



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

1. חברת Knockagh International Ltd
2. אלעד ברקן

המעוררים

ע"י ב"כ אחו פרנק, עו"ד עמרן זועבי ועו"ד אהוד שניידר
ממשרד צמח שניידר ושות', עורכי דין

נגד

פקיד שומה פתח תקווה

משיבים

ע"י ב"כ עו"ד שירה ויזל גלצור ועו"ד יונתן בן דוד
מפרקליטות מחוז ת"א – אזרחי

פסק דין

- 1 המערערת, חברת Knockagh International Ltd (להלן: "המערערת") הינה ברוב שנות המס
- 2 שבמחלוקת "חברה משפחתית", והמערער, מר אלעד ברקן (להלן: "המערער") הינו "הנישום המייצג",
- 3 כמשמעותם של מונחים אלה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"; המערער והמערערת יכוננו להלן יחדיו: "המעוררים").
- 4
- 5 המערערת החזיקה במניות חברה קנדית בשם Diversinet Corp (להלן: "דיברסינט"). בשנת 2013
- 6 התפרקה חברת דיברסינט. בשנות המס 2011 עד 2013 מכרה המערערת את מניות חברת דיברסינט, תוך
- 7 שלטענתה נוצרים לה הפסדים כבדים. בהיות המערערת חברה משפחתית והמערער הנישום המייצג
- 8 שלה, נזקפו הפסדים אלה למערער. בה בעת, בשנות המס שבערעור זה, קיבל המערער הכנסות מחברה
- 9 שאת שמה ביקש שלא להזכיר בפסק הדין, ולכן היא תכונה להלן: "חברת X" (בחלק ב' של פסק הדין,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בו תידון הכנסה זו, אפרט את טעמי הבקשה למניעת פרסום שם החברה ומדוע החלטתי להיעתר לה).
לטענת המערער הוא בעל כ- 1/3 ממניות חברת X וההכנסה שקיבל ממנה, היא רווח הון אשר נבע לו
כתוצאה מרכישה עצמית של חברת X של חלק (קטן) ממניותיה מידיו. את רווחי ההון ממכירת
מניות חברת X, קיזז המערער מהפסדי המערער ממכירת מניות דיברסינט.

המשיב אינו מקבל את דיווחי המערער והמערער. הוא סבור כי אין להכיר למערער בהפסדים
ממכירת מניות דיברסינט, וכי אין לסווג את הכנסות המערער מחברת X כרווחי הון. טענה מרכזית
שבפי המשיב, הרלוונטית לכל הסוגיות השנויות במחלוקת, היא כי במשך שנים, המערערים לא שיתפו
פעולה עם המשיב ונמנעו באופן שיטתי ומכוון ממסירת מידע רלוונטי לשם עריכת הביקורת השומתית.
לדברי המשיב בסיכומיו, גם לאחר שנים של דיונים, "עדין רב הנסתר על הגלוי בפרשות בהן דן הליך
זה".

במסגרת הדיונים בבית המשפט אוחדו מספר ערעורים, הנוגעים למערער ולמערערת ביחס למספר
שנות מס והמעלים שורה של מחלוקות הנוגעות, במידה כזו או אחרת, זו לזו. המחלוקות, לפי סדר
חשיבותן, הן בתמצית המחלוקות הבאות:

א. שאלת ההכרה בהפסדי המערער (וממילא, כנישום מייצג, הפסדי המערער) ממכירת מניות
חברת דיברסינט בשנים 2011-2013. סכום הפסדי ההון, בהתאם לחישוב המירבי אליו הגיעה
המערער, הוא כ- 45 מיליון ₪.

ב. שאלת סיווג הכנסתו של המערער מחברת X במרוצת השנים 2012-2014, בסך של כ- 18
מיליון ₪.

ג. המשיב טוען כי לכל המאוחר החל משנת 2006 המערערת היא חברה תושבת ישראל, והוא
הוציא למערערת שומה לשנת 2006 בסך של כ- 14.5 מיליון ₪ (בסופו של דבר העמיד
המשיב את המחלוקת על סכום נמוך במעט, כ- 11.8 מיליון ₪).

ד. שאלת ההכרה בהפסדי הון נוספים שהיו למערערת במרוצת השנים, בסכומים נמוכים יותר
[כתוצאה ממכירת קרנות "הרמס", ממכירת שטרי הון "בזיקלנדר", והפסדי הון נטענים
נוספים].

ה. מחלוקות נוספות שדרשו הכרעה: בקשה לעיון מחדש בהחלטה, ושאלת הטלת קנס גרעון.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 בשים לב לאופי השאלות הדורשות הכרעה, ייפרס תחילה הרקע הכללי הנדרש (ואשר נחיצותו המלאה
2 תתברר בהמשך) ולאחר מכן תיבחן כל אחת מהמחלוקות בפני עצמה, בחלקים נפרדים שייוחדו לכך.
3

3

4

עובדות ורקע כללי

5 1. המערער, אזרח ותושב ישראל, הוא ד"ר למדעי המחשב, ממציא פטנטים, יזם שבבעלותו היו
6 מספר חברות וחוקר באקדמיה.

7 2. אביו של המערער, מר מרדכי ברקן (להלן: "מרדכי"), עורך דין במשרד ברקן את ברקמן עורכי דין,
8 מהנדס אלקטרוניקה בהכשרתו וממציא פטנטים. גם מרדכי הנו אזרח ותושב ישראל.

9 3. סבו של המערער, מר חיים ברקמן ז"ל, יליד שנת 1907, עבד כעורך דין במשרד ברקן את ברקמן
10 עורכי דין, והיה אזרח ותושב ישראל אף הוא.

11 4. בשנת 1994 הוקמה המערערת באי הבתולה הבריטיים, BVI, אשר בים הקריבי, והיא לא דיווחה
12 על הכנסותיה למשיב עד לשנת 2010, המועד בו לטענתה הפכה לתושבת ישראל.

13 5. מיום הקמת המערערת ועד לפטירתו בשנת 1998, היה מר חיים ברקמן ז"ל, סבו של המערער
14 (להלן: "הסב"), בעל מלוא מניות המערערת. במועד הקמת המערערת, היה הסב בן 88. לדברי

15 המערערת, המניות הוחזקו עבור הסב בנאמנות על-ידי מר אוטו אלטשולר ז"ל, בעל אזרחות
16 שוויצרית, והוא שניהל מחו"ל את המערערת. לטענת המערערים, לאחר פטירת אוטו אלטשולר

17 בשנת 2007, ניהל את ענייניה בנו, מר דניאל אלטשולר, אף הוא תושב שווייץ, ולצידו כיהנו אף
18 דירקטורים אחרים – כולם תושבי חוץ.

19 6. בצוואתו הוריש הסב את מניות המערערת, מחצית למערער ומחצית לאביו – מרדכי. לא הוצע
20 הסבר מדוע נכס זה לא נחלק בשווה בין שלושת ילדי המנוח, כמו מרבית נכסיו האחרים של הסב,

21 אלא ניתן בירושה רק למערער (ולא לשאר נכדי הסב) ולאביו מרדכי.
22 7. לדברי המערערת, בתחילת דרכה פיתחה טכנולוגיה בתחום מערכות תקשורת מוצפנות, ובשנת

23 1996 היא מכרה את הטכנולוגיה לחברה קנדית בשם The Instant Publisher Inc אשר לימים
24 שינתה את שמה לחב' דיברסינט (ולכן ולמען הפשטות, היא תכונה להלן בשמה המאוחר –

25 דיברסינט) (להלן: "עסקת הטכנולוגיה"). לדברי המערערת (בתשובתה שבתוך מוצג 6 למוצגי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 המערערים), תמורת המכירה קיבלה היא מזומן בסך של 2.5 מיליון דולר קנדי, וכן כ- 10,234,716
- 2 מניות של דיברסינט בשווי של 7.5 מיליון דולר קנדי באותה העת. עסקת הטכנולוגיה לא דווחה
- 3 למשיב, ולטענת המערערים – בדין לא דווחה.
- 4 8. במהלך שנות דיוני השומה סירבה המערערת להשיב על השאלה מי פיתח את הטכנולוגיה
- 5 שלטענתה היא מכרה, וכן סירבה להציג את הסכם המכר בינה לבין דיברסינט. כמו כן סירבה
- 6 המערערת להשיב לשאלות המשיב, מה אירע עם מיליוני מניות דיברסינט שלטענתה קיבלה
- 7 בעסקת הטכנולוגיה.
- 8 9. לראשונה במסגרת דיוני ההוכחות בהליך שבפניי, טען מרדכי כי מרבית מניות דיברסינט שהתקבלו
- 9 בעסקת הטכנולוגיה היו מעין מניות למוכ"ז, וכי הן נעלמו/נגנבו במרוצת השנים מהמערערת.
- 10 לטענת מרדכי, המערערת ניהלה החל משנת 1999 תביעה נגד דיברסינט וכנגד עוד 8 אחרים בעניין
- 11 זה [קרן התביעה הייתה בסך של כ- 25 מיליון \$]; להלן: "תביעת דיברסינט", ובמסגרת הסכם
- 12 פשרה משנת 2000 (להלן: "הסכם הפשרה") קיבלה המערערת מדיברסינט פיצוי בגין אירוע זה,
- 13 בדרך של הקצאת מניות ואופציות של דיברסינט.
- 14 10. במהלך דיוני השומה ידע המשיב כי המערערת הגישה תביעה כנגד דיברסינט, אולם הוא לא ידע
- 15 בגין מה, שכן המערערת סירבה למסור פרטים בעניין. מסמכי תביעת דיברסינט והסכם הפשרה, לא
- 16 הוגשו לבית המשפט, ואין צריך לומר כי הם לא הוצגו בעוד מועד לבחינת המשיב במסגרת דיוני
- 17 השומה.
- 18 לדברי המערערים, אופציות שהתקבלו במסגרת הסכם הפשרה מומשו לאחר מכן למניות, ומניות
- 19 אלה הן חלק מהמניות אשר בגין מכירתן מתבקשת ההכרה בהפסד.
- 20 11. בין השנים 1996 - 2001 כיהן מרדכי, כמדען הראשי של דיברסינט.
- 21 12. במהלך השנים הועברו מניות המערערת בין בני משפחת ברקן, משפחתם הגרעינית של המערער
- 22 ושל אביו מרדכי:
- 23 בשנת 2000, כשנתיים לאחר שקיבלו בירושה את מניות המערערת מידי הסב, הועברו חלק ממניות
- 24 המערער וממניות מרדכי במערערת, לידי שני אחיו של המערער ולידי אמו. תוצאת העברות אלה
- 25 הייתה כי בידי המערער היו 47% ממניות המערערת, בידי מרדכי היו 6% מהמניות, 22% מהמניות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

היו בידי יובל – אח המערער, 22% מהמניות בידי ניר – אח המערער, ו-3% ממניות המערער היו
בידי אמו של המערער (ואשתו של מרדכי).
במהלך שנת 2010 הועברו כל מניות המערער, לידי המערער.
המשיב מציין כי לא סופק הסבר להעברת המניות ולטעם הניצב בבסיסה. בהקשר זה ציין המשיב
כי בשנת 2010 הייתה למערער יתרת עודפים בסך העולה על 13 מיליון ₪, וכי בשנת 2011 משך
המערער דיבידנד מהמערער בסך העולה על 5.6 מיליון ₪, כך שאין המדובר בהעברת מניות
נטולות ערך.
13. 2013-2004 - תביעות שלומוביץ וביטוח איילון: בשנת 1997, כך נטען, נתנה המערער הלוואה
בסך של כ- \$ 50,000 למר חיים שלומוביץ (להלן: "שלומוביץ"). במועד מתן ההלוואה או בסמוך
לכך, רכשו מרדכי ואשתו מאמו של שלומוביץ (גב' מזל שלומוביץ ז"ל) משק בכפר סירקין,
כשתשלומי הרכישה שולמו לידי בנה ומיופה כוחה – מר שלומוביץ. ההלוואה הנטענת לא הושבה
למערער, שכן שלומוביץ טען כי אין מדובר כלל בהלוואה אלא בחלק מהתשלום עבור המשק.
במהלך מספר שנים, החל משנת 2004, ניהל מרדכי בכובעו כעו"ד הליכים משפטיים בשם
המערער כנגד שלומוביץ להשבת ההלוואה, אלא שתביעתו נדחתה ונקבע כי אין חובה על
שלומוביץ להשיב למערער סכום כלשהו. כתוצאה מכישלון תביעה זו, המערער תבעה את
מרדכי בגין רשלנות, והוא הודה ברשלנותו ושלח הודעת צד ג' לאיילון חברה לביטוח בע"מ.
לא אכנס בשלב זה לפרטי פסקי הדין שניתנו בפרשיה זו (האחרון שבהם מיום 5.3.2013 במסגרת
רע"א 303/13), אלא אסתפק בשלב זה בשני עניינים אותם מדגיש המשיב:
א. מדרך התנהלותו של מרדכי בפרשיה זו, עולה כי הוא שלט בפועל במערער.
ב. הן המערער והן מרדכי, מסרו שוב ושוב לבתי המשפט מידע שאינו נכון – וזאת בלשון
עדינה, אודות זהות בעלי המניות של המערער. מפרשיה זו מסיק המשיב כי, כרשות
מנהלית, היה עליו לנקוט משנה זהירות ביחס לגרסאות שמוסרים המערער ובעלי
מניותיה בפניו.
14. ביום 30.11.2010 ביקשה המערער להירשם כחברה משפחתית, החל משנת 2011, כאשר המערער
הינו "הנישום המייצג" שלה. מבלי להיכנס לפרטים שאינם נדרשים, אציין כי בהתאם להוראות
סעיף 64א לפקודה, הכנסות החברה המשפחתית מיוחסות לנישום המייצג.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

15. ביום 28.5.2012 הגישה המערערת למשיב את הדו"ח השנתי לשנת 2010, הוא הדו"ח הראשון שהוגש על-ידי המערערת לרשויות המס בישראל. במסגרת דו"ח זה הודיעה המערערת כי החל משנת 2010 השליטה והניהול בה נעשים מישראל, כך שהחל משנה זו היא תושבת ישראל. בדו"ח לשנת 2011 דווח כי ברשות המערערת הפסדים בסך מיליוני שקלים, כתוצאה ממכירת מניות דיברסינט.
16. ביום 5.3.2013 נדרשה המערערת להגיש דוחות גם לשנות מס קודמות (לשנים 2003 עד 2009), אך היא סירבה לעשות כן. לטענת המערערת, דרישה זו נעדרת סמכות, שכן בשנים אלה הייתה המערערת תושבת חוץ שלא הפיקה הכנסות בישראל. על אף עמדתה זו, בשלב מסוים הגישה המערערת למשיב מסמך, שאינו מבוקר על-ידי רואה חשבון ואינו ערוך כדו"ח, ובו פירוט הכנסותיה של המערערת בשנים 2003 – 2009 (מוצג 51 למוציא המערערים).
- המשיב הוציא למערערת שומה בהעדר דו"ח לשנת 2006, וכתוצאה מכך הגישה המערערת ביום 15.10.2015 מסמך שנחזה להיות דו"ח של "החטיבה בישראל" של המערערת לשנת 2006 (נספח 18 לתצהיר המשיב).
- עד היום לא הגישה המערערת דוחות מבוקרים לשנות המס 2003-2009 כפי שנדרשה על-ידי המשיב, שכן היא כאמור טוענת כי דרישה זו נעדרת סמכות.
17. כפי שיפורט בהמשך במקומות הרלוונטיים, המערערת ומרדכי ניהלו במרוצת השנים הליכים משפטיים בחו"ל, במסגרתם נתבעו סכומים נכבדים מגורמים שונים:
- א. תביעת דיברסינט: תביעה משנת 1999 כנגד דיברסינט ו-8 אחרים. לדברי מרדכי, מדובר בתביעה בגין אובדן מניות דיברסינט אשר התקבלו בעסקת הטכנולוגיה (כמפורט בקצרה לעיל).
- ב. תביעה שהגיש מרדכי, לטענתו כנאמן המערערת, כנגד בנק ההשקעות Lehman Brothers (להלן: "ליהמן") בגין אירוע שאירע בשנת 2000. כספי הזכייה בתביעה התקבלו אצל המערערת בשנת 2006.
- המערערת לא סיפקה מידע מלא אודות הליכים אלה (כגון כתבי טענות, הסכם הפשרה ועוד), שכן לטענתה מידע זה אינו רלוונטי לצורך עריכת השומות ולכן לא היה מקום לדרישתו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

18. בשנת 1999 הגיש מרדכי אף תביעה נגד דיברסינט בבית הדין לעבודה בישראל. תיק זה בוער, כך
- שגם אודות תביעה זו, לא סופק מידע של ממש. תביעה זו יושבה, כך נטען, יחד עם תביעת
- המערערת כנגד דיברסינט [כאמור לעיל בסעיף 17(א)], במסגרת הסכם פשרה שנחתם מול
- דיברסינט בשנת 2000 ביחס לשתי התביעות.
19. המחלוקת העיקרית שבין הצדדים עוסקת בשאלת ההכרה בהפסדים שטוענת המערערת כי נוצרו
- לה בשנים 2011 – 2013, כתוצאה ממכירת מניות דיברסינט.
- לדברי המערערת, מניות אלה של דיברסינט, נרכשו על-ידה בתקופה שבין דצמבר 1999 עד מאי
2002. חלק מהמניות נרכשו אגב מימוש אופציות שהתקבלו בהסכם הפשרה, וחלק אחר הן מניות
- שנרכשו לדברי המערערת ללא כל קשר לכך. המערערת אף הדגישה כי מניות אלה אינן מניות
- שהתקבלו כחלק מעסקת הטכנולוגיה, והיא טוענת כי העבירה למשיב את כל המידע הנדרש לשם
- הוכחת ההפסדים שנוצרו. כל דרישת מידע אחר, מהווה לשיטת המערערת ניסיון לא לגיטימי של
- המשיב לעסוק בשומות שהתיישנו ושאינן בגינן חבות במס.
- לדברי המשיב, מועדים אלה בהם נטען כי נרכשו המניות (1999-2000), סמוכים וקשורים מהותית
- לאירועים הנזכרים לעיל בסעיפים הקודמים (בעיקר: עסקת הטכנולוגיה, תביעת דיברסינט והסכם
- הפשרה), ואשר לגביהם סירבו המערערים לתת בידי המשיב כל מידע של ממש, כגון המסמכים
- הרלוונטיים לאירועים אלה והכוללים תיאור של העובדות לאשורן (כמו גם מסמכי תנועות
- בחשבונות בנק ומסמכים נוספים). בכך, לטענת המשיב, מנעו המערערים במכוון במשך שנים, את
- ביצוע הליכי הביקורת השומתית. במצב דברים זה ונוכח מכלול נסיבות שיתואר בהמשך – ממנו
- מסיק המשיב כי מרדכי היה ככל הנראה בעל הזכויות שביושר במניות דיברסינט ולא המערערת,
- טוען המשיב כי המערערת לא עמדה בנטל המוטל על כתפיה להוכיח את זכאותה להכרה
- בהפסדים, בעיקר (אך לא רק) מן הטעם כי לא הוכיחה כי היא בעלת הזכויות שביושר במניות
- שנמכרו וכי ההפסדים הנטענים ממכירתן אכן שייכים לה.
- לצד המחלוקת העיקרית בעניין ההכרה בהפסדים ממכירת מניות דיברסינט, התגלעו בין הצדדים
- אף מחלוקות בנוגע להפסדים נטענים נוספים. כמו כן חלוקים הצדדים בנוגע לשאלת מקום
- תושבותה של המערערת בשנת 2006. לטענת המשיב, יש לראות את המערערת כתושבת ישראל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

- 1 בשנה זו, ולכן חייב את המערער במס בגין הכנסה שנבעה מתביעה שהגיש מרדכי נגד ליהמן
- 2 ושהתקבלה אצל המערער בשנת 2006.
- 3 20. לצד מחלוקת אלה, יש בין המערער למשיב מחלוקת מרכזית הנוגעת לסיווג הכנסות המערער
- 4 מחברת X. לטענת המערער, מדובר בחברה שהקים בשנת 2008, יחד עם עוד שני שותפים.
- 5 במהלך שנות דיוני השומה, המערער סירב למסור פרטים אודות חברה זו ואודות שותפיו (לרבות
- 6 שמותיהם), וזאת בטענה כי מדובר בחברה העוסקת בענייני הצפנה וכי גילוי הפרטים למשיב עלול
- 7 לסכן את ביטחון שותפיו. יתירה מזו, במהלך הדיון בבית המשפט התברר כי המערער טוען כי על
- 8 אף שמדובר בחברה שהוא מחזיק בכשליש ממניותיה, ושנטען כי שוויה לפחות כ- 75 מיליון דולר
- 9 ואף הרבה מעבר לכך, הרי שהוא אינו יודע לתת פרטים בסיסיים אודותיה (כגון: היקף הכנסותיה,
- 10 מקום פעילותה בעולם, ועוד) וכן לדבריו, מעולם לא ראה את דוחותיה הכספיים או מסמך אחר
- 11 המלמד על הכנסותיה.
- 12 המערער טוען כי במרוצת השנים 2012 – 2014 רכשה ממנו חברת X חלק (קטן) ממניותיו בחברה
- 13 זו, תמורת סך של כ- 18 מיליון ₪.
- 14 את רווח ההון שנוצר לו לטענתו ממכירת מניות חברת X, קיזז המערער כנגד הפסדיה הנטענים של
- 15 המערער ממכירת מניות דיברסינט, שכן כזכור, המערער היא חברה משפחתית והמערער הוא
- 16 הנישום המייצג בה.
- 17 בהעדר נתונים של ממש אודות חברת X, המשיב אינו מקבל את תמונת הדברים. לטענת המשיב,
- 18 חוסר הסבירות הקיצוני בתמונה המוצגת, מעורר את החשד כי מדובר בבדיה, אשר נועדה לאפשר
- 19 להביא לארץ ללא תשלום מס, רווחים שהופקו בחו"ל (ע"י המערער או ע"י מרדכי) במרוצת
- 20 השנים, ושאת פרטיהם הנכונים בוחרים המערערים שלא לחשוף. במצב דברים זה, סיווג המשיב
- 21 את הכנסות המערער מחברת X כהכנסה לפי סעיף 2(1) או 2(10) לפקודה, ולחילופין כהכנסה
- 22 מדוויינד לפי סעיף 2(4) לפקודה, כך שלטענת המשיב - אין לקזז כנגדה את הפסדי ההון הנטענים
- 23 ממכירת מניות דיברסינט.
- 24 21. כבר כאן אבקש לתאר את המאפיין חלק גדול מהמחלוקת עליהן נסובים הערעורים:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

- 1 אין, ולא יכולה להיות מחלוקת, כי כמעט בכל העניינים השונים הנדונים בערעורים שאוחדו,
- 2 המערערים נמנעו, באופן מודע ומכוון לאורך שנות דיוני השומה, מלספק למשיב, ולאחר מכן אף
- 3 לבית המשפט, מידע שהתבקש על-ידי המשיב.
- 4 לאור זאת, שאלה מרכזית בה למעשה חלוקים הצדדים, היא האם המידע שסירבה המערערת
- 5 למסור הוא אכן מידע נחוץ או לא.
- 6 22. נערכו שורה של דיוני שומה במשרדי המשיב, אך אלה הסתיימו מבלי שהצדדים הגיעו לכדי
- 7 הסכמות. משכך, בהתאם לסמכותו הקבועה בסעיף 153 לפקודה, הוציא המשיב למערערים שומות
- 8 בצווים והמערערים הגישו מספר ערעורים, אשר לבקשת הצדדים ובשים לב לכך שבחלק ניכר
- 9 מהשנים עוסקים הערעורים באותן סוגיות החוזרות מידי שנה, נדונו הערעורים במאוחד.
- 10 שנות המס שבמחלוקת והערעורים שהוגשו בעניינן הם כדלקמן:
- 11 ביחס למערערת – שנות המס 2006 (ע"מ 16201-10-17), ו- 2010 עד 2013 (ע"מ 42216-03-16
- 12 לשנים 2010-2011 וע"מ 6474-10-17 לשנים 2012-2013).
- 13 ביחס למערער – שנות המס 2010 עד 2014 (ע"מ 42176-03-16 לשנים 2010-2011, ע"מ 6456-
- 14 10-17 לשנים 2012-2013 וע"מ 67802-01-20 לשנת 2014).
- 15 23. בראשית הדרך הוציא המשיב למערער שומה אף לשנת המס 2009, בסכומים ניכרים – כ- 29.5
- 16 מיליון ₪, והמערער הגיש ערעור אף על שומה זו (וזאת במסגרת ע"מ 42176-03-16). המשיב
- 17 הועמד על סתירה הקיימת בין שומה זו לשומה אחרת שהוציא ואשר נדונה במסגרת ערעור זה
- 18 ולכן, ראשית טען המשיב כי שומת שנת 2009 היא שומה חלופית, אולם לבסוף הודיע המשיב
- 19 לבית המשפט כי הוא חוזר בו משומה זו. משמעות הדבר היא כי ערעור זה מתקבל, מבלי שיהיה
- 20 צורך כי אדון בעניין שעלה במסגרתו.
- 21 עוד אציין כי הערעור בתיק ע"מ 67802-01-20 והמתייחס לשנת המס 2014, הוגש לאחר שכבר
- 22 הסתיים דיון שמיעת הראיות בתיקים המאוחדים האחרים, אלא שהוא מתייחס ליישומן של אותן
- 23 סוגיות שנדונו בערעורים האחרים. לאור זאת, התקבלה בקשת הצדדים לפיה ערעור חדש זה יאוחד
- 24 אף הוא עם שאר הערעורים הקודמים שהוגשו, כך שפסק הדין יינתן ביחס לכל הערעורים (ובכלל
- 25 זה הערעור הנוגע לשנת 2014) ועל-סמך הראיות שכבר נשמעו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

24. מטעם המערערים העידו מספר עדים: המערער, אביו מרדכי, רו"ח רביע אשקר אשר ליווה חלק מדיוני השומה, פרופ' (רו"ח) יורם עדן נחקר אודות חוות דעת מומחה שהגיש, ומר Y אשר נטען כי הוא אחד משלושת בעלי המניות בחברת X (אשר מטעמים של טענות אודות סכנה לה הוא צפוי אם ייודע שמו ברבים, אני נעתר לבקשת המערערים ואני מזכירו בשמו). מטעם המשיב העיד המפקח רו"ח אסף אייזנברג, העובד אצל המשיב. כמו כן זימן המשיב לעדות את שני אחיו של המערער, מר יובל ברקן ומר ניר ברקן, אשר היו בחלק מהתקופה בעלי מניות במערער.

25. לפנים משורת הדין ניתנה למערערים האפשרות להגיש ראיות נוספות, אחרי המועד שנקבע לכך ואף לאחר שכבר נשמעו חלק מהעדים מטעמם, וזאת מתוך מטרה לנסות ולהגיע לחקר האמת ולגשר על המחלוקות שבין הצדדים.

26. להלן יידונו בנפרד המחלוקות השונות שבין הצדדים, בהתאם לחלוקת הנושאים שהוצגה בפתיח של פסק הדין. כל אחת ממחלוקות אלה ניצבת בפני עצמה, אולם הן מהוות יחדיו חלק מהתמונה בכללותה ויש והן משפיעות זו על זו. הפרשיה אשר תידון ראשונה, ההפסדים הנטענים שנוצרו למערער ממכירת מניות דיברסינט, כוללת את מסגרת ההתרחשויות, הרלוונטיות במידה רבה גם לשאר המחלוקות שבין הצדדים.

חלק א - הפסדי ההון ממכירת מניות דיברסינט

עיקרי טענות המערער והמסכת העובדתית שהיא הציגה

27. חב' דיברסינט היא חברה ציבורית אשר מניותיה נסחרו בבורסות בטורונטו ובנאסד"ק.

28. כאמור לעיל, בשנת 1996 מכרה המערער לדיברסינט טכנולוגיה שפיתחה ("עסקת הטכנולוגיה"). התמורה שקיבלה המערער כללה תשלום במזומן בסך 2.5 מיליון דולר קנדי, וכן כ- 10,234,716 מניות של דיברסינט בשווי של 7.5 מיליון דולר קנדי באותה העת.

כפי שמסר מרדכי לראשונה בחקירתו בבית המשפט, מניות דיברסינט שקיבלה המערער במסגרת עסקת הטכנולוגיה, היו מניות למוכ"ז, והן נעלמו/נגנבו מידה, ובשנת 1999 הוגשה תביעה בגין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 פרשיה זו. לטענת המערער, מניות אלה כלל אינן רלוונטיות לשומות שבמחלוקת, שכן הן אינן
- 2 המניות שבגינן מכירתן מתבקשת ההכרה בהפסדים.
- 3 29. בנוסף למניות דיברסינט שקיבלה המערער בעסקת הטכנולוגיה (ואשר לטענתה כאמור, רובן
- 4 נעלמו/נגנבו ממנה), הרי שבמועדים שונים, אשר המאוחר שבהם היה ביום 7.5.2002, רכשה
- 5 המערער מניות נוספות של חב' דיברסינט. כתוצאה מרכישותיה הרבות, המערער הפכה לבעלת
- 6 מניות "משמעותית" (סעיף 9 לתצהירו של רו"ח רביע אשר) בדיברסינט, בשיעור שהגיע עד לכ-
- 7 10%, ולכן החזקותיה של המערער בדיברסינט וההקצאות הפרטיות של דיברסינט למערער
- 8 פורסמו בדוחות התקופתיים שפרסמה דיברסינט לבורסה.
- 9 30. ביום 11.9.2013 קיבלה דיברסינט החלטה בדבר פירוקה.
- 10 31. במהלך השנים 2011 עד 2013 מכרה המערער מניות של חב' דיברסינט, אותן רכשה, לטענתה,
- 11 במועדים שבין 8.12.1999 ל- 7.5.2002 (כאמור, מס' שנים לאחר עסקת הטכנולוגיה ובנוסף
- 12 למניות שהתקבלו במסגרתה). הפסדי הון שנוצרו לטענת המערער כתוצאה ממכירות מניות אלו,
- 13 הם העומדים בלב המחלוקת המרכזית שבין הצדדים.
- 14 32. הצדדים אינם חלוקים על שווי המכירה של מניות דיברסינט, אלא על שווי רכישתן.
- 15 33. לצורך חישוב שווי הרכישה, התבססה המערער על תחשיב שנערך בשיטת "FIFO – First In
- 16 First Out (= נכנס ראשון – יוצא ראשון). שיטת חישוב זו מניחה סדר כרונולוגי תואם ועולה
- 17 ברכישת המניות ובמכירתן. מניה שנרכשה ראשונה - נמכרה ראשונה, ומניה שנרכשה אחרונה -
- 18 נמכרה אחרונה, וכך כל המניות נרכשו ונמכרו בהתאם לסדר הכרונולוגי העולה. משיטת חישוב זו
- 19 נובע כי המניות האחרונות של דיברסינט שהיו בידי המערער ושנמכרו בשנים 2011 עד 2013, היו
- 20 המניות האחרונות שנרכשו על-ידי המערער. זיהוי שווי הרכישה של המניות שנמכרו, נעשה
- 21 אפוא כאמור בשיטת FIFO.
- 22 34. באופן עקרוני, המשיב לא חלק על עצם השימוש בשיטת ה-FIFO, לחישוב שווי רכישת המניות.
- 23 35. לטענת המערער, הרכישה המוקדמת ביותר של מניות דיברסינט אשר היוו את מצאי מניות
- 24 דיברסינט ערב המכירה הראשונה הרלוונטית בשנת 2011, נעשתה ביום 8.12.1999. הרכישה
- 25 האחרונה של מניות דיברסינט בידי המערער, נעשתה לדברי המערער ביום 7.5.2002. יוצא
- 26 אפוא כי לשיטת המערער, פרק הזמן בו נרכשו המניות שמכירתן הניבה לה לטענתה את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 ההפסדים, חל בין חודש דצמבר שנת 1999 לחודש מאי שנת 2002. בהתאם לשיטת ה- FIFO,
- 2 רכישות שנעשו קודם לתקופה זו, אינן כלולות במניות שנמכרו, ולכן הן אינן רלוונטיות לשומות.
- 3 36. מניות דיברסינט אשר נמכרו בשנים 2011 עד 2013 הוחזקו על-ידי המערערת במועד מכירתן,
- 4 בחשבון אצל הברוקר TD Waterhouse (להלן: "TD").
- 5 לצד מניות אלה שנמכרו מחשבון TD, היו בידי המערערת גם "מניות תעודה" של דיברסינט, אשר
- 6 הוחזקו עבור המערערת בבנק Bank Privee Edmond de Rotschild בשווייץ (להלן: "בנק
- 7 רוטשילד"). מדובר ב- 200,000 מניות שהונפקו למערערת ביום 7.5.2002, וכנגדן נמסרה למערערת
- 8 תעודת מניה (להלן: "מניות התעודה"). מניות אלה נותרו בידי המערערת במועד פירוק חברת
- 9 דיברסינט, ולכן גם הן חלק מההפסדים הנטענים.
- 10 עוד התברר כי בחלק מהתקופה הרלוונטית, החזיק מרדכי במניות של דיברסינט בחשבון על שמו
- 11 אצל Lehman Brothers (להלן: "ליהמן"). לטענת המערערת – אשר לא גובתה במסמך כתוב
- 12 וברור, מניות אלה הוחזקו על-ידי מרדכי בנאמנות עבור המערערת.
- 13 37. אין חולק כי מידע בדבר החזקת המניות בשלושת החשבונות הנזכרים לעיל, לא נמסר למשיב בבת
- 14 אחת. בשלב א' של דיוני השומה דווח למשיב על החשבונות ב- TD ובליהמן, ואילו אודות מניות
- 15 התעודה שהוחזקו בבנק רוטשילד נמסר למשיב רק בשלב מאוחר יותר. לטענת המערערת, היא לא
- 16 ידעה על מניות התעודה עד לשלב מאוחר, בו הן נמצאו בעקבות סגירת החשבון בבנק רוטשילד,
- 17 ואז דיווחה עליהן למשיב.
- 18 38. חישוב ההפסדים המדויקים שטוענת המערערת כי נגרמו לה, הוא חישוב מסובך, וכתוצאה מכך
- 19 המערערת שינתה במהלך הדיונים, מספר פעמים, את גובה ההפסדים המדויקים שיש לטענתה
- 20 לייחס לה. המערערת הסבירה כי מדובר בטעויות חישוביות אליהן נקלעה, וכי משהתבררו
- 21 הטעויות, יש לתקן.
- 22 39. בשלב הראשון, בעת עריכת הדו"ח לשנת 2011, התייחסה המערערת רק למניות שהוחזקו בחשבון
- 23 ב- TD. תחשיב ההפסדים נערך ביחס למניות אלה בלבד, והוא כונה על-ידי המערערת - "FIFO
- 24 פרטני" (וזאת להבדיל מדרך חישוב אחרת שתואר בהמשך). במסגרת הדיווח לשנת 2011 טענה
- 25 המערערת כי ההפסדים שנגרמו לה בשנה זו ממכירת מניות דיברסינט, עמדו על כ- 14.9 מיליון ₪
- 26 (להלן: "התחשיב הראשון").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

