



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5369/18

לפני: כבוד המשנה לנשיאה ח' מלצר (בדימ')
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופט א' שטיין

המערערים: 1. יהושע כץ
2. צמל מדיקל בע"מ

נ ג ד

המשיבים: 1. פקיד שומה פתח תקוה
2. צ.מ.ל. יעקובסון בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד
(השופט ש' בורנשטיין) שניתן ביום 2.3.2018 בע"מ
34660-02-15 ובע"מ 30290-01-13

תאריך הישיבה: י"ב באדר התש"ף (8.3.2020)

בשם המערער 1: עו"ד ד"ר אמנון רפאל

בשם המערערת 2 ובשם המשיבה 2: עו"ד אסף ששון; עו"ד שלומי לזר

בשם המשיב 1: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט א' שטיין:

נושא הערעור

1. מהו טיבו של תשלום המשולם על ידי יצרנו של מוצר לסוכן שבידו הסכם להפצתו הבלעדית של המוצר (להלן: המפיץ) בתמורה לקיצור תקופת ההתקשרות נשוא ההסכם? האם מדובר בהכנסה הוגנית, הצומחת ממכירתה של זכות ההפצה תמורת התשלום ששולם, אשר בגינה יחוב המפיץ במס רווחי הון, או שמא מדובר בהכנסה

פירונית, הצומחת מהתשלום בגין אוכדן רווחים, אשר בגינה יחוב המפיץ במס הכנסה בהתאם למדרגות המס שחלות עליו?

שאלה זו ניצבת לפנינו בגדרי הערעור הנוכחי.

2. ערעור זה נסוב על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט ש' בורנשטיין) מיום 2.3.2018 אשר ניתן במאוחד בשני ערעורי שומה: ע"מ 30290-01-13 וע"מ 34660-02-15. פסק דין זה קבע כי התשלום ששולם כאמור למפיץ – המערערים דכאן – הינו פירונית במהותו, להבדיל מהוני, וחייב את המערערים לשלם בגינו מס הכנסה בהתאם למדרגת המס החלות עליהם.

רקע עובדתי

3. המערערת 2, צמל מדיקל בע"מ (להלן: צמל מדיקל), הינה חברת אחזקות אשר נוסדה בשנת 1999, והמערער 1, מר יהושע כץ (להלן: כץ) מחזיק במלוא מניותיה. צמל מדיקל מחזיקה בשליטתה מספר חברות בנות אשר עוסקות בייבוא, בהפצה ובמכירה של ציוד רפואי ותרופות. פעילותה של צמל מדיקל מתמקדת בעריכת הסכמי התקשרות עם יצרני הציוד הרפואי ובהענקת זכויות הפצה לחברות הבנות שלה.

4. בשנת 2008 התקשרה צמל מדיקל עם חברת Corevalve Inc. (להלן: קורוולב) – חברה אמריקאית שמשרדיה ממוקמים בעיר ארוויין שבמדינת קליפורניה, והיא מאוגדת במדינת דלוור. קורוולב מייצרת מסתמי לב חדשניים המושתלים בחולים באמצעות צנתור. במסגרת התקשרותה עם צמל מדיקל, העניקה קורוולב לצמל מדיקל זכות בלעדית להפצת מוצריה בישראל החל מיום 1.9.2008 וזאת למשך שלוש שנים (להלן, בהתאמה: הסכם ההפצה וזכויות ההפצה). בפועל, ההפצה נעשתה על ידי המשיבה 2, צמל יעקובסון בע"מ (להלן: צמל יעקובסון), חברה נכדה של צמל מדיקל. בהמשך דבריי, צמל מדיקל וצמל יעקובסון תכוננה יחדיו צמל – וזאת אך ורק לשם נוחות.

5. הסכם ההפצה קבע כי דינו לכל דבר ועניין יהא דין קליפורניה (ראו: סעיף 11.1.1 להסכם). כמו כן נקבעה בהסכם בורות חובה במחוז אורנג' של מדינת קליפורניה, תוך הקנייה בלעדית של סמכויות שיפוט נלוות לבתי המשפט הפדרליים והמדינתיים אשר פועלים באותו מחוז (ראו: סעיף 11.1.2 להסכם).

6. עוד קבע ההסכם, בסעיף 11.3, כי צמל, בפועלה כמפיץ, לא תהא רשאית להעביר או למכור את זכויות ההפצה לשום גורם אחר ללא הסכמתה של קורוולב; ואילו קורוולב תהא רשאית להמחות את מכלול זכויותיה נשוא ההסכם, ואף להעביר את ההסכם כולו, לגורם אחר בכל דרך שתמצא לנכון, לרבות מיזוג חברות, ללא הסכמתה של צמל – וזאת, במסגרת ההעברה של כלל נכסיה או מרביתם לאותו גורם.

