחות כספיים לא ניתן לדעת האם היו לרוקמור וסידמור
29 נכסים נוספים או פעילות מעבר לאחזקת מניות ליברמור. נראה כי בניגוד לטענת המשיב כעת, בעת
30 ניהול המשא ומתן לכריתת הסכם המס ואפשר אף קודם לכן בעת עריכת הסכמי המס לשנים 2001
31 ו- 2004 שוכנעו נציגי רשות המיסים שכל פעילותן של רוקמור וסידמור היא באחזקת מניות
32 ליברמור. מכל מקום, בהתחשב בראיות שהוצגו בפני ופורטו לעיל, שוכנעתי שפעילותן היחידה של
33 רוקמור וסידמור הייתה בקשר עם אחזקת מניות ליברמור ואין בהוצאה כזו או אחרת לעורכי דין
34 ולמנהלי חשבונות או במתן הלוואות, כדי לשנות ממסקנתי זו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

60. תמיכה בטענתם של המערער ועו"ד ג'ורי בדבר החזקת המניות בנאמנות עבור בעלי המניות ניתן למצוא ב Article 2 להסכם הנאמנות, הקובע:

"...It is understood that the assets of the Company are the sole and exclusive ownership of the Client and beneficial owner"

61. כעולה מעדותו של עו"ד ג'ורי, בסמוך לקבלת סכום כסף מליברמור העביר הוראות לבנק בו התנהלו חשבונות רוקמור וסידמור לחלק ולהעביר את אותו הסכום לבעלי המניות על פי שיעור החזקתם במניות (שם, ע' 49 ו – מוצג מע/12). כמו כן, העביר עו"ד ג'ורי לכל אחד מבעלי המניות אישור ביחס לסכום שהועבר אליו (מוצגים מע/8, מע/9 ו – מע/10).

62. מהעדויות שלעיל והמסמכים שהוצגו במהלך עדותו של עו"ד ג'ורי, עולה כי רוקמור וסידמור פעלו באמצעות עו"ד ג'ורי להחזיק במניות, לייצג את בעלי המניות בפני מנהלי ליברמור ו/או בעלי המניות האחרים בליברמור בהתאם להוראות בעלי המניות שהתקבלו באמצעות עו"ד טיסונה, לקבל את הדיבידנדים שחילקה ליברמור ולחלקם לבעלי המניות על פי שיעור החזקתם במניות ליברמור. בכל אלה יש כדי ללמד שמדובר בהסדר נאמנות לפיו רוקמור, סידמור ו/או עו"ד ג'ורי שימשו כנאמנים המחזיקים במניות ליברמור עבור בעלי המניות ואילו בעלי המניות ובהם המערער היו הנהנים.

63. לכך יש להוסיף כי בשנת 2006 נכרת בין המערער לבין חברת החיתום NUMIS SECURITIES LIMITED הסכם LOCK-IN AGREEMENT REALATING TO RMPIRE ONLINE LIMITED (מוצג מע/53) ובו התחייב המערער כי בתקופה שבין כריתת ההסכם ליום 10.6.2007 לא ימכור את מניותיו אלא באמצעות חברת החיתום. הסכם זה שנכרת בין חברת החיתום לבין המערער מלמד כי מהותית היה המערער הבעלים של מניות ליברמור ולא רוקמור וסידמור או עו"ד ג'ורי אשר שימשו כנאמנים לפעול במניות על פי הוראות המערער באמצעות עו"ד טיסונה.

64. המשיב מצא לטעון בהרחבה לסתירה לכאורה שמצא בין טענת הנאמנות לבין טענותיו לפיהן רוקמור וסידמור "הן חברות צינור או חברות שקופות לצרכי מס". לא מצאתי ממש בטענה זו, לפי שכפי שהובהר לעיל, הצדדים והמערבים בהתנהלות בין רשות המיסים לבין המערער נקטו או השתמשו במונחים שונים שכפי שנקבע לעיל, משמעותם המהותית שקבוצת היחידים הייתה הבעלים של מניות ליברמור שהוחזקו או נרשמו על שם רוקמור וסידמור וגם כאן, יש להתייחס למהות הפעולה ולא להגדרות או למונחים בהם השתמשו הצדדים. כך, כאשר מציין המערער בהצהרת ההון של שמדובר בחברה שקופה, יש להניח שאינו מתכוון לחברה שקופה כמשמעותה בפקודה, אלא כחברה שיש להתעלם ממנה כאשר מתייחסים לבעלות על מניות ליברמור.