40. המשיב לא קיבל את עמדת המערערת והוציא לה שומה, בעקבותיה הגישה המערערת למשיב
השגה. במסגרת ההשגה תיקנה המערערת את סכום ההפסדים הנטענים לשנת 2011 והעמידה אותו
על 23.7 מיליון ₪ (להלן: "התחשיב השני"). המערערת הסבירה פער ניכר זה, בטענה לטעויות
חישוביות שנפלו בעת עריכת התחשיב הראשון (סעיף 18 לתצהירו של רו"ח רביע אשקר).
41. בהתאם לאמור בסעיף 21 לתצהירו של רו"ח רביע אשקר, לפי שיטת החישוב שכונתה FIFO
פרטני, הפסדי ההון שנבעו למערערת ממכירת מניות דיברסינט בשנים 2011 עד 2013 היו
כדלקמן: שנת 2011 – הפסד בסך של 22,340,813 ₪ (סכום זה אכן שונה "מעט" מהסכום הנקוב
לעיל בסעיף הקודם ושמקורו בסעיף 18 לאותו תצהיר – א.ג.); שנת 2012 – 8,783,063 ₪ ובשנת
2013 – 9,114,818 ₪. בסך הכל עמדו ההפסדים יחדיו על סך של 40,299,276 ₪.
42. לטענת רו"ח רביע אשקר, בעקבות דרישתו של המפקח שניהל מולו את דיוני השומה, רו"ח אסף
אייזנברג, הגישה המערערת חישוב של ההפסדים תוך התבססות על שיטה אחרת, אותה כינתה
המערערת – "FIFO גלובלי". בהתאם לשיטה זו וכתוצאה מכך שנודע למשיב בשלב הליכי
השומה כי חלק ממניות דיברסינט אשר הוחזקו בחשבון ב-TD הועברו לחשבון ליהמן, דרש הוא
כי המערערת תבצע חישוב הלוקח בחשבון את כלל מניות דיברסינט שהיו מצויות בשני
החשבונות, ללא הפרדה ביניהם. לדברי המערערת, החישוב בשיטת FIFO גלובלי מעמיד את
ההפסדים על סכום גבוה יותר מזה שהתקבל בחישוב שכונה FIFO פרטני.
43. בהתאם לאמור בסעיף 25 לתצהירו של רו"ח רביע אשקר, לפי שיטת החישוב שכונתה FIFO
גלובלי, הפסדי ההון שנבעו למערערת ממכירת מניות דיברסינט בשנים 2011 עד 2013 היו
כדלקמן: שנת 2011 – הפסד בסך של 33,209,623 ₪; שנת 2012 – 3,582,056 ₪ ובשנת 2013 –
9,114,818 ₪. בסך הכל עמדו ההפסדים יחדיו על סך של 45,967,079 ₪ (פירוט החישוב
והמסמכים הנדרשים להוכחתו, מצוי בתוך מוצג 48 למוצגי המערערים).
44. במסגרת דיוני השומה עלתה אף אפשרות שלישית לדרך החישוב, אותה כינו המערערים – "FIFO
גלובלי אך ספציפי". בהתאם לדרך חישוב זו, נלקחים בחשבון כל החשבונות בהם הוחזקו מניות
דיברסינט, אולם החישוב נערך באופן פרטני לכל חשבון וחשבון. תוצאת חישוב ההפסדים בדרך
זו, זהה לתוצאה אליה הגיעו המערערים בדרך החישוב שכונתה "FIFO פרטני" – כמפורט לעיל
בסעיף 40, שכן אין חולק כי המניות שבסופו של דבר נמכרו הוחזקו בחשבון TD.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 45. כדי לתמוך בנכונות החישוב שערכו, הגישו המערערים חוות דעת מומחה מטעם פרופ' (רו"ח)
- 2 יורם עדן. חוות הדעת התייחסה אך ורק לשאלה מהי דרך החישוב הנכונה, ולא לשאלת אמיתות
- 3 הנתונים – אותם קיבל פרופ' עדן מידי המערערים כנתון (סעיף 13.4 לחוות הדעת).
- 4 בחוות הדעת קבע פרופ' עדן כי מבחינה חשבונאית, נכון לערוך חישוב בשיטת FIFO, כאשר דרך
- 5 החישוב הנכונה יותר מבחינה חשבונאית היא הדרך שכונתה FIFO גלובלי.
- 6 46. על-מנת לפשט את התמונה ולסכם את הדברים, אפרט להלן את התמונה העובדתית כפי שהוצגה
- 7 בחוות הדעת של פרופ' עדן (תוך שהוא מדגיש כי לא בדק נתונים אלה וכי הם נמסרו לו על-ידי
- 8 המערערים). תמונה זו היא למעשה התוצר המוגמר של הנתונים אליהם הגיעו בסופו של יום
- 9 המערערים:
- 10 בסוף חודש דצמבר 1997 החזיקה המערערת ב- 308,082 מניות דיברסינט.
- 11 בתקופה שבין ינואר 1998 – מאי 2002, ביצעה המערערת מספר עסקאות רכישה ומכירה של מניות
- 12 דיברסינט (אשר פורטו בחוות הדעת ובחישובים שהגישה המערערת למשיב ולבית המשפט).
- 13 בחודש דצמבר 2000 מכרה המערערת את האחרונות במניות דיברסינט שהוחזקו בחשבון ליהמן.
- 14 הרכישה האחרונה של מניות דיברסינט בוצעה ביום 7.5.2002 והיא כללה את ההנפקה של
- 15 200,000 מניות דיברסינט בתעודת מניה. נכון לתאריך זה החזיקה המערערת ב- 1,313,682 מניות
- 16 דיברסינט.
- 17 בחודש ינואר 2003 ביצעה דיברסינט הליך של קיבוץ מניות, ביחס של 10:1. כתוצאה מהליך
- 18 הקיבוץ, מספר המניות שהיה בידי המערערת עמד על 131,368 ($1,313,682/10 =$). אם נפחית מסך
- 19 זה את 20,000 מניות התעודה (לאחר הקיבוץ, $20,000 = 200,000/10$) שהוחזקו בבנק רוטשילד,
- 20 נגיע למספר המניות שהיו בידי המערערת בחשבון TD מאז הרכישה האחרונה במאי 2002 –
- 21 111,368 מניות דיברסינט.
- 22 מאז חודש מאי 2002 ועד לחודש דצמבר 2011, נטען כי המערערת לא רכשה כל מניות דיברסינט.
- 23 בחודש דצמבר 2011 היו בחשבון TD 111,368 מניות דיברסינט אותו מספר מניות שהיו בחשבון
- 24 TD בחודש מאי 2002. אם נוסיף לסך זה את 20,000 מניות התעודה שהוחזקו בבנק רוטשילד,
- 25 נגיע לאותו מספר מניות דיברסינט שהיו למערערת בחודש מאי שנת 2002 - 131,368 מניות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 לאור זאת ובהתאם לחישוב בשיטת ה- FIFO, לצורך חישוב עלות הרכישה של 131,368 מניות
- 2 דיברסינט שהיו בידי המערערת בתום שנת 2010 ושנמכרו בין השנים 2011-2013, אין כל
- 3 רלוונטיות לעלות מניות שנרכשו לפני יום 8.12.1999 – שכן זהו המועד המוקדם ביותר בו נרכשו
- 4 המניות שנמכרו בין השנים 2011-2013.
- 5 בין חודש דצמבר 2011 ועד לשנת 2013 מכרה המערערת את 111,368 מניות דיברסינט שהיו
- 6 ברשותה בחשבון TD, בתמורה כוללת (נטו לאחר ניכוי עמלות) בסך של 60,852 ₪.
- 7 בשנת 2013 נקלעה דיברסינט להליכי פירוק, וכתוצאה מכך 20,000 המניות שבתעודה, הפכו
- 8 לחסרות כל ערך ממשי.
- 9 עלות הרכישה של 131,363 המניות על פי חישוב בשיטה שכונתה "FIFO גלובלי", נכון לתום
- 10 שנת 2010 עומדת על 45,966,674 ₪, כך שהפסד ההון (התמורה פחות העלות) הוא 45,905,822
- 11 ₪. מנגד, עלות 131,363 המניות על פי חישוב בשיטה שכונתה "FIFO פרטני", נכון לתום שנת
- 12 2010 עומדת על 40,299,276 ₪, כך שהפסד ההון (התמורה פחות העלות) על פי שיטת חישוב זו
- 13 הוא 40,238,424 ₪.
- 14 47. פרופ' עדן ציין בחוות דעתו כי לצד חישוב בשיטת FIFO, ניתן לנקוט גם בחישוב עלות בדרך של
- 15 ממוצע משוקלל, אולם כל עוד נוקטים באחת הגישות באופן עקבי, הרי ששיטת החישוב בדרך של
- 16 FIFO היא דרך מקובלת. פרופ' עדן הוסיף כי מבחינה חשבונאית, דרך החישוב בה נקטה
- 17 המערערת ואשר כונתה FIFO גלובלי, היא דרך חישוב נאותה, וזאת בשים לב לכך שמדובר
- 18 במניות שהן בנות החלפה מלאה, ולכן ניתן לראות את החשבונות (ב- TD וב- ליהמן) כמקשה
- 19 אחת. לצד זאת ציין פרופ' עדן, כי אין ספק כי המניות שנמכרו היו אלה שהיו בחשבון TD (שכן
- 20 החשבון בליהמן נסגר שנים קודם לביצוע המכירות נשוא הדיון כאן).
- 21 48. אוסיף ואציין כי המערערים פירטו אודות התנועות שהיו בחשבון TD ובחשבון ליהמן, במשך
- 22 התקופה שאותה מצאו כרלוונטית לאור החישוב בשיטת FIFO ולטענתם אף מעט קודם לכן (ראו
- 23 לדוגמה הטבלה המצויה בעמ' 3-4 לתצהיר רו"ח רביע אשקר). פירוט זה כלל את מספר מניות
- 24 דיברסינט שהיו בידי המערערת מאז דצמבר 1997 (מועד מוקדם לזה שהוא לשיטתם הרלוונטי),
- 25 והוא מפרט את כל הרכישות והמכירות מאז יום 8.12.1999 ועד ליום 7.5.2002 – פרק הזמן בו
- 26 בהתאם לחישוב בשיטת FIFO נרכשו 131,368 מניות דיברסינט, אשר נמכרו במהלך השנים 2011



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

עד 2013 במכירות שהניבו הפסדים כבדים. במסגרת תיק מוצגים שהגישו המערערים, צרפו הם את הראיות שבידיהם לביסוס הנתונים אודות כל רכישה ומכירה שהיא לדעתם רלוונטית.

49. טענתה העיקרית של המערערת היא כי לצורך חישוב הפסדי ההון שנוצרו לה ממכירת מניות דיברסינט בשנים 2011 עד 2013 – סיפקה היא את כל הנתונים הנדרשים. בהתאם לחישוב בשיטת FIFO (ויהיה זה FIFO פרטני או FIFO גלובלי), אין שום רלוונטיות לנתונים הקודמים ליום 8.12.1999 – המועד בו נרכשה המניה הראשונה שנמכרה בשנות המס שבמחלוקת.

חשדות בלתי מבוססים שיש למשיב כלפי המערערת, מרדכי או המערער, בכל הנוגע להכנסותיהם בשנים קודמות, אינן נכונות לגופן, וחשוב עוד יותר – הן אינן רלוונטיות, שכן הן אינן עילה לגיטימית לאי הכרה בהפסדים שנוצרו למערערת בשנות המס שבמחלוקת. אם לא תאמר כן, למעשה הנך מאפשר למשיב להטיל כיום מס בגין שנות מס סגורות.

המערערת מדגישה כי היא דיווחה למשיב את כל שנדרש לצורך עריכת השומות. דרישות המשיב למידע נוסף, הן שלא כדין, שכן הן נוגעות למידע שאינו רלוונטי לשומות. יתירה מזו, המשיב ידע כל השנים על קיומה של המערערת, שכן שמה נזכר בדוחות שהגישו המערער ומרדכי למשיב במרוצת השנים, ומשכך אם המשיב כיום סבור כי היה עליו לפעול בעבר כנגד מרדכי או כנגד כל גורם אחר, אין לו להלין על שלא עשה כן, אלא על עצמו.

המערער מדגיש כי הורה לבאי כוחו לשתף פעולה עם המשיב ולמסור כל מידע שבאמת נדרש.

50. לאור כל האמור טוענת המערערת כי יש להכיר לה בהפסדי הון מצטברים בסך של כ- 45 מיליון ₪ (בהתאם לחישוב בשיטת FIFO גלובלי) או לפחות בסך של כ- 40 מיליון ₪ (בהתאם לחישוב בשיטת FIFO פרטני).

כפי שצוין לעיל, יחד עם הודעת המערערת למשיב כי שבה ארצה והפכה לתושבת ישראל (שברשותה עשרות מיליוני ₪ הפסדי הון צבורים), הודיעה המערערת על היותה חברה משפחתית אשר הנישום המייצג בה הוא המערער, המבקש לקזז אצלו את הפסדיה הצבורים של המערערת כנגד הכנסותיו מרווחי הון.

עיקרי טענות המשיב והעובדות אותן הוא מדגיש



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

51. בתמצית, טיעוני המשיב, המסרב להכיר למערערת בהפסדים ממכירת מניות דיברסינט, נחלקים
לשני סוגים:

א. הטענות העיקריות: המערערת לא שיתפה פעולה עם המשיב והיא הסתירה ועדיין מסתירה
מידע מעיני המשיב ומעיני בית המשפט. כתוצאה מהסתרה זו וסימני השאלה שהיא
מעוררת, יש לקבוע כי לא הוכחה בעלות המערערת במניות דיברסינט, אף אם אלה
הופקדו בחשבונה. גם אם תאמר כי המניות היו שייכות למערערת, הרי שלא הוכח כי
המערערת נשאה בעלות רכישתן של המניות, ולכן אין לזקוף לה את ההפסדים ממכירתן.
טיעונים אלה נובעים מחוסר אמון של המשיב בטיעוני המערערת, המביא אותו לטעון כי
המערערת שימשה ככסות לפעילותו של מרדכי, אשר פעל בה כבשלו ובדרך זו ככל
הנראה העלים הכנסות חייבות במס בישראל.
ב. טענות ממוקדות כנגד החישובים השונים עליהם מתבססת המערערת.
טיעונים אלה מובילים את המשיב לטעון כי המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה המוטל עליה
להוכחת ההפסדים שיש לזקוף לה, ולכן אין להכיר לה בהפסדים כלל. המשיב מדגיש את סירובה
השיטתי של המערערת להעביר לבחינת המשיב מידע רלוונטי, אשר היה בו כדי לשפוך אור על
הדברים. דרך התנהלותה של המערערת ותמונת הדברים הרחבה יותר אותה מסתירים המערערים,
מצדיקות לטענת המשיב שלא להתיר למערערת לקזז את ההפסדים הנטענים על ידה.

לשלמות התמונה אציין כי בצו שהוציא טען המשיב כטענה חלופית כי יש להכיר רק בחלק קטן
מההפסדים הנטענים, אולם במהלך הדיון זנח הוא טענה זו וטען כי אין מקום להבחנה בין
ההפסדים השונים וכי יש לשלול את קיוזו ההפסדים מכל וכל. אף המערערים בטיעוניהם לא הציגו
כל אבחנה מסוג זה.

להלן תפורט באופן כרונולוגי השתלשלות הדברים כפי שהמשיב מוצא לנכון להדגיש, והטענות
שמעלה המשיב בעניינים אלה.

52. ראשית דרכה של המערערת: כזכור, המערערת הוקמה בשנת 1994 כביכול על-ידי אביו של
מרדכי, בהיותו בן 88, ונטען כי היא נוהלה בידי חבר ילדות של הסב, אוטו אלטשולר משווייץ.
סמוך לאחר הקמתה, נטען כי המערערת פיתחה טכנולוגיה חדשנית בתחום מערכות תקשורת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 מוצפנות, ומדברי המערערת עלה כי אף התעורר ספק האם יש צורך באישור משרד הביטחון
- 2 למכירתה של טכנולוגיה זו (עמ' אחרון למוצג 100 למוצגי המערערת). הטכנולוגיה נמכרה בשנת
- 3 1996 (בהיות הסב בן כ- 90) לחברה קנדית – דיברסינט, ובסמוך לכך מונה מרדכי למדען הראשי
- 4 של דיברסינט.
- 5 המשיב סבור כי אין לתת אמון בסיפור זה. לדעת המשיב, מבחן השכל הישר תומך במסקנה כי
- 6 מרדכי הוא שעמד מאחורי פעילות המערערת. מרדכי (או אולי המערער) הוא שהמציא ופיתח את
- 7 הטכנולוגיה והוא שניהל בפועל את המערערת.
- 8 העובדה כי המערערת מסרבת בעקשנות להעביר עותק מהסכם מכירת הטכנולוגיה לדיברסינט,
- 9 מדברת בעד עצמה. גם העובדה כי אביו של מרדכי העביר בירושה את מניות המערערת למרדכי
- 10 ולמערער בלבד, מתיישבת לטענת המשיב עם תמונת הדברים אותה הוא מציג.
- 11 בדיוני השומה, שהתמשכו תקופה ניכרת, סירבה המערערת לספק כל מידע אודות עסקת מכירת
- 12 הטכנולוגיה לדיברסינט. כל שנמסר הוא גובה התמורה, אשר כללה לדברי המערערת שני רכיבים:
- 13 2.5 מיליון דולר קנדי וכ- 10,234,716 מניות של דיברסינט בשווי של 7.5 מיליון דולר קנדי.
- 14 לראשונה במסגרת דיון ההוכחות הודה מרדכי כי לקח חלק בפיתוח הטכנולוגיה, אלא שהוא לא
- 15 שפך כל אור של ממש בעניין זה.
- 16 53. במסגרת דיוני השומה סירבה המערערת להשיב לשאלה, האם היה בינה לבין מרדכי הסכם כלשהו
- 17 בנוגע לזכויות בטכנולוגיה שפותחה.
- 18 המשיב אינו נותן אמון בתיאור הדברים. לדעתו, מבחן השכל הישר וניסיון החיים מחייב כי מרדכי
- 19 לא פיתח טכנולוגיה השווה מיליונים רבים, ולא דאג לזכויותיו. כתוצאה מהאמור, המשיב סבור כי
- 20 התמורה שהתקבלה ממכירת הטכנולוגיה הגיעה בפועל לידי מרדכי והוא זה שכאמור שלט
- 21 במערערת ושעשה בה ובתמורה שכביכול קיבלה - כבשלו, מבלי לדווח למשיב על הכנסותיו אלה
- 22 – אשר היקפן האמיתי כלל אינו ידוע.
- 23 54. "העלמות" מניות התמורה והסיפור החדש אודות התביעה שהוגשה בגין כך: כאמור, בעד מכירת
- 24 הטכנולוגיה קיבלה המערערת מניות של דיברסינט בהיקף משמעותי, לדבריה כ- 10,234,716
- 25 מניות. במסגרת דיוני השומה נדרשה המערערת להשיב מה עלה בגורלן של מניות אלה, אך היא
- 26 סירבה להשיב וודאי שלא סיפקה כל מידע של ממש בעניין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

- 1 לראשונה במסגרת חקירתו הנגדית, לאחר שנים של דיונים בהם נמנעה המערערת מלמסור כל
- 2 גרסה, טען מרדכי כי המניות נעלמו/נגנבו/התאיידו (ביטויים בהם נעשה שימוש לתיאור מה
- 3 שאירע). יתירה מזו, מרדכי טען כי כתוצאה מאירוע עלום זה – עליו נמנע מלשפוך אור, הוגשה
- 4 תביעה כנגד דיברסינט וכנגד עוד 8 אחרים שאת זהותם לא מסר, וכי תביעה זו הסתיימה בפשרה.
- 5 אין צריך לומר כי מרדכי והמערערת נמנעו מלהציג למשיב ולבית המשפט את כתבי הטענות ואת
- 6 הסכם הפשרה. כל שהציג מרדכי הנו דיווח שפרסמה דיברסינט ממנו עולה כי למעשה נוהלו
- 7 באותה העת שתי תביעות – אחת בה המערערת הייתה התובעת והשנייה בה מרדכי היה התובע
- 8 (לדבריו, בגין סכסוך עבודה שהיה לו עם דיברסינט בתפקידו כמדענה הראשי).
- 9 לדברי מרדכי, התמורה במסגרת הסכם הפשרה בגין שתי התביעות, הייתה באמצעות הקצאה של
- 10 מניות ואופציות לרכישת מניות דיברסינט, אופציות אשר לימים מומשו והיוו חלק מהמניות
- 11 שנמכרו ושבגינם נדרש קיזוז ההפסדים.
- 12 פרישה זו בכללותה מעלה בפי המשיב מספר טענות:
- 13 א. דוגמה לחוסר שיתוף הפעולה של המערערת בהליכי השומה;
- 14 ב. חוסר הסבירות בטענה אודות העלמות מיליוני המניות;
- 15 ג. הבעייתיות הרבה שיש באי הצגת מסמכי התביעה, אשר היו עשויים לשפוך אור על
- 16 ההתרחשויות;
- 17 ד. עצם העובדה שהתביעה האישית של מרדכי והתביעה של המערערת יושבו יחדיו, מלמדת
- 18 על הקשר ההדוק שבין מרדכי למערערת עד כדי כריכתם יחדיו.
- 19 עד היום, אין המשיב ואף לא בית המשפט, יודעים את תמונת הדברים לאשורה - מה באמת אירע
- 20 עם מיליוני המניות שהתקבלו בעסקת הטכנולוגיה ומה היה תוכן העסקאות האמתי בין המערערת,
- 21 מרדכי ודיברסינט.
- 22 מידע זה רלוונטי שכן הוא נוגע ככל הנראה באופן ישיר למניות שבגין מכירתן מתבקשת ההכרה
- 23 בהפסדים. המערערת לא הראתה מהיכן לשיטתה היו לה בין השנים 1999 – 2002, 45 מיליון ש"ח
- 24 לרכישת המניות שנמכרו. בהעדר ראיות ולאור סמיכות הזמנים, מבחן השכל הישר מחייב כי
- 25 המניות שנמכרו מומנו מכספי תביעת דיברסינט, הסכם הפשרה ועסקת הטכנולוגיה (אשר לדברי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 מרדכי, תביעת דבירסינט עסקה בהעלמות חלק גדול מהתמורה שהתקבלה בעסקה זו), ובהחלט
- 2 ייתכן כי חלק מהמניות שבגין מכירתם מתבקש ההפסד התקבלו למעשה כבר בעסקת הטכנולוגיה.
- 3 55. קיומו של חשבון שלישי בו הוחזקו מניות דיברסינט, עליו נודע לראשונה רק בחקירה הנגדית:
- 4 במהלך החקירה הנגדית של רו"ח רביע אשקר, נודע לראשונה, לאחר שנים של דיוני שומה מול
- 5 המשיב ובבית המשפט, כי היה חשבון בנק נוסף על שם מרדכי, בו נטען כי הוחזקו מניות
- 6 דיברסינט (עמ' 59 לפרוטוקול הדיון מיום 10.4.2019; כמפורט בסעיף הבא, אף מרדכי הודה
- 7 בקיומו של חשבון כאמור). המערערת לא סיפקה כל מידע ממשי אודות החשבון שלפתע התגלה.
- 8 המשיב סבור כי די בעובדה זו כדי לשקף את חוסר תום הלב של המערערת ואת ניסיונה המתמשך
- 9 למנוע ממנו נתיב ביקורת ממשי.
- 10 56. החזקת מניות דיברסינט השייכות כביכול למערערת בחשבונות על שם מרדכי:
- 11 א. לראשונה במסגרת חקירתו הנגדית של מרדכי, הודה מרדכי כי החזיק כ- 900,000 מניות של
- 12 דיברסינט בחשבון שהיה על שמו ב- TD Evergreen - בנק השקעות אשר לימים החליף
- 13 את שמו ל-TD ואז, לדברי מרדכי, נפתח חשבון על שם המערערת, החשבון ממנו נמכרו
- 14 בסופו של דבר המניות שהניבו את ההפסדים (פרוטוקול מיום 26.5.2019 עמ' 137-139).
- 15 ב. חשבון ליהמן, בו הוחזקו מניות דיברסינט, היה על שם מרדכי ולא על שם המערערת.
- 16 מרדכי טען כי בשני החשבונות הנ"ל הוא פעל כנאמן של המערערת, אלא שהוא לא הציג כל
- 17 מסמך ממנו ניתן היה ללמוד כי הוא אכן מונה לשמש כנאמן. יתירה מזו, לגמרי לא ברור מה היה
- 18 הטעם בגינו לא נפתחו מראש החשבונות על שם המערערת ולא על שם מרדכי. תמיהה זו מתגברת
- 19 נוכח העובדה שמנספח 1 למוצג 48 מטעם המערערים, ניתן ללמוד כי מר אוטו אלטשולר, מי
- 20 ששימש לטענת המערערים כמנהל המערערת באותה העת, רשום כנציגו של מרדכי באותו חשבון.
- 21 מהחזקת מניות דיברסינט בחשבונות על שם מרדכי, מבקש המשיב ללמוד כי מרדכי היה למעשה
- 22 הבעלים האמיתי של המניות או לכל הפחות כי הוא עשה במערערת כבשלו.
- 23 מנגד, כדי להוכיח כי המערערת הייתה הבעלים המהותי של החשבון בליהמן, ציינו מרדכי
- 24 והמערערים כי כאשר הגיש מרדכי (לטענתם, בשם המערערת) תביעה נגד בנק ליהמן (עניין אליו
- 25 אתייחס בסעיף הבא), הוא הורה כי הכספים שנפסקו לטובתו יופקדו בחשבונה של המערערת. כמו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 כן לטענת המערערים ניתן ללמוד כי המניות היו שייכות למערערת מכך שבהודעות שמסרה
- 2 דיברסינט לבורסה נכתב כי המערערת היא בעלת המניות וכן עולה מהודעות אלה מספר המניות
- 3 המדובר – התואם את מספר המניות בהן החזיקה המערערת באופן ישיר יחד עם המניות שהחזיק
- 4 עבורה מרדכי בנאמנות.
- 5 המשיב מנגד סבור כי עצם בחירתו של מרדכי להורות על הפקדת הכספים בחשבון המערערת אינו
- 6 מלמד על דבר אלא על התנהלותו של מרדכי אשר ראה במערערת קופה, באמצעותה יוכל להסתיר
- 7 את הכנסותיו מרשות המיסים בישראל, וכי למעשה יש בכך כדי לחזק את טענות המשיב כי מרדכי
- 8 עשה במערערת כבשלו וכי הוא הבעלים המהותי של מניות דיברסינט.
- 9 בנוסף מציין המשיב כי מרדכי היה נושא משרה מרכזי בדיברסינט, וכי כפי שעולה מתכתובת מייל
- 10 מיום 4.12.1999 ואשר התגלתה למשיב רק במסגרת דיון שמיעת הראיות (צורף כמוצג 84 למוצגי
- 11 המערערים, במסגרת מוצגים שהוגשו תוך כדי שמיעת הראיות), מרדכי היה שותף לניסוח
- 12 ההודעות שפרסמה דיברסינט (המשיב אף מציין כי תכתובת המייל הוגשה באופן חלקי). רישום
- 13 המניות על שם המערערת, נועד להרחיקן מעיני המשיב וכחלק מהעלמת ההכנסה שהפיק מרדכי
- 14 ממכירת הטכנולוגיה – ולכן אין לתת לכך משקל ראיתי של ממש.
- 15 57. התביעה נגד ליהמן: מרדכי הגיש (לטענתו, בשם המערערת) תביעה נגד ליהמן בגין אופן הטיפול
- 16 במניות דיברסינט שהפקיד מרדכי בחשבון ליהמן (חשבון על שמו ושבו לטענתו, החזיק בנאמנות
- 17 עבור המערערת). האירועים נשוא התביעה התרחשו בחודש מרץ שנת 2000, כשלדבריו של
- 18 מרדכי, התביעה נבעה מכך שליהמן לא מילאו כנדרש אחר הוראות מכירה שניתנו להם בנוגע
- 19 למניות דיברסינט, וכתוצאה מכך נטען כי נגרם נזק למרדכי/למערערת.
- 20 בשנת 2005 זכה מרדכי בתביעה ונפסק לטובתו פיצוי בסך של כ- 14.5 מיליון ₪ (סכום זה מורכב
- 21 מקרן וריבית), סכום אותו כאמור הורה מרדכי להפקיד בחשבון המערערת בבנק רוטשילד (סכום
- 22 זה שנוי במחלוקת בין הצדדים בכל הנוגע לשומה שהוציא המשיב למערערת לשנת 2006,
- 23 במסגרתה הוא מבקש למסות הכנסה זו – עניין אשר יידון בהמשך פסק הדין).
- 24 המערערת הציגה למשיב ואף הגישה לבית המשפט את החלטת הבוררות ואת פסק הדין שאישר
- 25 אותה (מוצגים 55 ו-56 למוצגי המערערים, בהתאמה), אולם עיון בהם מלמד כי המידע המצוי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 בהם אמנם מאשש את הטענה בדבר עילת התביעה נגד ליהמן, אולם הוא מצומצם בהיקפו. על אף
2 שהתבקשה, המערערת לא הגישה את כתבי הטענות שהגישו הצדדים באותם הליכים, כתבי טענות
3 מהם ניתן היה ללמוד באופן ממשי על שאירע. תיאור הדברים בכתבי הטענות עשוי היה לשפוך
4 מעט אור על תביעה זו ועל מערכת היחסים שבין מרדכי למערערת (כגון בשאלה מי נתן הנחיות
5 לליהמן – מרדכי או אלטשולר, וייתכן שאף פרטים נוספים אודות אופן התנהלות החשבון ויחסי
6 מרדכי והמערערת), אלא ששוב, המערערת מנעה מהמשיב מידע זה.
7 מכך שמרדכי הורה להעביר את כספי הזכייה למערערת, כפי שעולה לכאורה ממוצג 58 למוצגי
8 המערערים, המשיב מסרב להתרשם, שכן כאמור לטענת המשיב, לכך נועדה המערערת – אשר לא
9 הגישה דוחות בישראל (וכנראה אף לא בכל מדינה אחרת) – לשמש עבור מרדכי כמקלט מעיני
10 רשות המס בישראל, תוך שהוא עושה בה כבשלו. המערערת יכולה בנקל להוכיח כי לא כך הם פני
11 הדברים, אם הייתה מגישה למשיב דוחות כספיים כפי שדרש ואם הייתה ממציאה את המסמכים
12 הרבים שנדרשו, אלא שהיא בחרה להימנע מכך – וחזקה כי ידעה מדוע היא בוחרת כאמור.
13 58. מי נשא בפועל בעלות רכישת מניות דיברסינט? – הסירוב להציג דפי חשבונות בנק: על אף
14 שהתבקשה לעשות כן שוב ושוב במהלך דיוני השומה הארוכים, המערערת סירבה להציג את דפי
15 חשבונות הבנק שלה באופן מלא. דרישה זו נועדה לבחון מי בפועל מימן את רכישת מניות
16 דיברסינט, אשר את ההפסד ממכירתן מבקשת המערערת לקזז.
17 המערערת טוענת לעלות של כ- 45 מיליון ₪, אולם היא אינה מראה כי היה ביכולתה לשאת
18 בתשלום זה וכי היא זו שנשאה בו בפועל. מבלי להוכיח כי היא זו שנשאה בעלות, אין מקום
19 להתיר למערערת קיזוז הפסדים. יתירה מזו, עיון בדפי חשבונות הבנק – אותם נמנעה המערערת
20 מלהעביר, עשוי היה להוכיח מי הוא באמת הבעלים המהותי של מניות דיברסינט – מרדכי או
21 המערערת.
22 המשיב טוען כי סירוב המערערת להציג נתונים אלה מדבר בעד עצמו, וכי יש בו כדי לחזק באופן
23 ממשי את חשדות המשיב כי מרדכי הוא למעשה הבעלים האמיתי של מניות דיברסינט – כך
24 שההפסדים כלל אינם הפסדים של המערערת.
25 המשיב ציין כי בית המשפט נהג עם המערערים בדרך מקלה ואפשר להם ארבע פעמים להוסיף
26 ולהגיש ראיות חדשות שלא הציגו למשיב, ובכל זאת הם נמנעו מלהציג דפי חשבון בנק כאמור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

59. הסירוב להגיש דוחות: המשיב דרש מהמערערת שוב ושוב להגיש דוחות מבוקרים לשנים 2003
עד 2009, אולם היא סירבה לעשות כן. מי שמבקש לקזז הפסדים, ודאי בהיקף המדובר, חייב
להציג תמונה מלאה של פעילותו. התנהלות בדרך אחרת, אינה סבירה, מהווה התנהלות בדרך
שאינה תמת לב ואין להסכים לה.
60. הדיווח המשתנה אודות החשבונות בהם הוחזקו מניות דיברסינט ואודות גובה ההפסדים: ראשית
דיווחה המערערת במסגרת החישוב עליו התבסס הדו"ח השנתי הראשון שהגישה, רק על החשבון
ב-TD. לאחר מכן, במסגרת שלב א' של דיוני השומה, ציינה המערערת את קיומו של החשבון
בליהמן. מאוחר יותר, רק ביום 8.7.2017, ארבע שנים לאחר שהחלו דיוני השומה ומשהבהיר
המשיב כי מספרי המניות שמציינת המערערת אינם מתיישבים עם מכלול הנתונים, נזכרה
המערערת לספר אודות תעודות המניה בבנק רוטשילד. כאמור לעיל, במהלך דיון שמיעת הראיות
התברר כי היה אף חשבון נוסף בו הוחזקו מניות דיברסינט על ידי מרדכי (לטענתו שלא הוכחה,
בנאמנות עבור המערערת), אשר פרטיו כלל לא נמסרו למשיב. אין מדובר בעניין שולי, אלא בדרך
התנהלות מכוונת שמטרתה להסתיר מהמשיב את העובדות לאשורן וודאי שלא לאפשר לו נתיב
ביקורת של ממש.
- גם בחישוב גובה ההפסדים חלו התפתחויות ושינויים בגרסאות המערערת (לדוגמה, פער קיצוני
בגובה ההפסדים בשנת 2011 – כ- 14 מיליון ₪ בדיווח הראשון ומעל 33 מיליון ₪ בוורסיה
האחרונה). פער שכזה מתיישב עם ההנחה כי המערערת למעשה לא נשאה בעלויות אותם היא
מבקשת לקזז כיום, שכן מניות אלה היו למעשה חלק מתמורה שקיבל מרדכי ממכירת הטכנולוגיה
ו/או מפעילות אחרת שלו כמדען הראשי של דיברסינט, תמורה עליה בחר שלא לדווח בישראל
ואשר המערערת נועדה להוות כסות לה.
61. המערערת בחרה להתנהל כפי שהתנהלה – הסתרה שיטתית של מידע מהותי מהמשיב וגילוי מידע
חלקי, טיפין טיפין תוך כדי הליכי המשפט. חזקה על המערערת אשר הייתה מיוצגת לאורך כל
הדיונים במיטב המייצגים, כי ידעה היטב מדוע בחרה לעשות כן. דרך התנהלות זו מחזקת את
החשדות של המשיב לפיהם לא המערערת נשאה בעלות המניות שנמכרו וכי הבעלים האמיתיים של
מניות אלה הוא ככל הנראה מרדכי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

המשיב סבור כי המניות שנמכרו, כולן או חלקן (ואת זאת לא ניתן לדעת לאור טקטיקת ההסתרה
בה נקטה המערערת) הן למעשה גלגול של התמורה המקורית ממכירת הטכנולוגיה בידי מרדכי,
ולכן הן שייכות לו. אין זה ראוי לאפשר למערערת לזקוף עלות שהיא למעשה תמורה של עסקה
שהועלמה מרשויות המס בישראל, ולקזזה כיום כהפסד.
כך או אחרת, המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי המניות שנמכרו שייכות לה וכי
היא שנשאה בעלות רכישתן, ולכן אין להתיר לה את קיוזו ההפסדים.
62. בפי המשיב מספר טענות הנוגעות באופן ספציפי לנקודות שונות בחישובים שערכה המערערת. כך
לדוגמה מצביע המשיב על סתירות שהתגלו בדיווחים השונים שפורסמו, בנוגע לכמות מניות
דיברסינט שהיו בידי המערערת. המשיב אינו מקבל הסברים שסיפקה המערערת בעניין זה, לפיהם
מדובר בטעות בהודעה ששלחה דיברסינט לבורסה או שמדובר בטיוטה בלבד.
כמו כן מצביע המשיב על כך כי בידי TD טופס פשוט וברור, בו נקוב מספר המניות שבידי
המחזיק בסוף שנה (ראו לדוגמה מוצג 10 למוצגי המערערים). למרות קיומו של טופס פשוט
שכזה, אשר הוצג ביחס לחלק מהשנים, המערערת בחרה שלא להציגו ביחס לכל השנים בהן
לטענתה כלל לא רכשה מניות חדשות של דיברסינט. בשים לב לחשיבות מועד הרכישה לצורך
החישוב בשיטת FIFO, הימנעות מהוכחה ישירה ופשוטה בדבר היעדר רכישות מאוחרות,
שומטת את הקרקע מתחת למהימנות החישוב שערכה המערערת. בשים לב לבעיית האמינות
הקשה שדרך התנהלותה של המערערת מעוררת, מדובר בפגם מהותי [המערערת מנגד טוענת כי
עצם העובדה כי אותו מספר מניות קיים בסוף שנת 2002 (שנת הרכישה האחרונה לטענת
המערערת) ובסוף שנת 2010 (ערב ביצוע המכירה הראשונה לטענת המערערת) – מדברת בעד
עצמה. בנוסף טוענת המערערת כי היא כן סיפקה מסמך בו מפורטות כל הקניות והמכירות בחשבון
TD (מוצג 48 למוצגי המערערים), וממנו ניתן לראות באופן ברור כי לא התבצעו רכישות של
מניות דיברסינט מאז מאי 2002 ואילך (ועד לביצוע המכירות בשנים 2011-2013)].
לצד טענות אלה, טענתו העיקרית של המשיב, אותה שב והשמיע גם ביחס לכל אחת מהעלויות
שביקשה המערערת לזקוף, היא כי המערערת כלל לא הוכיחה כי המניות היו שייכות לה וכי היא
שנשאה בעלויות רכישתן – כמפורט לעיל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

63. בשולי הדברים, באופן יחסי, המשיב אף חלוק על החישוב בדרך של FIFO גלובלי. המשיב סבור
כי יש לבצע את התחשיב לכל בית השקעות בנפרד, בדרך שכונתה על-ידי המערערת FIFO פרטני
(סעיף 164 לסיכומי המשיב). לטענת המשיב, עמדתו עולה בקנה אחד עם ההוראות שנקבעו
בתקנות מס הכנסה (חישוב רווח הון במכירת נייר ערך הנסחר בבורסה, מלווה המדינה או יחידה
בקרן נאמנות), תשס"ג-2002, המגדירות בתקנה 1 "ניירות ערך זהים", בין השאר בתנאי כי אלה
"מנוהלים בידי מנהל תיק ניירות ערך אחד". חוות הדעת של פרופ' עדן עסקה לטענת המשיב בפן
החשבונאי בלבד ולא בדיני המס, אליהם כלל לא התיימרה להתייחס, ולכן היא אינה רלוונטית.
אלא שכאמור לעיל, המשיב סבור כי אין להכיר למערערת בהפסדים מכל וכל, וזאת מהטעמים
שפורטו לעיל.
64. פרשיית ההלוואה לשלומוביץ ותביעת איילון: לצד טענותיו לגופו של עניין, לפיהן המערערת לא
עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי היא זכאית להכרה בהפסדים הנטענים, המשיב הצביע על
פרשיית ההלוואה הנטענת לשלומוביץ והתביעות שבאו בעקבותיה, כפרשה ממנה יש ללמוד כי
אין לתת אמון במערערת ובעדיה, כמו גם אודות שימוש של מרדכי במערערת ועשייה בה כבשלו.
פרשיה זו נעה על-פני השנים 1997 - 2013, שנים החופפות לאירועים נשוא הערעור כאן.
כנזכר לעיל, בשנת 1997 רכשו מרדכי ורעייתו (אמו של המערער) משק בכפר סירקין, מאת גב'
שלומוביץ ז"ל. במקביל, כך טענה המערערת, המערערת נתנה הלוואה בסך \$ 50,000 לבנה של גב'
שלומוביץ, מר חיים שלומוביץ. שלומוביץ לא השיב למערערת סכום זה, שכן לטענתו הסכם
ההלוואה עליו חתם היה פיקטיבי והסכום שקיבל היה חלק מהתמורה עבור המשק. המערערת
הגישה תביעה נגד שלומוביץ (ת"א 19851/04) אך תביעתה נדחתה, תוך שבית המשפט קובע כי
אינו נותן אמון בגרסתו של מרדכי. המערערת הגישה ערעור לבית המשפט המחוזי (ע"א 1282/05)
ובמסגרת הסכם אליו הגיעו הצדדים ואשר קיבל תוקף של פסק דין נקבע כי פסק הדין של בית
משפט השלום יבוטל, אך בה בעת תביעת המערערת נגד שלומוביץ תדחה. מרדכי ייצג את
המערערת בהליכים אלה, בכובעו כעורך דין.
המערערת הגישה תביעה נגד מרדכי (ת"א 3437/07) בגין רשלנותו המקצועית כעו"ד, ומרדכי
הודה מיד ברשלנותו ושלח הודעת צד ג' לאיילון חברה לביטוח בע"מ (להלן: "איילון") – ממנה
רכש פוליסת ביטוח מקצועי. בית משפט השלום קיבל את תביעתה של המערערת כנגד מרדכי וכן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

קיבל את הודעת צד ג' ששלח מרדכי לאילון, וזאת על אף תמיהות שהביע נוכח התנהלותו של מרדכי. תוצאת הדברים הייתה שאילון חויבה לשלם למערערת סך העולה על 600,000 ₪. איילון הגישה ערעור לבית המשפט המחוזי (ע"א 40988-10-11) וערעורה התקבל, שכן נקבע כי מרדכי פעל בניגוד עניינים באופן בו פוליסת הביטוח לא חלה. בקשת רשות ערעור (בר"ע 303/13) שהוגשה לבית המשפט העליון על ידי המערערת, נדחתה. תוצאת הדברים הייתה שמרדכי חויב לשלם למערערת את הסך הנזכר לעיל, מבלי שאילון תשפה אותו.