הסדר זה נקבע בזו הלשון:

"Assignment. This Agreement shall not be assignable by either party without the prior written consent of the other party, not to be unreasonably withheld, provided, however, that CoreValve may assign this Agreement without such consent in connection with a transfer of all or substantially all of its assets to which this Agreement relates whether by sale, merger, operation of law or otherwise."

7. כמו כן קבע ההסכם, בסעיפים 10.8.5 ו-10.8.7, כי בסיומו בתום שלוש שנות ההפצה, יהא המפיץ חייב להעביר לקורוולב, על חשבוננו, את כל כתבי ההסמכה, הרישיונות, ההיתרים והאישורים הנוספים, ממשלתיים ואחרים, וכן את כל פניותיו לקבלת אישורים כאמור, ויהא עליו לחתום על כל מסמך שיהא נחוץ, מועיל או נוח להבטחת ההעברה; כאשר הוא מתחייב, בנוסף, לשתף פעולה עם קורוולב כדי להבטיח העברה מסודרת וחלקה (smooth) של מכירות מוצריה בישראל, ובמסגרת זו לספק לקורוולב עותקים ממכירות בשנת ההפצה האחרונה וכן דו"ח המפרט עסקאות מכירה תלויות ועומדות והזדמנויות למכירת המוצרים שזוהו אך טרם נוצלו על ידיו. להוראות אלה יש חשיבות רבה, והן תיקראנה להלן מנגנון ההחזרה של זכויות ההפצה.

8. בחודש אפריל 2009 התמזגה קורוולב עם קבוצת Medtronic העולמית (להלן: מדטרוניק) באופן שהעביר את השליטה בנכסיה לידי מדטרוניק. הסכם ההפצה והזכויות במוצרי קורוולב עברו אפוא לידי מדטרוניק, כפי שנצפה בסעיף 11.3 להסכם.

9. מדטרוניק ביקשה לסיים את ההתקשרות עם צמל, ולהעביר את זכויות ההפצה לסניף הישראלי שלה. בחודש יוני 2009 הציעה מדטרוניק לשלם לצמל סך של 375,000 דולר ארה"ב בתמורה לסיום הסכם ההפצה – זאת, בהתאם לנוסחת החישוב שהייתה קבועה בסעיף 10.7.2 לאותו הסכם. צמל דחתה את ההצעה בהתאם לברירה שהוענקה לה בחלקו השני של סעיף 10.7.1 להסכם, והצדדים המשיכו לשאת ולתת. משא ומתן זה

נשא פרי: בחודש אוגוסט 2009, הצדדים הגיעו להסכם אשר מבטל את הסכם ההפצה (להלן: ההסכם המבטל).

10. ההסכם המבטל קבע כי צמל תהא זכאית לקבל ממדטרוניק תשלום בסך של 2,000,000 דולר ארה"ב בגין ביטולו של הסכם ההפצה (להלן: התשלום). זמן קצר לאחר חתימת ההסכם המבטל, בחודש אוקטובר 2009, נחתם הסכם נוסף בין צמל למדטרוניק, אשר תיקן את ההסכם המבטל בהתייחסו למועדי התשלום (להלן: ההסכם המתקן).

11. באשר למנגנון הביטול – האמור בסעיפים 3.1, 4.3 ו-4.4 להסכם המבטל החליף את מנגנון ההחזרה של זכויות ההפצה בהסדר דומה, אשר מחייב את צמל לעשות מאמץ מיטבי של שיתוף פעולה, לנקוט בכל האמצעים הסבירים על מנת להבטיח את העברתו החלקה והיעילה של העסק לידי מדטרוניק, ובכלל זה להעביר לידי מדטרוניק רשימה מלאה של לקוחות צמל וכל מידע אחר שיידרש. הוראות אלה של ההסכם המבטל תיקראנה להלן מנגנון הסיום.

12. צמל דיווחה למשיב על התשלום ששולם לה לפי ההסכם המבטל כרווח הון ושילמה את המס בהתאם לדיווח זה. לדידה, במסגרת ההסכם המבטל היא מכרה למדטרוניק את זכויות ההפצה שהיו בידיה, ולמעשה העבירה למדטרוניק את כל זכויות ההפצה שלה מכוח הסכם ההפצה. לחלופין טענה צמל, כי התשלום בא לכסות אובדן מקור הכנסה יסודי בעסק שלה, ועל כן מדובר בתמורה שנתקבלה במישור ההוני בהתאם ל"עיקרון הפרצה" אשר חל בכגון דא.