65. לטענת המשיב, היותה של סידמור חנ"ז, שמחזיקה במניותיה של ליברמור "היא עובדה שנמסרה לרשות המיסים על ידי קבוצת היחידים, עליה נמנה המערער". עוד טוען המשיב, כי "סידמור ורוקמור יכולות היו לשמש כנאמנות אך ורק לנכסים, מניות, שלא היו באותה העת בבעלותן. בדומה סידמור ורוקמור יכולות היו להיות חנ"ז (או "צינור") אך ורק ביחס לנכסים, מניות, שהיו באותה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 העת בבעלות. אולם, בשום פנים ואופן, סידמור ורוקמור לא יכולות היו להיות, באותה העת, גם
2 נאמנות וגם חנ"ז ביחס לאותן המניות ממש. קבלתה של טענה זו משמעה כי סידמור ורוקמור היו
3 בעת ובעונה אחת גם הבעלים של המניות וגם לא-הבעלים של המניות".

4 נראה כי המשיב נקלע לכלל טעות באשר למהות מוסד הנאמנות, לפי שבנאמנות מי שרשום כבעל
5 הנכס ומתנהג כבעל הנכס בפני כל העולם אינו הבעלים. מכאן, שכל שמדובר בנאמנות בהחלט
6 קיים מצב שהנאמן הוא גם הבעלים (באופן פורמאלי) וגם לא הבעלים (באופן מהותי). לכך יש
7 להוסיף, כי בניגוד לטענת המשיב, מהמכתב ששלח רו"ח ליוואי לרו"ח בר זכאי, ביום 10.5.2006,
8 עולה כי רשות המיסים היא שהגדירה את סידמור כחנ"ז (שם, סעיף א) ככל הנראה בעקבות הסכם
9 מס שנעשה בקשר עם שומות לשנות מס קודמות, ורו"ח ליוואי ציין בעניין זה "ולפי הבנתנו תקפה
10 הוראה זו גם כיום". ועוד. מבלי להידרש להסדר שנקבע בפקודה ביחס לחברה נשלטת זרה (פרק
11 רביעי 1), בנוסח שקדם לתיקון 147, הוגדר המונח "אמצעי שליטה", כזכות להשתתף ברווחים,
12 למנות דירקטור, לחלק ביתרת נכסי חבר בני אדם לאחר סילוק חובותיו בעת פירוקו ולהורות למי
13 שלו אחת הזכויות שלעיל על הדרך להפעיל את זכותו; "והכל, בין שהם באמצעות מניות ובין בכל
14 דרך אחרת, לרבות באמצעות נאמנות" (סעיף 75ב (א) (ד) (2) לפקודה בנוסח קודם לתיקון 147).
15 תיקון 147 לא שינה מהוראה זו, אלא רק הפנה להגדרה שבסעיף 88 לפקודה שהיא דומה במהותה
16 וכוללת אף היא את הנאמנות. בהתחשב בכך ומבלי לקבוע מסמרות, נראה כי סברת המשיב לפיה
17 חברה נשלטת זרה אינה יכולה לשמש כנאמן, אינה חפה מספק בלשון המעטה.

18 66. לטענת המשיב, ביום 30.5.2007 קיבלה קבוצת היחידים החלטתה לפיה סידמור תחלק להם "דיבידנד
19 בעין" את מניות ליברמור בהן החזיקה וכך גם ציין עו"ד ג'ורי במכתבים ששלח לקבוצת היחידים
20 (מוצג מש/48). בהקשר זה טוען המשיב (סעיף 30 לסיכומים): "כדבר הלמד מעניינו, ברור כי אילו
21 מניותיה של ליברמור היו בבעלות המערער, ורק הוחזקו עבורו בנאמנות הרי שהעברתן אליו לא
22 הייתה בגדר חלוקת דיבידנד בעין".