מפרשיה זו מבקש המשיב ללמוד מספר דברים:

א. שליטתו של מרדכי במערערת ועשייה בה כרצונו [ובכלל זה ניהול ענייניה המשפטיים בדרך ששיקפה לדעת בית המשפט המחוזי בע"א 40988-10-11 – שליטה בהליכים "ללא מיצרים" (נספח 40 לנספחי המשיב, עמ' 1642 לנספחים)].
ב. הן מרדכי והן המערערת (באמצעות מייצגיה בתביעה מול איילון ובאמצעות מי שהוצג כמנהלה, מר דניאל אלטשולר אשר העיד במשפט), הונו את בתי המשפט בכל הנוגע לקשר בין מרדכי לבין המערערת, שכן הם טענו, שוב ושוב, כי מרדכי איננו ולא היה בעל מניות במערערת, ולעיתים אף טענו כי מניות המערערת שייכות לאלטשולר (האב ולאחריו הבן) (כאשר מהחומר שבפני עולה בבירור כי מרדכי ומשפחתו היו כל העת בעלי המניות היחידים במערערת).
כך לדוגמה, בדיון שנערך בשנת 2010 בבית משפט השלום (ת"א 3437/07, נספח 34 לנספחי המשיב, בעמ' 958 לנספחים) במסגרת חקירתו הנגדית באותו היום, נשאל והשיב מרדכי בעניין זה כדלקמן:

ש. אתה הייתה בעל מניות בחברת קנוגה באיזשהו שלב?

ת. לא.

ש. היום אתה בעל מניות?

ת. לא.

[ראו גם בעמ' 957 לנספחי המשיב, תשובתו המתחמקת של מרדכי באותה חקירה; לדוגמאות נוספות בהן חוזר אותו עניין בדיונים בערכאות אחרות, ראו: עמ' 932 לנספחי המשיב –



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

דבריו בית משפט השלום משנת 2005 בת"א 019851/04, ובדברים שנמסרו על-ידי
המערערת, בכתב ובעל-פה, לבית המשפט המחוזי בשנת 2012 בע"א 40988-10-11 - לפיהם
בעל המניות הוא אלטשולר ולא מרדכי – נספח 37 לנספחי המשיב בעמ' 1595 לנספחים,
ונספח 39 בעמ' 1624 לנספחים].
המערערת ומרדכי ניסו לספק הסברים לדברים (מדוע נמסרו לבתי המשפט השונים, שוב ושוב
מידעים שאינם נכונים; ראו בעמ' 190 לפרוטוקול מיום 26.5.2019) ולפיהם מדובר בטעויות
גרידא. המשיב סבור כי אין לקבל הסברים מגומגמים אלה, אשר נאמרו בחצי פה.
מסקנת המשיב מפרשיה זו היא כי היה עליו להסיק ממנה כי חייב הוא, כרשות מנהלית, לנקוט
משנה זהירות בגרסאותיהם של המערערת ומרדכי, שכן כפי הנראה, הם לא היססו שלא לומר
את האמת לבתי המשפט במרוצת השנים, גם כאשר הסכום שעמד על הפרק היה נמוך באופן
ניכר מהסכומים שעניינם נדון בערעור זה.
ג. עיון בפסקי הדין אשר ניתנו בהליכים שהתנהלו על פני השנים, מלמד כי הסתרת מידע וגילוי
החלקי טיפין טיפין, היא דרך התנהלות שיטתית וקבועה של המערערת (המשיב הפנה לשורה
של התבטאויות חמורות שנאמרו על-ידי בתי המשפט אשר דנו בפרשיית ההלוואה ובתביעת
איילון; לדוגמה - פסקה 4.1 לפסק הדין בע"א 40988-10-11, נספח 40 לנספחי המשיב, עמ'
1641-1642 לנספחים).
בשולי הדברים טוען המשיב כי טענתו של מרדכי כי שילם למערערת את הסכום שנפסק כנגדו
בתביעת המערערת – סך העולה על 600,000 ₪, אינה אמת והיא שוב מדגימה את דרך ההתנהלות
של המערערת ושל מרדכי. אכן בשנת 2012 ניתן לכאורה לראות תשלום של מרדכי למערערת,
אלא שמנגד בכרססת אחרת, מוקטן במקביל סכום זה של חוב של מרדכי למערערת, מה שלטענת
המשיב מלמד כי מבחינה כלכלית לא בוצע בפועל כל תשלום. אכן, בפי המערערת טענה
המתבססת כביכול על רישומיה בשנה קודמת, אלא שכרסוסת אלה משנים קודמות סירבה
המערערת להעביר לבחינת המשיב ולכן אין שום דרך לבחון את אמיתות הטענות.
65. פרשיית תביעות שלומוביץ ואיילון, אינן ניצבות כמובן במרכז הערעור כאן, אלא שלטענת המשיב,
לא ניתן לעצום עיניים מדרך התנהלות אשר התגלתה בהן (המשיב האריך בעניין זה, ודבריו לעיל
הם תמצית הדברים בלבד).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 כך או אחרת וללא קשר לפרשיה זו, יש לטענת המשיב לדחות את הערעור ולא להכיר בהפסדי
2 המערערת ממכירת מניות דיברסינט, וזאת לאור ההסתרה השיטתית בה נקטה המערערת, הסתרה
3 המובילה לכך כי עד עתה, איננו יודעים את מכלול העובדות לאשורן.
4
5
6
7

דיון והכרעה

10 66. אקדים את המאוחר ואומר כי מצאתי כי יש לדחות את הערעור ולקבוע כי צדק המשיב בהחלטתו
11 כי אין להכיר בהפסדים הנטענים כתוצאה ממכירת מניות דיברסינט. בתמצית, החלטה זו נובעת
12 מכך שמדיניות ההסתרה בה נקטה המערערת, מביאה לכך שהיא לא עמדה בנטל ההוכחה המוטל
13 עליה להוכיח כי היא זכאית להכרה בהפסדים.
14 67. החלטה זו אינה מתקבלת בנקל, שכן לכאורה יש ממש בטענת המערערת כי נגרמו לה הפסדים
15 ממכירת מניות דיברסינט. דיברסינט התפרקה ואין מחלוקת כי בשנים הסמוכות לכך חלה ירידה
16 ניכרת בערך מניותיה, כך שטענת ההפסד יש לה על מה לסמוך. אלא שבכך אין די. המערערת נקטה
17 בהסתרה שיטתית ועקבית של פרטים רבים, מתוך מטרה להותיר את מסכת העובדות הסובבות,
18 לוטה בערפל. מדובר בעובדות הנוגעות בין השאר לתביעה בסך של 25 מיליון \$ (ככל הנראה זו רק
19 קרן התביעה) ולעסקאות שסכומן האמיתי אינו ידוע למשיב ולבית המשפט – כתוצאה ישירה
20 מההסתרה בה נקטו המערערים. בהחלט ייתכן כי מדובר בהכנסות בסכומים גבוהים באופן ניכר מן
21 ההפסדים הנטענים, הכנסות לגביהן מסרבת המערערת לתת מידע ממשי ואמין לבחינת המשיב.
22 חשוב עוד יותר וכפי שיפורט להלן, בהחלט ייתכן ואף נראה כי מדובר בעובדות אשר יש בהן כדי
23 ללמד כי המערערת אינה זכאית כי יוכרו ההפסדים בסכום שהיא טוענת ובכלל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 הבעייתיות שיש בהסתרת המידע, הובהרה למערערים שוב ושוב במרוצת שנות דיוני השומה
- 2 והדיונים בבית המשפט. אם למרות זאת נמנעה המערערת מהעברת המידע, חזקה עליה כי היא
- 3 יודעת מדוע. במצב דברים זה, אני מוצא כי יש לקבוע כי המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה
- 4 המוטל על כתפיה, שכן נותרו ספקות של ממש השומטים את הקרקע מן הטענה כי הוכחה הזכות
- 5 לקיזוז ההפסדים.
- 6 68. לאור ריבוי הפרטים בפרשיה ולמען הפשטות, תחילה אבאר באופן כללי את העומד בבסיס
- 7 החלטתי, ולאחר מכן אפרוס בהרחבה את הנדבכים השונים שהביאוני יחדיו להחלטה זו.
- 8 69. טיעון מרכזי בפי המערערת, עליו מושתת הערעור שהגישה בסוגיית קיזוז ההפסדים. בהתאם
- 9 לטיעון זה, לאור יישום מנגנון החישוב בדרך של FIFO (ויהיה זה FIFO גלובלי או FIFO
- 10 פרטני), כל שעליה לעשות הוא לזהות את מועדי הרכישה של המניות שנמכרו, למצוא את שווי
- 11 המניות באותו מועד ולהראות כי שווי זה עולה על שווי המכירה. ההפרש השלילי שנוצר, הוא
- 12 הפסד ההון שיש לשיטת המערערת להכיר לה בו. כל דרישה לנתונים אחרים, אינה רלוונטית והיא
- 13 למעשה ניסיון של המשיב להפעיל את סמכותו שלא כדין.
- 14 אני סבור כי בגישתה זו שוגה המערערת בשניים:
- 15 א. התעלמות מלב ליבם של דיני קיזוז הפסדים: ההוכחה כי העלות אותה מבקשת היא לקזז
- 16 אכן שולמה בפועל על-ידה (כך שנוצר לה הפסד), וכי ההפסד הנטען אכן שייך לה במובן
- 17 זה שהיא הייתה הבעלים האמיתי והמהותי של המניות.
- 18 ב. התעלמות ממרחב השיקולים השומתיים שחובה על המשיב ליישם כשהוא מוציא שומת
- 19 מס, שיקולים אותם מונעת ממנו המערערת לבחון ולהפעיל, כאשר היא מסתירה ממנו
- 20 במשך שנים מידע רלוונטי.
- 21 יתירה מזו, בסירוב המתמשך להעברת המידע, מותירה המערערת מסך של ערפל, המונע במידה לא
- 22 מבוטלת אף את האפשרות לקבוע בוודאות כי מידע מסוים אינו רלוונטי, וזאת נוכח סמיכות
- 23 הזמנים בין האירועים לגביהם נדרש המידע ובין המועדים בהם נטען כי נרכשו המניות.
- 24 70. ובמילים אחרות, אני סבור כי הכרה בהפסד כרוכה רק בזיהוי גובה "המחיר המקורי" ו-"התמורה"
- 25 – כמשמעות מונחים אלה בסעיף 88 לפקודה. אלה הם כמובן רכיבים הכרחיים, אולם אין בהם די
- 26 בהליך השומתי. בהמשך אצביע על כך שאי העברת המידע ופגמים נוספים עליהם עמד המשיב,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

פוגעים גם ביכולת ההסתמכות על החלק הטכני של החישוב שביצעה המערערת, אולם לא בכך העיקר. העיקר נעוץ בכך שהליך שומה ראוי, דורש סיפור מסגרת, ממנו יהיה ברור מי הוא הבעלים האמיתי והמהותי של הנכס שנמכר, מי מימן בפועל את עלות הרכישה בגינה מתבקש ההפסד ומכלול עובדות נוספות המהוות יחדיו את שאירע. שיקול הדעת השומתי, תוך יישום מגוון הכלים שהעמיד המחוקק לרשות המשיב, יכול להיות מופעל רק כאשר עובדות רלוונטיות אלה נפרשות, ולא כשהן מוסתרות.

אין זה מתפקידו של המשיב ולא של בית המשפט, להעלות השערות מדוע מוסתר מידע ומה היה עלול להתגלות אם מידע זה היה נחשף. חלק מחובת תום הלב החלה על נישום המבקש כי יוטל עליו מס אמת, היא להעמיד בפני המשיב את תמונת הדברים לאשורה. חובה זו מתחזקת שעה שמדובר בבקשה להכרה בהפסדים, ובמבחן השכל הישר מתחזקת היא עוד יותר שעה שמבקש מי שלא דיווח במשך שנים על הכנסותיו בחו"ל, כי יוכרו לו הפסדים הנובעים מהשקעה שבוצעה בחו"ל באותן שנים אגב אותה הכנסה שלא דווחה. בהחלט ייתכן כי יימצא במקרה שכזה שיש להכיר בהפסדים אלה (וייתכן שיימצא שלא), אלא שלשם כך יש להציג את תמונת הדברים הנכונה והמלאה – ואז ניתן יהיה לקבוע כך או אחרת.

כפי שקבע כבוד השופט י' עמית בע"א 3171/07, עוואדה סובחי נ' מנהל מס ערך מוסף נצרת (26.10.2009):

"הלכה פסוקה היא כי הימנעות מלהביא ראיה שיכולה הייתה לתמוך בטענתו של בעל דין, מקימה חזקה שבעובדה כי היה באותה ראיה לפעול לחובת הנמנע - ראה, לדוגמה, ע"א 2275/09 לימה נ' רוזנברג, פ"ד מז(2) 606, 614, אותיות ה-ו (1993); ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו, פ"ד מה(4) 651, 658 (1991); י. קדמי "על הראיות - הדין בראי הפסיקה" כרך שלישי, תשס"ד עמ' 1649-1650".

כאשר מדובר בהסתרה שיטתית ועקבית של עובדות ומסמכים שהיו יכולים לשפוך אור על הדברים, והמערערת, על אף הזדמנויות רבות שניתנות לה, מסרבת להציגם, אין אלא להסיק כי יש דברים בגו.

71. המערערת טענה כי גם אם לצורך העניין, בשל אי מסירת המידע, יונח כי כל עלות רכישת המניות מומנה מכספים חייבי מס שהועלמו מעיני המשיב, עדיין יש להכיר בעלות הרכישה לשם חישוב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 ההפסדים. לטענת המערערת, כל גישה אחרת פירושה מיסוי עלות הרכישה, גם אם זו הוצאה
- 2 בשנות מס שהתיישנו.
- 3 אין בידי לקבל טענה זו. ראשית, בהחלט ייתכן כי במקרה מסוג זה שתואר לעיל, ישמשו טענות
- 4 מסוג מניעות, תקנת הציבור או טיעונים אחרים, לשלילת התוצאה הבלתי סבירה שמבקשת
- 5 המערערת בטיעונה להשיג. שנית – וכאן העיקר, היה על המערערת להתכבד ולהציג את מכלול
- 6 העובדות לאשורן, וביחס אליהן (ולא כעניין תיאורטי) יש מקום לבחון את הדברים, ולא על בסיס
- 7 השערות בנוגע לדברים שהוסתרו (אשר היקפם ומשמעותם אינם ידועים). כל מקרה ונסיבותיו,
- 8 ואלה צריכות להיבחן לאור העובדות לאשורן. מצב בו המסכת העובדתית מוצגת תוך הסתרת
- 9 חלקים ממנה, עומד בסתירה להליכי שומה תקינים ואין לקבל את הדברים.
- 10 72. העובדות והמסמכים הרבים שהסתירה המערערת, נדרשו, בראש ובראשונה (אך לא רק), כדי
- 11 להוכיח כי המערערת הייתה אכן הבעלים האמיתיים של המניות שנמכרו וכי היא לכן הזכאית כי
- 12 יוכרו לה ההפסדים בעת מכירתן.
- 13 המשיב טוען כי המערערת נועדה לשמש כיסוי עבור מרדכי, להסתרת כספים ונכסים שהגיעו לידי
- 14 – מעיני רשות המסים בישראל. בהתאם לטענה זו, המבוססת על בחינת עסקת מכירת הטכנולוגיה
- 15 לדיברסינט ועל התנהלות הצדדים בהמשך הדרך לאורך השנים, למערערת לא היו מקורות
- 16 עצמאיים לרכישת המניות, ואלה למעשה שייכות למרדכי אשר עשה במערערת כבשלו – תוך
- 17 עירוב חשבונותיו בחשבונותיה.
- 18 כדי לבחון סוגיות אלה, רלוונטיות העובדות לא רק ביחס למניות שנמכרו, אלא גם ובעיקר ביחס
- 19 ל-"נתיב הכסף" ולשרשרת ההחזקה במניות דיברסינט במרוצת השנים. המערערת סירבה לספק
- 20 למשיב תמונה מלאה: היא סירבה להגיש דוחות שנתיים מבוקרים, לא העבירה את ההסכם למכירת
- 21 הטכנולוגיה לדיברסינט, לא מסרה מידע אודות מה שאירע עם מיליוני מניות דיברסינט שקיבלה
- 22 לטענתה בראשית הדרך, לראשונה בדיון ההוכחות טענה כי מיליוני המניות הללו "נעלמו" וכי היא
- 23 ניהלה תביעה בעקבות כך – שאף את מסמכיה ואת ההסכם הפשרה שנטען כי הושג בעניינה סירבה
- 24 המערערת להציג, המערערת לא העבירה את מסמכי התביעה בתביעת ליהמן ולא סיפקה מידע של
- 25 ממש אודות תנועות הכספים בחשבונות הבנק הרלוונטיים מהן ניתן היה ללמוד מי שילם עבור
- 26 רכישת המניות ומי קיבל את תמורת מכירת המניות שהיו במרוצת השנים. בדרך זו מנעה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 המערערת מהמשיב ומבית המשפט – לבחון את תמונת הדברים לאשורה ולהשתכנע, כפי שמוטל
2 על המערערת לשכנע, כי היא הייתה הבעלים שביושר של המניות.
3 73. מדיניות ההסתרה בה נקטה המערערת, לא פוגעת "רק" בהבנת התמונה בכללותה, אלא היא נוגעת
4 ישירות לקושי בקביעת שווי הרכישה שיש לייחס למערערת בגין המניות שלטענתה נמכרו בהפסד.
5 קושי זה נובע מסמיכות הזמנים הרבה בין האירועים שאת חשיפתם לבחינת המשיב מנעה
6 המערערת, ובין המועד שבו לטענת המערערת נרכשו המניות.
7 כזכור, בהתאם לחישוב בשיטת ה-FIFO, המערערת טוענת כי המניות שנמכרו בשנים 2013-
8 2011, נרכשו בין השנים 1999 – 2002. הכרה בעלות רכישה זו, היא הניצבת במוקד המחלוקת
9 שבין הצדדים. בהמשך הדברים אראה כי למעשה כל המידע שסירבה המערערת להעביר למשיב
10 ולהציג בבית המשפט, רלוונטי ונחוץ להבנת תמונת הדברים בשנים אלה, אולם בשלב זה אסתפק
11 בדוגמה אחת בלבד – אשר לאמיתו של דבר די היה אפילו רק בה:
12 במסגרת דיון שמיעת הראיות, וכפי שכבר נזכר לעיל, גילתה לראשונה המערערת (בעדותו של
13 מרדכי) כי מעל 10 מיליון מניות דיברסינט שקיבלה לטענתה בשנת 1996 – נעלמו, וכי היא הגישה
14 תביעה בגין כך בשנת 1999 (קרן התביעה בסך 25 מיליון \$). כן טענה המערערת, כי נערכה עמה
15 (ובמקביל אף עם מרדכי) פשרה בעניין זה בשנת 2000. המערערת, כדרכה, לא הגישה את כתב
16 התביעה, את כתבי ההגנה ואף לא את הסכם הפשרה בפרשה נטענת זו. לדברי המערערת, במסגרת
17 הסכם פשרה זה קיבלה היא אופציות שמומשו מאוחר יותר למניות, המהוות נתח מרכזי מהמניות
18 שנמכרו ושהניבו את ההפסדים הנטענים. יתירה מזו וכפי שיובהר עוד בהמשך, מתעורר חשד של
19 ממש כי רכישת מניות נוספות שנמכרו לכאורה בהפסד, מומנה למעשה מכספים שנבעו ממכירת
20 מניות שהתקבלו בהסכם הפשרה (ובהחלט ייתכן שאף מכאלה שהתקבלו כתוצאה מעסקת
21 הטכנולוגיה). יוצא אפוא שרכישת המניות בין השנים 1999 – 2002, קשורה ככל הנראה קשר
22 הדוק לתביעה ולהסכם הפשרה - בין אם מכיוון שמדובר באותן מניות עצמן (או במניות הנובעות
23 מאופציות שהתקבלו במסגרת אותו הסכם) ובין אם מכיוון שמדובר במקור המימון לרכישת
24 המניות – העלות ממנה נובע כביכול ההפסד בו מבקשת המערערת להכיר לה כיום כהפסד אותו
25 לשיטתה היא זכאית לקזז.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 אי הצגת המסמכים הרלוונטיים – המתייחסים לאותן שנים בהן נרכשו המניות, מכרסם אפוא
- 2 באמון שניתן לתת בטענת המערערת כי היא שמימנה את רכישת המניות וכי היא הבעלים שביושר
- 3 הזכאי לקזז הפסדים שנטען כי נוצרו בעת מכירתן.
- 4 74. מדיניות ההסתרה בה נקטה המערערת, שהיקפה הרחב והמתמשך יפורט בהמשך, עומדת בסתירה
- 5 מוחלטת לצורך להרים את נטל ההוכחה המוטל על מי שמבקש להוכיח כי זכותו לקזז הפסדים.
- 6 אזכיר כי המערערת לא דיווחה על הכנסותיה למדינת ישראל מיום הקמתה, ורק "לעת ערב" היא
- 7 מבקשת להביא ארצה כ- 45 מיליון ש"ח הפסדים צבורים. זהו מקרה ברור בו אין להקל בדרישות
- 8 הראייתיות הנדרשות בלאו הכי, להוכחת ההפסדים והצדקת קיזוזם. ודאי וודאי כי זהו אינו מקרה
- 9 בו יש לקבל הסתרה שיטתית של ראיות, באופן היוצר במכוון מסך של ערפל המונע את הבנת
- 10 התמונה השלמה, תוך הותרת חרך צר ממנו ניתן לראות באופן מעומעם רק את שמבקשים
- 11 המערערים להציג.
- 12 75. אכן, המניות שנמכרו היו בחשבון של המערערת ובהתאם לפרסומים שהוציאה דיברסינט (אשר
- 13 כפי שיתברר בהמשך, מרדכי לקח לעיתים חלק בניסוחם) הן היו שייכות למערערת, אלא שבכך אין
- 14 די. כפי שעלה בפסיקה לא אחת, בדיני המס יש לתור אחר המהות ולא להסתפק במסגרת
- 15 הפורמלית של הדברים. העובדה כי פלוני (במקרה דנן, ככל הנראה מרדכי) החליט להפקיד מניות
- 16 בחשבון של אלמוני (במקרה דנן- המערערת), אינה הופכת את אלמוני לבעל הזכות שביושר
- 17 במניות. בתי המשפט נדרשו לא אחת להתחקות אחר הבעלים שביושר של נכס (מי שמכונה
- 18 לעיתים כ-"נהנה הכלכלי", ה- "Beneficial Owner") – ראו לדוגמה: ע"מ (ת"א) 16986-01-16
- 19 16 יוסף קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן (18.6.2019); ו"ע 13-07-44567, מירלון בע"מ ואח' נ' מנהל
- 20 מיסוי מקרקעין חיפה (12.8.2015); ראו גם מאמרם של י" רוזנצוויג ר' אבירם "הגדרת Beneficial
- 21 Owner בעל זכות שביושר, במסגרת אמנות בינלאומיות למניעת מסי כפל" (2011). התחקות זו,
- 22 בהקשר כאן, היא חלק ממושכלות היסוד בדיני המס לפיהן חובה על המשיב לבחון את מהות
- 23 הדברים, ולא להסתפק בהצגה המשפטית הפורמלית שבחר הנישום להציג [ראו לדוגמה ע"א
- 24 734/74 ארנולד שפאר ואח' נ' מנהל מס רכוש וקן פיצויים (22.10.1975)]. בעלות משפטית פורמלית
- 25 במניות, לא בהכרח תשקף את הבעלות המהותית בהן, ובמקרים החריגים הנדרשים – דיני המס
- 26 יבכרו את זו המהותית על פני זו הפורמלית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

1 לאופן הרישום של המניות כשייכות למאן דהוא, יש כמובן משקל ראייתי ממשי (ראו בעניין זה
2 בסעיף 133(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999), אולם בנסיבות חריגות מסוימות, כגון אלה
3 שלפנינו, אין בכך די. ככל שסימני שאלה משמעותיים יתעוררו וככל שנישום יסתיר באופן עקבי
4 ומכוון מידע שהוא מתבקש למסור, עלול להתעורר חשד כי הוא אינו בעל הזכות שביושר במניות.
5 כאשר נישום מבקש לקזז הפסדים, מחובתו להוכיח כי הוא בעל הזכות לקזז הפסדים אלה, ובין
6 השאר כי הוא בעל הזכות שביושר בנכס שהפסדים ממכירתו הוא מבקש לקזז. שיטת ההסתרה בה
7 נקטה המערערת, מביאה אותי למסקנה כי היא לא עמדה בנטל ההוכחה הרובץ לפתחה.
8 76. בנוסף לטעם המרכזי שפורט לעיל, אני מוצא כי בהינתן זה שברור כי מידע משמעותי מוסתר על-
9 ידי המערערים, יש קושי לקבוע כי מוצדק לקבל את החישוב בשיטת ה-FIFO שערכו. חישוב זה
10 מבוסס על ההנחה כי לא בוצעו רכישות נוספות של מניות דיברסינט מאז אמצע שנת 2002 ועד
11 למכירת המניות בסוף שנת 2011. מבלי לראות את מכלול ההסכמים שבין דיברסינט, המערערת
12 ומרדכי, ובמצב בו המערערת מקפידה שלא למסור את כתבי הטענות בתביעות שהוגשו במרוצת
13 השנים ואת הסכם הפשרה, אין בידי לקבוע כי תמונת הדברים החלקית הידועה לנו – נכונה.
14 הסיפור אודות היעלמות מסתורית של מיליוני מניות דיברסינט, תמוה למדי. הסירוב למסור את
15 המסמכים השונים, מחזק את החשד כי לא לחינם אלה אינם נמסרים למשיב. עדותו המיתממת של
16 מרדכי כאילו אינו יודע מה בדיוק אירע למיליוני המניות שנעלמו, אינה מעוררת אמון. במצב
17 דברים זה, אין לדעת אם אין בידי מרדכי (או אולי המערער) חברות נוספות שהחזיקו במניות
18 דיברסינט, אשר למעשה כלל לא נעלמו. ייתכן כי תמונת הדברים לאשורה הייתה מלמדת על
19 התנהלות המצדיקה לראות את כל המניות כיחידה אחת, דבר אשר אולי היה משמיט את הקרקע
20 תחת חישוב ה-FIFO שנערך.
21 אלא שכאמור, אין זה מתפקידו של המשיב או של בית המשפט להעלות השערות, מדוע נמנעו
22 המערערים מהצגת המסמכים שהתבקשו להציג. חובה על מי שמבקש לקזז הפסדים להציג את
23 תמונת הדברים המלאה לאשורה, והמערערים התחמקו מחובה זו - וחזקה כי ידעו היטב מדוע עשו
24 כן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

77. הטעמים שפורטו לעיל בקצרה ואחרים עליהם עוד אעמוד בהמשך, הם ששכנעוני כי צדק המשיב
בהחלטתו שלא להכיר בהפסדים. אפנה כעת לעמידה על פרטי הדברים העומדים בבסיס החלטתי.
למען הפשטות, מבנה הדברים שלהלן יהיה ככלל כדלקמן:

- א. עמידה על היקף אי שיתוף הפעולה המתמשך של המערערים.
- ב. עמידה על התמיהות שגרסת המערערים מעוררת.
- ג. טענת המשיב בדבר בעיית האמון שמצא כרשות מנהלית לתת במערערת ועדיה, לאור דרך
התנהלותם בפני בתי משפט בעבר.
- ד. חשדותיו של המשיב, אותם דרך התנהלותה של המערערת מחזקת.
- ה. תחשיב רכישת המניות.
- ו. מסקנה - אי עמידה בנטל ההוכחה.

א. אי שיתוף פעולה רחב, עקבי ומתמשך

78. אי שיתוף הפעולה של המערערת עם המשיב בא לידי ביטוי בסירוב למסור פרטי מידע רבים
ומשמעותיים, וכן במסירת מידע חלקי ובשלב מאוחר של הדיון. אדגים את הדברים:
- א. אי העברת ההסכם הנטען בין המערערת לדיברסינט למכירת הטכנולוגיה (או שמא למכירת
פטנט שהמציא מרדכי). מכירה זו, כך נטען, בוצעה בשנת 1996, אולם כפי שיובהר עוד
בהמשך, היא מהווה את בסיס מערכת היחסים שבין הצדדים והשלכותיה מגיעות באופן ישיר
עד למועד רכישת המניות שבגין מכירתן מתבקשת ההכרה בהפסד.
 - ב. העדר תשובה ברורה לשאלה האם היה הסכם בין מרדכי לבין המערערת.
 - ג. סירוב לספק תשובה בהליכי השומה לשאלה מי פיתח את הטכנולוגיה שנמכרה, כשלראשונה
בדיון ההוכחות הודה מרדכי כי לקח חלק בפיתוח הטכנולוגיה, תוך שהוא מותיר את התמונה
לאשורה עדיין מעורפלת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

- 1 ד. סירוב לספק תשובה בהליכי השומה לשאלה מה אירע עם מיליוני המניות של דיברסינט
- 2 שהתקבלו בעסקת הטכנולוגיה. מדובר בשאלה מרכזית לצורך הבנת התמונה בכללותה, כמו
- 3 גם לשם בחינת השאלה מי מימן את רכישת המניות שנמכרו.
- 4 ה. לראשונה בחקירה הנגדית העלאת הטענה כי מניות התמורה בעסקת הטכנולוגיה,
- 5 נגנבו/נעלמו, תוך שאף לאחר השמעת הטענה בשלב מאוחר זה, הותרת האירוע בכללותו לוט
- 6 בערפל.
- 7 ו. לראשונה בחקירה הנגדית העלאת הטענה כי המערערת הגישה תביעה נגד דיברסינט ונגד
- 8 אחרים בגין העלמות מניות התמורה בעסקת הטכנולוגיה – ואי הצגת מסמכי התביעה.
- 9 מדיווח של דיברסינט לבורסה (ראו לדוגמה מוצג 27 עמ' 12/103 ומוצג B1.16 48 למוצגי
- 10 המערערים) עולה כי מדובר בתביעה של קרן בסך 25 מיליון דולר. ספק בעיניי אם הסכם
- 11 הפשרה מול דיברסינט, אשר כלל הקצאה של מניות ואופציות, משקף את כל הסכומים
- 12 ששולמו (למערערת או למרדכי או אולי למערער) במסגרת התביעה, אשר כאמור הוגשה אף
- 13 כנגד 8 נתבעים נוספים שאת פרטיהם לא טרחה המערערת למסור ושאין דרך לדעת כיצד
- 14 הסתיימה התביעה מולם. מדובר בנתונים עובדתיים שאינם ידועים למשיב ולבית המשפט,
- 15 בשל סירובה של המערערת להמציא את המסמכים לביקורת המשיב.
- 16 סמיכות הזמנים בין תביעת דיברסינט והסכם הפשרה, לבין רכישת המניות שבגין מכירתן
- 17 מתבקש ההפסד – היא רבה, ולכן אי מסירת מידע זה מכרסמת באופן דרמטי ביכולת המשיב
- 18 לבצע ביקורת שומתית.
- 19 ז. הטענה כי יחד עם התביעה בגין העלמות מיליוני המניות הגיש מרדכי תביעה אישית נגד
- 20 דיברסינט בבית הדין לעבודה בישראל, וכי שתי התביעות יושבו בהסכם פשרה – מבלי
- 21 שיוצגו המסמכים עצמם [הסכם משותף לשתי התביעות? – ההסכם עצמו כמובן לא הוצג
- 22 (אך ראו ההודעה של דיברסינט לבורסה, מוצג 30 למוצגי המשיב, עמ' 870, ממנו נראה כי
- 23 הסכם הפשרה מיום 16.2.1999 התייחס לשתי התביעות); כך גם לא הוצגו מסמכי התביעה
- 24 בבה"ד לעבודה בישראל, אך הוצג מסמך (מוצג 78) המלמד באופן לא מפתיע כי הם כבר
- 25 בוערו].



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

ח. לראשונה בחקירה הנגדית מסירת עובדת קיומו של חשבון נוסף של מרדכי, בו היו מניות של דיברסינט ואשר הוחזקו כביכול עבור המערערת. נתון עובדתי זה, הוסתר מעיני המשיב במשך כל שנות דיוני השומה.

ט. אי העברת כתבי הטענות (כגון כתב התביעה וכתב ההגנה) בתביעה שהגיש מרדכי כנגד ליהמן (לטענתו, בשם המערערת).

י. אי העברת דפי חשבונות הבנק (הכוללים את התנועות בחשבונות ואת היתרה בחשבונות), מהם ניתן היה ללמוד מי מימן את רכישת המניות שההפסד בגין מכירתן נדרש, ומי קיבל את התמורה ממכירות מניות שבוצעו במרוצת השנים, כמו גם על אופן התנהלות הצדדים בזמן אמת.

יא. מסירת עובדת קיומן של מניות התעודה, רק בשלב מאוחר של הדיון מול המשיב.

העניינים שנזכרו לעיל עוסקים באירועים הקרובים בזמן לשנים בהן נרכשו המניות, ולכן ובשים לב למהות הדברים, מידת הרלוונטיות שלהם רבה.

79. להלן אצטט כמה מחילופי הדברים שהיו בין הצדדים בשלב דיוני השומה, כדי להמחיש את אי שיתוף הפעולה, אורך השנים, שהוצג לעיל :

מוצג 41 למוצגי המערערים – פרוטוקול דיון שומה מיום 21.11.2016 (ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור) :

ש. אם לא היו עובדים, מי פיתח את הנכס שנמכר ?

ת. אני אבדוק.

ש. האם הפטנט היה של היחיד או של החברה ?

ת. לא רלוונטי לשנות המס הנדונות.

ש. כיצד הגיע הפטנט לחברה ?