13. מנגד, המשיב סבר כי מדטרוניק שילמה לצמל את התשלום בגין ביטול הסכם ההפצה, ועל כן מדובר בפיצוי בגין אובדן הכנסות בתקופה בת-השנתיים אשר נותרה עד לגמר הסכם. לפיכך, לשיטת המשיב, מדובר בהכנסה פירותית, אותה יש למסות לפי סעיף 23.11.2011 (1)2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה). בהתאם לכך, ביום 23.11.2011 הוציא המשיב לצמל הודעה על שומה לפי מיטב השפיטה אשר החליפה את מס רווח ההון במס הכנסה רגיל.

14. בשולי הדברים יצויין כי במסגרת ההתקשרות בין צמל לקורוולב נעזרה צמל בשירותיו של מר ספי ארגמן (להלן: ארגמן) – איש עסקים בעל קשרים והשפעה בתחום הציוד הרפואי. הצדדים סיכמו ביניהם כי ארגמן יהיה זכאי לתשלום עבור תרומתו לכריתת הסכם ההפצה לאחר שצמל תפיק מכוחו הכנסות משמעותיות. באוגוסט 2011

סוכם בין צמל לארגמן כי ארגמן יקבל תשלום בסך של 790,000 ₪ עבור תרומתו לכריתת הסכם ההפצה. ארגמן דיווח על התשלום האמור למשיב ושילם עליו מס.

15. ביום 15.12.2011 הגישו המערערים בקשה לתיקון הדו"חות מטעמם לשנים 2009 ו-2010, ובמסגרתה ביקשו לנכות מהתשלום שהתקבל ממדטרוניק את התשלום ששולם לארגמן – 790,000 ₪ – כהוצאה אשר הוצאה לשם הפקת הכנסה. המשיב סירב לבקשה זו.

16. הצדדים נשארו חלוקים ביניהם לגבי סיווגו של התשלום בסך של 2,000,000 דולר ארה"ב, שכאמור שולם לצמל על ידי מדטרוניק; ומחלוקתם הובאה להכרעתו של בית משפט קמא.

פסק הדין קמא

17. במישור העובדתי, קבע בית משפט קמא כי לא נמצא בחומר הראיות בסיס לטענותיהם של המערערים, אשר נמנעו מלהביא לבית המשפט מסמכים ועדים רלבנטיים מהם ניתן היה ללמוד על סיווג העסקה ועל טיבו של התשלום. למשל: לא הובאה לעדות נציגת חברת מדטרוניק שמולה ניהלה צמל משא ומתן לכריתת ההסכם המבטל וקביעת התשלום, אשר הייתה יכולה לשפוך אור על נסיבות המקרה ועל טיבו של התשלום. בהקשר זה, קבע בית משפט קמא כי בעל דין אשר נמנע מלהביא ראיה חשובה מוחזק כמי שחשש מהבאתה בהעריכו כי הראיה לא תתמוך בגרסתו, אלא להיפך.

18. זאת ועוד: בית משפט קמא סבר כי המסמכים שהובאו על ידי המערערים – הסכם ההפצה, ההסכם המבטל וההסכם עם ארגמן – אינם תומכים בגרסת המערערים כי מדובר במכירה של זכויות ההפצה של צמל למדטרוניק. לדעת בית המשפט, האמור במסמכים אלה רק מחזק את טענת המשיב כי עסקינן בפיצוי בגין ביטול הסכם ההפצה והפסדי ההכנסה שביטול זה גרם לצמל. בית המשפט הוסיף וקבע כי המערערים אף נמנעו מלהציג ראיות בנוגע לאופן שבו נקבע התשלום – זאת, חרף טענתם כי הרווחים שהיו מופקים על ידיהם, אם הסכם ההפצה היה נותר בעינו עד לסיומו, נופלים באופן משמעותי מהתשלום שהם קיבלו ממדטרוניק. בית משפט קמא קבע אפוא כי התשלום בא לפצות את צמל בגין אובדן הכנסות אשר נבע מסיומו המוקדם של ההסכם על ידי מדטרוניק.

19. לצד קביעות אלה, החליט בית משפט קמא כי לסיווג העסקה כמכירת זכויות ההפצה, כסברת המערערים, או כפיצוי בגין הפסקת ההפצה, כדעת המשיב, ממילא אין

כל חשיבות. בית המשפט סבר כי הניסיון להגדיר את העסקה כמכירה או כפיצוי חוטא לעיקר, שכן העיקר הוא לא הכינוי שניתן לתשלום אלא ה"פרצה" הכלכלית שהתשלום נועד לכסות. לשיטת בית משפט קמא, "עיקרון הפרצה" נועד לחול במקרים בלתי ברורים בהם הפיצוי משולם בעד נכס שאינו נכס הון גולמי. בבואו ליישם את "עיקרון הפרצה" על המקרה דנן, התייחס בית משפט קמא לכך שזכויות ההפצה תרמו בסופו של דבר להפקת 15% מרווחיה של צמל, ולא למעלה מכך. זאת ועוד: מכיוון שחיי ההסכם נקצבו מלכתחילה לשלוש שנים, ההסכם לא היה כה מהותי לעסק שסיומו שנתיים לפני מועד פקיעתו הביא לשינוי יסודי בפני העסק; וממילא לא ניתן לראות בזכויות ההפצה מושא ההסכם את "נשמת אפו" של העסק. מטעמים אלו, קבע בית משפט קמא כי התשלום שבו עסקינן נושא אופי פירותי, ולא הוני.