23 בטענתו זו מתעלם המשיב מהמציאות בה התקבלה ההחלטה על חלוקת דיבידנד בעין על ידי בעלי
24 המניות. כפי שנקבע לעיל, ביום 30.11.2006 ולכל המאוחר ביום 8.1.2007 נכרת בין המשיב לבין
25 קבוצת היחידים הסכם המס ובשלב זה, לצורכי המס, לא הייתה משמעות לאופן בו תבוצע העברת
26 המניות. במילים אחרות, אפילו הייתה מתקבלת הוראה של קבוצת היחידים להעביר לידיהם את
27 המניות ביום 30.5.2007 שלא בדרך של דיבידנד בעין לא היה בכך כדי לגרוע מהוראות הסכם המס
28 שכלל לא עסק באופן בו יועברו המניות על שם כל אחד מחברי קבוצת היחידים וקבע כי כל העברה
29 "תחשב כמכירה".

30 ועוד. תאגיד המחזיק בנכס עבור נהנה בדרך של נאמנות, אינו מתפרק מחובותיו כתאגיד. כך,
31 העובדה שחברה מחזיקה בנכס בנאמנות עבור נהנה אינה מאיינת את חובתה של החברה לפעול
32 בהתאם לדיני החברות החלים עליה (במקרה כאן דין זר). זה האופן בו פועלת נאמנות: "...הבעלות
33 הרשומה היא זו של האחראי על ניהול העסק בהתאם לדין החל עליו, בעוד הבעלות שביושר היא
34 של גורם אחר" (שם, עניין וואלס).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

67. נוכח האמור לעיל, באשר לאופן בו מתנהלת נאמנות, איני מוצא ממש בטענת המשיב לפיה טענת הנאמנות נסתרת מהאמור באישורים של סידמור מיום 31.12.2003 ו- 31.12.2004 (מוצגים מש/53 ו- מע/8) ובדוחות כספיים של ליברמור לשנים 2005 ו- 2006 ובמסמכים נוספים בהם מצוין כי סידמור מחזיקה במניות ליברמור. כאמור, הבעלות הרשומה או הפורמאלית היא של הנאמן בעוד הבעלות שביושר או הבעלות המהותית היא של הנהנה ולו לצרכי מס.

מהטעם שלעיל, גם באמור בתשקיף שפרסמה ליברמור (מוצג מש/58) בו צוין כי מר רייז מחזיק במניות ליברמור בשלב שלאחר סיום הנאמנות או באמור במייל ששלח המערער לרו"ח אבישי בן יוסף ביום 8.2.2008 (מוצג מש/31), כאילו רק לאחר חלוקת המניות הוא נחשב לבעל מניות, אין כדי לסייע למשיב.

68. בפרסום של ליברמור לאחר העברת המניות למערער (מוצג מש/25) מודיעה ליברמור שסידמור כבר לא מחזיקה במניותיה, ובניגוד לטענת המשיב (סעיף 29 לסיכומים) בהחלט נדרשה הודעה כזו, לפי שבשלב זה שלאחר סיום הנאמנות, סידמור הפסיקה להחזיק במניות ליברמור באופן פומאלי (בהתאם להסדר הנאמנות) ואילו לאחר סיום הנאמנות החזיק המערער במניות ליברמור גם באופן מהותי (כמו קודם) וגם באופן פורמאלי.

69. לטענת המשיב, מה היה לו למערער להצטרף להסדר המס של קבוצת היחידים אילו באמת הוחזקו מניות ליברמור בנאמנות, שהרי העברה מנאמן לנהנה אינה מהווה אירוע מס ואינה חייבת במס.

בהתייחסו לטעמים שהובילו אותו להצטרף להסדר המס בין קבוצת היחידים לבין רשות המס ביחס להעברת המניות מרוקמור וסידמור לבעלי המניות, העיד המערער (ש' ע' 7 ע' 283 לפרוטוקול הדיון מיום 19.11.2014):

"כבודו, זו בדיוק הטענה שהייתה לי לצולר ביום שבו צולר בא אליי ואמר לי תשמע, שכרנו את עדי ליוואי. אמרתי לו אדוני, זו נאמנות, אתה לא צריך לעשות את זה... ואומרים לי מה אכפת לך, בנאמנות אתה תשלם לפי המכירה בפועל מס, תשלם מס לפי המכירה בפועל, לפי תמורת המכירה וגם כאן הגענו להסדר, שאתה משלם מס לפי המכירה בפועל. אמרתי, אבל אני הולך לשלם יותר.