ת. לא רלוונטי לשנות המס הנדונות.

ש. מי פיתח את הפטנט, האם פותח בחברה ?

ת. לא רלוונטי לשנות המס הנדונות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1

2

מוצג 37 למוצגי המערערים – פרוטוקול דיון שומה מיום 3.4.2014:

3

קן (נציגת המשיב): מה מקור העודפים לשנת 2010?

4

יריב (נציג המערערים): בשנת 95-96 נוקאג' (המערערת – א.ג.) מימשה נכס שהרוכשת היא

5

Diversient, חברה זרה שנסחרת בבורסה הקנדית והרווח מהפעולה הזאת היה 10 מיליון דולר.

6

קן: האם יש לך מסמכים אודות מכירה זו?

7

יריב: אולי נמצא.

8

9

מוצג 44 למוצגי המערערים – פרוטוקול דיון שומה מיום 7.8.2017:

10

ש. ... נשאלת השאלה מה קרה לכל המניות שנתקבלו בעקבות המכירה שנעשתה ב-1996? מדובר

11

במיליונים של מניות ...

12

ת. שני דברים: א. מדובר על תקופה של למעלה מ-20 שנה ולכן החב' לא אמורה לשמור מסמכים

13

לגבי אחזקותיה במניות קודם לכן. ב. השאלה אינה רלוונטית ...

14

15

ובאותו מוצג, לעניין תביעת ליהמן:

16

ש. יש כתב תביעה והגנה?

17

ת. אנו לא מוכנים לומר אם יש לנו או אין לנו כי זה לא רלוונטי ...

18

19

מוצג 46 למוצגי המערערים - - פרוטוקול דיון שומה מיום 7.9.2016:

20

ש. מה מקור הכסף של רכישת המניות שבבעלות נוקאג' – להראות נתיב של הכסף (מסמכים

21

מבססים).

22

ת. לא רלוונטי לדיון.

23

ש. למה לא?

24

ת. כי בשנים ההם לא הייתה תושבת ישראל.

25



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

1 מוצג 23 למוצגי המערערים – סעיף 2 למכתב תשובות ששלחו מייצגי המערערים למפקח מר
2 אייזנברג, מיום 17.6.2017, בו השאלה שהפנה מר אייזנברג נזכרת בראש ותחתיה תשובת
3 המערערים:
4 (ש.) מסמכים מאמתים לעניין האופציות למעט ההודעה שפורסמה. מה הקשר שבין נוקא ל-
5 Diversient לאחר 1996? על מה היה הסכסוך שבקבותיו התקבלו האופציות? על מה קיבלו את
6 האופציות?
7 (ת.) אין ברשות נוקא מסמכים מאמתים אחרים. לצערנו, לא הבנו כיצד קשורות השאלות לשנות
8 המס שבדין או לחבות מרשנו במס בישראל. לכאורה נראה כי שאלות אלה אינן בסמכות, ומשכך
9 איננו רואים בשלב זה מקום לענות עליהן. ...

10
11 מוצג 43 (עמוד 4) למוצגי המערערים – פרוטוקול דיון שומה מיום 18.7.2017:
12 ש. אז על מה התביעה?
13 ת. זה לא חשוב לדיון לצורך הבנת העלות.
14 ...
15 ש. האם לדעתך כתב התביעה רלוונטי לעניין קביעת ההפסד מאופ(ציות)?
16 ת. לא.

17
18 יכולתי לצטט מקומות נוספים בהם ניתן לראות כי לא סופקו תשובות או כי סופקו תשובות
19 מתחמקות [ראו לדוגמה גם חוסר שיתוף הפעולה של אחי המערער, מר יובל ברקן ומר ניר ברקן,
20 אשר היו בעלי מניות במערערת בשנים בהן נטען כי הצטברו ההפסדים, בהודעה שנגבתה מהם
21 במשרדי המשיב (פרוטוקול הודעתו של ניר ברקן מיום 3.2.2016, בתוך נספח 45 לנספחי המשיב;
22 פרוטוקול הודעתו של יובל ברקן מיום זה, בתוך נספח 46 לנספחי המשיב). גם בעדותם לפניי
23 התגלו האחים ברקן כמי שטוענים כי אינם יודעים דבר אודות המערערת]. אסתפק בעוד ציטוט
24 אחד המתאר את תחושתו של המפקח בזמן אמת בעת דיוני השומה (מוצג 44 למוצגי המערערים):
25 "... אין לי נתיב ביקורת או אפשרות לדעת אלו מניות שייכות למי ..."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 תחושה זו של המפקח אינה יד המקרה, אלא היא תוצאה ישירה של דרך התנהלות מכוונת
- 2 ושיטתית של המערערים, אשר נמנעו במשך שנים מהעברת מסמכים ומלספק תשובות לשאלות
- 3 עובדתיות הידועות להם היטב.
- 4 80. חוסר שיתוף הפעולה נמשך לא רק לאורך שנות דיוני השומה, אלא אף במהלך המשפט. כך
- 5 לדוגמה, מרדכי אינו משיב תשובה פשוטה לשאלה פשוטה (עמ' 179 לפרוטוקול מיום 26.5.2019
- 6 ש' 25-29):
- 7 ש: אני שואל אותך, איפה החשבונות בנקים של המערערת בתקופות השומה? אתה היית
- 8 בעל מניות עד שנת 2010.
- 9 ת: אני ראיתי פה הרבה חשבונות בנק של מלימן בראדרס, אין לי מושג אם זה מספק
- 10 אותך או לא מספק אותך. השאלות האלה צריכות להיות מופנות למישהו אחר, לא
- 11 אליי.
- 12 שאלה זו נשאלה לאחר שנאמר לעד כי לא הוצגו תנועות כספיות והעברות בנקים להוכחת
- 13 התשלומים בגין המניות. חלף מתן תשובה פשוטה וברורה, אומר מי שהחזיק במניות המערערת עד
- 14 שנת 2010, כי אין להפנות אליו שאלות אלה.
- 15 81. והנה דוגמה נוספת, הפעם בנוגע לשאלה פשוטה אחרת – האם המערערת הגישה דוחות במדינה
- 16 כלשהי ברחבי העולם? – השיב מרדכי (בעמ' 204 לפרוטוקול):
- 17 ת: אין לי שמץ של מושג, לא ניהלתי את החברה. היה לה מנהלים, היה לה דירקטורים,
- 18 הם למיטב ידיעתי והבנתי תמיד דרשתי לפעול בדיוק על פי החוק. ... היו מנהלים,
- 19 אחראים על זה והיו שם מנהלים, עו"ד, רואי חשבון, אוטו אלטשולר היה רואה
- 20 חשבון, היה בנקאי בעברו. הם היו צריכים, או שהם הגישו, או שהם לא, אני, אין לי
- 21 מושג, אין לי מושג.
- 22 עו"ד בן דוד: מי יודע?
- 23 העד, מר ברקן: אני לא יודע לענות לך.
- 24 אזכיר כי המערערת מבקשת כי יוכרו לה הפסדים נטענים בסך של כ- 45 מיליון ₪. אין זה סוג
- 25 שיתוף הפעולה הנדרש ממי שמבקש כאמור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

82. הסתרת מידע, תוך גילוי החלקי טיפין טיפין, הייתה דרך התנהלות עקבית של המערערים. כך לדוגמה, כפי שכבר הוזכר לעיל, הטענה כי מיליוני מניות דיברסינט, אשר התקבלו, כך נטען, בעסקת הטכנולוגיה – פשוט נעלמו, וכי על עניין זה נסובה תביעה בשנת 1999 (היא השנה בה אף החלו להירכש המניות שבהפסדים ממכירתן מבקשים המערערים כי המשיב יכיר) – נודעה לראשונה בעת חקירתו הנגדית של מרדכי.

במשך שנים בהן נוהלו הליכי השומה והערעורים ואף במסגרת כתבי טענות ארוכים שהוגשו, לא מסרו המערערים נתון זה. בית המשפט הביע תמיהה על דרך התנהלות זו, וכך נענה על-ידי ב"כ המערערים:

וגם בפני בית המשפט לא מצאתם לנכון עד היום בתיאור העובדות לחשוף את הנתון הזה?

עו"ד פרנק: לא רלוונטי לדיון.

המשיב ידע על קיומה של תביעה כלשהי (בסך 25 מיליון \$!), בה הגיעו המערערת ודיברסינט בשנת 2000 (שנה בה נרכשות חלק מהמניות שבגין מכירתן מתבקשים ההפסדים) לפשרה, אולם לא נמסר לו כי תביעה זו נוגעת להעלמות מיליוני המניות. אצטט בעניין זה את דו-השיח בין ב"כ הצדדים, וזאת כדי להמחיש כי אין המדובר באי הבנה נקודתית ורגעית, אלא בדרך התנהלות בה בחרו המערערים במודע (עמ' 215, ש' 14-15):

עו"ד בן דוד: איפה הצירוף של הניירות לכתב התביעה? ביקשנו לראות את כתב התביעה.

עו"ד פרנק: אין מחלוקת בעניין הזה, הם ביקשו ואנחנו סירבנו, אין מחלוקת, אדוני.

מהמשך דבריו של עו"ד פרנק עלה כי ייתכן שאף בפני מייצגי המערערים לא היו נתונים מלאים, אולם בצדק אין בכך כדי להפס את דעתו של המשיב, אשר אמון על פי חוק על בחינה ובדיקה של דיווחים הנמסרים לו.

83. לאמיתו של דבר, עד למועד כתיבת שורות אלה, איני יודע מה אירע לאותם מיליוני מניות אובדות של דיברסינט אשר נטען כי נגנבו/התאיידו מידי המערערת. גם מרדכי לא ידע, או סביר יותר – לא רצה למסור מידע בעניין זה. כך לשאלה הפשוטה שנשאל (עמ' 219 לפרוטוקול) – "מה פירוש התאדו"? – השיב מרדכי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

הער, מר ברקן: מה שאני הבנתי עוד פעם מאוטו אלטשולר, הוא שם את המניות אצל
ברוקרים ושם את השם של המניות. אחר כך הברוקר העביר אותם למישהו אחר
שחתם על certificates מזויף או, היו שם איזשהם פרוד בתוך הסיפור הזה.

ש: הוא חברה ציבורית, נכון?

ת: לא. מדובר במניות שהוחזקו על ידי אוטו אלטשולר אצל ברוקר.

ש: מניות של מי?

ת: מניות של Diversinet.

ש: שהיא חברה ציבורית?

ת: נכון. המניות האלה רשומות על שם ברוקר אחד וברוקר שני, הוא כביכול בעלים של

המניות והוא חייב אותם לנוקה. המניות האלה נגנבו, מישהו אחר מה שאני הבנתי,

לא הבנתי לגמרי את התסבוכת כי אפשר לכתוב עליה אולי ספר בלשי, שזייפו את

החלטות של חברה וגנבו מהברוקרים גנבו את המניות, לכן הברוקרים נתבעו, רשום

שנתבעו 9 ברוקרים יחד עם Diversinet.

התרשמתי כי מרדכי הינו איש מבריק, עו"ד מנוסה וממציא פטנטים שהמצאתו הוערכה לכל

הפחות (ואין לדעת אם לא בהרבה יותר) ב- 10 מיליון דולר קנדי, ולכן אני מתקשה להאמין כי

מרדכי, אשר ידע במשך שנים ארוכות לנהל מאבקים עיקשים בפרשיית שלומוביץ (שם דובר על

50,000 \$ בלבד), אינו בקי היטב בפרשייה חמורה זו – במסגרתה נגנבו ממנו לטענתו (כך עולה

מהתביעה שלא הוצגה) קרן בסך של 25 מיליון \$. מבחן השכל הישר מחייב לא לתת אמון בהצגת

דברים זו. מרדכי והמעוררים בחרו באופן מודע למנוע מידע זה מהמשיב ומבית המשפט, וחזקה

עליהם כי ידעו מדוע.

למעלה מן הצורך אוסיף כי סיפור זה מתמיה גם בהיבט נוסף: לכאורה מדברי מרדכי עולה כי תחת

ניהולו הקפדני והמוערך של אלטשולר, נעלמו מניות בשווי כה רב. אזכיר כי המערערת הגישה

תביעה נגד מרדכי בגין רשלנות נטענת מצידו בפרשיית שלומוביץ, בסך של 50,000 \$. הכיצד זה

המשיך אלטשולר האב ואחריו בנו לנהל את המערערת חרף אירוע קשה זה של התאידות המניות

– למערערים פתרונים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 אין צריך לומר כי אירוע זה מעורר בצדק את חשדו של המשיב, לפיו לא מתוארת למשיב ולבית
- 2 המשפט התמונה האמיתית של הדברים, וכי בהחלט ייתכן כי למעשה בידי מרדכי או מי מטעמו
- 3 עוד כספים רבים שהם פרי פרשיה עלומה זו.
- 4 84. מרדכי גם לא ידע להשיב לשאלה פשוטה נוספת (עמ' 218 לפרוטוקול):
- 5 עו"ד בן דוד: אתה יודע להגיד לי איפה נשמרו החלטות של המערכת לאורך השנים,
- 6 החלטות דירקטוריון?
- 7 העד, מר ברקן: אין לי מושג.
- 8 ש: אין לך מושג?
- 9 ת: אני משוכנע שאצל הדירקטור שטיפל בזה והדירקטור היה בז'נבה, אוטו אלטשולר,
- 10 אני מאמין ששם הוא החזיק את זה. אני לא ראיתי ומעולם לא התקרבותי לפייל שם,
- 11 לא ניהלתי ואני לא יודע איזה החלטות שהיו, איזה החלטות שלא היו.
- 12 גם אם היה מדובר בחברה המנהלת עסקים בשווי נמוך, תשובה מסוג זה מבעל מניות לא הייתה
- 13 מקובלת. שעה שמדובר בחברה שנכסיה הנטענים נאמדים בעשרות מיליוני שקלים, על אחת כמה
- 14 וכמה. אי הצגת החלטות דירקטוריון, אשר צפויות היו לעסוק בעניינים מהותיים כגון הגשת תביעה
- 15 בסך של 25 מיליון \$, וניהול התביעה מול ליהמן אשר בסופה התקבלו כ- 14.5 מיליון \$, אינה
- 16 מאפשרת לראות את אופן קבלת ההחלטות בחברה. דומה כי שוב לפנינו בחירה, שאינה מקרית,
- 17 מצד המערכת, ואשר יש בה כדי לחזק את חשדו של המשיב כי למעשה הכל נוהל בהחלטות
- 18 שהתקבלו פה אחד – פיהו של מרדכי תושב ישראל.
- 19 85. המשמעות של אי שיתוף פעולה בהליכי השומה מחמירה, ככל שמתרבים סימני השאלה והתמיהות
- 20 שמעוררים הסיפור שמספרים המעוררים. כפי שאראה מיד, גרסתם של המעוררים בצדק מעוררת
- 21 תמיהות, ובעניינים משמעותיים היא אינה מתיישבת עם מבחן השכל הישר וניסיון החיים.
- 22
- 23 ב. התמיהות שמעורר הסיפור שמספרים המעוררים:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 86. הסיפור שמספרים המערערים מעורר תמיהות והוא אינו עומד במבחן השכל הישר וניסיון החיים.
- 2 אפרט להלן את עיקרי הדברים:
- 3 א. מדוע התאגדה המערערת ב-BVI והמניות נרשמו כשייכות לסב בן ה-88?
- 4 ב. האמנם הסב הקשיש וחברו אלטשולר הם שניהלו את המערערת, אשר (לכאורה) פיתחה
- 5 טכנולוגיה חדשנית בתחום מערכות תקשורת מוצפנות?
- 6 ג. בהנחה כי נקבל את דברי מרדכי, אשר הואיל בדיון שמיעת הראיות לראשונה להודות כי
- 7 הוא לקח חלק בפיתוח הטכנולוגיה שנמכרה לדיברסינט, האם סביר להניח, כפי שהוא
- 8 מציג את הדברים, כי לא דאג לכך שהתמורה מעסקת מכירת הטכנולוגיה תתגלגל לידיו?
- 9 ד. מדוע רק מרדכי והמערער ירשו את מניות הסב במערערת?
- 10 ה. מדוע מניות המערערת הוחזקו (גם) בחשבונות שהיו על שם מרדכי?
- 11 ו. האם זה סביר כי אין בידי המערערת מסמך המאשש את הטענה אודות יחסי הנאמנות בינה
- 12 לבין מרדכי (אשר שימש כביכול כנאמן עבור המערערת בכל הנוגע להחזקת מניות
- 13 ששוויין כה רב)?
- 14 ז. מדוע סירבה המערערת להציג כל מסמך אותנטי שיש בו מלל, והמתאר את התרחשות
- 15 הדברים בזמן אמת - כגון: ההסכם למכירת הטכנולוגיה; התביעה שהוגשה נגד דיברסינט
- 16 ונגד 8 נוספים בגין "העלמות" המניות; ההסכם אליו הגיעו כל הצדדים לתביעה זו (ולא
- 17 מסמך המתמצת את הפשרה מול דיברסינט בלבד); כתבי הטענות בתביעת ליהמן?
- 18 מסמכים אלה, בהכרח כוללים תמונה מלאה של הדברים, אותה בפועל, סירבו המערערים
- 19 לחשוף.
- 20 ח. מדוע לא העבירה המערערת דפי חשבונות בנק מהם ניתן היה ללמוד על מימון רכישת
- 21 המניות במרוצת השנים, כמו גם על הגורם שקיבל את התמורה בעת מכירתן?
- 22 ט. מדוע סירבה המערערת להגיש דוחות מבוקרים בישראל (תוך שהיא שומרת על טענותיה
- 23 להעדר חבות במס בישראל)?
- 24 דומה כי צבר התמיהות הללו ואי שיתוף הפעולה המתמשך, הוביל באופן ישיר לתוצאה לפיה
- 25 לא הוצגה בפני המשיב ואף לא בפני בית המשפט, לאחר שנים של דיוני שומה ודיונים
- 26 משפטיים, תמונה קוהרנטית ורציפה של המסכת העובדתית במלואה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

87. גם נציגי המערערים, לא ידעו או לא חפצו להציג בפני המשיב ובפני בית המשפט את תמונת הדברים לאשורה. כך, רו"ח רביע אשקר, מי שייצג את המערערים בדיוני השומה וערך עבורם את חישוב ההפסדים הנטענים, נשאל בחקירתו מהיכן היה למערערת את הכסף (סך של כ- 45 מיליון ₪ לטענתה!) לרכוש את מניות דיברסינט (עמ' 51 לפרוטוקול מיום 10.4.2019, ש' 1-11):
עו"ד בן דוד: מאיפה? ממה?
הער, מר רשקר: איך היא יצרה את הנכסים שלה?
עו"ד בן דוד: כן. איך היא קנתה?
הער, מר רשקר: אני מניח שהפעילות העסקית הניבה רווחים.
עו"ד בן דוד: איזו פעילות עסקית?
הער, מר רשקר: אותם השקיע בנכסים.
עו"ד בן דוד: איזה פעילות עסקית? במה?
הער, מר רשקר: לא ידוע לי בדיוק.
יובהר כי המערערת לא תיארה כל פעילות עסקית שהייתה לה, זולת החזקת המניות. "לא ידוע לי בדיוק" - זו אפוא התשובה הממשית עמה נותרנו. מדובר בעניין מהותי, אשר התשובה לו ידועה כמובן היטב למערערים - שכן אין ספק כי הם יודעים כיצד מומנה רכישת המניות (ועל-ידי מי), אלא שהם בחרו שלא לספק מידע זה למשיב ולבית המשפט. לא רק שהמערערים לא מסרו מסמכים המאמתים את גרסתם, אלא שלאמיתו של דבר הם בחרו במודע בדרך של עמימות, במסגרתה כלל לא נמסרה גרסה ברורה בעניין זה.
למערערים הובהר היטב, שוב ושוב, כי מדובר בפרטים מהותיים, אלא שהם בחרו להימנע מלספקם.
88. אתן דוגמה נוספת לדרך התנהלות המערערים: במסגרת דיון שמיעת הראיות נודע לראשונה, לאחר שנים של דיונים, כי קיים היה חשבון נוסף בו הוחזקו (ככל הנראה על-ידי מרדכי) מניות של דיברסינט (ראו בעמ' 59 לפרוטוקול מיום 10.4.2019, ש' 2-13). במהלך הדיון נשאל רו"ח אשקר על ידי בית המשפט והשיב כדלקמן (עמ' 62 לפרוטוקול מיום 10.4.2019, ש' 1-3):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 אתה יכול להציג נתונים כלשהם אודות החשבון הזה? מועד פתיחתו, מועד סגירתו? אותו
- 2 חשבון אחר? שאין לנו לגביו נתונים.
- 3 הער, מר אשקר: לא.
- 4 המשיב טוען כי די בהסתרת חשבון זה ופרטיו, במשך שנות דיוני השומה, כדי להביא לדחיית
- 5 הערעורים ולקביעה כי אין זו הדרך באמצעותה ניתן לעמוד בנטל ההוכחה כדבעי. אם היה מדובר
- 6 בפריט מידע אחד שהוסתר, ייתכן וניתן היה לקבל לכך הסברים, אולם לא כך הם פני הדברים שעה
- 7 שמדובר בהתנהלות שיטתית, במסגרתה נמנעים המערערים מלגלות שורה של מסמכים ופרטים
- 8 אשר היה בהם כדי לשפוך אור על הדברים.
- 9 89. גם תביעת דיברסינט, והתביעה האישית שהגיש במקביל לתביעה זו מרדכי כנגד דיברסינט, אשר
- 10 מה עמד בבסיסן נודע למשיב ולבית המשפט מפי מרדכי רק במסגרת עדותו של מרדכי בבית
- 11 המשפט, זאת לאחר שנות דיוני שומה ארוכות – הן דוגמה מובהקת לדרך ההתנהלות של
- 12 המערערים (ולתוצאתה, לפיה עד היום, קשה לדעת את מידת אמיתות הדברים).
- 13 כדרכם של המערערים, כתבי הטענות בתביעות הנטענות, לא הוצגו בפני המשיב ובפני בית
- 14 המשפט.
- 15 הוצגו נתונים מסוימים אודות הסכם הפשרה שהושג בין דיברסינט לבין מרדכי והמערערת,
- 16 במסגרתו, בין השאר, הוקצו אופציות למערערת לרכוש מניות של דיברסינט. המניות שנבעו
- 17 מאופציות אלה, כלולות בתוך חישוב ה-FIFO עליו מתבססים המערערים והן מהוות נתח מרכזי
- 18 ממנו! (עמ' 62 לפרוטוקול ש' 28-30).
- 19 הנה לפנינו ערבוב בין זכויותיו של מרדכי לאלה של המערערת, ביחס למניות שהן לטענת
- 20 המערערת עצמה, חלק מהמניות שמכירתן הניבה את ההפסד הנטען, מבלי שהמערערת תספק את
- 21 המסמכים הנדרשים להוכחת התמונה לאשורה. המועד להעברת מסמכים אלה היה צריך להיות
- 22 בראשית דיוני השומה אצל המשיב – לפני שנים רבות, אלא שהם לא סופקו עד היום.
- 23 אוסיף כי אף לא הוכח כי המערערת (ולא מרדכי לדוגמה), היא ששילמה עבור מימוש האופציות.
- 24 רו"ח אשקר טען בעדותו כי ככל הנראה לא ניתן היה לקבל מסמכים מהבנק לאור חלוף השנים,
- 25 אלא שעל אף שהתבקשו לעשות כן, לא היה בידי המערערים להציג פנייה מטעמם לבנק בעניין זה
- 26 (עמ' 64 לפרוטוקול ש' 29 – עמ' 65 ש' 2).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

להשלמת התמונה אציין כי כדרכה של המערערת, המגלה טפח ומכסה טפחיים, מסמכים חלקיים למדיי, כן הועברו [ראו לדוגמה נספח 27 לנספחי המשיב (עמ' 805 לנספחים), המכתב ממשרד Minden Gross המתאר את הסכם הפשרה; מוצג 27 למוצגי המערערת עמ' 12 מתוך 103; כמו כן ראו מוצג 100 למוצגי המערערים, אותו הגישו המערערים לקראת תום דיון שמיעת הראיות ובו תיאור של דיברסינט אודות הסכם הפשרה עימה]. אלא שכאמור אין די במסמכים אלה, שכן בצדק חייב היה המשיב לדרוש לראות את כתבי הטענות של הצדדים במסגרת התביעות הנטענות, ולא להסתפק בתקצירים הנוקטים בלשון זהירה והמתייחסים רק לפשרה שהייתה מול דיברסינט ולא מול 8 הנתבעים הנוספים (שזהותם אינה ידועה עד היום).

המערערים ומרדכי מודעים היטב לצורך בפרטים בהקשר משמעותי זה - תביעה בסך 25 מיליון דולר המוגשת בסמיכות זמנים רבה למועד רכישת המניות אשר בגין מכירתן מבקשים המערערים לקזז הפסדים. הם נדרשו במסגרת הליכי השומה למסור מידע, וסירבו לספק תשובות על שאלות עובדתיות אלה.

ג. טענות המשיב אודות בעיית האמון בגרסת המערערת ועדיה לאור דרך התנהלותם בעבר בפני בתי המשפט, והצורך המתחזק כתוצאה מכך במידע אותו סירבה המערערת לתת:

90. המשיב האריך בעמידה על הביקורת שנמתחה על-ידי בתי המשפט כלפי מרדכי וכלפי המערערת בפרשיית ההלוואה לשלומוביץ ותביעת איילון. ביקורת זו נמתחה, אף בלא שבתי המשפט ידעו כי הוצגו בפניהם עובדות שאינן נכונות בייחס לזהות בעלי המניות של המערערת. המשיב עמד על כך כי נוכח לדעת כי מרדכי והמערערת לא אמרו אמת בבתי המשפט, וזאת בלשון עדינה, בכל הנוגע לזהות בעלי המניות של המערערת.

בסוגיה זו אבקש לנהוג בזהירות רבה. אכן, לא היה בפי מרדכי או בפי המערערת ובאי כוחה תשובה של ממש בעניין זה. ער אני לטענות המשיב בדבר הקירבה בין הפרשיות, במובן זה שגם שם וגם כאן, נטען למעשה כי מרדכי עושה במערערת כבשלו וכי הוא משתמש במבנים משפטיים כדי למקסם את התועלת שניתן להפיק מהם (שם – ניסיון לגלגל תשלום לפתחה של איילון, וכאן – קיזוז ההפסדים), תוך אי הצגת התמונה במלואה והצגתה טיפין טיפין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

אלא שלצד זה, גם אם אקבל את טענות המשיב ולפיהן נגלה לעיני המשיב כי המערערת ומרדכי לא מסרו אמת לבתי המשפט בשאלת זהות בעלי המניות באותה פרשיה, אין זה כמובן מוכיח כי הם אינם אומרים את האמת בטענותיהם כאן.

עם זאת, יש ממש בטענת המשיב כי כרשות מנהלית, שעה שנחשף הוא לדרך ההתנהלות של המערערת ומרדכי באותה פרשיה ובמשך שנים – אשר לא יכולה להיות מחלוקת כי לא מסרו לבתי המשפט את זהותם הנכונה של בעלי מניות המערערת – הרי שיש בכך כדי להדליק אצל המשיב נורות אדומות, המזהירות אותו שלא לקבל גרסה מפי המערערת ומפי מרדכי, מבלי שיוצגו לה תימוכין של ממש.

אלא שחשיבותה של אותה פרשייה מעטה בעיניי, שכן גם בלעדיה, חובה היה על המשיב לדרוש את המסמכים שדרש בעניין שלפנינו, וההתעקשות שלא למוסרם (ובמשך שנים אף לסרב לענות לשאלות שמציג המשיב), בצדק צריכים היו לעורר את חשדות המשיב בכל הנוגע לעניינים הנוגעים לערעור כאן.

91. ובמילים אחרות, הקושי בקבלת דרך התנהלותם של המערערים ושל מרדכי, נובע מדרך התנהלותם בערעור כאן, ואין צורך לנדוד למחוזות של פרשיות קודמות, כדי למצוא חיזוק לקושי זה.

ד. חשדותיו של המשיב, אותם דרך התנהלותה של המערערת מחזקת :

92. לאחר שפרסתי את אי שיתוף הפעולה המתמשך של המערערים, ואת התמיהות שגרסתם ודרך התנהלותם מעוררות, אפנה להזכיר את נקודת המוצא שצריכה לעמוד לנגד עינינו :
מלוא נטל ההוכחה רובץ לפתחו של מי שמבקש לקזז הפסדים. עליו להוכיח כי אכן נגרמו לו עצמו הפסדים. בהקשר שלנו, יש להוכיח מי באמת היה בעל המניות שנמכרו – המערערת או שמא מרדכי, וכן יש להוכיח כיצד מומנה רכישת המניות ועל-ידי מי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

93. המשיב בצדק חושד כי לאמיתו של דבר, מוצגת בפניו תמונה חלקית בלבד, וכי התמונה המלאה לא לחינם מוסתרת ממנו ומבית המשפט. אין זה מתפקידו של המשיב ולא של בית המשפט להעלות השערות, מדוע מוסתרת התמונה במלואה. גם לפי דברי מרדכי, הפרשייה כאן יכולה לפרנס ספר בילוש, וברוח זו, בהחלט ייתכן כי לצד ההפסדים הנטענים בערעור, קיימות עוד הכנסות משמעותיות עוד יותר שלא דווחו. כך או אחרת, הצגת התמונה במלואה לביקורת המשיב (ותמיכתה במלוא המסמכים שנדרשו), כבר לפני שנים, הייתה מחובתה של המערערת המבקשת כי יוכרו הפסדים כאמור בערעורים שהגישה. משלא עשתה כן, חזקה כי ידעה מדוע, ואין לה אפוא להלין אלא על עצמה.

94. באופן ממוקד, חשדו של המשיב הוא כי מרדכי הוא שעמד מאחורי המערערת והוא שעשה בה כבשלו. חשד זה מתחזק נוכח הדברים הבאים:

א. על אף גרסתו המגומגמת (להערכתי במכוון) של מרדכי בעניין זה, הדעת נותנת כי מרדכי (אולי בסיוע של המערער) הוא שפיתח את הטכנולוגיה שנמכרה לדיברסינט בראשית הדרך. המערערים סירבו להשיב על כך תשובה ברורה למשיב במרוצת השנים, אולם כך עלה מעדותו של מרדכי – כי הרעיון והטכנולוגיה שהוא פיתח הם שעמדו בבסיס הפעילות של המערערת.

ב. הדעת נותנת כי מרדכי לא ויתר סתם כך על רווחים בסך של כ- 10 מיליון דולר קנדי, וגרסתו המיתממת כאילו הכל נוהל בידי אביו הקשיש (כבן 90 במועד ביצוע עסקת הטכנולוגיה) וחברו אוטו אלטשולר, והיה נתון להחלטתם בלבד, אינה אמינה בעיני. ראו בעניין זה תשובתו המיתממת של מרדכי בכל הנוגע לעסקת מכירת הטכנולוגיה (עמ' 130 לפרוטוקול מיום 26.5.2019, ש' 6-7):

... הם (דיברסינט א.ג.) רכשו את זה תמורת, למיטב ידיעתי, ראיתי אחר כך את ההסכם, לא הייתי מעורב בהסכם עצמו ל-10 מיליון דולר קנדים.

בהמשך חקירתו, בעמ' 165 לפרוטוקול, נשאל מרדכי כיצד הסתפק בשכר שנתי של 150,000 \$ מדיברסינט, ולא דאג לכך שיישמרו זכויותיו בתמורה בסך של 10 מיליון \$. מרדכי השיב כי עניין זה והדאגה לזכויותיו - "כלל לא עלה על דעתי" (עמ' 165 ש' 24).

לדברי מרדכי (עמ' 211 לפרוטוקול ש' 16):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 מי החליט על העסקה, אבי ואוטו אלטשולר, אמרתי את זה אלף פעמים.
- 2 כאמור לעיל, איני נותן אמון בהצגה זו של הדברים, שכן היא אינה מתיישבת עם מבחן השכל
- 3 הישר. כפי שעולה מעדותו של מרדכי, בשנת 1995 הוגשה בקשה לרישום פטנט על שמו בגין
- 4 ההמצאה של הטכנולוגיה אשר עסקה בתחום ההצפנה. מדבריו של מרדכי אף עלה כי ייתכן
- 5 (ואיני יודע, שהרי ההסכם לא הוצג בפניי) כי עסקת מכירת הטכנולוגיה נחתמה לפני שאושר
- 6 הפטנט על שמו של מרדכי וכי זה אושר רק מאוחר יותר (עמ' 129 לפרוטוקול ש' 21 – עמ'
- 7 130 ש' 130; ראו גם עמ' 162 ש' 31 – עמ' 163 ש' 163), ואין בידי לשלול את האפשרות כי
- 8 משאושר הפטנט, זכה מרדכי אולי אף לתמורה נוספת. כך או אחרת, די בסכום התמורה עליו
- 9 נאותה המערערת לספר (וזאת כמובן, מבלי להציג את ההסכם הנטען בינה לבין דיברסינט),
- 10 כדי שלא יהיה בידי לקבל את התמונה שמבקש מרדכי לצייר. העובדה כי המערערת מיאנה
- 11 במשך שנים למסור את הסכם מכירת הטכנולוגיה לעיון המשיב, מחזקת את החשדות כי לא
- 12 לחינם סירבה לעשות כן.
- 13 יש בסיס של ממש לחשדו של המשיב כי המערערת שימשה עבור מרדכי ככסות בלבד, וכי
- 14 הוא למעשה עשה בה כבשלו. יש בסיס לחשד כי העברת תמורת עסקת הטכנולוגיה למערערת
- 15 – אם בכלל תמורה זו הועברה למערערת ולא ישירות לידי של מרדכי (עניין לגביו כאמור
- 16 סירבו המערערים להציג כל ראיה) – הייתה למראית עין בלבד, וכל זאת כדי לחמוק מתשלום
- 17 מס בישראל (בגין העסקה או פירותיה).
- 18 ג. ממוצג 82 למוצגי המערערת עולה, וכפי שאישר מרדכי בעדותו, כי הוא ייצג את המערערת
- 19 בשנת 1996 בהתקשרות מול חברה קנדית (TAURUS CAPITAL MARKET LTD)
- 20 אשר טענתו, שלא נתמכה בראיות, ניהלה את המשא ומתן מול דיברסינט לרכישת
- 21 הטכנולוגיה. עניין זה מצביע על מעורבות של מרדכי, בעוד שמנגד, לא הוצגו ראיות לפעילות
- 22 ממשית של מי שנטען שניהל את המערערת – מר אוטו אלטשולר (מלבד חתימה על מסמכים,
- 23 פעולה אשר אין בה כדי ללמד על הפעלת שיקול דעת מהותי באופן עצמאי).
- 24 ד. העובדה כי המערערת נתנה הלוואה למי שמרדכי ורעייתו רכשו מאמו משק עבורם, כמו גם
- 25 דרך התנהלותו של מרדכי בפרשייה זו, אשר כפי שציין בית המשפט המחוזי שדן בה בפסק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

דינו – שלט בניהול ההליכים מטעם המערערת – "ללא מיצרים" (ע"א 40988-10-11, פסקה 4.1, עמ' 14 לפסק הדין שורה 2; עמ' 1642 לנספחי המשיב).

ה. העובדה כי מניות המערערת הועברו בירושה רק למרדכי ולמערער, מבלי ששאר ילדיו או נכדיו של הסב ירשו את חלקם.

גם העברת מניות המערערת שנתיים אחרי הירושה, לשאר ילדיו של מרדכי ולאשתו, מתיישבת עם חשדו של המשיב כי מדובר בכספים של מרדכי, אותם הוא מצא לנכון לחלק אף לשאר ילדיו [העברת המניות המאוחרת יותר – בשנת 2010, מידי בני המשפחה לידיו של המערער, הייתה ככל הנראה חלק מהמהלך שנועד להביא כספים לישראל ללא חבות במס – תכנון המס הניצב במוקד הפעולות הנבחנות בערעור זה].

ו. הטענה התמוהה והמחשידה בדבר היעלמותן המסתורית של מיליוני מניות התמורה בעסקת הטכנולוגיה, טענה שהועלתה לראשונה במסגרת החקירה הנגדית (ואשר המערערים כמובן לא הציגו את כתבי הטענות בתביעה שניהלה לטענתם המערערת בעניין זה).

ז. מרדכי טען בחקירתו, כי לא היה קשר בין תביעתו האישית נגד דיברסינט לבין תביעתה של המערערת את דיברסינט (עמ' 132-133 לפרוטוקול מיום 26.5.2019):

התביעה שלי זה תביעה של עבודה אישית שלי, נוקה תבעה על דברים אחרים, היה לה עילות תביעה אחרות ותבעה שם, כתוב פה, אני אפילו לא יודע מי הם, תשעה נתבעים נפרדים כולל Diversinet ...