20. כמו כן דחה בית משפט קמא את טענות המערערים בנוגע לתשלום שאלה שילמו לארגמן בתורת "דמי מאמץ" ולבקשה לשינוי השומה אשר באה בעקבותיו. נקבע כי בהעדר אסמכתא בדבר זכויותיו של ארגמן, שאף לא נקרא ליתן עדות מטעם המערערים, לא ניתן להקטין את ההכנסה המיוחסת לצמל בשנות המס נשוא הערעור בגין הכספים ששולמו לארגמן בשלב מאוחר יותר.

מכאן הערעור שלפנינו.

טענות המערערים

21. לשיטת המערערים, פסק הדין קמא יסודו בטעות ויש לבטלו. ראשית לכל, טוענים המערערים כי הכרעות עובדתיות רבות של בית משפט קמא מבוססות על עובדות שאינן נכונות בעניינה של צמל מדיקל אלא קשורות לפעילותה של צמל יעקובסון, ולכן יש לבטל את פסק הדין קמא אף מבלי לדון בו לגופו. במסגרת זו, תוקפים המערערים את קביעתו של בית המשפט כי צמל מדיקל היא בעלת התקבול אשר שולם מכוחו של ההסכם המבטל וכי תקבול זה מהווה הכנסה פירותית בידיה, בשעה שפעילותה של צמל מדיקל מוגבלת להחזקת נכסים – מניות בחברות בנות, אשר מחזיקות בחברות נכדות ובהסכמי הפצה. לדברי המערערים, צמל מדיקל, להבדיל מצמל יעקובסון, אינה מעסיקה עובדים ואינה מוכרת דבר.

22. המערערים מלינים גם על מבחן העזר של "נכס ההון הגולמי" עליו הסתמך בית משפט קמא בפסיקתו. לטענתם, בית המשפט יצר מבחן זה יש מאין, והצדדים כלל לא התייחסו אליו בטיעוניהם.

23. לגופם של דברים, טוענים המערערים כי בית משפט קמא שגה בקבעו שהתשלום נשוא המחלוקת הצמיח לצמל הכנסה פירותית ולא הכנסה הונית. טענה זו נסמכת בעיקרה על ארבעה מאפייני העסקה אשר נקשרה בין צמל למדטרוניק בהסכם הביטול.

לשיטת המערערים:

א. גודל הפרצה שכוסחה. בית משפט קמא התעלם מנתונים מספריים אשר תומכים בסיווגה של זכות ההפצה ככנס הון מובהק ומהותי. למשל: הרווח הגולמי ממכירת המסתם הגיע לשיעור של 66% מהרווח הגולמי של חטיבת הקרדיולוגיה של קבוצת צמל. זאת ועוד: התשלום שקיבלה צמל בגדרו של ההסכם המבטל לא שיקף רק את אובדן הרווחים הצפויים, אלא גם את אובדן התרומה הכוללת של זכות ההפצה, לרבות המוניטין שצמח ממנה. מסיבות אלו, הסכום שמדטרוניק שילמה לצמל – 2,000,000 דולר ארה"ב – עלה לאין שיעור על הסכום שהיה עליה לשלם בהתאם לסעיף 10.7.2 להסכם ההפצה, אשר משקף את אובדן ההכנסה בלבד. המערערים ממשיכים וטוענים כי הסכום ששולם לצמל על ידי מדטרוניק היווה למעלה מ-50% מהונה העצמי של הקבוצה כולה, נכון למועד מכירת זכויות ההפצה. אליבא דמערערים, בכל אלו יש כדי להביא למסקנה חד-משמעית כי מדובר בהכנסה הונית ולא פירותית.

ב. מהותו הכלכלית של התשלום מושא המחלוקת. הרווח שצמל הפיקה מקבלת התשלום מושא המחלוקת הינו "רווח הון" מאחר שמדובר בתשלום חד פעמי אשר נקבע מראש לא כפועל יוצא של אובדן הרווחים הצפויים, אלא כפיצוי בגין אובדן התרומה הכוללת של זכות ההפצה לעסקי צמל.