...
אבל כשהולכת קבוצה יחד, בסך הכל עד לאותו מועד הקבוצה הזאת הרוויחה יפה ולא הייתה לי סיבה לבוא בטענות כלפי הקבוצה. ואם בא משהו מהשותפים ואומר, רבתי אנחנו רוצים את השקט הנפשי, אנחנו רוצים לשלם מס אמת, אנחנו רוצים להגיע להסדר ומבחינתך זה לא משנה. אמרתי, מבחינתי זה כן משנה רק בנקודה אחת, בעובדה שאני נדרש לשלם 25% במקום שהייתי אמור לשלם 20%. אבל יש פשרות שאתה עושה כשותף..."

כאמור לעיל, תוצאת המס על פי הסכם המס דומה לתוצאת המס בנאמנות, ועל כן, איני רואה סיבה שלא לקבל את הסברו של המערער. מהאמור לעיל בעניין כריתת הסכם המס ובפרט עדותו של מר ברנשטיין שלעיל, נראה כי גם נציגי רשות המיסים, סברו שמבחינה מהותית יש להתייחס להעברת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 מניות ליברמור לקבוצת היחידים כהעברה שאינה חייבת במס, אחרת לא היו מסכימים לתנאים
2 שנקבעו בהסכם המס.
- 3 70. טענת המשיב לפיה נסיבות העברת המניות לרוקמור וסידמור לא הובררו וקיים "חלל ראייתי"
4 מתעלמת מהעבודות שאינן שנויות במחלוקת לפיהן רוקמור וסידמור יוסדו ונוהלו בפועל על ידי
5 קבוצת היחידים באמצעות עו"ד ג'ורי. עניינו של הערער כאן, אינו נוגע להעברת מניות ליברמור אל
6 רוקמור וסידמור אלא בהעברת מניות ליברמור מרוקמור וסידמור אל המערער, ובעניין זה אין
7 "חלל ראייתי". מטעם זה, לא מצאתי ליתן משקל לטענת המשיב לפיה המערער נמנע מלזמן לעדות
8 את רו"ח ירון שידלו אשר לטענתו ייצג את המערער בשנות המס 2001 ו- 2004 לגביהן הגיעו
9 הצדדים להסכם שומה.
- 10
- 11 71. נוכח העדויות והמסמכים שפורטו לעיל, איני רואה לייחס משקל רב לעובדה שמר טיסונה ומר
12 אביב רייז, לא הוזמנו לעדות על ידי המערער. מהנסיבות שפורטו לעיל, עולה כי עו"ד ג'ורי היה
13 מעורה בהתנהלותן של רוקמור וסידמור ובנוסף לעדות של המערער והמסמכים שהוצגו בפני לא
14 נראה שהיה צורך בראיות נוספות. לכך יש להוסיף, כי לא הייתה מניעה למשיב לזמן כל עד שמצא
15 לנכון, כפי שעשה המערער כאשר ביקש לזמן לעדות את רו"ח ברנשטיין אותו נמנע המשיב מלזמן
16 לעדות למרות שההודעה המפרשת את נימוקי השומה נסמכה על פעולותיו.
- 17 בהקשר זה טוען המשיב כי "תמוהה אף יותר העובדה שעו"ד טיסונה עצמו מעולם לא טען כי
18 סידמור ורוקמור שימשו כנאמנות". עם כל הכבוד, כבר נקבע כי אחד מעקרונות היסוד בדיני המס
19 הוא כי עסקה יש למסות על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה ולא על פי הגדרות או כותרות שהכתירו
20 אותה הצדדים, ראה ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין
21 ופיתוח בע"מ (פורסם באתר בית המשפט העליון). אוסיף, כי התייחסותו של עו"ד טיסונה למהותן
22 של רוקמור וסידמור באה לידי ביטוי בהודעה אלקטרונית מיום 11.6.2011, בה השיב לפניית
23 המערער (מוצג מש/26) וממנה עולה כי מר טיסונה התייחס לרוקמור וסידמור כ"כלי שקוף להחזקה
24 של כמה יחידים", ובכך יש כדי לתמוך בטענת הנאמנות.
- 25 72. גם העובדה שבניסיון להגיע להסדר עם רשויות המס היו מעורבים בעלי מניות ששימשו בתפקידים
26 כלכליים בכירים, אין כדי לשלול את המסקנה שמדובר בנאמנות. אפשר שהיו לאותם בעלי מניות
27 שיקולים משלהם לפעול כפי שפעלו ואפשר שפעלו כפי שפעלו מטעמי זהירות. לכך יש להוסיף, כי
28 ההסדר אליו ביקשו בעלי המניות להגיע לפיו יחויבו במס רק בעת מכירת המניות, שקול לנפקות
29 טענת הנאמנות.
- 30
- 31 כאן, ראיתי להוסיף, כי באופן כללי נשזרו בסיכומי המשיב, סברות, מסקנות, תהיות, תמיהות
32 שאלות רבות או שימוש במונח "אינה מתקבלת על הדעת" (כך לדוגמא: סעיפים 25, 26, 27, 28, 29,
33 30, 38, 42, 51 ו- 60) ואף שיש להתחשב בכך שהמשיב לא היה מעורב באופן בו פעלו רוקמור
34 וסידמור והוא ניזון ממסמכים וממידע שנמסר לו על ידי המערער, רו"ח ליוואי והעדים שהעידו
35 במסגרת ההליך כאן, נראה כי חלק מהטענות הרבות החוזרות ונשנות אינן מבוססות ואין בהן כדי
36 לשנות ממסקנותיי שלעיל ועל כן לא ראיתי להאריך עוד בדיון בעניין הנאמנות, מקום ששוכנעתי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