אזכיר כי בשנת 1999, מועד הגשת התביעה וההגעה להסכם הפשרה שנה לאחר מכן בשנת 2000, אביו של מרדכי כבר נפטר ומרדכי היה בעל 50% ממניות המערערת, כשהיתרה בידי בנו, המערער. אני מתקשה להאמין כי מרדכי אינו יודע היטב כנגד מי הוגשה התביעה (בסך של 25 מיליון דולר). גם העובדה כי דיברסינט פרסמה בבורסה באותו פרסום על השגת הפשרה בתביעת מרדכי ובתביעת המערערת (מוצג 48 למוצגי המערערים, נספח B1.16), דומה כי היא מחזקת את החשד כי התביעות יושבו יחדיו במסגרת הסכם כולל וכי דיברסינט ראתה במרדכי ובמערערת גורם אחד. ושוב, המערערים יכלו בנקל לשפוך אור בעניין זה, על-ידי הגשת המסמכים הנדרשים, אלא שהם בחרו שלא לעשות כן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- ח. העדר אסמכתאות בדבר האופן בו מימנה המערערת את רכישתן של מניות דיברסינט
(לטענתה, בסך של כ- 45 מיליון ₪!).
- היעדר אסמכתאות בנוגע לשאלה לאן הועברה התמורה ממכירת מניות דיברסינט במרוצת
השנים (ובכלל זה השנים המצויות במסגרת חישוב ה- FIFO), אף היא צריכה להיזקק
לחובת המערערים.
- שני עניינים אלה מהותיים הם בעיניי, שכן יש בהם כדי ללמד על זהות הבעלים האמיתי של
המניות, כמו גם על אופן התנהלות הצדדים. המערערים סירבו לבקשות המשיב להעביר לידי
דפי חשבונות בנק מלאים, מהם יכול היה ללמוד על כניסות ויציאות המזומנים – באופן
שהיה בו כדי ללמד על תמונת הדברים לאשורה. כפי שאזכיר מיד, אין מחלוקת בין הצדדים
כי מניות דיברסינט הוחזקו גם בחשבונות על שמו של מרדכי, כך שהצורך בבחינת חשבונות
הבנק ואופן התנהלות הצדדים, ברור.
- ט. העובדה כי מניות דיברסינט הוחזקו בחשבונות שהיו רשומים על שם מרדכי, כאשר טענת
הנאמנות אינה נתמכת במסמך כלשהו – כפי שניתן היה לצפות אם מדובר היה בחברה שהיא
אישיות משפטית עצמאית באמת ואשר רכוש השייך לה בשווי ניכר מוחזק בידי אחר.
- י. העובדה כי התביעה נגד ליהמן נוהלה על-ידי מרדכי, תוך שהמערערת אינה מעבירה את כתבי
הטענות מהם ניתן היה ללמוד על אופן התנהלות הדברים בזמן אמת. בעניין זה, אין בידי
לקבל את טענתו של מרדכי (עמ' 142 לפרוטוקול ש' 23) כי "אלטשולר החליט שאנחנו מגישים
תביעה" נגד ליהמן, וזאת בין השאר מן הטעם כי לא הוצג כל מסמך ממנו ניתן ללמוד על
פעילות ניהולית ממשית של אלטשולר בכלל ובעניין זה בפרט. מי שהגיש את התביעה הוא
מרדכי, ביחס למניות דיברסינט שהיו בחשבונו. ושוב, המערערת יכלה לשפוך אור בעניין זה,
אם הייתה מציגה את מסמכי התביעה בהם סביר כי היה תיאור של אופן התנהלות הצדדים
ומהם יכולנו אולי ללמוד מי בפועל נתן הוראות בחשבון – אלטשולר או מרדכי, אלא
שהמערערת נמנעה מלעשות כן.
- יא. גילוי, בזמן חקירת העדים, של חשבון נוסף על שם מרדכי בו הוחזקו מניות דיברסינט, ואשר
פרטים אודותיו לא נמסרו במשך כל שנות הדיונים אצל המשיב. נטען על ידי המערערת כי
המניות מחשבון זה הועברו לחשבונה ב-TD.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 צבר עניינים זה מעורר בצדק את חשדותיו של המשיב כי בפועל, בעל המניות שנמכרו ומי שעשה
- 2 במערכת כבשלו, היה מרדכי.
- 3 נוכח מכלול הנסיבות ואי שיתוף הפעולה, על המערכת מוטל הנטל להפריך חשדות אלה ולהוכיח
- 4 באופן פוזיטיבי את תמונת הדברים לאשורה. אלא שדרך התנהלותם של המערערים, לא רק שלא
- 5 הפריכה את חשדות המשיב, אלא שבה עצמה יש כדי להוות חיזוק של ממש לחשדות אלה. ודאי
- 6 שבמקרה כגון זה, אין לומר כי המערכת עמדה בנטל ההוכחה הרובץ לפתחה להוכחת זכותה
- 7 להכרה בהפסדים.
- 8 בשולי הדברים אציין כי מתכתובת מייל משנת 1999 שהגישו המערערים במהלך הדיון – מוצג 84
- 9 למוצגי המערערים (ואשר הם הודו כי הייתה בידיהם שנים רבות ולא הציגו אותה למשיב), נראה
- 10 כי מרדכי מתקן את אחד ממנהליה של דיברסינט, הסבור כי מניות דיברסינט שייכות למרדכי ולא
- 11 למערכת. מרדכי ביקש ללמוד מכך על ההפרדה בינו לבין המערכת, אולם מעבר לכך שמוצג 84
- 12 אינו כולל את תשובתו של אותו מנהל (דבר שעורר את חשדו של המשיב), הרי שיש בתכתובת זו
- 13 כדי ללמד על כך שמנהל בכיר בדיברסינט סבור בזמן אמת כי המניות שייכות למרדכי. עניין זה
- 14 כאמור יכול להתפרש לכאן ולכאן, ולכן איני נותן לו משקל של ממש. אלא שכאמור, די לדעתי
- 15 בדברים שהובאו לעיל, כדי להצדיק את חשדותיו של המשיב, אותם יכלה המערכת להסיר והיא
- 16 בחרה שלא לעשות כן.
- 17 95. המערערים טוענים כי די בכך שהוכיחו את שווי הרכישה של המניות שנמכרו, כדי להוכיח את
- 18 ההפסדים הנטענים. כפי שכבר כתבתי, אין בידי לקבל טיעון זה.
- 19 ראשית אציין כי החישובים שמציגים המערערים מעוררים מספר קשיים, בין השאר בכל הנוגע
- 20 למספר המדויק של המניות שהיו בידי המערכת ולטענתם בדבר שגיאות שנפלו כביכול בהודעות
- 21 שנמסרו לבורסה בעניין זה. אלא שבהתחשב במכלול התמונה, לא בכך עיקר הפגם.
- 22 עיקר הבעיה נעוץ בכך שהמערכת כלל לא הוכיחה כי היא הייתה הבעלים האמיתיים של המניות
- 23 שנמכרו (ולא מרדכי) וכי היא זו שנשאה בעלות רכישתן.
- 24 חשד ממשי מתעורר כי המניות נרכשו בכספים שנבעו ממכירת הטכנולוגיה, מכירה עליה לא דווח
- 25 לרשות המיסים בישראל, ובהחלט ייתכן כי אף באמצעות כספים אחרים שהרוויח מרדכי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 אלא שאין זה מתפקיד המשיב ואף לא מתפקיד בית המשפט להעלות השערות. חובה היה על
- 2 המערערת לספק נתונים בשאלה זו – והיא נמנעה במכוון מלעשות כן. תמונת הדברים לאשורה לא
- 3 הוצגה למשיב, ואף לא לבית המשפט.
- 4 ה. תחשיב רכישת המניות
- 5 96. כפי שעולה מכל האמור עד כה, אני סבור כי אי מסירת המידע, באופן שתואר לעיל, מונעת את
- 6 האפשרות להכיר בהפסדים. מדובר בבעיה הניצבת בתשתית הדברים, ולכן אין כל טעם להיכנס
- 7 לפרטי החישובים שערכה המערערת ולמחלוקות נקודתיות שהיו בין הצדדים בנוגע לחישובים
- 8 אלה.
- 9 על אף האמור וכדי להמחיש כי הבעייתיות באי העברת המידע נוגעת ישירות לקושי בביורור עלות
- 10 המניות, אסתפק להלן בדוגמאות בודדות, המכסות את רוב מניין ובניין המניות שנמכרו.
- 11 97. כפי שפורט לעיל בטיעוני המערערים, סך המניות שנמכרו ושביגין עלות רכישתן מתבקש ההפסד,
- 12 הוא 131,368 מניות דיברסינט. עוד יש לזכור, כדי להבין את כמות המניות שתוזכר להלן, כי
- 13 כאמור לעיל, בתאריך 28.1.2003 ביצעה דיברסינט הליך של קיבוץ מניותיה ביחס של 1:10.
- 14 כתוצאה מהליך הקיבוץ, מספר המניות שהיה בידי המערערת עמד על 131,368 (עד הליך קיבוץ
- 15 זה, היו למערערת, כך נטען, 1,313,682 מניות).
- 16 98. אפנה להלן למספר רכישות של מניות דיברסינט, אשר היוו באופן ברור את הנתח המשמעותי
- 17 מהמניות שביגין מכירתן מתבקשת ההכרה בהפסדים, ואראה עד כמה המידע שבידינו אודות
- 18 רכישות אלה, חסר. כל הרכישות אליהן אתייחס הן רכישות שלדעת המערערת עצמה, בהתאם
- 19 לחישוב ה-FIFO שערכה, הן חלק מהמניות שביגין מכירתן מתבקש ההפסד (מספר המניות הנקוב
- 20 להלן הוא המספר לפני הקיבוץ, וכדי לתרגם מספר זה לסך המניות לאחר הקיבוץ, יש לחלקו ב-
- 21 10):
- 22 א. 8.12.1999 – רכישת 900,000 מניות:
- 23 המערערת טענה כי מדובר באופציות שמומשו כתוצאה מהקצאה פרטית שבוצעה בדצמבר
- 24 1997. מסמכי ההקצאה ותנאיה לא הוצגו. כמו כן, לא הוכח מאיזה חשבון שולמה התמורה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

לרכישת המניות ומי שילמה (עצם ביצוע התשלום הוכח באמצעות המסמכים המצויים בתוך מוצג 48 למוצגי המערערים, נספחים B1.14 ו-1.15, אלא שלא הוכח מי ביצע את התשלום). בדיון ההוכחות (עמ' 64 לפרוטוקול) נשאל העד מטעם המערערת, רו"ח רביע אשקר, האם יש בידו להראות פנייה לבנק (כלשהו) על מנת להוכיח כי המערערים ביקשו מהבנק ראייה אודות ביצוע התשלום והבנק השיב כי לאור חלוף הזמן אינו יכול להציג מסמך שכזה. העד השיב כי הוא משוכנע כי יש מסמך שכזה, אלא שלא היה בידו להציגו. נקבע כי אם המערערים ימצאו מסמך כאמור יוצג המסמך לבית המשפט, אלא שעל אף שניתנה הזדמנות כאמור, מסמך מסוג זה לא הוצג בפניי.

המערערים טענו בסיכומיהם כי הדרישה להראות את נתיב הכסף היא הרחבת חזית. אין בידיי לקבל טענה זו. ראשית, הוכחת נתיב הכסף, במקרה בו מתבקש קיזוז הפסד, היא בבחינת מושכלות יסוד. שנית וחשוב עוד יותר, במקרה כאן הוכח כי המערערת התבקשה, בין שאר הבקשות הרבות שהופנו אליה, להציג את נתיב הכסף. כך, בעמ' 2 למוצג 46, פרוטוקול דיון שומה מיום 7.9.2017 נכתב:

ש. מה מקור הכסף של רכישת המניות שבבעלות נוקאג' – להראות נתיב של הכסף (מסמכים מבססים).

ת. לא רלוונטי לדיון.

ש. למה לא?

ת. כי בשנים ההם לא הייתה תושבת ישראל.

הנה לפנינו כי המערערת נדרשה כבר לפני שנים, בשלב דיוני השומה, להציג את נתיב הכסף לרכישת המניות, אלא שהיא בחרה שלא לעשות כן.

ב. 18.2.2000 – רכישת 300,000 מניות:

לטענת המערערים מקור מניות אלה בהסכם הפשרה בתביעה שהגישה המערערת נגד דיברסינט (כשלארשונה במסגרת חקירת העדים נמסר כי התביעה הייתה בגין העלמות מניות התמורה בעסקת הטכנולוגיה).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 לא רק שהמידע "המלא", אם בכלל ניתן כך לכנותו, נמסר רק בשלב דיון ההוכחות, אלא
2 שהמערערת סירבה במשך שנים להעביר את כתבי הטענות ואת הסכם הפרשה. כך לדוגמה,
3 בעמ' 4 למוצג 43, פרוטוקול דיון השומה מיום 18.7.2017 נכתב:
4 ש. אז על מה התביעה?
5 ת. זה לא חשוב לדיון לצורך הבנת העלות.
6 ובעמ' 2 למוצג 46, פרוטוקול דיון שומה מיום 7.9.2017 נכתב:
7 "כתב התביעה לא יגיע אליכם, כי הוא לא שייך לשנות המס הנדונות".
8 בדיוני השומה הנזכרים לעיל, הוסבר למערערים שוב ושוב כי המידע נחוץ לשם עריכת הליך
9 הביקורת השומתית, אלא שהמערערים בחרו כאמור שלא להעביר את המידע [המערערת
10 העבירה מכתב מעו"ד שייצג אותה ככל הנראה באותם הליכים, המצוי בנספח 27 לנספחי
11 המשיב, בעמ' 805-806 לנספחים, אלא שמכתב זה, מעבר ללשונו הזהירה והמסתייגת, אינו
12 יכול להוות תחליף לבחינה של המשיב את המסמכים עצמם].
13 תביעת דיברסינט (אשר לטענת המערערת נוגעת לתמורה שהתקבלה בעסקת הטכנולוגיה)
14 והסכם הפרשה, אותם בחרה המערערת שלא להציג אלא רק לטעון בעניינם טענות חלקיות
15 ובלתי ברורות (העלמות מסתורית של כ- 10 מיליון מניות; אי הבהרה כיצד יושבה התביעה
16 ביחס לנתבעים האחרים שאינם דיברסינט, ועוד – ראו עדותו המיתממת של מרדכי בעמ' 275-
17 273 לפרוטוקול), נוגעים אפוא ישירות למניות שנמכרו ושההפסדים בגין מכירתן מתבקשים.
18 יתירה מזו, לא רק שמניות אלה הן (לטענת המערערת) חלק מהסכם הפרשה, אלא שלאמיתו
19 של דבר ובהעדר ראיות שהציגה המערערת, מתעורר חשד של ממש ואף הדעת נותנת כי חלק
20 ניכר (אם לא כל) המניות שנרכשו, מומנו למעשה מהתמורה מעסקת הטכנולוגיה אשר
21 התגלגלה (לטענת מרדכי והמערערת) להסכם הפרשה.
22 בצדק טוען המשיב כי אין זה סביר כי עסקה שלא דווחה לרשות המסים בישראל, תהווה עלות
23 שתוכר כהפסד בעת מכירת המניות.
24 יתירה מזו, בצדק טוען המשיב כי באותו הסכם פשרה שהמערערת סירבה להציג, יושבה גם
25 תביעה אישית של מרדכי, כך שבהעדר כתבי הטענות והסכם הפרשה, אין לדעת למי ועבור מה
26 הוקצו המניות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 כך או אחרת, חובה היה על המערערת להציג את העובדות לאשורן, ואי הצגתן שומטת את
- 2 הקרקע מן הטענה כי הוכחה הזכות לקיזוז ההפסדים [ושוב, ער אני למכתב מאת עורכי הדין
- 3 Minden Gross (אשר צורף כמוצג 27 למוצגי המערערים), אלא שאין במכתב מסויג זה כדי
- 4 להוות תחליף להצגת המסמכים המקוריים, אותם סירבו המערערים להציג, וחזקה כי ידעו
- 5 מדוע].
- 6 ג. 10.8.2000 – רכישת 300,000 מניות:
- 7 המערערת טוענת כי רכשה ביום 10.8.2000 300,000 מניות דיברסינט. לטענת המערערת,
- 8 מדובר בהקצאה פרטית שבוצעה לה. מסמכי ההקצאה לא הוצגו.
- 9 בצדק טוען המשיב כי במסמכי TD המצויים במוצג 48 למוצגי המערערים (שם בעמ' 1.4 ו-1.5), אין תיעוד ברור לכניסת מניות אלה. אוסיף כי לכל היותר ניתן ללמוד שם על כניסת
- 10 מניות בסך זהה במועד מאוחר יותר, אלא שלצדן מצוין מחיר נמוך מזה שציינו המערערים (כ-3\$
- 11 למניה ולא כ-7\$ כפי שטענו המערערים). המערערים אמנם הציגו פרסום מאתר אינטרנט,
- 12 אודות ההקצאה וסכומה (מוצג 48 נספח 1.18 בפסקה הראשונה), אולם אכן תמוה מדוע
- 13 נתונים אלה אינם מופיעים באופן ברור במסמך TD (הסבר חלקי מצוי בדברי העד, ר"ח רביע
- 14 אשקר, בעמ' 101 לפרוטוקול).
- 15 אלא שלא בזה העיקר, העיקר חוזר לאותה בעיה שנזכרה כבר קודם לכן: לא הוצג נתיב הכסף
- 16 – מי בפועל מימן את הרכישה שההפסד בגינה מתבקש כעת. עניין זה הועלה כאמור במסגרת
- 17 דיוני השומה, אלא שהמערערת בחרה שלא לשפוך אור בעניינו (כגון בדרך הפשוטה
- 18 והמקובלת בכגון זה, על ידי הצגה מלאה של דפי חשבונות הבנק והתנועות בהם).
- 19 ד. 7.5.2002 – רכישת 200,000 מניות ושמירת תעודת המניות בכספת בבנק רוטשילד:
- 20 מניות אלה, אשר כונו "מניות תעודה", התגלו על-ידי המערערת, באופן מסתורי מעט, רק ביום
- 21 8.7.2017, כארבע שנים לאחר שהחלו דיוני השומה. המערערים טענו כי המניות הוחזקו
- 22 בחשבון בבנק רוטשילד וכי הם לא ידעו על רכישתן, טענה המערערת לא מעט תמיהות.
- 23



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 המשיב העלה טענות אודות מידת האוטנטיות של מסמך הנחזה להיות של בנק רוטשילד
- 2 (מוצג 54 למוצגי המערערים), ובו הסבר להשתלשלות המניות אל חשבוננו של מרדכי וגיליון
- 3 המפתיע והמאוחר.
- 4 אלא ששוב, לא בזה העיקר, העיקר חוזר לאותו עניין והוא אי הוכחת זהות הגורם שרכש את
- 5 המניות והוכחת נתיב הכסף.
- 6 99. הרכישות שתוארו לעיל מהוות את עיקר הרכישות של המניות שנמכרו לטענת המערערת בשנים
- 7 2011 – 2013, ושבגין מכירתן מתבקשת ההכרה בהפסדים, וכפי שניתן לראות, רכישות אלה
- 8 לוטות בערפל, אותו הקפידה המערערת שלא להסיר – וחזקה כי ידעה מדוע.
- 9 100. אוסיף ואציין כי במרוצת השנים בהם עוסק חישוב ה- FIFO (בין השאר, בשנים 1999 -
- 10 2003), היו לא רק רכישות של מניות דיברסינט אלא גם מכירות של חלק ממניות אלה. המערערת
- 11 לא הציגה את התנועות בחשבונות הבנק, ולא הצביעה על הגורם שקיבל לידיו את התמורה מן
- 12 המכירות, דבר שהיה עשוי אף הוא לשפוך אור וללמד על הבעלים שביושר של המניות.
- 13 101. המערערים טענו כי גם אם ייקבע כי מניות דיברסינט היו שייכות למרדכי ולא למערערת, הרי
- 14 שיש לראות במרדכי כמי שהעביר את המניות למערער או למערערת, כך שבכל מקרה יש לראות
- 15 במערער את מי שזכאי לקיזוז ההפסדים.
- 16 אין בידי לקבל טיעון זה. כלל ידוע הוא כי נישום נתפס על מה שעשה, ולא על מה שאולי יכול
- 17 היה לבצע. מרדכי העביר למערער את מניותיו במערערת, ולא את מניות דיברסינט. אין המדובר רק
- 18 בעניין טכני, אלא ככל הנראה חלק מהניסיון של מרדכי להרחיק ממנו את מניות דיברסינט, על-ידי
- 19 רישום המניות על שם המערערת. המערערת היא זו שדרשה את קיזוז ההפסדים, ואם לא עלה
- 20 בידה להוכיח כי היא הייתה הבעלים שביושר של המניות שנמכרו, אין היא זכאית כי יוכרו לה
- 21 ההפסדים.
- 22 בתיק בו בחרו המערערים שלא לאפשר את הליכי השומה כנדרש, ואשר ההסתרה בה נקטו לכל
- 23 אורכו מעוררת באופן טבעי חשד כי למעשה הועלמו מעיני המשיב הכנסות שסכומן ככל הנראה
- 24 גבוה מההפסדים הנדרשים (שאחרת הדעת נותנת כי אין טעם בהעלמת המידע), אין מקום לבצע



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

- 1 דילוג מהסוג שמבקשים המערערים, ולראות כאילו העביר מרדכי למערער את מניות דיברסינט
- 2 ובדרך זו ליחס למערער את ההפסדים.
- 3 אדגיש כי אין בפסק דין זה משום קביעה פוזיטיבית למי היו שייכות המניות. די לצורך ההכרעה
- 4 בשאלת הזכות לקיזוז ההפסדים בקביעה רזה יותר, לפיה לאור הסתרת המידע, לא עלה בידי
- 5 המערער להוכיח את זכותה להכרה בהפסדים. לשם קביעה פוזיטיבית נדרש מידע, ואותו כאמור
- 6 בחרה המערער שלא לספק.
- 7 102. נוסף לכל האמור, אני מוצא ממש בטענות של המשיב אף בעניינים נוספים הנוגעים לחישוב
- 8 הפסדי ההון :
- 9 ראשית, המסמך העיקרי שהציגה המערער להוכחת מועדי הרכישות והמכירות של מניות
- 10 דיברסינט בחשבון TD, שהוא למעשה אבן היסוד לכל חישוביה, מצוי בנספחים 1.1 – 1.13 בתוך
- 11 מוצג 48 למוצגי המערער. כותרתו של מסמך זה היא "Account Activity", ובהמשכה של
- 12 הכותרת נכתב כי מסמך זה מתייחס לתקופה שבין התאריכים 1.1.1999 – 24.2.2014. אלא שבעמ'
- 13 האחרון למסמך זה (העמ' שסומן 1.13) נכתב על-ידי TD במפורש כי המסמך עליו יש להסתמך
- 14 אינו מסמך זה, אלא מסמך המכונה Statement Account. כפי שנכתב שם, נתונים המופיעים
- 15 במסמך שהוצג (Account Activity), עלולים לא להיות ראויים לצרכי דיווח לרשויות המס,
- 16 כיוון שאינם כוללים את ההתאמות הנדרשות. המערער מכירה את מסמכי ה- Statement
- 17 Account, והיא הגישה מסמך זה לתאריך 31.12.2010 (נספח 1 למוצג 22 למוצגי המערער), אך
- 18 לא לכל השנים. מדובר במסמך בו מפורטת באופן ברור היתרה לכל שנה, ומשום מה המערער
- 19 נמנעה מלהציג מסמכים כאמור לסוף כל שנה – כפי שהיה מתבקש.
- 20 במהלך חקירתו (עמ' 42-49 לפרוטוקול) נשאל רו"ח רביע אשקר מדוע לא הוצג המסמך הבהיר
- 21 והנדרש, לסוף כל שנה – כאמור לעיל, וחלף זה הוגש מסמך אשר במפורש מצוינת אזהרה בצדו.
- 22 רו"ח אשקר השיב כי הנתונים שהוצגו גובו במסמכים חיצוניים נוספים שונים, ולכן הוא סבר כי
- 23 זאת הדרך הנכונה והמשכנעת ביותר להצגת הדברים. תשובה זו אינה מניחה את הדעת, שעה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

שמדובר בנתונים החשובים ביותר והניצבים בבסיס החישוב שערכה המערערת וכאשר יש מסמך פשוט וברור, המוכר למערערים, והם בוחרים שלא להציגו.
בנוסף, המשיב הצביע על פערים מסוימים בכל הנוגע למספרי המניות שהחזיקה המערערת, בין הנתונים שפורסמו לבורסה לבין אלה שהציגה המערערת. ראו לדוגמה בעמ' 113-114 לפרוטוקול, שם הודה רו"ח רביע אשקר בפער של 600,000 מניות, כאשר לשיטתו, מדובר בדיווח שגוי לבורסה. אכן, רו"ח אשקר סיפק הסבר לפער זה באמצעות הפנייה למניות שהיו בחשבון ליהמן, אלא שגם לאחר הסבר זה, המעורר עדיין תמיהה, יש פערים בהיקף מצומצם יותר שלא נסגרו עד תום. בהינתן דרך התנהלות המערערת, אין להלין על המשיב כי העניין מעורר אצלו ספק.
העניינים שנזכרו בסעיף זה, אינם עומדים בפני עצמם, אולם הם כן מצטרפים לרשימת הספקות שדרך התנהלות המערערת הותירה.
103. ושוב אחזור אל התמונה בכלולתה ואל צבר הבעיות שזו מעוררת, וכדי להמחיש את המצב בו הוצב המשיב על-ידי המערערים, אצטט להלן דברים שהשיב בעניין זה מר אייזנברג, מפקח המס שטיפל בשומות ושהעיד מטעם המשיב:

... פקיד השומה בא לבחון את ההפסדים הללו, בשביל לבחון את ההפסדים או צריך לבחון מה, מי בעל ההפסדים ומה עלות ההפסדים? זאת אומרת, זה שיש דיווח זה יפה, אבל צריך לבחון את העלות שלהם ואז חוזרים בשביל לבחון כמה עלה לחברה? איזה חיסרון כיס נוצר לחברה? איפה החברה הזרימה כספים? באיזה סיבות היא קיבלה את הכסף, את רווח ההון שעליה היא לא הצהירה והאם זה בכלל שלה? בשביל שהיא תוכל באמת ליהנות מאותם הפסדים בשנים הבאות וברגע שאין את הדברים האלה פקיד השומה לא יכול לתת את העלות שנטענת ולכן נורא חשוב לדעת מה קרה? איפה ההסכמים? אם מוטי פיתח את הטכנולוגיה ומכר ל-Knockagh, אם Knockagh פיתחה ומכרה לדייברסייט? אין פקיד השומה לא קיבל שום חוזה, שום מסמך בטענה שזה לא רלוונטי בשביל לדעת מה עלות שאותם מניות שהם דורשים הפסדים אחר כך ומקזזים אותן כנגד רווחים?

...

אני לא יודע, אני לא קיבלתי נתונים, לא קיבלתי שום מסמך שאני יכול ללכת ממנו אחורה או קדימה, מלבד איזהו תנועה בנק שאין שמה שום דבר, רק היום בדיעבד אני יודע מעדות של מוטי שהוא אמר שנעלמו מניות וקיבלו פיצוי, פקיד השומה לא ידע את כל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 הדברים האלו הוסתר ממנו המידע הזה והאפשרות לבחון את הנתונים הללו, אין לי דרך
2 לדעת האם זה אותן מניות או שזה לא אותן מניות, האם זה מניות שבחשבון הבנק של מוטי
3 או של Liman brothers או שהתקבלו בצורה כזאת בצורה אחרת, זה בגין מכירת
4 הטכנולוגיה או לא, אבל בשביל זה שאלתי וביררתי ולא קיבלתי תשובות. (עמ' 563
5 לפרוטוקול ש' 21 – עמ' 564 ש' 19).

6 ובמקום אחר בעדותו, בעמ' 758 לפרוטוקול, השיב מר אייזנברג מדוע אין הוא נותן אמון בגרסת
7 המערערים (אף כשזו לכאורה תואמת את שקבע בית המשפט בניו יורק בעניין תביעת ליהמן),
8 כדלקמן:

9 אני חושב שאת ההערות "אינך מאמין" ואת כל זה אפשר לחסוך כי זה קצת לא נעים לי
10 אבל בוא, פקיד השומה רוצה להניח את דעתו. לתת פסק בוררות שכתוב על 9 עמודים ש-7
11 מהם זה האגרות של בית המשפט וכתוב "זה יעביר לזה" בלי לתת את כתב התביעה, את
12 כתב ההגנה, יש יחסים הרי בין מרדכי לדיברסינט לאורך כל השנים, יש איזשהו פטנט ב-
13 '96 שאולי שם, יש מניות שהתאיידו שאנחנו שומעים עליהן לראשונה, אז לבוא ולתת
14 איזשהו מסמך ואז יש כתבה שזה העביר לזה ואז פקיד השומה צריך לקבל את זה, אז זה לא
15 מניח את דעתו של פקיד השומה, ובפרט כשהמערערים יודעים את העובדות ובוחרים לא
16 להציג אותן. אפשר להסתכל בדיוני השומה, "תציג לי את זה, זה לא רלוונטי, תציג לי את
17 זה, זה לא רלוונטי". העובדות אצלם, אם היו רוצים להציג אולי זה היה מביא אותם לחבות
18 מס יותר גבוהה אז הם בוחרים לא להציג.

19 ובעמ' 775-776 מבהיר אייזנברג כי לא הוצגו למשיב הנתונים הנדרשים כדי להוכיח כי המערערת
20 הייתה הבעלים שביושר של המניות:

21 כמו שאמרתי, אין לי את המסמכים והסימוכין באמת לדעת, בפרט אחרי חקירתו של מוטי,
22 ששם בכלל עלה סיפור שלם שהוסתר מפקיד השומה ונשאל והוסתר ואפשר להראות את זה
23 בפרוטוקולים כשאני שואל מה קרה לאותן 10 מיליון מניות ואומרים לי שזה בכלל לא
24 רלוונטי ופתאום פה יש גרסה חדשה למה קרה לאותן 10 מיליון מניות, אין לנו, הן התאיידו
25 ואז קיבלו פיצוי, איפה כתב התביעה? איפה כתב ההגנה? איפה הפיצוי? למי הפיצוי? מי
26 בעל הזכות שביושר במניות האלה? לשיטת פקיד השומה Knockagh היא לא בעלת
27 הזכות שביושר במניות האלה. ייתכן, בוא נניח לגרסה שייתכן וזה של מוטי ונניח במישור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

המשפטי, שאני לא בקיא, ש-Knockagh מחזיקה בנאמנות עבור אותן מניות, זה מצב
שהוא ייתכן, זה לא רק על ה-308 מניות, ואז אתה שואל מה עלותן? לא יודע, תביא את
המסמכים מלפני זה ונדרן בהם.
ובכל הנוגע לצורך בהצגת חשבונות והוכחת מימון רכישת המניות ודרך התנהלות הצדדים, העיד
אייזנברג (בעמ' 781):

עוד פעם, אתה חוזר ואני נשמע אולי כמו איזו מנטרה אבל לעניין הבעלות שביושר, זה
שרשום של-Knockagh יש או שיש אסמכתה של-Knockagh יש זה לא אומר שהכסף
הוא של Knockagh והמניות שייכות והיא בעלת הזכות שביושר, זה שתראה לי עכשיו
מסמך שמעיד שה-200 אלף או התעודה על שמה או שזה, זה עדיין לא אומר שהכסף היא
הפיקה אותו והוא יצא ממנה.

ובאשר לצורך בדוחות כספיים מבוקרים, אותם כזכור סירבה המערערת להגיש, השיב מר אייזנברג
לשאלת בית המשפט (עמ' 782):

אם בעלים משקיע בחברה אז ברגע שהחברה דורשת הפסד אז צריך לראות את הדוחות לפי
סעיף 92, את הדוחות איך נוצר להם הפסד ואת השקעת הבעלים, את הלוואת הבעלים
הזאת ולראות שהכסף אכן עבר, וכשיש פה איזשהו עניין של תושב ישראל שגר בחו"ל
וחברה שלא חייבת לדווח בישראל וכשיש טשטוש כלשהו לכל אורך הטווח הזה בין מי
בעל הזכות שביושר ומי מעביר את הכסף ומי מזרים את הכסף ועושה בחברה כבשלו אז לא
בטוח שהייתי נותן לחברה כזאת הפסד, אולי כן, אבל צריך תשתית ראייתית לכך, צריך
דוחות שאומרים שחברת Knockagh קיבלה הלוואה והיא, הכסף הזה עכשיו הוא שלה,
היא עושה בכסף כבשלה והיא קנתה את המניות, אבל זה לא המקרה פה, אין לי דוח
שמראה את זה, מבוקר על ידי רואה חשבון.

104. המשיב – לאחר שנות דיוני שומה, וכך גם בית המשפט כעת, ניצבים כאשר התמונה
העובדתית הנכונה פרוסה לעיניהם באופן חלקי ומגמתי. תמונה חסרה זו, נובעת מבחירתם
המודעת של המערערים שלא לספק את המידע הנדרש. מדובר בעניינים עובדתיים, הידועים
למערערים זה שנים ארוכות, והסיבה שאיננו יודעים עד עתה את תמונת הדברים לאשורה – היא
בחירתם של המערערים להסתירה. במצב דברים זה, יש מקום להסיק כי המערערים יודעים כי אם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 הייתה נפרסת מלוא התמונה, היה מתברר כי יש ממש בחשדות שמעלה המשיב. די בכך כדי לקבוע
- 2 כי במצב דברים זה, לא עלה בידי המערערים לעמוד בנטל ההוכחה הרובץ לפתחם.
- 3 105. למעלה מן הצורך אומר כי אי מסירת התמונה המלאה, מעבר לכך שיש בה במקרה שלפניי כדי
- 4 לגרום לכך שהמערערים לא עמדו בנטל להוכיח את זכותם לקזז את ההפסדים הנטענים – ובכך די
- 5 כדי לדחות את ערעורם בעניין זה, הרי שהיא אף שוללת מהמשיב את האפשרות ליישם את מלוא
- 6 כלי השומה שהמחוקק הציב לרשותו. כך לדוגמה, בהחלט ייתכן כי אם הייתה נפרסת מלוא
- 7 היריעה, היה מקום להעלות טענה בדבר קיומה של עסקה מלאכותית – בדרך גיבוש ההפסדים
- 8 והעברתם לידי המערער באמצעות הפיכת המערערת לפתע לתושבת ישראל ולחברה משפחתית,
- 9 בה בשעה בה המערער מדווח על רווחי הון – המתקזזים כנגד ההפסדים הנטענים. כמו כן, נוכח
- 10 העובדות החלקיות שלפנינו, בהחלט ייתכן שהיה מתברר כי רכישת המניות למעשה מומנה
- 11 מכספים עליהם הייתה חובה לדווח לרשות המס בישראל. במקרה כזה, ייתכן כי הייתה קמה
- 12 למשיב טענה לפיה המערערים מנועים מלבקש מן המשיב להכיר כעלות בסכומים שלא דווחו
- 13 לרשויות המס בישראל כנדרש.
- 14 כמובן, אלה הן טענות בעלמא, במובן זה שלאור בחירתה של המערערת שלא לספק מידע כנדרש,
- 15 לא ניתן להעריך כדבעי את מידת תקפותן. אלא שסימני השאלה המתעוררים במקרה החריג
- 16 שלפניי, בו חוסר שיתוף הפעולה של המערערים הוא עקבי ומתמשך, די בהם, כפי שנכתב לעיל,
- 17 כדי להביא לקביעה כי המערערים לא עמדו בנטל ההוכחה הרובץ לפתחם כדי להוכיח את זכותם
- 18 להכרה בהפסדים.
- 19 106. תיק זה חריג בחומרתו, בחוסר שיתוף הפעולה של המערערים עם הליכי השומה. אין בערעור
- 20 שלפנינו שאלה האם הנישום מעלים מעיני המשיב חלק מהמידע. העלמת המידע היא נתון,
- 21 שהמערערים אינם חולקים עליו. הם סירבו להגיש דוחות כספיים לשנים בהן לשיטתם הלכו
- 22 והתגבשו ההפסדים (השנים מאז רכישת המניות ועד למכירתן), הם סירבו להעביר את הסכם
- 23 מכירת הטכנולוגיה (במסגרתו התקבלו, לטענת המערערים, מעל 10 מיליון מניות מהסוג שבגין
- 24 מכירתו מתבקשים ההפסדים), הם סירבו להעביר את מסמכי תביעת דיברסינט (על סך 25 מיליון
- 25 דולר) ואת הסכם הפשרה (במסגרתו התקבלו אופציות שמומשו למניות שנמכרו ושבגין מכירתן
- 26 מתבקש ההפסד) וכפי שפורט לעיל, הם לא סיפקו עוד מידע רב שנדרש להליכי שומה תקינים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 (כגון מסמכי תנועות בחשבונות הבנק, ועוד). העלמת המידע אינה אפוא שאלה בערעור זה,
- 2 השאלה, בתוך המשחק שמשחקים המערערים עם המשיב – תוך הפרה של כללי התנהלות בסיסיים
- 3 בהליכי שומה – היא מה מידת הרלוונטיות של המידע המועלם (שאלה אשר בהעדר מידע,
- 4 התשובה לה לא יכולה להיות נקיה מספקות). כפי שפורט ונקבע לעיל, המידע שלא נמסר הנו
- 5 רלוונטי לצורך הקביעה מי היה הבעלים של מניות דיבריסנט (והזכאי על כן להכרה בהפסדים),
- 6 כמו גם להבנת התמונה בכלולתה והשלכות המס הנובעות ממנה.
- 7 אומר בשפה ברורה, כי דרך התנהלות זו של המערערת, אינה לגיטימית. קבלת דרך התנהלות מסוג
- 8 זה, תפגע קשות ביכולת התפקוד החיונית של רשות המיסים ואין לתת לכך יד. ואם ישאל השואל,
- 9 ומה עם זכותו של הפרט לשמור מידע שהוא סבור שאינו רלוונטי באמתחתו? – על כך אשיב
- 10 מספר תשובות:
- 11 ראשית, אכן מערכת מס מודרנית, הנזקקת למידע לשם הפעלתה התקינה, מהווה כרסום מסוים
- 12 בזכות לפרטיות. כידוע, זכויות אינן מוחלטות, אלא הן מתאזנות זו עם זו, וכחלק מאיזון זה, נדרש
- 13 אדם החי במדינה מודרנית ונהנה משירותיה, לספק מידע לרשויות המס.
- 14 שנית, וכאן העיקר בכל הנוגע לערעור זה: השאלה היא שאלה של איזון ומידה, ובערעור כאן –
- 15 הפרו המערערים איזון ומידה אלו באופן בוטה. כאשר נישום מבקש כי יוכרו לו הפסדים (ודאי,
- 16 בסכום כה גבוה כפי שביקשו המערערים ושמקור עלותן הוא בשנים אשר על ההכנסות מהן לא
- 17 דווח למשיב), אין הוא רשאי להעלים בה בעת מידע הנוגע לשנים בהן שולמו לשיטתו העלויות
- 18 שיצרו את ההפסדים. זהו מצב המנוגד לדעתי למבחן השכל הישר, ולאור מכלול הנסיבות כאן
- 19 והנימוקים שפורטו לעיל – הרי שאין לקבלו.
- 20 ייתכנו כמובן מקרי גבול, בהם תתעורר שאלה לגיטימית וכבדת משקל בדבר היקף המידע שגילוי
- 21 נדרש, אלא שערעור זה אינו מציב שאלה מסוג זה, וזאת בשים לב להיקף אי שיתוף הפעולה של
- 22 המערערים ולרלוונטיות של המידע הנדרש.
- 23 תוצאת הדברים – הנובעת מדרך התנהלות המערערת, ומכל הטעמים אשר פורטו לעיל, כי לא עלה
- 24 בידי המערערת להרים את נטל ההוכחה המוטל על כתפיה ולהוכיח כי היא זכאית לקיזוז ההפסדים
- 25 ממכירת מניות דיברסינט.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1

2 107. לאור כל האמור ומכל הטעמים המצטברים עליהם עמדתי לעיל, צדק המשיב כשקבע כי אין
3 להכיר למערערת בהפסדים ברי קיזוז ממכירת מניות דיברסינט, והערעורים שהוגשו בעניין זה,
4 נדחים.