ג. זכות ההפצה כ"עץ". זכות ההפצה הבלעדית, שהייתה בידיה של צמל מדיקל, היא בגדר "עץ" המצמיח פירות, ואילו העמלות בעד מכירת המוצרים, אשר מתקבלות מכוחה של זכות ההפצה הן "הפירות" המופקים מהעץ. בהקשר זה, ממשיכים המערערים ומפנים אותנו

לפסקי דין שלטענתם סיווגו זכות הפצה לצרכי מס כ"נכס הון",
דהיינו: כ"נכס" במובנו של סעיף 88 לפקודה.

ד. מכירת זכות הפצה בלעדית על ידי מי שאוחז בה כמוה כמכירת נכס הון.
בהקשר זה, מפנים אותנו המערערים לפסקי דין מהם עולה, לשיטתם,
כי העברת זכות הפצה בלעדית מידי של בעל הזכות מהווה מכירת
נכס הון – דבר הנכון הן במקרה שבו הזכות נמכרת למפיץ אחר והן
במקרה שבו הזכות מוחזרת לידי של היצרן, המשלם עבורה טבין
ותקילין, כמו בענייננו-שלנו. המערערים מוסיפים וטוענים כי ההסכם
המבטל וההסכם המתקן הגדירו העברת זכויות ההפצה כאמור
כמכירה.

24. המערערים לא פירטו בסיכומיהם את טענותיהם אשר תוקפות את החלטת בית
משפט קמא בעניין "דמי המאמץ" ששולמו לארגמן והאפשרות להכיר בהם כהוצאה
לשנת 2009. דומה, אפוא, כי טענות אלה נזנחו, וטוב שכך. בית משפט קמא קבע ממצאים
ברורים אשר שוללים טענות אלה, בהתבססו על אי-הבאתו של ארגמן כעד, על כך
שהמערערים לא טרחו להגיש "כל מסמך המלמד על זכות כלשהי שהיתה קיימת למר
ארגמן בזיכיון", ועל כך ש"דמי המאמץ" שולמו לארגמן בשנת מס מאוחרת שמחוץ
למסגרתם של ערעורי השומה נשוא הדין. בקביעות אלה ובמסקנה הברורה שעולה מהן
ממילא אין בידינו להתערב (ראו: ע"א 10225/02 פרץ נ' פרץ בוני הנגב אחים פרץ
בע"מ, פסקה 3 (15.1.2014)). טענות המערערים בעניין "דמי המאמץ" שצמל שילמה
לארגמן נדחות אפוא בזאת.

טענות המשיב

25. המשיב סומך את ידיו על פסק הדין קמא על נימוקיו וטוען כי דין הערעור
להידחות. לשיטת המשיב, אין בסיס לטרוניית המערערים אשר מייחסת לבית משפט קמא
בלבול בין צמל מדיקל לבין צמל יעקובסון. כמו כן טוען המשיב, כי היזקקותו של בית
משפט קמא לעניינו של "נכס הון גולמי" באה כנימוק עזר במסגרת ההבחנה המקובלת
בין הכנסה הונית להכנסה פירותית.

26. המשיב מוסיף וטוען כי חלק ניכר מטענותיהם של המערערים מהווה חזרה על
טענות עובדתיות אשר נדונו ונדחו בדין על ידי בית משפט קמא. בהקשר זה מפנה המשיב

להלכה הידועה בדבר אי-התערבותה של ערכאת הערעור בממצאי עובדה שנקבעו על ידי הערכאה הדיונית, שאליה כבר הפניתי בהקשרו של התשלום אשר שולם לארגמן.

27. לגופם של דברים – המשיב טוען, כי טענת המערערים שהסכם הפצה מסווג תמיד כנכס הון איננה נכונה ודינה להידחות. המשיב מפרט וטוען כי אין די בכך שלנכס יש מאפיינים הוניים כדי לסווג פיצוי או תשלום המשולמים בגינו כהכנסה הונית. לדבריו, הפסיקה הולכת בכגון דא ממקרה למקרה בשיטת עקב-בצד-אגודל מבלי לקבוע כללים חובקי-כל שיהיו נכונים לכל המקרים. לשיטת המשיב, המקרה שלפנינו הוא מקרה של הכנסה פירותית ולא הונית מאחר שהניסיון לסווג את התשלום אשר שולם לצמל על ידי מדטרוניק כדמי רכישה שבעל המוצר משלם בעד הזכות להפיץ את מוצרו שלו הינו מלאכותי. המשיב מזמין לראות את הדברים כהווייתם, כפי שהצדדים להסכם המבטל ראו אותם בעצמם בזמן אמת כאשר הם כתבו באותו הסכם, כמו ידיהם, כי ההסכם בא לבטל את הסכם ההפצה שהיה בידי צמל, ולא להקנות לבעל המוצר – מדטרוניק – את זכות הבלעדית להפיץ את מוצרו שלו בישראל.