שמבחינה מהותית המערער הוא שהיה בעל מניות ליברמור אשר הוחזקו באופן פורמאלי על ידי רוקמור וסידמור.

73. נוכח האמור עד כאן ומשנראה כי הסכם המס התייחס רק למניות ליברמור שהועברו מסידמור למערער בשנת המס 2007 (8,327,002 מניות), נראה כי לעניין הנאמנות נפקות רק ביחס להעברת מניות ליברמור מרוקמור בשנת המס 2008 (360,067 מניות).

בעל מניות מהותי

74. בדו"ח לשנת המס 2007 מיום 30.12.2008 (מוצג מש/32) הצהיר המערער על הכנסות מדיבידנד שקיבל מרוקמור כאשר המס חושב לפי שיעור של 25%. ביום 2.11.2011 הגיש המערער "בקשה לתיקון שומה 2007" (מוצג מע/57) ובה ביקש לשנות את שיעור המס על הדיבידנד ל- 20% משום שהוא החזיק בשיעור של 3% ממניות ליברמור ואינו בעל מניות מהותי. בסיכומיו לא פירט המערער את טענתו בעניין זה ורק בסיכומי התשובה טען באופן סתמי כי לא היה הסכם שיתוף פעולה בין בעלי המניות.

75. סעיף 88 לפקודה מגדיר כך:

"בעל מניות מהותי" – מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר בני-אדם;

"יחד עם אחר" – יחד עם קרובו, וכן יחד עם מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בעניינים מהותיים של חבר בני האדם, במישרין או בעקיפין;"

76. מחקירתם של עו"ד ג'ורי והמערער כפי שפורטו לעיל, עולה כי כל הפעולות של סידמור ורוקמור בקשר עם מניות ליברמור אותן החזיקו נעשו על פי הוראותיו של מר טיסונה וכי האיחוד של המניות נעשה כדי להוות משקל בין בעלי המניות של ליברמור ו/או משום שנועם לניר לא הסכים להתנהל מול בעלי מניות רבים.

בחקירתו אישר המערער כי איחוד בעלי המניות תחת המסגרת של רוקמור וסידמור והעובדה שמר טיסונה היה זה שהורה לעו"ד ג'ורי כיצד לפעול נעשו על דעתו (ע' 282 וע' 336 לפרוטוקול הדיון מיום 19.11.2014). נמצא שהיה שיתוף פעולה בין כל בעלי המניות בקבלת ההחלטות בליברמור, ועל כן ומשאין חולק שבעלי המניות החזיקו באמצעות סידמור ורוקמור במניות ליברמור בשיעור העולה על 10%, יש לראות במערער כבעל מניות מהותי.