5

6

חלק ב – הרווחים מחברת X

7

8 המערער טען כי הוא בעל מניות בחברה שחשיפת שמה, כמו גם שמות שני שותפיו בה, עלולה לסכן
9 את ביטחונם (המערער הגיש חוות דעת מומחה בעניין). המשיב לא התנגד לבקשה. לאור זאת, למען
10 הזהירות ועל אף שאין בידי נתונים לקבוע קביעה של ממש בדבר, אני נעתר לבקשה. לפיכך, החברה
11 תכונה להלן – חברת X, ובעלי המניות הנוספים יכנונו Y ו-Z. בקבלת בקשה זו של המערער, אני
12 מבקש אף להמחיש כי עניינו של ערעור זה בדיון השומתי ולא בעניינים אחרים, ולכן ניתן, במקרים
13 המתאימים, להיעתר לבקשה מסוג זה, וזאת כדי לאפשר למערער להציג את הנתונים לאשורם.

14 המערער קיבל בין השנים 2012 – 2014 הכנסות מחברת X בסך של כ- 18 מיליון ₪. לטענת המערער
15 מדובר ברווחי הון שנבעו ממכירת מניותיו בחברת X – לחברת X, שביצעה רכישה עצמית של
16 מניותיה מידי (את רווחי ההון הללו, קיזז המערער כנגד ההפסדים ממכירת מניות דיברסינט). המשיב
17 מנגד סבור כי כל קיומה של חברת X לוט בערפל, והוא מטיל ספק האם לחברה זו יש כלל פעילות או
18 שהיא למעשה כסות לשם העברה לארץ של כספים שהופקו בחו"ל (ע"י המערער או ע"י מרדכי) ולא
19 דווחו למשיב. גם בפרשיה זו טוען המשיב לחוסר שיתוף פעולה חמור מצד המערער. לאור סימני
20 השאלה והעדר התשובות, קבע המשיב כי יש לסווג את ההכנסה כהכנסה פירותית שמקורה בסעיף 2(1)
21 לפקודה, או 2(10) לפקודה, ולחילופין כהכנסה מדיבידנד מכוח סעיף 2(4) לפקודה.

22

23

24



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

עיקרי העובדות שהציג המערער וטענותיו

- 1
- 2 108. המערער חיבר מאמר אקדמי העוסק בהצפנה. בעקבות מאמר זה פנה אל המערער אדם תושב
- 3 בריטניה, העוסק לטענתו אף הוא בתחומים אלה, ואשר יכולה להלן Y (את שמו סירב המערער
- 4 לחשוף למשיב, אולם הוא הגיע למסור עדות בבית המשפט, כך ששמו ידוע לבית המשפט ומאז
- 5 דיון ההוכחות ואף מעט קודם לו – אף למשיב).
- 6 109. Y, תושב בריטניה, נפגש עם המערער בלונדון בשנת 2007, ובעקבות אותו מפגש סיכמו
- 7 השניים על הקמת חברה וביצוע פעילות כלכלית באמצעותה, תוך פיתוח טכנולוגי בתחום
- 8 ההצפנה. בעקבות פגישה זו צורף למיזם גם Z, תושב ארה"ב, והשלושה – המערער, Y ו-Z
- 9 חתמו ביום 10.10.2007 על הסכם מייסדים קצר (מוצג 68 למוצגי המערערים; להלן: "הסכם
- 10 המייסדים"), וביום 17.1.2008 הוקמה בבליז שבמרכז אמריקה חברת X. מוצג 69 למוצגי
- 11 המערערים כולל את התזכיר והתקנון של חברת X ומוצג 70 את תעודת ההתאגדות של החברה.
- 12 המערער לא הציג מסמך רשמי, ממנו ניתן ללמוד מי בעלי המניות של חברת X.
- 13 110. במסגרת הסכם המייסדים התחייבו המייסדים לשמור בסוד את זהותם, וזאת כפי שעולה
- 14 מהסכם המייסדים וכפי שטען המערער, מתוך חשש שמא זהותם תנוצל לרעה על-ידי גורמים
- 15 שונים המתעניינים בתחום ההצפנה ופיצוחה.
- 16 111. המערער הציג למשיב את הסכם המייסדים, כאשר חתימותיהם של שני המייסדים הנוספים
- 17 (אשר כונו לעיל, Y ו-Z) – מושחרות. לטענת המערער, הוא נהג כן, לאור התחייבותו כלפי
- 18 שותפיו בהסכם המייסדים, כאמור לעיל. לצד זאת, המערער היה מוכן לגלות את זהות שותפיו
- 19 למשיב, רק אם זה יתחייב כי לא יפנה לברר אודותיהם אצל רשויות מס זרות. המשיב סירב
- 20 להתחייב כאמור, שכן לטענתו, ללא היכולת לבצע בדיקה אפקטיבית, אין שום ערך בחשיפת
- 21 השמות.
- 22 עד היום, שמות הצדדים להסכם המייסדים שהוגש לבית המשפט, מלבד שמו של המערער,
- 23 מושחרים.
- 24 112. לטענת המערער, הוא אינו מעורב בניהול ענייניה של חברת X, ולמעשה ידיעותיו אודות
- 25 ענייניה נובעים בעיקר מהפרטים בהם מר Y בוחר לשתפו. לדברי המערער, צירופו לחברת X



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

1 נעשה לאור הידע המקצועי שהוא מביא עמו ובשל שמו כמומחה בתחום (לא הוצגו ראיות בעניין
2 זה). במצב דברים זה, כך טוען המערער, הוא נהנה מהפירות הניתנים לו, ונזהר שלא לעורר מדנים
3 בשאלות אודות פרטים שאינם מובאים לידיעתו.

4 113. בשנת 2010 דיווח המערער על הכנסה מדיבידנד מחברת X, בסך של כ- 1,112,500 ₪. בשנת
5 2011 דיווח המערער על הכנסה מחברת X בסך של 9,351,600 ₪. המשיב לא חלק על סיווג זה
6 של ההכנסות כדיבידנד (אם כי חלק הוא על קיוזון של ההכנסות כנגד הפסדים, עניין אשר נדון
7 ועוד יידון בהמשך, בחלקים אחרים של פסק הדין).

8 114. לטענת המערער, באחת הפגישות הבודדות של שלושת בעלי המניות, שמע משותפיו כי הם
9 מעריכים את שוויה של חברת X בסכומים הנעים בין 100 מיליון \$ ל- 200 מיליון \$. לדבריו,
10 המערער הביע בפניהם את הערכתו כי השווי נמוך יותר, ואמר כי הוא מוכן למכור להם חלק
11 ממניותיו, גם בסכומים המבוססים על הערכת שווי מעט נמוכה יותר.

12 לבית המשפט לא הוצגה הערכת שווי של חברת X ואף לא נטען כי נערכה הערכה שכזו, אלא –
13 כך לדברי מר Y, בהתאם להערכתו ותחושתו ולאחר משא ומתן, נקבע שווי המניות על סך של 250
14 \$ למניה.

15 לדברי המערער, הוא החזיק בשליש ממניות חברת X ובסך הכל ב-100,000 מניות מתוך 300,000
16 מניות חברת X. בהתאם לכך, שווי כלל מניות החברה הועמד על סך של כ- 75 מיליון \$.

17 115. בין השנים 2012 – 2014, כך טוען המערער, מכר הוא לחברת X חלק ממניותיו בחברה.
18 חברת X ביצעה אפוא רכישה עצמית של מניותיה, מידי המערער בלבד, תוך ששווי מניה הועמד
19 כאמור על 250 \$ למניה.

20 מוצג 67 למוצגי המערערים, כולל מכתבים קצרים במסגרתם מאשר המערער את נכונותו למכור
21 לחברה X את מניותיו בתמורה הנזכרת לעיל (250 \$ למניה), ומכתבים מטעם חברת X המאשרת
22 את רכישת המניות והעברת תשלומים לחשבוננו של המערער.

23 116. מוצג 71 למוצגי המערערים, משקף את הירידה בשיעור ההחזקות של המערער בחברת X,
24 בשנים 2012 – 2015. ממסמך זה עולה כי מהחזקה בשיעור של שלישי ממניות החברה בתחילת
25 שנת 2012, ירד שיעור החזקתו של המערער במניות לשיעור של 28.16 % נכון לחודש מרץ שנת
26 2015.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

117. המערער סבור כי טענות המשיב בנוגע לסיווג ההכנסות מחברת X נובעות אך ורק מחוסר רצונו של המשיב לאפשר לו לקזז את רווחי ההון כנגד ההפסדים שברשותו, וזאת על אף שגם למשיב אין ספק אמיתי כי מדובר ברווח הון הנובע ממכירת מניותיו – כמו שמלמדים המסמכים שהגיש.
118. המערער זימן לעדות מטעמו את מר Y, שותפו בחברת X (יחד עם מר Z, כל אחד מחזיק או החזיק בעבר בשליש מהמניות). לטענת המערער, עדותו של מר Y הייתה אמינה, והיא חיזקה את כל טענותיו. Y העיד על האירועים שקדמו להקמת חברת X, על כך שהמערער אינו נושא משרה בחברה וכי לעתים עובר פרק זמן ארוך, עד כשנה, בו לא נוצר עם המערער כל קשר בעניינה של החברה. Y אישר כי החברה רכשה מהמערער את מניותיו, בנסיבות כפי שתוארו לעיל. מר Y תיאר את פעילותה של החברה, כי היא מייצרת בארה"ב, באנגליה ובאינדונזיה. Y אכן סירב לתת פרטים ספציפיים אודות מקומות הייצור, ספקיה של חברת X, לקוחותיה, דוחותיה הכספיים ועניינים אחרים, אולם יש לזכור כי חברת X איננה הנישומה, ולכן די בפרטים שנמסרו כדי להוכיח את הטענה כי המערער מכר חלק ממניותיו בחברה, וכי כתוצאה מכך נוצרו לו הרווחים – אשר הם רווחי הון.

15

עיקרי טענות המשיב

119. המשיב סבור כי חברת X אינה אלא בדיה, המהווה כסות באמצעותה מבקש המערער להביא לארץ כספים שהרוויח בחו"ל, או אולי כספים שהרוויח אביו מרדכי. המשיב מציין את חוסר שיתוף הפעולה של המערער, אשר בפועל, תחת תירוצים שאינם סבירים, לא העביר לידי המשיב כל נתונים ממשיים שיאפשרו למשיב לערוך ביקורת ולבחון את טענותיו של המערער.
120. המערער סירב במשך שנות דיוני השומה, להעביר לידי המשיב פרטים מזהים אודות שותפיו, שני בעלי המניות הנוספים, כביכול, בחברת X. כאשר הודיע המערער כי Y יגיע למסור עדות ומסר את זהותו, עשה זאת במכוון סמוך (יחסית) למועד מסירת העדות, באופן שלא יותיר למשיב די זמן לערוך בדיקות עם רשויות מס זרות אודותיו.

25



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

121. המשיב סבור כי עדותו של Y לא הייתה אמינה, בראש ובראשונה מכיוון שכתוצאה ישירה מחוסר שיתוף הפעולה של המערער, אין דרך לדעת כי יש קשר אמיתי בין Y לבין חברת X וכי הוא לא שימש כשחקן גרידא. לא הוצג כל מסמך רשמי של מדינה כלשהי, בה נזכרים Y או Z כבעלי מניות של חברת X. ייתכן כי אם המערער היה מוסר את שמותיהם של Y ו-Z לפני שנים רבות, בזמן דיוני השומה, ניתן היה לערוך בירורים נדרשים, אולם המערער בחר באופן מודע שלא לאפשר זאת.
122. בנוסף מציין המשיב כי בעדותו סירב Y להשיב על שאלות שיכולות היו לשפוך אור על פעילותה של חברת X – אם זו בכלל קיימת. באופן מפתיע, Y העיד כי הוא אינו מחזיק במניות חברת X (ראו בעמ' 44 לפרוטוקול מיום 2.5.2019), אלא שמכוח הסכם המייסדים הוא זכאי למניות אלה. בדרך זו הותיר Y את מעמדו בחברת X לוט בערפל. יתירה מזו, Y טען כי קיבל הכנסות מאת חברת X, אך לא בדרך של דיבידנד או משכורת, אלא בדרך עלומה אותה סירב לפרט (ראו פרוטוקול, שם). המשיב צירף לסיכומיו תשובה שקיבל מרשויות המס באנגליה אודות מר Y, ממנה ניתן ללמוד כי הוא אכן לא משך דיבידנד ולא קיבל משכורת מחברת X. כאמור לעיל, לדעת המשיב, בהחלט ייתכן כי Y שהופיע בבית המשפט ומסר עדות, אינו אלא שחקן שנשכר לשם כך.
- המשיב מצביע על כך ש-Y טען כי הוא משתמש לאורך השנים בשמות בדויים (ראו לדוגמה בעמ' 59, 64 ו-91 לפרוטוקול מיום 2.5.2019), וכי הדבר מקשה ביותר ואינו מאפשר לעקוב אחר מידת האמת שבדבריו (כך לדוגמה, טען Y כי הוא זה שחתם, בשם אחר, על מסמכים שהגיש המערער). בנוסף, המערער היה אמור לדעת על השימוש בשמות הבדויים, והוא לא טרח לספר על כך למשיב ובדרך זו מנע ממנו ביצוע של ביקורת והכנה לקראת החקירה הנגדית.
123. לאחר ש-Y מסר את עדותו, נזכר המערער להגיש לבית המשפט מסמכים המלמדים על הקשרים בינו לבין Y. כך, הוצגו תמונות, כביכול, מבילוי משפחתי משותף של מייסדי חברת X, הוצגו סרטונים בהם נראה לכאורה Y מעביר הרצאות בתחום המדובר, וכן הוצגה תכתובת מייל קצרה וסתמית בין המערער לבין Y.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 המשיב סבור כי כל המסמכים הללו, שהוגשו לטענתו באיחור מכוון – רק לאחר ש-Y סיים למסור
- 2 את עדותו ועזב את הארץ, אינם משכנעים (כך לדוגמה, קשה להשתכנע אם בסרטונים אכן נראה Y
- 3 או מישהו אחר), ספק אם הם אותנטיים, ובכל מקרה הם אינם מוכיחים דבר ממשי אודות חברת X.
- 4 124. המשיב מזכיר כי גילה כי בתוך תכתובת מייל שהועברה לעיונו של המשיב מאת ב"כ של
- 5 המערער, כתב המערער לבאי כוחו על-גבי מסמכים שהעביר להם, את המילים – "לשקול
- 6 לצנזר" (מצוי בתוך צרופה א' לסיכומי המשיב). כשנשאל על כך בחקירתו הנגדית, השיב העד
- 7 תשובה מגומגמת, ורק לאחר ששמע מפי באי-כוחו את הטענה כי כוונת הדברים הייתה לצנזר את
- 8 כתובת המייל של מר Y (כדי להגן על פרטיותו), חזר אף הוא בתוקף על תשובה זו.
- 9 125. במסמך המייסדים נזכרים 50,000 מניות שהונפקו סך הכל לשלושת השותפים. לא ברור כיצד
- 10 מסך זה של מניות, הגיע המערער למצב בו לטענתו, הוא לבדו (המחזיק לדבריו בשליש מהמניות),
- 11 מחזיק ב- 100,000 מניות חברת X. טענות בדבר הקצאת מניות בשלב מאוחר יותר, לא גובו בשום
- 12 מסמך.
- 13 126. המערער לא הוכיח את נתיב הכסף, קרי כי חברת X היא אכן זו ששילמה לו את הכספים
- 14 שקיבל, וכי אין המדובר למעשה בחברת קש, המשמשת אותו להעברה לארץ של כספים עליהם לא
- 15 דווח למשיב, תוך סיווג ההכנסה בדרך הנוחה עבורו (במקרה כאן, לאור ההפסדים הנטענים
- 16 ממכירת מניות דיברסינט, כרווח הון, אשר קוזז כנגד ההפסדים).
- 17 127. סיפורו של המערער אינו הגיוני ואינו אמין, שכן נובע ממנו כי הוא מקבל מחברת X במרוצת
- 18 השנים תשלומים בהיקף של מיליונים רבים, מבלי שהוא למעשה נותן לה תמורה כלשהי.
- 19 128. המערער לא סיפק מידע של ממש, ממנו ניתן היה להשתכנע כי יש אמת בדבריו, מידע ממנו
- 20 יעלה כי חברת X אכן בעלת פעילות כלכלית אמיתית, וכי היה ביכולתה לשלם למערער את
- 21 התשלומים ששולמו. ההסתרה בה נקט המערער, במשך שנות דיוני השומה הארוכות, מותירה
- 22 סימני שאלה של ממש. במצב דברים זה, יש לסווג את הכנסתו של המערער כהכנסה הנובעת
- 23 מפעילות עסקית או משלח יד שלו בחו"ל, ממנו נבעו ההכנסות אותן בחר כעת להציג כרווחי הון
- 24 מחברה עלומה – חברת X (תוך שהוא מקזז "רווחי הון" אלה מההפסדים הנטענים כתוצאה
- 25 ממכירת מניות דיברסינט).
- 26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1

2

3

דיון והכרעה

129. במידה רבה, פרשיה זו דומה לזו שנדונה בחלק א' של פסק הדין. במשך שנות דיוני השומה

ועל אף שהתבקש שוב ושוב, בחר המערער שלא למסור כל מידע של ממש, באופן אשר יאפשר

הליכי שומה תקינים, במסגרתם יוכל המשיב לבחון האם יש אמת בדברי המערער אם לאו. חלף

זאת, המערער בחר שלא לתת בהליכי השומה כל מידע, ורק ערב דיון ההוכחות ובמהלך הדיון,

גילה פרטים חלקיים למדיי אודות חברת X ואודות מי שהוא טוען כי הם שותפיו בה.

מדובר בדרך התנהלות בלתי סבירה, אשר מתעורר החשד כי נעשתה באופן מכוון כדי לסכל את

הליכי השומה התקינים, אשר מקומם היה לפני שנים רבות במשרדי המשיב.

130. דרך התנהלות שכזו, לא הייתה נחשבת כלגיטימית, גם אם היה מדובר בהכנסות בהיקף נמוך

יותר, על אחת כמה וכמה שהיא אינה סבירה כאשר מדובר בהכנסות בהיקף ניכר – כמו אלה

שלפנינו.

המערער טוען כי הוא החזיק בשליש ממניות חברה, אשר לטענתו רכשה ממנו בחזרה חלק (קטן)

מהן, תוך העמדת שווי החברה על סך של כ- 75 מיליון \$. לצד זה, לטענת המערער והעד המסתורי

מטעמו – מר Y, שווי חברת X מוערך על-ידי שני בעלי המניות האחרים בחברה בסכום גבוה עוד

הרבה יותר – בין 100 ל- 200 מיליון \$.

כאשר מדובר בנכס (מניות חברה) לגביו נטען שווי שכזה (וכמובן, אף בסכומים נמוכים מכך),

חובה על המשיב לעשות את מלאכתו הציבורית עליה הופקד מכוח החוק – ולשאול שאלות

ולדרוש תשובות, אשר יש בהן כדי לאמת את הנטען בפניו.

אכן, אין המדובר בשומה הנערכת לחברת X, אולם עדיין, אין הדבר אומר כי על המשיב פשוט

לקבל את הסיפור המסופר לו, מבלי שיוצגו לפניו אינדיקציות לנכונותו ותוך שבאופן ברור וגלוי –

מסרבים להעביר לידיו מידע שללא ספק מצוי בידי המערער.

131. יתירה מזו, ככל שסימני השאלה גדלים, כך, באופן הגיוני וטבעי, מתרחבות הדרישות להוכחת

המסופר. המערער טוען כי מבלי שיעשה כמעט דבר, זולת שיחות טלפון בודדות ואקראיות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

במרוצת השנים, הוא מוצא עצמו בעל מניות בחברה ששוויה עשרות (רבות מאוד) של מיליוני דולרים. לדבריו, אף מאז היותו בעל מניות, אין הוא נדרש לעשות כמעט מאומה עבור החברה, ובלשונו של המערער – "מספר פעמים בודד הוא (מר Y – א.ג.) שאל את דעתי לגבי פרמטרים שהם חלק מהמוצר". המערער טוען כי הוא בקשר רק עם אדם אחד בחברת X, מר Y, ואילו את מר Z – בעל המניות הנוסף, כביכול, פגש רק פעם אחת, במסגרת נופש משותף (דברי המערער בעמ' 358 לפרוטוקול).

אלא שבכך לא מסתיימות התמיהות. המערער טוען כי למעשה הוא כמעט ואינו יודע דבר אודות חברת X. כדי להמחיש את הדברים, אצטט אותם מפי המערער בתשובותיו בדיון שמיעת הראיות: לשאלת ב"כ המערערים היכן חברת X פועלת, השיב המערער (עמ' 359 לפרוטוקול):

אין לי מושג איפה X פועלת.

(בפרוטוקול, כאן ולהלן, מופיע שמה המלא של חברת X, כמו גם שמם הנטען של Y ו-Z, אלא שאני שיניתי והחלפתי את שמם בסימנים שנקבעו, כאמור לעיל). המערער אף העיד כי מעולם לא ראה דוחות כספיים של חברת X והוא למעשה כלל אינו יודע אם קיימים דוחות שכאלה (תשובות המערער בעמ' 402 לפרוטוקול):

"לא הציעו לי דוחות כספיים. או. קיי? אני תפסתי את השאלה שלפנות ל-Y מיוזמתי ולבקש דוחות כספיים של החברה, שאגב, אני לא יודע אם אפילו קיימים, כן? החברה רשומה בבליז עם משרדים בהונג קונג. ממה שהבנתי זה, זה, זה מבנה שאני לא יודע אם יש לו דוחות או אין לו דוחות. אבל זה מבנה שגם מאפשר שלא יהיה דוחות. אני חושב ככה. לפחות אולי בעצם יש דוחות, אני לא יודע. אבל זה מבנה שמאפשר כן לא לתת גילוי שאני אוכל לקבל אותו".

ניסיתי לברר, אם המערער ראה מסמכים אחרים באמצעותם יכול היה לקבל מידע אודות החברה אשר לדבריו הוא מחזיק בשליש ממניותיה:

"כב' הש' גורמן: אז לא דוחות. יש מסמכים אחרים שאתה ראתה?

העד, מר א. ברקן: המסמכים שאני, שאני ביקשתי, היה כתוצאה מזה שעורכי הדין אמרו לי לבקש. אני, אני מיוזמתי לבוא ולבקש מסמכים מ-Y, של החברה, נתפס אצלי בתור משהו שנחפס כמשהו שאני לא סומך עליו".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

132. יוצא אפוא כי המערער לא יודע היכן ברחבי העולם פועלת חברת X, הוא מעולם לא ביקש לראות את דוחותיה הכספיים (אשר לדבריו, ספק אם הם כלל קיימים) או כל מסמך אחר המלמד על מצבה הכלכלי – וכל זאת ביחס לחברה שהמערער טוען כי מניותיה נרכשו ממנו על בסיס הערכת שווי של כ- 75 מיליון דולר וכי לדעת שני שותפיו, שוויה הנכון נע בין 100 ל- 200 מיליון דולר.

מדובר בגרסה מתמיהה, אשר לא בקלות ניתן לתת בה אמון.
133. ואם באמת נכונים דברי המערער, ועל אף התמיהות שגרסתו מעוררת, כך, כפי שתיאר, הם פני הדברים, כיצד היה על המערער לפעול? – התשובה על כך פשוטה וברורה והיא ניצבת בבסיס כל הליך שומה המתנהל מול רשויות המס: על המערער היה, לפני שנים רבות ובראשית דיוני השומה, לשתף פעולה עם המשיב ולספק בידיו נתונים אותם יוכל המשיב לבחון – כפי שהוא חייב לעשות על פי חוק.

אלא שהמערער נהג באופן הפוך, ובדיוק כפי שעשו המערערים בפרשיה שנדונה בחלק א' של פסק הדין, סירב, גם בפרשיה הנוכחית, לשתף פעולה עם המשיב.
למעלה מן הצורך אזכיר כי המשיב חייב לשמור על סודיות מידע הנמסר לו, והוא אף אמון על טיפול בתיקים רגישים רבים. אין לקבל מצב בו מכוח טענת סודיות מסתורית (ובלתי מוכחת), יהיה פטור נישום ממסירת מידע בסיסי להוכחת אמיתות טענותיו.

אצטט להלן חלק מחילופי הדברים שהיו בין הצדדים במהלך דיוני השומה:

מוצג 43 למוצגי המערערים, עמ' 8 מתוך 9 – פרוטוקול הדיון מיום 18.7.2017:

ש. יש לנו הכנסות מחב' X אצל אלעד.

ת. הכנסות? יש לנו רווח הון ממכירת מניות.

ש. מה חב' X עושה? מי בעלי המניות? ספקים? לקוחות?

ת. מה שכתבנו זה הדבר שאנו מוכנים למסור.

ש. אבל מחקתם 2 שמות והשארתם רק אחד גלוי.

ת. נכון.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 ש. פעילות החב' לקוחות, ספקים, קשר עסקי וכו'?
- 2 ת. אין ברצוננו להוסיף.
- 3 ש. בהעדר המידע ויכולת פקיד השומה לבדוק את סיווג ההכנסות, אנו נטען שמדובר
- 4 בהכנסות דמי ניהול אצל אלעד שחוייבו במס שולי או לחילופין כדיבידנד לבעל מניות
- 5 מהותי.
- 6 ת. אתה יכול לנמק?
- 7 ש. אין לי יכולת לאמת את מקור ההכנסות ...
- 8
- 9 במוצג 29 למוצגי המערערים, כחלק מתשובה לשאלה 6 שהופנתה אליהם, הבהירו ב"כ המערער
- 10 כי הוא עומד בסירובו להעברת מידע אודות חברת X, תוך שהם מודיעים כי ייאותרו לגלות לפקיד
- 11 השומה את שמות שותפיו של המערער בחברת X – וזאת בתנאי:
- 12 אם פקיד השומה מוכן להתחייב להגביל את שימוש בשמות אלה לדר' אמותיה של רשות
- 13 המסים, לצורך שומת מס בישראל, ללא פניה לרשויות זרות או לארגונים זרים בענין בעלי
- 14 מניות אלה, ולא מסירת השמות או כל אחד מהם לרשויות או לארגונים כאמור, ישקול
- 15 הנישום את מסירת השמות.
- 16 התמונה אפוא ברורה: המערער נדרש למסור פרטים אודות חברת X, הובהרה לו המשמעות של אי
- 17 מסירת הפרטים, ואילו פקיד השומה – מוצב כעני בפתח תוך שמותנים בפניו תנאים (בלתי סבירים,
- 18 שכן הסכמה להם פירושה לוותר לחלוטין על כלי השומה המסורים למשיב) אשר רק אם יתקיימו
- 19 ישקול המערער את מסירת המידע.
- 20 134. אומר בשפה ברורה: שום מערכת מס החפצה לעמוד בתפקיד החשוב שהקצה לה המחוקק,
- 21 אינה יכולה להתנהל בדרך שכזו. תפקידו של המשיב הוא לערוך ביקורת, במסגרתה יבדוק כי מה
- 22 שמסופר לו, נכון. קבלת טענותיו של המערער, משמעה לקבל כי יש ברשותו קופה, בה עשרות
- 23 מיליוני דולרים (שכן כך לטענתו שווי המניות), והוא לא ייתן בעניינה כל מידע ממשי. ברצותו
- 24 ימשוך מקופה זו כספים וברצותו יוכל לטעון כי אלה נעלמו (שכן אף הוא מראש טוען כי אין לו כל
- 25 מידע ממשי ויכולת ביקורת בעניינם). חוסר הסבירות במצב שכזה ברור, והוא אינו דורש ביאור.
- 26 135. המערער ניסה לספק הסבר לדרך התנהלותו. לטענתו, הוא חשש כי אם יפנה בדרישות
- 27 לשותפיו, הם יעלימו ממנו מידע וישללו ממנו למעשה את כל זכויותיו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 ראשית, גם אם הייתי מקבל טענה זו, הרי שתוצאתה אינה סבירה. משמעות הדבר בפועל היא כי
- 2 המערער לא יספק שום מידע, ובכך ישלול מפקיד השומה את האפשרות לבצע את תפקידו על פי
- 3 חוק.
- 4 שנית, את המידע שמסר המערער בסופו של יום, במסגרת ההליך השיפוטי – בסופו נמסרו שני
- 5 שמות, Y ו-Z, אשר לטענת המערער הם שותפיו בחברת X (טענה שמפאת המועד שבו נמסרה
- 6 והעדר פרטים נוספים, כלל אינה ניתנת לאימות) ושם נוסף של מי שכנראה מכהן כדירקטור בחברת
- 7 X (כמובן, מבלי שהוצג כל מסמך המוכיח דבר מה מטענות אלה) – חובה היה על המערער
- 8 להעביר לידי המשיב לפני שנים רבות, כבר בהליכי השומה. יש ממש בטענות המשיב לפיהן
- 9 מתעורר חשד כבד כי השתהותו רבת השנים של המערער במסירת פרטים (חלקיים ובלתי מוכחים)
- 10 אלה, לא נועדה אלא כדי למנוע מהמשיב את היכולת המעשית לערוך ביקורת שומתית, אשר
- 11 באופן טבעי (ודאי כשמדובר בפעילות רב לאומית) – אורכת זמן. איני סבור כי די היה במסירת
- 12 השמות במסגרת הליכי השומה, אלא נדרש היה להציג מידע ממשי נוסף המוכיח כי לחברת X יש
- 13 אכן פעילות כלכלית אמיתית, וכיוצא בזה. סירוב למסור כל מידע המאפשר ביצוע ביקורת, שם
- 14 לאל את הליכי השומה.
- 15 136. כאמור, לבית המשפט הגיע להעיד לטובת המערער, מר Y. המשיב מעלה את החשד כי אין
- 16 המדובר אלא בשחקן שנשכר לשם מסירת העדות. אכן, ממסמכים שהגיש המערער (לאחר שכבר
- 17 נשמעה עדותו של Y ולטענת המערער, כדי להפריך את טענות המשיב), עולה כי Y הנו בעל
- 18 מניות בחברה טכנולוגית נוספת וכי רשום על שמו פטנט. ממידע שהגיש המשיב יחד עם סיכומיו
- 19 ואשר התקבל אצל המשיב בעקבות פניה שעשה לרשות מס זרה, עולה כי מר Y הפיק רווחים
- 20 בסכומים שאינם מבוטלים, מפעילות יזמית. מנתונים אלה נראה כי אין המדובר בסתם "שחקן"
- 21 להשכיר, כזה שאין לו יד ורגל בתחום הטכנולוגי המדובר, אלא שאין בכך ללמד כי אין המדובר
- 22 במישהו עמו יש למערער קשרים עסקיים ואשר ניאות לבוא ולמסור עדות המשרתת את המערער.
- 23 למעשה, כלל לא הוכח כי קיים קשר אמיתי בין Y לבין חברת X. ספקות אלה הם תוצר טבעי
- 24 וישיר של דרך ההתנהלות בה בחר המערער, אשר לא אפשר עריכת הליכי ביקורת שומתית,
- 25 כנדרש.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 כך או אחרת, מר Y לא סיפק בעדותו כל מסמכים המאמתים את דבריו. לא רק שלא סיפק הוא
- 2 מסמכים להוכחת דבריו, אלא שהוא אף סירב להשיב לשאלות באמצעותן ניסה המשיב לברר
- 3 ולהבין יותר אודות פעילותה של חברת X ועל האופן בו נמשכים ממנה רווחים (ראו לדוגמה,
- 4 בעמ' 47-48, 80, 83 לפרוטוקול). יש גם ממש בטענות המשיב כי בדברי העד נפלו אף סתירות
- 5 מסוימות, לדוגמה בנוגע למעמדו של אדם נוסף (אשר לאור בקשת המערער, איני מזכירו בשמו)
- 6 הפועל כביכול עבור חברת X, אשר בתחילה הוצג כגורם שולי וטכני (ראו בעמ' 26 לפרוטוקול
- 7 מיום 2.5.2019), וככל שהתמשכה העדות, תפקידו הועצם עד שנטען כי הוא למעשה קובע רבות
- 8 בעניינה של החברה (עמ' 86-89, ובעמ' 95 ש' 18). לצד זה נטען כי אותו אדם מהווה "דירקטור על
- 9 הנייר" אשר "מינינו אותו כדי שישמש כחזית עבור Z ועבורי" (עמ' 95 לפרוטוקול, ש' 9).
- 10 137. אין לקבל בשום פנים ואופן את דרך ההתנהלות, המעקרת מתוכן את שלב דיוני השומה, כפי
- 11 שכפה המערער על המשיב. כדי להוכיח כי לחברה יש פעילות השווה לכל הפחות כ- 75 מיליון
- 12 דולר – יש להציג בזמן השומה ראיות. אין די בהבאת עד לבית המשפט, נחמד ומשכיל ככל
- 13 שיהיה, ואשר יאמר כי כך הם פני הדברים. יש להציג ראיות של ממש, כבר בזמן הליכי השומה,
- 14 כדי שפקיד השומה יוכל, באמצעות הכלים שבידיו – לבחון. המערער בחר באופן מודע ומכוון
- 15 שלא לעשות כן, ולכן על תוצאת הדברים – אשר הובהרה לו מראש, אין לו להלין אלא על עצמו.
- 16 העד Y אכן העיד כי חברת X רכשה מאת המערער את מניותיו, אולם לאור מכלול הנימוקים
- 17 הנזכרים לעיל, אין בידי לתת אמון בעדות זו ולקבוע על בסיסה, כי כך הם פני הדברים. העד Y
- 18 טען כי לחברה X יש מפעלי ייצור בארה"ב, בבריטניה ובאינדונזיה, כי יש לה לקוחות רבים וכי
- 19 שוויה מוערך לטענתו בין 100 ל- 200 מיליון דולר. לפעילות שכזו יש בהכרח ראיות ממשיות, ואי
- 20 המצאתן במשך שנות דיוני השומה – מדברת בעד עצמה, מעוררת בצדק את חשדות המשיב
- 21 ופוגעת באפשרות לתת אמון בדברים.
- 22 138. המשיב, כאמור לעיל, חושד כי חברת X אינה אלא בדיה, שנועדה לאפשר למערער להביא
- 23 לארץ כספים שלא דווחו למשיב (בין אם על-ידי המערער – בעקבות ייעוץ מקצועי או שירות שנתן
- 24 אגב הפעלת תחומי מומחיותו, ובין אם על-ידי מרדכי).
- 25 נוכח ההסתרה בה נקט המערער לאורך שנים ארוכות, קשה לקבוע מסמרות בדבר, ואף אין זה
- 26 נחוק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

נטל ההוכחה להוכיח את סיווג הנכון של הכנסה, רובץ לפתחו של המערער. לאור ההסתרה רבת
השנים, מתעוררים ספקות של ממש בנוגע למהותה של ההכנסה. במצב דברים שכזה ובנסיבות
החריגות של המקרה כאן, אני סבור כי צדק המשיב בקביעתו כי יש לסווג את ההכנסה בהתאם
לסיווג המוביל לתוצאת המס הגבוהה יותר – והיא כהכנסה פירותית אשר סעיף המקור לה הוא
(1)2 או (10)2 לפקודה.
בידי המערער היה לשפוך אור על מהות ההכנסה ולשתף פעולה עם הליכי השומה שנועדו לשם
כך. המערער בחר שלא לנהוג כאמור, ויש להניח כי ידע מדוע.
139. בשולי הדברים אציין כי המערער מלין על כך כי בשנים עברו, קיבל המשיב את סיווג
הכנסותיו מחברה X כדיבידנד (תוך שהמשיב משקיע את מרצו "רק" בשאלת קיזוז הדיבידנד כנגד
הפסדים להם טוען המערער), ורק בשנות המס הנוכחיות נזכר הוא להעלות טענות ולפיהן יש
לסווג את ההכנסה כהכנסה שסעיף המקור לה הוא (1)2 או (10)2 לפקודה. אכן, כך הם פני
הדברים, אולם דומה כי גם בעניין זה אין למערער להלין אלא על עצמו. כאשר ביקש המערער
לסווג את הרווחים מחברה X כרווחי הון ולקזזם באופן מלא כנגד ההפסדים ממכירת מניות
דיברסינט, עורר הוא את תשומת ליבו של המשיב ואת בחינתו – אשר הובילה לאן שהובילה.
140. לאור כל האמור, הערער בעניין סיווג ההכנסה מחברה X נדחה, וזו תסווג כהכנסה פירותית
אשר סעיף המקור לה הוא (1)2 או (10)2 לפקודה.