דיון והכרעה

מבט כללי – הכנסה פירותית או הכנסה הונית?

28. הצדדים שלפנינו חלוקים ביניהם באשר לטיב התשלום שהתקבל ממדטרוניק והיכן יש לשבצו בגדרי פקודת מס הכנסה. מחד גיסא, טוען המשיב כי מדובר בהכנסה "פירותית" הנופלת בגדרו של סעיף 2(1) לפקודה. הסעיף האמור נוקט לשון מרחיבה: "השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי". מאידך גיסא, טוענים המערערים כי התשלום שהתקבל ממדטרוניק שולם בגין מכירה של זכויות ההפצה שהיו אצל צמל לנכס הון. נכס זה – כך לדברי המערערים – נופל בחיקו של סעיף 88 לפקודה שעניינו "כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות"; ולפיכך, המכירה של זכויות ההפצה הצמיחה להם רווח הון.

29. מחלוקת זו איננה מחלוקת לשם שמיים. בגין הכנסה "פירותית" יש לשלם מס הכנסה לפי מדרגות המס השוליי הקבועות בפקודה, ואילו בגין הכנסה המתקבלת כתוצאה ממכירת נכס הון בהתאם לאמור בסעיף 88 לפקודה יש לשלם מס רווחי הון. שיעורו של המס האחרון בזמן הנוגע לענייננו, וגם כיום, נופל בהרבה משיעור המס אשר מוטל על הכנסה רגילה מעבודה או עסק. אין תמה אפוא שצמל טוענות כי התשלום ששולם לה על ידי מדטרוניק שולם בעד נכס הוני, ואילו לעמדת המשיב מדובר בהכנסה.

30. הצורך להבחין בין הכנסה פירותית להכנסה הונית הינו מלאכת יסוד בדיני המס. לעיתים, מלאכה זאת איננה פשוטה. לא בכדי שמענו לאורך השנים כי ההבחנה בין רווח הון להכנסה פירותית היא "הבעיה המרכזית בכל תורת מס ההכנסה" (אלפרד ויתקון "קרן ופירות במס הכנסה" הפרקליט יא 25 (תשט"ו)). המשפט הישראלי פיתח לאורך השנים מבחנים ומבחני-עזר רבים אשר נועדו לסייע לבתי המשפט במלאכת ההבחנה, כאשר אחד המבחנים המרכזיים שנקבעו הוא המשל של "עץ ופירות". לעניינו של משל זה יפים הם דבריו של השופט י' דנציגר, אשר נאמרו בע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 18 (16.3.2009) (להלן: עניין מגיד):

"דיני המס מבחינים בין הכנסה 'פירותית' לבין הכנסה 'הונית', אם כי ההבחנה ביניהן אינה פשוטה. המטפורה המקובלת להסביר את ההבדל בין השניים היא המטפורה של 'עץ ופירות'. מקור ההכנסה הוא העץ אשר יש לו פוטנציאל להניב פירות באופן חוזר ונשנה, ופירות אלו, הם ההכנסה מהמקור. לעומתה, הכנסה ממכירת העץ עצמו, כלומר, מקור ההכנסה, היא 'הכנסה הונית' [...]. במילים אחרות, הכנסה פירותית מאופיינת בכך שהיא נובעת באופן מחזורי ממקור הכנסה קבוע. לעומת זאת, הכנסה הונית נובעת ממכירת מקור ההכנסה עצמו [...]."

31. משל העץ והפירות מסייע לעתים תכופות בהבחנה בין הכנסה פירותית להונית. חרף יתרונותיו הרבים, ההבחנה בין שני סוגי ההכנסות – אלו שבאים ממכירתו של "העץ" או של חלקים ממנו, ואלו שנחשבים ל"פירות" – איננה תמיד ברורה, פשוטה ונקיה מספקות. הקביעה כי מדובר בהכנסה פירותית, להבדיל מהונית, או להפך, גם לא תמיד עולה בקנה אחד עם האינטואיציה (ראו: ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע, פסקאות 20-21 (10.8.2016) (להלן: עניין ברנע). בשל הקושי להבחין בין שני סוגי ההכנסות הללו פותחו לאורך השנים מבחנים נוספים שמטרתם לסייע במלאכה. עמד על כך השופט י' דנציגר בע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פסקאות 35, 37 (12.8.2012), במילים אלו:

"לשם הבחינה האמורה נהוג להיעזר במבחנים שהותוו בפסיקה שמטרתם לבחון האם הכנסה מסוימת הינה הכנסה 'הונית' או הכנסה 'פירותית' [...]. הטעם לכך הוא שעל דרך הכלל הכנסה עסקית מאופיינת בכך שהיא מניבה הכנסת 'פירות' בעלת אופי תדיר ומחזורי [...]. כן ראו את ההבחנה המקבילה בהתייחס למקורות הקבועים בסעיף 2 לפקודה בין הכנסה 'אקטיבית' לבין הכנסה 'פסיבית' [...]. בפסיקתו של בית משפט זה אוזכרו מבחני משנה רבים באמצעותם תבחן השאלה האם הכנסה הינה 'עסקית-מסחרית' אם לאו (או 'פירותית' או

"הונית", בהתאמה), וביניהם: טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או הפעולות המבוצעות בו; קיומו של סיכון עסקי; אופן מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה בנכס; ידענותו ובקיאות של הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה [...].

הדברים האמורים מובאים בשים לב לכך שממילא המבחנים שצויינו לעיל אינם אלא מבחני עזר, כאשר "שיבוץ פעילות כלכלית זו או אחרת במשכצת עסק או עסקה, ייגזר מנסיבות כל מקרה ומקרה על ידי בחינת התמונה השלמה של מכלול מרכיביה של הפעולה המסוימת." (הציטוטים הוסרו – א.ש.).

במבט-על, ניתן לומר כי לא קיים מבחן ממצה אחד אשר לפיו נוכל לקבוע באופן אחיד ולגבי כלל המקרים האם לפנינו הכנסה פירותית או הכנסה הונית. עסקינן במבחן רב-משתנים מורכב (multifactor). כדברי השופט דנציגר בפסקי הדין דלעיל, המבחנים שבידינו הם מבחני עזר בלבד, ללא יוצא מן הכלל. כל הכנסה צריכה להיבחן על פי אמות המידה המתאימות לה, בהתאם לנסיבות הפקתה, תוך שימוש במבחני העזר שהותוו לאורך השנים (עניין ברנע, פסקה 21), ובזוכרנו את אחת התובנות החשובות שיצר השופט האמריקני הדגול אוליבר וונדל הומס "לאמירות כלליות אין כוח הכרעה במקרים ספציפיים" (ראו: Lochner v. New York, 198 U.S. 45, 76 (1915) (Holmes J., dissenting)) ("General propositions do not decide concrete cases. The decision will depend on a judgment or intuition more subtle than any articulate major premise."

32. בהקשר זה ראוי לעמוד גם על האמור בסעיף 89(ג) לפקודה, אליו עוד נדרש בהמשך:

דין תמורה ודין רווח הון
89. [...]

(ג) ריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' והן לפי חלק זה או חלק ה1, יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד.

הוראה זו מבוססת על ההכרה בקושי להבחין באופן חד וברור בין הכנסה פירותית להכנסה הונית, אשר מתעורר לעתים תכופות. כדי לפתור קושי זה ברמה המעשית, ההוראה קובעת מנגנון של "שובר שוויון": כאשר ניתן לסווג את הרווח שבו עסקינן הן כרווח פירותי והן כרווח הוני, מן הדין יהיה לסווג את הרווח כטעון מס אשר

חל על הכנסה פירותית, ולא מס רווחי הון. במילים אחרות: פירותי והוני – פירותי עדיף (ראו: עניין ברנע, פסקה 22).

הטיב להסביר זאת השופט י' עמית, בכתבו כך:

”סעיף 89(ג) קובע כי ”פירותי והוני – פירותי עדיף”. דהיינו, כאשר ניתן לסווג תקבול הן כהכנסה הונית והן כהכנסה פירותית, יש למסות את התקבול כהכנסה פירותית. מבחינה כרונולוגית, סעיף 89(ג) ממוקם אפוא בסוף הדרך, לאחר סיווג התקבול, וכאשר כפות המאזניים מעויינות (זאת, בדומה לכללי הפרשנות בדיני החוזים נוסח ”נגד המנסח” או ”נגד הצד החזק” או ”לטובת המבוטח”, כללים המופעלים כאשר הניסיון לאתר את אומד דעת הצדדים ותכלית החוזה אינם מביאים לתוצאה חד משמעית.” (עניין ברנע, פסקה 27).