לפיכך, אין להתערב בקביעת המשיב לפיה על הדיבידנד בעין שקיבל המערער בשנות המס 2007 ו- 2008 יוטל מס בשיעור 25%.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 13-02-25689 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

77. לסיום, ראיתי להוסיף, בע"א 5118/13 משה בנימין נסים נ' פקיד שומה גוש דן (פורסם באתר בית המשפט העליון) (להלן: "עניין נסים") התייחס בית המשפט לעקרון המיסוי על פי מהות האמיתית של עסקה, וכך קבע (שם, פסקה 12 לפסק הדין של כבוד השופטת ע' ברוך):

"עקרון יסוד בדיני המס מורה כי עסקה יש למסות על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית (עניין לנדאו, בפסקה יב; ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין לאזור תל-אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ (16.8.2006), בפסקה 7 לפסק דינה של השופטת א' חיות; ע"א 6340/08 וילאר נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10.6.2010) בפסקה 24); על פי ההלכה הפסוקה -

"כאשר נדרש בית-המשפט לטפל בשאלת חבות העסקה במס, המונחים בהם השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הם הלבשו את ההסכם מהווים ראייה לכאורית על טיב תוכנו, ולא יותר מזה; ואם תוכנו של ההסכם מראה שהמדובר בעסקה שונה במהותה הממשית משם התואר או מהלבוש שניתן לה בהסכם, לא ישעה בית-המשפט לאותו שם תואר או לבוש, וידון בענין על-פי טיבה האמיתי של העסקה כפי שהיא משתקפת ממהות ההסכם על-פי תוכנו האמיתי" (ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד(1) 802, 804 (1979) (להלן: עניין אביבית)).

על כך יש להוסיף, כי ככלל ובדרך הטבע פועל כלל המהות העסקית לטובת פקיד השומה, אולם יש והכלל האמור פועל לטובת הנישום, כך או כך, כלל זה מגשים את עקרון העל של תשלום מס אמת.

כאן ראוי להזכיר את עדותו של רו"ח ברנשטיין (ע' 188 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2014):

"אם לא היינו משוכנעים שמדובר פה במבנה מסוים לא היינו מגיעים לכדי טיוטה של הסכם אפילו"

סוף דבר

הערעור מתקבל כמפורט להלן:

א. בשומה לשנת המס 2007 יש להפחית מההכנסה החייבת שיוחסה למערער סך של 29,399,688 ₪.

סכום זה חושב על ידי המשיב (8,327,002 מניות ליברמור לפי שווי (שער) 0.425 ליש"ט למניה לפי שער של 8.3074 ₪ לליש"ט).

ב. בשומה לשנת המס 2010 יש להוסיף להכנסתו החייבת של המערער הכנסה רעיונית מדיבדנד לפי החישוב של מספר מניות ליברמור שקיבל המערער מסידמור (8,327,002



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 מניות) ככל שהמשיך והחזיק בהן ביום 30.11.2010 כפול שער מניית ליברמור באותו היום.
2 שיעור המס על ההכנסה הרעיונית מדיבידנד כאמור יעמוד על 25%.

3
4 ג. בשומה לשנת המס 2012 יש לזכות את המערער בגין המס ששילם בעת מכירת מניות
5 ליברמור שהתקבלו מסידמור (8,327,002 מניות) ולקבל את הצהרתו ביחס למכירת
6 המניות שקיבל מרוקמור (360,067 מניות).

7
8 ד. בשומה לשנת המס 2008 יש להפחית מההכנסה החייבת של המערער 925,604 ₪.
9 סכום זה חושב על ידי המשיב (360,067 מניות ליברמור לפי שווי (שער) 0.35 ליש"ט למניה
10 לפי שער 7.3447 ₪ לליש"ט).

11
12
13 המשיב ישלם למערער את הוצאות המשפט, ושכ"ט עו"ד בסך 290,000 ₪ וזאת בהתחשב בן השאר במספר
14 דיוני ההוכחות שנדרשו.

15
16
17 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
18 ניתן היום, י"ח בשבט תש"פ, 13 פברואר 2020, בהעדר הצדדים.

19
20
21
22

מגן אלטוביה, שופט