חלק ג – שומת המערער לשנת 2006

רקע ועיקרי טענות הצדדים

141. ביום 27.12.2006 קיבלה המערער מבית ההשקעות Lehman Brothers (אשר כונה לעיל:
"ליהמן"), סכום של \$ 3,453,383. לדברי המערער, סכום זה מורכב מסך של \$ 2,810,000 - פיצוי
בגין נזקיה, וסך של \$ 625,383 ריבית.
בהתאם לאמור בסעיף 203 לסיכומי המשיב, קיבל המשיב את טענות המערער בעניין הריבית,
ולכן האמור להלן מתייחס לקרן בלבד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

142. כפי שעולה ממוצגים 55 ו-56 למוצגי המערערים, מדובר בסכומים שהתקבלו כתוצאה
מזכיתו של מרדכי בתביעה נזיקית שהגיש כנגד ליהמן, ומהוראתו לליהמן לשלם את הסכום
לחשבונה של המערערת (תיעוד להוראה זו מצוי במוצג 58 למוצגי המערערים).
143. לטענת המערערים ומרדכי, בשנת 2000 ניתנה לליהמן הוראה למכור מניות של דיברסינט
שהוחזקו בחשבון על שם מרדכי, ליהמן לא מילאו את ההוראה במועדה וכתוצאה מרשלנות זו של
ליהמן, נמכרו בסופו של דבר המניות בסכום נמוך מזה שניתן היה לקבל אם ההוראה הייתה
מתבצעת במועד.
144. לטענת המערערים ומרדכי, מניות דיברסינט (בעניין הוגשה התביעה) הוחזקו על-ידי מרדכי
בחשבון אצל ליהמן, בנאמנות עבור המערערת. לא הוצגו מסמכים המלמדים על קיומה של
הנאמנות.
- אין חולק כי התובע בתביעה שהוגשה נגד ליהמן היה מרדכי (ולא המערערת) – כפי שעולה באופן
ברור ממוצגים 55 ו-56 למוצגי המערערים (פסק הבוררות ופסק בית המשפט אשר אישר את פסק
הבוררות, בהתאמה).
145. במהלך דיוני השומה דרש המשיב מהמערערת כי תעביר לידיו את כתבי הטענות, כגון כתב
התביעה וכתב ההגנה, בתביעת ליהמן (הן בהליך הבוררות והן בהליך לפני בית המשפט).
המערערת סירבה להעביר מסמכים אלה, בטענה כי הם אינם רלוונטיים, והם אף לא הוגשו לבית
המשפט.
146. המשיב קבע כי לכל המאוחר בשנת 2006 הייתה המערערת תושבת ישראל, וזאת מכיוון
שלטענת המשיב המערערת נוהלה מישראל על-ידי מרדכי שהנו תושב ישראל.
בהתאם לכלל הידוע לפיו "דין הפיצוי כדין הפרצה", קבע המשיב כי יש לראות את התמורה
שקיבלה המערערת כתוצאה מהזכייה בתביעת ליהמן, כרווח הון ממכירת המניות. לדברי המשיב,
בשל היות המערערת תושבת ישראל, רווח הון זה חייב במס בישראל.
147. עיקרי טענות המערערת: המערערת טוענת כי עד לשנת 2010, ובכלל זה בשנת 2006, לא
הייתה היא תושבת ישראל אלא תושבת חוץ. למסקנה זו מגיעה המערערת הן בשל מקום
התאגדותה – בחו"ל, והן בשל כך שלטענתה היא נוהלה על-ידי אוטו אלטשולר ואחריו מנהלים
אחרים, מחו"ל. לאור זאת, אין היא חבה במס בישראל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 מבלי לגרוע מטענתה לעיל, מוסיפה המערערת וטוענת כי גם אם ייקבע כי הייתה היא בשנת 2006
- 2 תושבת ישראל, אין לחייבה במס, וזאת בשל הטעמים הבאים:
- 3 א. השומה יצאה לשנה שאינה נכונה, וזו הנכונה - התיישנה: תביעת ליהמן התייחסה לאירועים
- 4 שאירעו בשנת 2000, היא השנה בה התרשלה ליהמן בביצוע ההוראות שניתנו לה ושכחוצאה
- 5 מכך מכרה ליהמן באותה שנה את המניות בחסר. בשנת 2006, עת התקבל הסכום כתוצאה
- 6 מקבלת התביעה, אין מדובר היה בהכנסה, שכן השנה אליה יש לזקוף את ההכנסה היא שנת
- 7 2000. המשיב הוציא אפוא שומה לשנת מס שאינה נכונה, ולכן דין שומתו להתבטל. שנת
- 8 2000 התיישנה, ולא ניתן כיום להוציא שומה לשנה זו.
- 9 ב. הפסד מועבר בר קיזוז: כטענה חלופית טוענת המערערת כי אם המשיב קובע כי יש לראות בה
- 10 תושבת ישראל ולמסותה, הרי שבשנת 2006 יש להכיר לה בהפסד הון מועבר משנים קודמות
- 11 בסך של כ- 15.7 מיליון ₪, בגין אופציות שפקעו. אופציות אלה הוענקו למערערת במסגרת
- 12 הסכם הפשרה עם דיברסינט (הסכם אשר העתק ממנו לא הועבר לעיון המשיב). האופציות
- 13 פקעו בשני מועדים - 150,000 אופציות ב- 2004 ו- 263,500 אופציות ב- 2005, וכתוצאה
- 14 מכך נוצרו למערערת ההפסדים. המערערת פירטה את שלבי היווצרות סך ההפסד המועבר:
- 15 בשנת 2004 - הפסד הון בסך של 3,946,800 ₪, ובשנת 2005 - הפסד הון בסך של
- 16 11,771,525 ₪. בסעיפים 148-149 לסיכומיה, מפרטת המערערת את הראיות שהגישה
- 17 להוכחת הפסדים אלה.
- 18 המערערת מזכירה כי המערער, הגיש מידי שנה דוחות למשיב, ובכלל זה הגיש הוא דו"ח
- 19 אישי לשנת 2006. בדו"ח זה ולעניין סעיף 75 לפקודה (העוסק ברווחים פסיביים של חברה
- 20 נשלטת זרה, המחויבים במס אצל בעל מניות מהותי שהוא תושב ישראל), דווח כי קיזוז
- 21 הפסדיה המועברים של המערערת, כנזכר לעיל, כנגד רווחיה, והמשיב לא ביקש לחלוק על כך.
- 22 שומה זו של המערער היא שומה סופית. כתוצאה מכך סבורה המערערת כי אין לאפשר למשיב
- 23 להעלות כיום טענות בעניין זה, בחלוף שנים רבות מהמועד בו הגיש המערער דו"ח כאמור.
- 24 ג. סתירה פנימית בין שומות המשיב וטענת מניעות כתוצאה מכך: טענתו של המשיב במחלוקת
- 25 העיקרית שבין הצדדים לערעור זה - הפסד ההון ממכירת מניות דיברסינט (עניין אשר נדון
- 26 לעיל בחלק א' של פסק הדין), היא כי המניות היו שייכות למרדכי ולא למערערת. השומה של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 מרדכי לשנת 2006 התיישנה, וזאת הסיבה בגינה המשיב בחר להוציא את השומה למערכת
- 2 ולא למרדכי.
- 3 המערכת טוענת כי המשיב אינו רשאי בפרשייה אחת (סוגיית ההפסדים ממכירת מניות
- 4 דיברסינט) לטעון כי המערכת אינה הבעלים שביושר של המניות, ובפרשייה אחרת, לטעון
- 5 ביחס לאותן מניות עצמן כי יש לייחס את ההכנסות מהן למערכת. מדובר בטענות סותרות,
- 6 אותן מנוע המשיב מלטעון בו-זמנית.
- 7 148. עיקרי טענות המשיב: המשיב שב על טענותיו בשומה שהוציא (ואשר פורטו בקצרה לעיל),
- 8 לפיהן הייתה המערכת תושבת ישראל שכן נוהלה על-ידי מרדכי מהארץ, וכי בנסיבות המקרה
- 9 כאן, יש לסווג את הכנסתה מהתביעה, כמכירה של זכות התביעה או כפיצוי שהוא תמורה לרווח
- 10 ההון שהיה צריך להתקבל אם ליהמן לא היו מתרשלים, - ולכן כרווח הון.
- 11 בהתייחס לטענות החלופיות של המערכת, טוען המשיב כדלקמן:
- 12 א. טענת ההתיישנות: במקרה של פיצוי המתקבל כתוצאה מתביעה, מועד אירוע המס הוא מועד
- 13 קבלת הפיצוי ולא מועד האירוע בגינו הוגשה התביעה. אם לא תאמר כן, בחלק ניכר מהמקרים
- 14 וללא הצדקה מהותית לכך, לא ניתן יהיה למסות פיצוי המתקבל בסופו של הליך משפטי
- 15 ארוך.
- 16 ב. טענת הפסד המועבר מפקיעת האופציות: אין להכיר למערכת בהפסד הון מועבר, שכן היא
- 17 לא הגישה דוחות למשיב בשנות המס בהן לטענתה נוצרו ההפסדים (2004 ו-2005). בנוסף,
- 18 אופציות אלה, לטענת המערכת, מקורן בהסכם הפשרה מול דיברסינט משנת 2000.
- 19 המערכת סירבה להציג את כתב התביעה, את כתב ההגנה ואת הסכם הפשרה בעניין זה, ולכן
- 20 היכולת שלנו ללמוד ולדעת אודות הסכם זה, והאיזונים הפנימיים שנעשו במסגרתו (בין
- 21 השאר, בין תביעת המערכת לבין תביעתו האישית של מרדכי, אשר כזכור הוסדרו באותו
- 22 הסכם פשרה) – מוגבלת למדי. בנסיבות אלה, אין להכיר למערכת בהפסד.
- 23 לצד טענות עיקריות אלה, בפי המשיב אף טענות הנוגעות לאופן חישוב ההפסד, ולכך שסך
- 24 ה- 263,500 אופציות (מעבר ל- 150,000 אופציות שהתקבלו כנראה במנה הראשונה
- 25 ושנוכרות במסמכים המתארים באופן חלקי את הסכם הפשרה, כגון מכתבו של עו"ד בטי,
- 26 אשר צורף כנספח 27 לנספחי המשיב) – לא ברור מקורן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 ג. טענת הסתירה בין השומות שהוציא המשיב: המשיב סבור כי אין בטענה זו ממש. אי ההכרה
2 בהפסדים הנובעים ממכירת מניות דיברסינט (עניין שנדון בחלק א' של פסק הדין), נובע מכך
3 שנטל ההוכחה חל על מי שמבקש לקזז הפסדים, והמערערת לא עמדה בנטל זה. מנגד, שומת
4 שנת 2006 נובעת מכך שהמערערת עצמה כללה את ההכנסה שנבעה מתביעת ליהמן, כהכנסה
5 שלה לשנה זו, ולכן המשיב רשאי היה לחייב אותה במס בגין הכנסה זו.
6

דין והכרעה

8 149. אקדים ואומר כי המסקנה אליה הגעתי, היא כי יש ממש בטענת המערערת אודות סתירה
9 פנימית בשומותיו של המשיב ובטענת המניעות הנובעת מכך. לאור זאת, גם אם אאמץ את קביעת
10 המשיב לפיה המערערת אכן הייתה תושבת ישראל בשנת 2006, לא יהיה בכך די, ודין הערעור
11 שהגישה המערערת לשנת 2006 להתקבל.
12

13 אפרט ואנמק את עמדותי.
14 150. כאמור לעיל, בסוגיית התושבות בהחלט ייתכן כי יש ממש בטענתו של המשיב, לפיה יש
15 לראות את המערערת כתושבת ישראל (לכל המאוחר) בשנת 2006. אני נמנע מלקבוע מסמרות
16 בעניין זה, שכן כאמור לשיטתי אין לו נפקות לאור המסקנה אליה הגעתי (לפיה יש לקבל טענה
17 אחרת של המערערת). למרות זאת (לאור חשיבות הדברים בהיבט הרחב של הפרשיות הנדונות
18 בערעור זה, והמקום שייחדו לסוגיה זו הצדדים) ובקצרה יחסית, אנמק מדוע אני סבור כי בשאלה
19 זו יש ממש בעמדת המשיב.

20 151. בסעיף 1 לפקודה נקבע כי חבר בני אדם ייחשב כתושב ישראל, אם התקיים בו אחד מאלה:

- 21 (1) הוא התאגד בישראל;
- 22 (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט ...
- 23 אין חולק כי במקרה שלפנינו התנאי הראשון אינו מתקיים, שכן המערערת לא התאגדה בישראל.
- 24 נותר אפוא לבחון את התנאי החלופי השני שנקבע בסעיף – האם השליטה על עסקיה של
25 המערערת וניהולם מופעלים בישראל (להלן: "מבחן השליטה וניהול").

26 152. המערערת טוענת כי עד לשנת 2010 היא נוהלה משווין, כאשר בשנת 2006 ניהל אותה אוטו
אלטשולר (אשר נפטר בשנת 2007). אין בידי לקבל טענה זו, וזאת מטעם כפול: ראשית, לא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

הוצגה ראיה לפעילות ניהול ממשית שביצע אוטו אלטשולר, ושנית, ישנן ראיות המלמדות כי מי שהיה פעיל בניהול ענייניה המהותיים של המערערת היה מרדכי. כאשר מחברים לכך את העובדה שהמערערת לא העבירה לעיון המשיב ובית המשפט את כתבי הטענות בהליך הבוררות ובתביעה בבית המשפט נגד ליהמן, הרי שיש בכך די כדי לקבוע כי מרדכי הוא שניהל את המערערת ושלט בה. בשים לב לכך שכל בעלי המניות של המערערת הם תושבי ישראל ולכך שהיא נוהלה ונשלטה בידי מרדכי, יש בכך אכן לכאורה, כטענת המשיב, להביא בנסיבות העניין לקביעה כי השליטה והניהול של המערערת נעשו מישראל וכתוצאה מכך כי היא הייתה תושבת ישראל.

להלן אפרט בקצרה את הדברים.
153. מבחן השליטה והניהול נדון לא אחת בפסיקה [לדוגמה: ע"א 3102/12 ניאגו נ' פקיד שומה כפר סבא (31.12.2012)]; ע"מ 1090/06 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (18.12.2013); ע"מ 32172-05-13 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה (11.11.2015)], נכתב בעניינינו רבות על-יד מלומדים העוסקים בתחום וכן הוצא בעניין זה חוזר על-ידי רשות המיסים (חוזר מס הכנסה 4/2002 ותוספת לחוזר משנת 2016). ישנן גישות שונות לפרשנות תוכנו של מבחן זה, ונראה כי טרם יצאה בעניין זה הלכה ברורה וחד משמעית מאת בית המשפט העליון. כבוד המשנה לנשיאה, השופט ח' מלצר, נדרש לסוגיה זו בע"א 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה (1.11.2018) (להלן: "עניין צמרות"). בפסקה 33 לעניין צמרות הוצגה מחלוקת שהייתה בין הצדדים, שהיא מחלוקת ותיקה בסוגיה זו, כיצד יש לפרש את מבחן השליטה והניהול – האם כשני מבחנים שונים ומצטברים, או כמבחן אחד אשר המונחים השונים יוצרים יחדיו את תוכנו:

ראשית יש לדון בקשרי הגומלין שבין יסוד "השליטה" בחברה לבין יסוד "הניהול" שבה. הפרשנות המוצעת על-ידי המערערת היא כי יסוד "השליטה" ויסוד "הניהול" הם שני יסודות שונים ומצטברים, אשר יש לבחון את התקיימותו של כל אחד מהם באופן נבדל. המשיב, לעומת זאת, סבור כי "השליטה והניהול" נבחנים יחד באופן "הוליסטי" ובמסגרתם נבחן מהו מרכז פעילותה של החברה בכללותו. שנית, ככל שיסודות "השליטה" ו"הניהול" הם שני יסודות נבדלים, יש לבחון מהו התוכן שיש לצקת לכל אחד מהם. ...



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

הובהר בעניין צמרות, ולענייננו כאן - זאת ההלכה אותה אבקש ללמוד מעניין זה, כי בין אם
תאומץ גישה כזו או אחרת לעניין מבחן השליטה והניהול – ועניין זה הושאר ללא הכרעה, הרי
שיש לפרש את הסעיף באופן שהדגש בו מושם על מבחנים מהותיים ולא פורמאליים גרידא. כך,
בפסקה 34 לעניין צמרות, נקבע:

המערערת והמשיב נחלקו, כאמור, בשאלה הראשונה שהוצגה לעיל, קרי השאלה אם יסודות
"השליטה" ו"הניהול" הינם יסודות נבדלים, אם לאו. עם זאת, לדידי אין זה הכרחי כי נכריע
בסוגיה זו במסגרת הערעור שלפנינו. זאת מאחר שלהשקפתי, גם אם יסודות "השליטה"
ו"הניהול" צריכים להיבחן בנפרד, כשני יסודות מצטברים, הרי שדרישת "השליטה" צריך
שתיבחן באופן מהותי-ענייני ולא באופן פורמלי-צורני גרידא. בענייננו, כפי שיבואר להלן,
השליטה האפקטיבית במערערת הייתה בידיו של גיטליס ומשכך, בנסיבות ענייננו, גם אם
יתקבל פירושה המוצע של המערערת, שלפיו יש לראות ביסודות "השליטה" ו"הניהול" כשני
תנאים נפרדים, לא יהיה בכך כדי לסייע לה.

באופן דומה, גם במקרה שלפניי, אין צורך להכריע בדבר הפרשנות המדויקת שתינתן למבחן
השליטה והניהול, שכן כפי שנקבע בעניין צמרות וכפי שיפורט מיד, די בקביעה כי הדגש צריך
להינתן על הרכיבים המהותיים של השליטה והניהול ולא על אלה הפורמאליים גרידא (ראו
לדוגמה פסקה 45 לעניין צמרות), כדי להביא למסקנה כי השליטה והניהול במערערת בוצעו על-
ידי מרדכי מישאל.

154. בחינה מהותית של הדברים כאמור עשויה להוביל למסקנה כי המערערת נוהלה ונשלטה על
ידי מרדכי. קביעה זו נובעת מכך שמניות דיברסינט הוחזקו בחשבון ליהמן, אשר היה על שמו של
מרדכי. התביעה של ליהמן הוגשה בשמו של מרדכי ולא בשמה של המערערת. כפי שמסר מרדכי,
עורך הדין שהגיש את התביעה, היה עורך דין שאותו על ידי מרדכי ולא על ידי אלטשולר. מי שנתן
את ההוראה להעברת התשלום לידי המערערת, היה מרדכי. כך בהתייחס באופן ספציפי לסוגיה
שנדונה בתביעה נגד ליהמן ושהתשלום בגינה התקבל בשנת 2006, וכך גם אם ייבחן מקומו של
מרדכי בהיבט רחב יותר – מאז ייסודה של המערערת ועד להעברת המניות למערער (עניין שפורט
בהרחבה בחלק א' של פסק הדין ולכן לא אשוב על הדברים). בנסיבות אלה, נראה כי הגורם שהיה
דומיננטי במערערת היה מרדכי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 מנגד, לא הוצגו כל ראיות אשר היו יכולות ללמד כי אוטו אלטשולר, או גורם אחר, נקט בפעילות
2 ניהולית של ממש, במסגרתה הפעיל שיקול דעת עצמאי וקיבל בעצמו החלטות שאינן טכניות
3 גרידא. המערערת יכולה אולי להוכיח כאמור, אם הייתה מגישה פרוטוקולים של ישיבות
4 דירקטוריון, מהם ניתן היה ללמוד מי קיבל את ההחלטות המהותיות אצל המערערת. אלא
5 שהמערערת נמנעה מלעשות כן, ולדברי מרדכי הוא כלל לא ראה החלטות מסוג זה (עמ' 220
6 לפרוטוקול, וראו ציטוט הדברים לעיל בסעיף 84).
7 המערערת אמנם הציגה את הסכם הניהול בינה לבין אלטשולר (נספח 79 לנספחי המערערת) וכן
8 הוצגו מספר מסמכים עליהם חתום אוטו אלטשולר (לדוגמה, במוצגים 81-83 למוצגי המערערים),
9 אולם בנסיבות המקרה כאן, אין בכך די, שכן לא היה בהם כדי ללמד על הפעלת שיקול דעת מהותי
10 ואמיתי על ידי אלטשולר. אין די בהצבת דירקטור תושב חוץ, כדי להוכיח כי השליטה והניהול
11 מתבצעים מחו"ל. יש להוכיח כי אותו דירקטור אכן מנהל בפועל את החברה, וכי הוא אינו משמש
12 כסות גרידא לניהול המתבצע על-ידי גורם אחר, השולט ומנהל בפועל את החברה.
13 לצד כל זאת אוסיף – ויש לכך משקל משמעותי בעיניי, כי המערערת התבקשה להעביר את כתבי
14 הטענות של תביעת ליהמן, מהם ניתן היה ללמוד מי נתן את ההוראות לליהמן – הוראות הניצבות
15 בלב התביעה נגד ליהמן, ומי בפועל ניהל את המערערת. המערערת סירבה להמציא כתבי טענות
16 אלה, וחזקה כי ידעה מדוע. כמו כן נמנעה המערערת מלהציג פירוט מלא של התנועות בחשבונות
17 הבנק, כמו גם מכלול מסמכים נוספים אשר פורטו לעיל בחלק א' של פסק הדין, אשר גם בהם היה
18 כדי ללמד על יחסי מרדכי והמערערת – דבר שהמערערת לא אפשרה למשיב ללמוד. בשולי
19 הדברים אציין אף את התרשמות בתי המשפט אשר דנו בתביעת שלומוביץ ואילון, לפיה מרדכי
20 עשה במערערת כבשלו (הן בעצם העברת ההלוואה התמוהה לשלומוביץ, הן באופן בו השתהה
21 בעמידה על השבתה וניהול התביעות בעניין זה בשמה של המערערת), עד כי בית המשפט המחוזי
22 קבע שם כי מרדכי שלט בהליכים "ללא מיצרים" [נספח 40 לנספחי המשיב, עמ' 1642 לנספחים].
23 אוסיף ואציין כי המערערת הייתה יכולה אף להביא לעדות את דניאל אלטשולר, אשר לטענתה
24 ניהל את המערערת אחרי אביו. אמנם עדות זו אינה מתייחסת לשנת 2006, אולם בשים לב
25 להמשכיות ולזמינותו האפשרית של הבן למסמכים רלוונטיים, הרי שאף אי הבאתו לעדות אינה
26 מחזקת את טענות המערערים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 בסופו של דבר, בשים לב לראיות שהוגשו ולראיות שהמערערת סירבה להגיש, הייתי מוכן לקבל
- 2 את עמדת המשיב ולקבוע כי המערערת הייתה תושבת ישראל בשנת 2006.
- 3 [בפני בית המשפט לא הוצבה שאלת תושבות המערערת בשנות מס נוספות, והמשמעויות שיש
- 4 לכך. כפי שיפורט להלן, בכל הנוגע לשנת 2006, לא מצאתי נפקות לקביעה כי המערערת הייתה
- 5 תושבת ישראל, וזאת מהטעמים שיפורטו בהמשך. עם זאת, בהיבט הרחב יותר של הערעורים
- 6 הנדונים כאן, יש בעמדותי זו בייחס לתושבות המערערת, לכל הפחות כדי להמחיש שוב, את חוסר
- 7 הסבירות באי שיתוף הפעולה של המערערת בהליכי השומה].
- 8 – כפי שכבר נאמר, אני סבור כי אין די בקביעה כי המערערת הייתה תושבת ישראל בשנת 2006
- 9 כדי לדחות את הערעור שהגישה המערערת ביחס לשומה לשנה זו.
- 10 155. כמפורט לעיל, בפי המערערת היו מספר טענות חלופיות, אשר די בהן כדי להביא לקבלת
- 11 הערעור.
- 12 156. את טענת ההתיישנות שהעלתה המערערת, איני מקבל. בשים לב לכך שהחלטתי לקבל טענה
- 13 אחרת שבפי המערערת, לא אאריך בעניין זה, ואסתפק בקביעה כי במקרה כאן, בהינתן זה
- 14 שהמערערת לא הגישה דוחות כספיים בישראל ובמסמך שהגישה (עמ' 4 למוצג 51 למוצגי
- 15 המערערים) התייחסה להכנסה ככזו שהתקבלה בשנת 2006, אין זה סביר לקבוע כי מרוץ
- 16 ההתיישנות החל לפני השנה בה התקבל התשלום בגין תביעת ליהמן. מבלי לקבוע מסמרות בדבר,
- 17 יש גם ממש בטענת המשיב כי אם לא תאמר כן, במקרים רבים לא ניתן יהיה למסות פיצוי שהתקבל
- 18 כתוצאה מתביעה שניהולה התמשך על פני מספר שנים. אין לתוצאה שכזו הצדקה, ואיני סבור כי
- 19 היא מתחייבת מן הדין. לאור זאת, בנסיבות כאן, אכן היה מקום לייחוס ההכנסה לשנת 2006,
- 20 השנה בה התקבל התשלום.
- 21 אלא שכאמור, אני מוצא כי יש ממש בטענות המערערת בעניין הסתירה שיש בין עמדות המשיב
- 22 בשומות שהוציא, ואכרוך לעניין זה אף חלק מהטענות בדבר ההפסדים מאי מימוש האופציות –
- 23 כפי שיפורט מיד.
- 24 157. הסוגיה העיקרית שהייתה שנויה במחלוקת במסגרת הערעורים הנדונים בפסק דין זה, נוגעת
- 25 לשאלת ההכרה בהפסדי המערערת ממכירת מניות דיברסינט – העניין שנדון בחלק א' של פסק
- 26 הדין. הטעם העיקרי שהשמיע המשיב לכך שאין לדעתו להכיר בהפסדים, נעוץ בטענה כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

1 המערערת לא הייתה הבעלים שביושר של מניות דיברסינט. לטענת המשיב, עליה חזר שוב ושוב
2 ובה בחר להתמקד, הוא סבור כי הבעלים (שביושר) של המניות הוא מרדכי ולא המערערת. חיזוק
3 משמעותי לטענותיו מצא המשיב בכך שמניות דיברסינט הוחזקו בחשבון ליהמן על שמו של
4 מרדכי, וכי תביעת ליהמן נוהלה בשמו. אלה הן אותן המניות שההכנסה כתוצאה מהזכייה בתביעה
5 בעניין, נדונה בשומת 2006.
6 יש קושי בכך שפעם אחת טוען המשיב כי מניות דיברסינט אינן שייכות למערערת – ועל כך מבסס
7 את קביעתו כי אין להכיר לה בהפסדים הנובעים מהן, ופעם שנייה – בשומת 2006 – מוציא
8 המשיב שומה למערערת בגין אותן מניות – שקודם טען כי אינן שלה.
9 ער אני לטענותיו המוצדקות של המשיב אודות אי שיתוף הפעולה המתמשך של המערערים,
10 ובחלק א' של פסק הדין עמדתי על חומרת הדברים. אלא שגם נוכח אי שיתוף פעולה, אף שיתכן
11 גם ייתכן כי תהיה הצדקה לבחור בשומה שתוצאתה מחמירה עם מי שאינו משתף פעולה, לא ניתן
12 לאמץ בו זמנית שתי שומות המקפלות בתוכן טענות סותרות.
13 ובמילים אחרות, בחלק א' של פסק הדין אימצתי את עמדת המשיב וקבעתי כי אין להכיר
14 למערערת בהפסדים כתוצאה ממכירת מניות דיברסינט (הפסדים בסכום גבוה הרבה יותר
15 מההכנסה שבשומת 2006 העומדת לדיון בחלק זה). רכיב משמעותי מהחלטה זו היה נעוץ באי
16 שיתוף הפעולה המתמשך של המערערים, אשר שם בכוונה לאל את הליכי השומה. אי שיתוף
17 פעולה זה הביא אותי למסקנה כי המערערת לא עמדה בנטל המוטל על כתפיה להוכיח כי היא
18 הזכאית לקיזוז ההפסדים. עמדה זו שאימצתי, אינה עמדה מקילה, שכן סביר להניח כי היו הפסדים
19 בשל מכירת מניות דיברסינט אשר כזכור התפרקה, אלא שכפי שקבעתי, אני סבור כי אין בכך די
20 כדי להוכיח כי למערערת הזכות לקזז את ההפסדים. בדרך זו בחרתי להטיל על המערערת את
21 השומה הגבוהה יותר, כתוצאה מהדרך בה בחרה היא להתנהל והספקות שדרך זו הותירה. אולם,
22 אני סבור כי אין לאמץ בה בעת את שומת שנת 2006, שהיא על סכום נמוך יותר, ולקבוע כי הכנסה
23 זו (מאותן מניות) שייכת למערערת, כך שהמערערת חבה במס בגינה.
24 אם המשיב סבור כי המערערת היא הבעלים של מניות דיברסינט – הרי שהדבר עומד בסתירה
25 לטענה המרכזית שהוא בחר להציג שוב ושוב בסוגיית הזכות לקיזוז ההפסדים ממכירתן. ייתכן כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 ניתן היה לנמק את אי ההכרה בהפסדים בצורה מעט שונה, ובפרק א' לפסק הדין, נקטתי אף בדרך
2 זו, אולם לא זו הדרך העיקרית בה פסע המשיב.
3 בנסיבות אלה אני סבור כי אכן קיימת סתירה פנימית בעמדת המשיב, וכי נכון להימנע מכך. יש
4 מקום להטיל על המערערים את הנטל הכבד יותר הנובע מדרך התנהלותם, אולם אין להשית
5 עליהם בו זמנית שומות – המבוססות על טענות סותרות.
6 158. חיזוק לקשר בין שתי הפרשיות (אי ההכרה בהפסדים ממכירת מניות דיברסינט, ושומת 2006),
7 אני מוצא בטענות המשיב לגבי ההפסדים המועברים שמבקשת המערערת לקזז משומת 2006,
8 בשל פקיעת האופציות. המשיב, לטעמי במידה רבה של צדק, טוען כי מדובר באופציות שהתקבלו
9 בהסכם פשרה מול דיברסינט, לגביו סירבה המערערת להמציא למשיב את המסמכים שנדרשו.
10 צודק המשיב כי במצב דברים זה, יש קושי של ממש להכיר בהפסד, אשר חלק מפרטי התהוותו –
11 מוסתרים על-ידי הנישום.
12 אלא שלאמתו של דבר זה היה גם חלק מרכזי מהנימוקים בגינם לא הסכמתי להתיר למערערת את
13 קיזוז ההפסדים ממכירת מניות דיברסינט. אלה הם למעשה אותם מסמכים עצמם, החוזרים שוב
14 ושוב בפרשיות השונות. קשר זה בין הפרשיות, ובראש ובראשונה – שיטת ההסתרה בה נוהגים
15 המערערים לאורך כל השנים (ולמעשה גם כעת), מצדיקים את אימוץ השומה המחמירה יותר שיש
16 מקום להשית עליהם – זו הקובעת כי לא הוכחו זכויותיה שביושר של המערערת במניות
17 דיברסינט, ולפיכך אינה מאפשרת את קיזוז ההפסדים הנובעים ממכירתן. אולם אין זה סביר בעיני
18 (אף אם ניתן למצוא לכך הנמקות משפטיות מסוימות), בד בבד עם אימוץ שומה זו, לאמץ גם את
19 השומה הרואה במערערת כבעלת מניות דיברסינט, ולפיכך מטילה על המערערת חבות במס בגין
20 ההכנסות הנובעות ממניות אלה.
21 159. לסיום פרק זה אציין כי ער אני לכך כי שיטת ההסתרה החמורה בה נקטה המערערת, עשויה
22 להצדיק גישה מחמירה יותר מזו שנקטתי. אלא שעל אף האמור ולמרות שאודה כי התלבטתי
23 בדבר, הרי שמכל הטעמים שפורטו לעיל, בשים לב לטעמים שבחר המשיב להדגיש בנימוקיו,
24 ולמכלול הסוגיות בערעור ולאיוון ביניהן, אני סבור כי נכון בעיניי זה להציב רף גבוה בפני המשיב,
25 ולא לקבל את הסתירה הקיימת בין השומות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

160. לאור האמור, אני מקבל את ערעור המערערת לשנת 2006 וקובע כי אין למסותה בגין ההכנסה שהתקבלה מתביעת ליהמן.

161. כדי למנוע כל אי הבנה עתידית בנושא, אבקש לשוב ולהבהיר כי אין בקביעתי כאן או בכל מקום אחר בפסק הדין, משום קביעה פוזיטיבית כי מניות דיברסינט היו שייכות למרדכי. בהינתן ההסתרה בה נקטו המערערים, לא ניתן (ואף לא נדרש) לקבוע קביעה פוזיטיבית כאמור. כל שנקבע בחלק א' של פסק הדין הוא כי המערערת לא הוכיחה כי היא הייתה הבעלים שביושר של מניות דיברסינט, וכל שנקבע בחלק זה של פסק הדין הוא כי בהינתן טענה זו בפי המשיב, לא היה מקום להשית על המערערת מס בגין מכירת מניות אלה (שעה שהמשיב אינו מכיר לה בכל הפסד, בעיקר מכוח הטענה כי לא הוכיחה את בעלותה שביושר במניות).

חלק ד – הכרה בהפסדי הון נוספים

162. המערערת טענה כי יש לאפשר לה לקזז הפסדי הון נוספים, מעבר לאלה שנדונו בחלק א' של פסק הדין. הפסדים נטענים אלה, הם בסכומים נמוכים יותר בהשוואה לסוגיות שנדונו עד כה, והצדדים הקדישו לסוגיות אלה דיון קצר בהשוואה לזה שהקדישו לעניינים שנדונו עד כה. אדון להלן בכל אחת מהפרשיות, תוך שאציג בכל אחת את עיקרי העובדות, תמצית טענות הצדדים והדיון וההכרעה אליה הגעתי.

הפסד הון ממכירת שטרי הון בזיקלנד

163. המערער היה בעל שליטה בחברת בזיקלנד בע"מ (להלן: "בזיקלנד"). בזיקלנד הוקמה בשנת 2006 על-ידי המערער ואביו מרדכי, ובשלב כלשהו נוספו לה מספר משקיעים, חברי משפחת ברקן, להם הוקצו מניות, תוך שהמערער נותר בעל השליטה בבזיקלנד. ביום 23.12.2010 הנפיקה בזיקלנד למערער 12 שטרי הון בסך של 100,000 ₪ כל אחד - ובסכום כולל של 1,200,000 ₪ (להלן: "שטרי ההון"). ביום 28.12.2010, ימים בודדים לאחר שהונפקו לו שטרי ההון, מכר המערער את שטרי ההון לחברת בת של חברת בזיקלנד - חברת בזיקלנד השקעות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

- 1 בע"מ (להלן: "חברת הבת"), בתמורה ל- 4000 ₪ לכל שטר הון ובסך הכל 48,000 ₪ בלבד לכל
- 2 12 שטרי ההון (הסכם המכר מצוי בסוף מוצג 1 למוצגי המערערים).
- 3 כתוצאה משתי פעולות אלה בחברות בהן הוא שולט, הנפקת שטרי ההון במחיר גבוה ומכירתם
- 4 לחברת הבת תוך ימים ספורים במחיר נמוך, נוצר למערער לטענתו בשנת 2010 הפסד הון בסך של
- 5 1,152,000 ₪.
- 6 164. באותה שנה, שנת 2010, דיווח המערער על דיבידנד שקיבל מחברת X, בסך של 1,112,580
- 7 ₪. בהתאם להוראות הפקודה, כפי שנהגו באותה העת, ניתן היה לקזז הכנסה מדיבידנד כנגד
- 8 הפסד הון. לאור זאת, בדו"ח שהגיש לשנת 2010, המערער קיזז את הפסד ההון ממכירת שטרי
- 9 ההון של בזיקלנד כנגד ההכנסה מדיבידנד מחברת X.
- 10 165. לדברי המערער, לראשונה בחקירתו בבית המשפט, הוא קיבל בשעתו חוות דעת חשבונאית
- 11 לפיה קיזוז ההפסד נעשה כדין. חוות הדעת לא הוצגה למשיב במסגרת דיוני השומה והיא אף לא
- 12 הוגשה לבית המשפט. רואה החשבון שהכין לדברי המערער את חוות הדעת, לא נקרא על-ידי
- 13 המערער להעיד בבית המשפט ולשפוך אור על נסיבות ביצוע העסקאות וההסבר לדרך עריכתן.
- 14 המערער הדגיש בחקירתו כי דרך ההשקעה בבזיקלנד באמצעות שטרי ההון, נועדה לשפר את
- 15 המצב החשבונאי של בזיקלנד תוך מניעת דילול בעלי מניות אחרים שהשקיעו בבזיקלנד והיו ידידי
- 16 המשפחה (עמ' 364 לפרוטוקול ש' 29 – עמ' 365 ש' 13).
- 17 166. המשיב קבע כי אין הוא מכיר בהפסד ממכירת שטרי ההון של בזיקלנד, שכן לטענתו מדובר
- 18 בתכנון מס אסור, שמטרתו לקזז את ההפסד המלאכותי שנוצר, כנגד ההכנסה מדיבידנד שקיבל
- 19 המערער לטענתו מחברה X. תכנון מס זה מהווה "עסקה מלאכותית", כמשמעותה בסעיף 86
- 20 לפקודה, ממנה בסמכות המשיב להתעלם.
- 21 167. המערער לא קיבל את קביעות המשיב והגיש כנגדם את הערעור.
- 22 עיקרי טענות המערער הן כדלקמן:
- 23 ראשית, טוען המערער, כי טענת המשיב כאילו כל מטרתו הייתה להשיג לעצמו את קיזוז ההפסד
- 24 כנגד ההכנסה מדיבידנד מחברת X, אינה הגיונית, שכן המס על הדיבידנד הוא בשיעור של 25%,
- 25 ואילו במהלך שביצע המערער, איבד הוא 100% מההשקעה בשטרי ההון. אין זה סביר כי אדם
- 26 יהיה מוכן לאבד את כל הסכום, כדי להרוויח כ- 25% ממנו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 שנית, טוען המערער, כי הייתה לפעולות שביצע תכלית כלכלית ממשית, זולת הפחתת המס.
- 2 תכלית זו נועדה לאפשר השקעה בחברת בזיקלנד, באופן שיפגין אמון של בעל המניות בחברה,
- 3 ומבלי שהדבר ישפיע על מצבת ההתחייבויות המיידית של החברה (אלא במישור ההון בלבד).
- 4 בזיקלנד הייתה נתונה באותה העת על סף קריסה אם לא תצליח לגייס השקעות, ולכן ההשקעה
- 5 שבוצעה נדרשה כדי לעודד משקיעים זרים להשקיע בחברה. המתכונת שנבחרה, בסופה שטרי
- 6 ההון מוחזקים בידי חברת הבת ומבלי שחברת הבת מצויה בהתחייבות ממשית בשל כך, מותרת
- 7 את בזיקלנד במצב החשבונאי המיטבי אותו ניתן היה להציג. בדרך זו, הייתה תקווה כי יהיה קל
- 8 יותר לגייס משקיעים להשקעה בבזיקלנד. במסגרת מוצגים 98 ו-99 למוצגי המערערים, ביקש
- 9 המערער להראות את הניסיונות לגיוס משקיעים זרים בבזיקלנד בשנים שלאחר מכן, בשנים 2011
- 10 ו-2012. בסופו של יום ניסיונות אלה לא צלחו, ובדיעבד, לדברי המערער, התברר כי ערך של
- 11 48,000 ₪ בגין שטרות ההון, היה ערך ריאלי ונכון לאותו מועד.
- 12 168. תמצית טענות המשיב: המשיב לא קיבל את טענות המערער והוא שב וטען כי מדובר בתכנון
- 13 מס שמטרתו ליצור הפסד הון ולקזזו כנגד ההכנסה מדיבידנד. המשיב ציין כי אין זה הגיוני כי ערך
- 14 שטרי ההון יפחת באופן כה דרמטי תוך ימים ספורים – מ-1,200,000 ₪ ל-48,000 ₪. המערער
- 15 לא הציג כל הסבר לירידת ערך בלתי סבירה זו. המערער שלט הן בחברת בזיקלנד והן בחברת הבת,
- 16 כך שהוא למעשה הכתיב לשתי החברות את אופן ביצוע העסקאות ואת תנאיהן. יצירת ההפסד,
- 17 מהווה עסקה מלאכותית, ולכן יש להתעלם מן ההפסד.
- 18 169. דיון והכרעה: לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, באתי למסקנה כי הדין עם המשיב וכי יש
- 19 לדחות את הערעור בעניין זה – ולא להכיר למערער בשנת 2010 בהפסד כתוצאה ממכירת שטרי
- 20 ההון. אנמק את קביעתי:
- 21 170. יצירת ההפסד נבעה מפעולות מתוכננות שביצע המערער, כך שההפסד לא נבע משינוי
- 22 אובייקטיבי שאירע באותם ימים ואשר השפיע על שווי שטרי ההון. לא התרחש דבר המצדיק כי
- 23 ביום 23.12.2010 - יהיו שטרי ההון שווים 1,200,000 ₪, וימים ספורים לאחר מכן, ביום
- 24 28.12.2010 – יהיו שטרי ההון שווים רק 48,000 ₪.
- 25 מבחן השכל הישר מחייב את המסקנה כי דרך התנהלות זו נועדה כדי ליצור בידי המערער הפסד,
- 26 אותו היה ודאי מודע כי יוכל לקזז כנגד ההכנסה שהגיעה לידי באותה שנה מאת חברת X, בסכום



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

קרוב למדי לסכום ההפסד שייצר לעצמו. המערער לא הודה במטרה זו, אולם הודאתו אינה נדרשת, שכן מדובר במסקנה סבירה ואף הכרחית לאור הנסיבות. אלא שלצד מטרה זו, טוען המערער כי הייתה מטרה אחרת או לכל הפחות נוספת שהיא שעמדה בבסיס הדברים – והיא רצונו להגיע לתוצאה אשר תביא לכך שמצבה החשבונאי של בזיקלנד יהיה המיטבי – בהתאם ליעוץ שקיבל לטענתו מרו"ח שליווה אותו באותה העת.

171. יוצא אפוא כי גם אם אקבל בשלב זה את טענת המערער בדבר הטעם המסחרי שהציג, הרי שיש שני טעמים לביצוע העסקאות בדרך שהן בוצעו: האחד – הוא הטעם לו טוען המשיב ואשר מתיישב עם מבחן השכל הישר – והוא הרצון להביא לקיוזו ההפסד כנגד ההכנסה מהדיבידנד, והשני – הוא הטעם המסחרי לו טוען המערער ולפיו המטרה הייתה להיטיב את מצבה החשבונאי של בזיקלנד.

מצב זה, בו לצד הטעם המביא להפחתת מס, מציג נישום טעם מסחרי אחר, הינו מצב נפוץ בדיונים משפטיים אודות לגיטימיות תכנון מס. משכך, יש בעניין זה הלכה ברורה שיצאה מבית המשפט העליון. בהתאם להלכה זו, טעם מסחרי שמציג נישום יאיין את הטעם הנעוץ בהפחתת המס המושגת ויגבר עליו, רק אם עלה בידי הנישום להוכיח את יסודיות הטעם המסחרי. ובמילים אחרות, רק אם יוכיח הנישום כי הטעם המסחרי הוא שעמד ביסוד העסקה וכי בלעדיו לא הייתה מתבצעת העסקה. כך נקבע בעניין זה בע"א 2965/08 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד השומה פתח תקווה (21.6.2011) (פסקה 27):

"עסקה אינה מלאכותית אם לולא המטרה המסחרית – לא היה מבצע הנישום את העסקה. המבחן אינו בודק רק אם קיימת מטרה מסחרית, ואין ספק בדבר שקיומה של זו הוא תנאי הכרחי, אך אין זה תנאי מספיק. לצורך סיפוקו של המבחן נדרש גם כי המטרה המסחרית תהיה סיבה "יסודית", כך שלולא ציפייתו של הנישום כי זו תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה".

אין די אפוא בכך שיוצג טעם מסחרי כלשהו, נוסף להפחתת המס המושגת, אלא יש להוכיח כי מדובר בטעם יסודי אשר הוא שהיווה את הטעם בגינו בוצעה העסקה [ליישום ודיון במבחן זה, ראו לדוגמה פסק דינה של כבוד השופטת י' סרוסי, ע"מ 46365-09-17, קבוצת אחים נאוי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (20.1.2020)]



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

172. וכאן, לפני שאבחן את יסודיות הטעם המסחרי שמציג המערער, אבהיר דבר מה. מוכן אני לקבל את הצורך שתיאר המערער בדבר ההשקעה בחברת בזיקלנד באותה העת, אלא שלא בכך העניין. עצם ביצוע ההשקעה – אינו זה הדורש ביאור, אלא מכירת שטרי ההון ויצירת ההפסד ימים ספורים לאחר ביצוע ההשקעה – היא העומדת למבחן. המערער טוען כי פעולה זו בדרך זו, נועדה על מנת להגיע לתוצאה החשבונאית המיטבית עבור בזיקלנד, וכי זה הטעם היסודי שעמד בבסיס העסקה.
- בשים לב לכך שעלה בידי המשיב להצביע לכאורה על כך שלפנינו תכנון מס שמטרתו השגת הפחתת מס, הרי שהחובה להוכיח את יסודיות הטעם המסחרי רובצת לפתחו של המערער – ודאי במובן זה שעליו להביא את הראיות לכך, ראיות הידועות לו והמצויות באמתחתו. כפי שאפרט מיד, אני סבור כי עלה בידי המערער להוכיח את יסודיות הטעם המסחרי שהציג.
173. המערער לא הביא למעשה כל ראיה באמצעותה יראה, כי ביצוע העסקאות כפי שבוצעו נעשה מהטעם המסחרי שתיאר. לטענת המערער, קדמה לביצוע הדברים חוות דעת חשבונאית שקיבל מרואה חשבון שייצג אותו באותה העת, אלא שזו לא הוצגה ואף רואה החשבון לא נקרא להעיד. טעם מסחרי לעסקה, אינו עניין תיאורטי, אלא עניין שיש לתומכו בראיות אשר ילמדו כי זהו אכן הטעם האמיתי שעמד בשעתו ביסוד הדברים. כשיש לכאורה ראיה בדמות חוות דעת, וכשניתן לכאורה להביא לעדות את מי ששותף, כך נטען, בסוד הדברים בזמן אמת, הרי שאי הבאתם מקשה על קבלת הטענה ומעוררת את החשד כי לא לחינם לא הובאו.
- בנוסף, המערער לא הציג בפני בית המשפט השוואה לאלטרנטיבות אחרות להשקעה בבזיקלנד לעומת המתכונת בה נקט – כך שיוכח כי זו אכן הייתה האפשרות העדיפה באופן משמעותי מבחינה חשבונאית. זהו לב הטעם המסחרי לטענת המערער, והוא לא הוכח. בנוסף וכאמור לעיל, היה בידי המערער לכאורה להוכיח כי מבחינה עובדתית זה הטעם שראה בשעתו לנגד עיניו, אלא שהוא בחר שלא להציג ראיות לכך.
174. המערער טוען כי אין זה סביר לטעון כי יבחר לאבד במו ידיו 100% מההשקעה, וזאת כדי להרוויח את מגן המס (בדמות קיזוז ההפסד) שערכו רק 25% מההכנסה שקיבל מאת חברת X. ייתכן ויהיו מקרים בהם יהיה בטענה מסוג זה כדי לשכנע, אלא שבנסיבות המקרה כאן – היא נתקלת לדעתי בקושי של ממש.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

- 1 כפי שפורט לעיל בחלק ב של פסק הדין, חברת X וממילא אף ההכנסות הנובעות ממנה, היא בגדר
- 2 תעלומה אותה בחר המערער שלא לאפשר לפתור. כפי שפורט לעיל, טענות המערער בעניינה של
- 3 חברה זו תמוהות, ומתעורר חשד של ממש כי הן אינן משקפות את תמונת הדברים המלאה
- 4 לאשורה.
- 5 תכנון המס שנדון כאן, אינו עוסק רק ביצירת ההפסד, אלא נדבך לא פחות משמעותי ממנו הוא
- 6 עצם קיוזו כנגד ההכנסה מדיבידנד מאת חברת X. אין לי ספק כי המערער, שהתגלה לאורך הדיון
- 7 כאיש בקי וחרף, היה מודע לאפשרות הקיוזו וכי היא נלקחה בחשבון.
- 8 כדי לקבל את טענתו של המערער בדבר חוסר הסבירות בהתנהלות בדרך שמציג המשיב, יש לדעת
- 9 את התמונה לאשורה בכל הנוגע לכספים שהתקבלו מאת חברת X – ותמונה זו מנע המערער
- 10 מאיתנו. אם, כטענת המשיב, מדובר למעשה ב-"קופה" של כספים, אותם הפיק המערער (או
- 11 מרדכי) בחו"ל, והוא מבקש להכניסם לישראל ללא תשלום מס, הרי שמערכת השיקולים שונה
- 12 ומורכבת יותר. איני קובע שכך הם פני הדברים, אלא רק שדי בסימני השאלה הכבדים שבחר
- 13 המערער בדרך התנהלותו ארוכת השנים להותיר בלתי פתורים, כדי שלא יהיה בידיי, בנסיבות כאן,
- 14 כדי לקבל את טענתו בדבר חוסר הסבירות שיש בטענת המשיב – כמפורט לעיל.
- 15 175. תוצאת הדברים היא כי אין לי ספק כי יצירת ההפסד, יש מאין – תוך ימים ספורים, נועדה
- 16 לאפשר את קיוזו ההפסד כנגד ההכנסה מהדיבידנד. מנגד, לא השתכנעתי כי הטעם המסחרי עליו
- 17 הצביע המערער, היה אכן הטעם היסודי שעמד בבסיס העסקה. חוסר שכנוע זה, כפי שפורט לעיל,
- 18 מוטל לפתחו של המערער, אשר בחר שלא להציג ראיות של ממש בעניין זה. במצב דברים זה,
- 19 בהעדר טעם מסחרי ממשי ויסודי זולת הפחתת המס, הרי שלפנינו עסקה מלאכותית אשר בהתאם
- 20 להוראת סעיף 86 לפקודה, יש להתעלם ממנה.
- 21 176. כפי שנקבע בהלכות שיצאו מבית המשפט העליון בסוגיית הגבולות הלגיטימיים של תכנון
- 22 מס, הרי שלצד מבחן הטעם המסחרי ויסודיותו, יש לבחון את מידת הלגיטימיות של תכנון המס.
- 23 כך לדוגמה, בע"א 10666/03 שטרית נ' פקיד שומה תל-אביב 4, נקבע, כי :
- 24 "השאיפה המהותית היא לאזן בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי
- 25 בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

[בעניין זה, ראו גם פסק דינו של כבוד השופט א' שהם, בע"א 1211/14, יחזקאל גוטשל ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (11.11.2015)]

ייעום בחינה זו של מידת הלגיטימיות של תכנון המס על נסיבות המקרה כאן, נתקל שוב באותה משוכה של אי וודאות, בה בחר המערער להותיר אותנו. לא ניתן לקבוע כי תכנון המס היה לגיטימי, שעה שאיננו יודעים לאמיתו של דבר כמעט מאומה, אודות מהותה של ההכנסה מחברת X כנגדה קוזה ההפסד. הכנסה זו סווגה בשנת 2010 כדיבידנד, ועל כך המשיב לא חלק – ולכן סיווגה אינו עומד לדיון. אלא שכאשר אנו נדרשים לשיקולים שביושר, לא ניתן להתעלם מסימני השאלה הכבדים אודות חברת X וזכויות המערער בה, כפי שפורט לעיל בחלק ב' של פסק הדין. במצב דברים זה, לא ניתן לומר כי לפנינו תכנון מס שמידת הלגיטימיות שלו רבה, וכי מטעם זה יש להותירו על כנו.

177. לאור כל האמור, אני מוצא כי בדין קבע המשיב כי תכנון המס שביצע המערער בשנת 2010 הוא בבחינת עסקה מלאכותית, ממנה יש להתעלם. משמעות ההתעלמות היא שלילת יתרון המס שביקש המערער להשיג, והוא קיזוז ההפסד בשנת 2010.

178. בשולי הדברים אציין כי קביעה זו לפיה מכירת שטרי ההון בשנת 2010 הייתה עסקה מלאכותית – ולכן יש להתעלם מההפסד שזו כביכול יצרה לאותה שנה, אין פירושה בהכרח כי למערער לא יוכר בשנת מס מאוחרת יותר, הפסד בגין אובדן האפשרות לגבות את שטרי ההון – ככל שזו תוכח. המערער לא העלה בערעורו לפני טענות חלופיות מסוג זה, ומשכך איני נדרש להן.

הפסדי הון ממכירת ניירות ערך סחירים בשנת 2010

179. המערער דיווחה על הפסדים שנוצרו לה ממכירת ניירות ערך סחירים בחשבונה בבנק רוטשילד, בשנת 2010, בסך של 276,515 ₪. הפסדים אלה מבוססים על מסמך מאת בנק רוטשילד ממנו עולה כאמור, ואשר צורף כמוצג 59 למוצגי המערערים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

180. המערערים בצדק הצביעו על כך כי המשיב נמנע מלהתייחס לסוגיה זו בסיכומים שהגיש. כמו כן טענו המערערים כי נושא זה כלל לא נדון בדיוני השומה.
181. המשיב, בסעיף 24 להודעה המפרשת את נימוקי השומה לשנת 2010, טען באופן קצר וסתמי כי ההפסדים לא הוכחו, אלא שעיון במוצג 59 (אשר עדות המערער בעניינו מצויה בעמ' 374-375 לפרוטוקול) מלמד לכאורה על הפסדים בסכום הנטען. לאור זאת ובשים לב לזניחת המשיב עניין זה, הרי שהערעור בסוגיה זו מתקבל ויוכרו למערערת ההפסדים ממכירת ניירות ערך בשנת 2010 בסך של 276,515 ₪.

הפסדי הון ממכירת קרנות הרמס

182. בשנים 2000 ו- 2001 השקיעה המערערת בניירות ערך של HERMES INTERNATIONAL FUND (CL. NEUTRAL FD) ובניירות ערך של HERMES INTERNATIONAL FUND/CL. EUROPEAN FUND (להלן ביחד: "קרנות הרמס" או "הקרנות"). הקרנות השקיעו בקרנות של מיידוף (B. Madoff), אשר לימים התברר כי ביצע הונאה בכספי המשקיעים.
183. פירוט עלות רכישת הקרנות הוצגה במסגרת מוצג 16 למוצגי המערערים, והיא מסתכמת לסך של 412,859 ₪.
184. לטענת המערערת, בעקבות הונאת מיידוף והתביעות שבאו בעקבותיה, בנק רוטשילד, בו החזיקה המערערת את הקרנות, סירב למכור את הקרנות וביצע "ריתוק" של ההשקעה בקרנות. בסוף שנת 2012 ביקשה המערערת לסגור את חשבונה בבנק רוטשילד, אולם לדבריה הבנק סירב לכך, בשל הימצאות הקרנות בחשבון (לא הוצגה התכתבות עם הבנק בעניין זה). כפתרון לכך, העבירה המערערת ביום 14.12.2012 את הקרנות לחשבוננו של מרדכי בבנק רוטשילד. ביום 8.1.2013 נסגר חשבונה של המערערת בבנק רוטשילד.
185. המערערת הגישה כמוצג 61 למוצגיה, מכתב מיום 18.12.2012 מאת בנק רוטשילד, בו מודיע הבנק כי בשל הונאת מיידוף החליטו מנהלי קרנות הרמס על פירוקן. המערערת טוענת כי היא או מרדכי, לא קיבלו כל תמורה בגין הפירוק. לא הוצג מסמך המלמד על עניין זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

186. המערערת טוענת כי העברת הקרנות לחשבוננו של מרדכי, מהווה "מכירה" כמשמעותה בסעיף 88 לפקודה, שכן הקרנות "יצאו מרשותה". לאור זאת טוענת המערערת כי יש להכיר לה בהפסדים בסך של 412,859 ₪.
187. המשיב טוען כי אין להכיר בהפסדים, וזאת מכמה טעמים:
א. המערערת לא סיפקה מסמכים מהם ניתן היה ללמוד על רציפות ההחזקה בקרנות. כתוצאה מכך, לא ניתן לדעת מתי באמת נרכשו הקרנות שבגין מכירתן מתבקש ההפסד. המערערת מודעת לדרישה זו, ועל אף האמור היא נמנעה מלהציג את מסמכי חשבון הבנק.
ב. אין לראות בהעברה למרדכי כמכירה, אלא יש לראות בכך אינדיקציה לכך שהקרנות מראש היו שייכות לו. לחיזוק טענה זו מוסיף המשיב כי המערערת לא דיווחה בדו"ח שהגישה לשנת 2012 (שנה בה גם לטענתה, הפכה כבר לתושבת ישראל) על העברת המניות למרדכי, דבר המחזק את הטענה כי בזמן אמת היא לא ראתה בכך משום מכירה.
ג. המשיב טוען כי לא הוכח כי לא עתידה להתקבל כל תמורה בעת פירוק הקרנות, וכי למיטב ידיעתו מתנהלת תביעה שבסופה בהחלט ייתכן כי בעלי הקרנות יקבלו תמורה כלשהי.
188. המערערת טוענת כי הציגה די ראיות להוכחת ההפסדים וכי טענות המשיב בדבר תמורה עתידית צפויה, הן טענות סברה, נטולות בסיס ושלא הוכחו.
189. דיון והכרעה:
לאחר שבחנתי את טענות הצדדים, אני מוצא כי הדין עם המשיב וכי אין להתיר למערערת את ההכרה בהפסד הנטען. להלן אנמק קביעה זו:
א. בהינתן הדרך בה התברר במהלך הערעור כי המערערת פועלת, ובכלל זה תכנוני המס שהיא מיישמת כדי להביא לגיבוש הפסדים והסתרת מידע מעיני המשיב, צודק המשיב כאשר הוא עומד על קבלת מלוא המסמכים הנדרשים כדי להוכיח את קיומם של ההפסדים וסכומם הנכון. במקרה שכזה ולאור הנסיבות, אין מקום לוותר על הדרישה הנכונה והקיימת בלאו הכי, כי יוצגו למשיב מסמכים המלמדים על רצף ההחזקה בקרנות וכן על התנועות בחשבון הבנק בו הוחזקו הקרנות. בהעדר נתונים אלה, לא ניתן לדעת בוודאות כי לא נרכשו ונמכרו קרנות נוספות במרוצת השנים, באופן המאיין את דרישת העלות מן השנים המוקדמות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-10-16201 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 20-01-67802 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6474 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 17-10-6456 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42216 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 16-03-42176 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 המערערת מודעת לדרישה זו [בין השאר מן הטעם שהיא בקיאה בחישובים בדרך של FIFO
- 2 (כפי שעלה בחלק א' של פסק הדין), המבוססים על הצורך בהצגת רצף ההחזקה בניירות
- 3 הערך], ולמרות זאת היא לא הציגה מסמכים המלמדים על רצף ההחזקה בקרנות, דבר שבצדק
- 4 צריך להיזקק לחובתה. המערערת לא סיפקה הסבר כלשהו, מדוע נמנעה מהצגת המסמכים
- 5 (הסובבים אותה תקופת זמן, לגביה נמנעה המערערת מלהציג תיעוד נדרש אף בסוגיות
- 6 האחרות השנויות במחלוקת בערעור זה).
- 7 בשולי הדברים אציין כי עיון במוצג 60 למוצגי המערערים (וכמפורט בסעיף 178 לסיכומי
- 8 המשיב), מלמד כי בשנים 2000 – 2001 נרכשו קרנות הרמס במספר גבוה יותר מזה שנטען כי
- 9 נמכרו בשנת 2012 (ובמילים אחרות, אין מדובר במקרה בו לא בוצעה כל פעילות בחשבון
- 10 המערערת בקרנות אלה, שכן בהכרח, חלק מהקרנות נמכרו). בנסיבות אלה ובהעדר דפי
- 11 חשבון בנק מתאימים, אין דרך לדעת כי הקרנות שנטען כי נמכרו בשנת 2012, הן אלה
- 12 שנרכשו בשנים 2000 – 2001. מדובר בנתון אותו ניתן וראוי להוכיח באמצעות תיעוד
- 13 ממוסמך – אותו בחרה המערערת שלא להציג (מטעמים שכנראה ידועים לה). די בעובדה זו
- 14 כדי לשלול את ההכרה בהפסד הנטען.
- 15 ב. בנוסף ומעבר לנדרש אציין כי בנסיבות המקרה כאן, איני מקבל את אירוע העברת הקרנות
- 16 לחשבוננו של מרדכי, כמכירה. הסיבה לכך כפולה: ראשית, לטענת המערערים, מרדכי החזיק
- 17 במרוצת השנים במניות דיברסינט עבור המערערת בנאמנות. כך היה, לטענת המערערים, גם
- 18 כאשר היה מדובר במניות שערך רב. מדוע אם כך, דרישה טכנית, להותיר את החשבון של
- 19 המערערת בבנק רוטשילד ריק, כדי לאפשר את סגירתו, דורשת ומצדיקה את מכירת המניות
- 20 למרדכי (תחת העברתן להחזקתו בנאמנות, באותה צורה). שנית, המשיב טען והמערערת לא
- 21 הכחישה זאת במסגרת סיכומי התגובה שהגישה, כי לא דווח על העברת הקרנות למרדכי, דבר
- 22 המקשה אף הוא לראות בכך "מכירה". מתעורר החשד כי בקשתה של המערערת לראות
- 23 בהעברה זו כמכירה, נועדה לגבש הפסד, וזאת עוד בטרם שיש בידה להוכיח כי אכן לא
- 24 התקבלה תמורה בהליך הפירוק (הנטען) של קרנות הרמס.
- 25
- 26 לאור כל האמור, הערעור בעניין הכרה בהפסד בשל מכירת קרנות הרמס, נדחה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

חלק ה

190. בקשה לעיון מחדש בהחלטה מיום 15.4.2018: בפתח הסיכומים שהגישו, ביקשו המערערים כי אעיין מחדש בהחלטה שנתן מותב קודם, בפניו התנהלו הערעורים מלכתחילה, קודם שהועברו לשמיעת. מדובר בהחלטה של כבוד השופט ש' בורנשטיין, מיום 15.4.2018, החלטה מפורטת ומנומקת המשתרעת על פני 15 עמודים (להלן, בהטיות הנדרשות: "ההחלטה"). ההחלטה עסקה בעיקר בבקשות של המערערת לקבל את ערעורו של המערער בע"מ 42176-03-16 ואת ערעורה של המערערת בתיק ע"מ 42216-03-16, וזאת מחמת אי הגשת ההודעות המפרשות את נימוקי השומה במועדן. כבוד השופט בורנשטיין דחה את הבקשות, מהנימוקים המצויים בהחלטתו, ולצד זה חייב את המשיב, אשר אכן איחר בהגשת נימוקי השומה, בתשלום הוצאות למערערים. העילה שמצאו המערערים בבקשתם כי אשוב ואעיין בהחלטה, נעוצה בכך שהמשיב הודיע כי חזר בו מן השומה לשנת 2009 בעניינה הוגש הערעור בע"מ 42176-03-16, ובכך שלטענת המערערים אחד השיקולים החשובים בהחלטה שלא לקבל את הערעורים עקב האיחור של המשיב בהגשת ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור, היה נעוץ בסכום המס הגבוה שהיה שנוי במחלוקת. לאור חזרתו של המשיב משומת 2009, סכום המחלוקת צומצם, ולכן נימוק זה, לטענת המערערים מאבד מעוצמתו. לאחר שבחנתי את הבקשה ולאחר שלמדתי את החלטתו המלומדת של כבוד השופט בורנשטיין, לא מצאתי לקבל את בקשת המערערים. ההחלטה של המותב הקודם לקחה בחשבון, בין יתר שיקולים, את משך האיחור הקצר בו דובר, את נסיבות האיחור - שהוכחו בדיון שנערך בעניין זה לפניו, ולצד זה שקל את סיכויי ההגנה של המשיב כנגד הערעורים ואת החשיבות הציבורית שיש בשמיעת הערעורים וגביית מס אמת בנסיבות המקרה כאן. אין בנימוק שמצאו כעת המערערים כדי לשנות נימוקים אלה, מה גם שאף הסכום שנותר בערעור בע"מ 42216-03-16 הנו סכום נכבד אשר יש בו יחד עם שאר נימוקי ההחלטה, כדי להצדיק שלא לקבוע כיום אחרת.

הטלת קנס גרעון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

191. סעיף 191 לפקודה מאפשר למשיב, במקרים המתאימים ובהתאם לכללים הקבועים בו, להשית
על נישום קנס על גירעון, בשיעור של 15% או 30% - תלוי בנסיבות המקרה. אני סבור כי התנהלות
המערערים הצדיקה הטלת קנס גירעון, אלא שהתברר כי למעט בשומה שהוציא המשיב למערער
לשנת 2014, המשיב לא ציין בנימוקי השומות שהוציא למערערים, כמו גם בהודעות המפרשות את
נימוקי השומה שהוגשו לבית המשפט – כי הטיל קנס גרעון על המערערים.
192. במסגרת התצהיר שהוגש מטעם המשיב על-יד המפקח מר אייזנברג, נכתב בסעיפים האחרונים
לתצהיר כי מר אייזנברג סבור כי יש להשית על המערערים כפל קנס גרעון, כלומר קנס בשיעור של
30%. במסגרת דיון ההוכחות (עמ' 716 לפרוטוקול) התברר כי מר אייזנברג אינו טוען כי קנס זה
הושת מלכתחילה, אלא כי הוא סבור כי יש להטילו כעת.
193. במסגרת דיון שנערך ביום 10.8.20 התבקש המשיב להבהיר מתי השית על המערערים את קנס
הגרעון והאם התקיים בעניין זה דיון מול המערערים. בהודעה שהגיש המשיב ביום 12.8.20 נמסר
כי בתדפיסי הדוחות לשומות לשנות המס 2006 ו-2012-2013 שודר סימול 01 – המסמן במחשבי
המשיב הטלת קנס גרעון. כמו כן הפנה המשיב למוצג 54 למוצגי המשיב, אליו צורפו לטענתו
מסמכים הנוגעים לעניין קנס הגרעון.
- עיינתי במסמכים אלה שבמוצג 54 ואני מוצא אותם כחלקיים ובלתי בהירים, חלקם ללא תאריך,
חלקם נוגעים לדיוני פשרה ובחלקם לא ברור מי הם המשתתפים שדבריהם נזכרים בתרשומות
החלקיות שצורפו שם. אין במסמכים אלה דיון ברור מול נציגי המערערים בעניין קנס גרעון.
194. הטלת קנס גרעון מטילה נטל משמעותי על הנישום, היא חייבת להיעשות באופן ברור ואין די
בסימול 01 שנעשה לטענת המשיב במרשמי ביחס לחלק מהשנים, סימול המובן ליודעי חן בלבד.
הודעה בדבר קנס גרעון חייבת להיעשות באופן ברור, והיא צריכה למצוא את ביטוייה בנימוקי
השומה – כפי שעשה המשיב בשומת שנת 2014.
195. כפי שכתבתי, אני סבור כי היה מקום להשית על המערערים קנס גרעון, אלא שיש לעשות זאת
בדרך הנדרשת – באופן ברור ובדרך המאפשרת לנישום לדעת בבירור במה הוא מחויב, בין השאר
כדי שיוכל להתגונן כנגד כך במסגרת ערעורו. משלא נעשה הדבר כך, אין להטיל קנס גרעון. לאור
זאת, קנס שהוטל לשנות מס שאינן שנת 2014, מבוטל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

196. בכל הנוגע לקנס הגרעון לשנת 2014, הרי שבהתאם לסעיף 9 לנימוקי השומה שהוצאו
למערער ואשר צורפו להודעת הערעור, הושת על המערער קנס גרעון בשיעור של 15% מהגרעון.
בהתאם להוראות סעיף 191(ב) לפקודה:
נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו
של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב
בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון.
אני סבור כי לא עלה בידי המערער להוכיח כי לא התרשל בעריכת הדו"ח, דו"ח אשר היה מבוסס
על הכנסה עלומה מחברת X, לגביה נמנע המערער מלספק נתונים אשר יאפשרו עריכת הליכי
שומה כדבעי. בנסיבות אלה, היה אכן מקום להשתת קנס הגרעון, ומשכך קנס הגרעון בגין שנת
2014, בשיעור שנקבע בעת הוצאת הצו, ייוותר על כנו.

סוף דבר

197. הערעורים שבפניי עסקו במספר סוגיות, אשר בכל אחת מהן דנתי בהרחבה והכרעתי, בנפרד,
לעיל, כל עניין במקומו. בתמצית, עיקרי הדברים היו כדלקמן:
א. אין להכיר למערער בהפסדים ממכירת מניות דיברסינט.
ב. הכנסות המערער מחברת X יסווגו כהכנסות פירותיות, שסעיף המקור להן הוא (1)2 או
(10)2 לפקודה.
ג. המערער לא תחויב במס בגין השומה שיצאה לשנת 2006.
ד. לא יוכרו למערערים ההפסדים שביקשו ממכירת מניות בזיקלנד וממכירת קרנות הרמס,
אך כן יוכרו ההפסדים ממכירת ניירות ערך סחירים – כמפורט לעיל בחלק ד'.
לצד העניינים שהוכרעו בפסק הדין, כאמור לעיל, המשיב הודיע כי חזר בו מהשומה שהוציא
למערער לשנת 2009 ושכנגדה הוגש הערעור בע"מ 42176-03-16. משמעות הדבר היא כי ערעור
זה מתקבל.

198. הוצאות משפט :



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני :

שנות דיוני השומה ואף ההליכים בפני בית המשפט, נבעו בעיקר מחוסר שיתוף הפעולה של
המערערים עם הליכי השומה, עליהם מופקד המשיב על פי חוק. אי שיתוף פעולה זה, הוא שגרר
את המשיב לפעול בתנאי אי ודאות, כל זאת ביחס לנתונים עובדתיים שבעיקרם ידועים היטב
למערערים, אלא שהם בחרו שלא למוסרם או לגלותם טיפין טיפין רק בעת שמיעת הראיות – מועד
בו כבר לא ניתן היה לבחון את הטענות בכור הביקורת השומתית. במבט כולל על השומות, אף
אלה שהמשיב חזר בו מהן או שהתקבלה בעניינן עמדת המערערים, הרי שהוצאתן נבעה באופן
ישיר מהערפל שפיזרו המערערים ומחוסר שיתוף הפעולה מצידם בהליכי השומה.
בנסיבות אלה, ראוי כי המערערים הם שיישאו בהוצאות ההליך, וכי הדרך בה בחרו להתנהל לא
תושת על כתפי הציבור. לאור האמור, יישאו המערערים בהוצאות המשיב בסך של 100,000 ₪.
בקביעת סכום ההוצאות לקחתי בחשבון כי בחלק מהעניינים התקבל הערעור, וכן את העובדה כי
המשיב חזר בו מהשומה לשנת 2009 – ובדרך אחרת ובהתחשב במכלול הנסיבות, היו ההוצאות
גבוהות מאלה שקבעתי.
הוצאות המשפט ישולמו למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו להם הפרשי הצמדה וריבית
מהיום.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתנה היום, ל' תשרי תשפ"א, 18 אוקטובר 2020, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16201-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 67802-01-20 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6474-10-17 חברת Knockagh International Ltd, מס' ישות 500434428 נ'
פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 6456-10-17 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42216-03-16 חברת knockagh international ltd נ' פקיד שומה פתח תקווה
ע"מ 42176-03-16 ברקן נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:


אבי גורמן, שופט