33. אכן כך הוא: מאחורי הוראת סעיף 89(ג) לפקודה עומד רציונל פשוט ונכון. המידע שבידי הנישום לגבי מהות התקבול שקיבל והסיבות לקבלתו הוא מידע אותנטי ומדוייק, אך הוא גם מידע פרטי שלו, ואיננו בגדר נחלת הכלל. לרוב, פקיד השומה אינו יודע על עסקיו של הנישום את מה שיודע הנישום עצמו על עסקיו הוא – דבר הנכון במיוחד ביחס לאופן שבו הנישום בוחר לנסח את הסכמיו עם גורמים פרטיים בעולם העסקים, בארץ ומחוצה לה. הנישום הוא ”הצד החזק” בכל הנוגע למידע הפרטי שבידו. במצב זה של מידע א-סימטרי, יכול הנישום לנצל לרעה את יתרון המידע שבידו ואת אי-הוודאות אשר אופפת תקבול כזה או אחר שקיבל כדי לחמוק מתשלום מס אמת. הוראת סעיף 89(ג) לפקודה מעמידה אפוא משקל נגד ליתרון שיש לנישום על פני פקיד השומה בכל הקשור למידע אודות מהותו וטיבו של התקבול, בקבעה כי במקרים של חוסר ודאות ובהתעורר צורך בשובר שוויון בהבחנה בין ”הון” ל”פירות” תהא ידו של פקיד השומה על העליונה. הוראה זו מטילה על הנישום את נטל השכנוע: הנישום הוא זה שצריך לשכנע את פקיד השומה, ולכשיידרש גם את בית המשפט, כי התקבול שקיבל לידי הצמיח לו רווח הון ולא הכנסה פירותית (ראו: עניין ברנע, פסקה 66; ראו גם: ע”א 943/16 קונטירה טכנולוגיות בע”מ נ’ פקיד שומה תל אביב 3, פסקה 46 (24.4.2018); ע”א 468/01 חטר-ישי נ’ פקיד שומה ת”א 4, פ”ד נח(5) 326, פסקה 11 (2004)). לפיכך, אם בסוף הדרך נמצא את עצמנו ניצבים מול כפות מאזניים מעויינות, באופן שנוכל לסווג את ההכנסה שבמחלוקת הן כהונית והן כפירותית, נחליט לטובת פקיד השומה ונסווג את ההכנסה כפירותית.

סיווגו של ”פיצוי” בדיני המס – ”עיקרון הפרצה”

34. אחת השאלות המרכזיות שהועמדה לדיון בבית משפט קמא היתה זו: האם התשלום שהתקבל ממדטרוניק היווה תמורה ששולמה לצמל בגין מכירת זכויות ההפצה שלה, כטענת המערערים, או שמא פיצוי אשר שולם לצמל בגין אובדן הכנסותיה בעקבות ביטול הסכם ההפצה, כטענת המשיב? בית משפט קמא קבע בפסק דינו כי אין חשיבות לסיווג התשלום כתמורה בגין מכירה או כפיצוי, וסבורני כי אכן כך הוא הדבר. ברי הוא, כי אם נבדוק את הדברים לאשורם ונמצא כי התשלום שולם בעד העברת זכויות ההפצה של המסתם מצמל בחזרה למדטרוניק, כאשר הוא נגזר מן ההכנסות שצמל אמורה היתה להפיק מניצול הזכויות הבלעדיות עד תומן – נגיע למסקנה כי מדובר בתקבול פירותי ולא הוני. לית מאן דפליג, כי נגיע לאותה מסקנה ממש גם אם ניווכח שהתשלום בא לפצות את צמל בגין אובדן הכנסות הצפוי מביטול הסכם ההפצה. אשר על כן, ניסיון המערערים להגדיר את התשלום כתמורה בגין מכירה, להבדיל מפיצוי, הינו מלאכותי ואינו מקדם את הדיון. אין ספק שמדטרוניק לא היתה משלמת לצמל דבר במקרה שבו תקופת ההפצה נשוא הסכם רוצתה במלואה ובאה לקיצה. במקרה כזה, מדטרוניק היתה חופשית למכור את המסתם שלה בישראל בעצמה, באמצעות ידה הארוכה, מדטרוניק-ישראל, או באמצעות כל מפיץ אחר. מכאן עולה, כי התשלום שמדטרוניק שילמה לצמל היווה תמורה בעד ויתורה של צמל על זמן ההפצה שאותו נותר לה לנצל במסגרת הסכם ההפצה. מבחינה כלכלית, מדובר אפוא בפיצוי. לפיכך, מה שנותר לנו לעשות הוא לזהות את ה"פרצה" הכלכלית – פירותית או הונית – שפיצוי זה נועד למלא.

למלאכה זו אגש כעת.

35. הלכה היא עמנו מימים ימימה, כי דינו של פיצוי שמקבל נישום כדין הפרצה אותה הפיצוי אמור למלא (ראו, למשל: ע"א 171/67 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ, פ"ד כא(2) 186 (1967) (להלן: עניין גורדון)); ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, פסקאות 7-8 לפסק דינה של השופטת א' חיות (כתוארה אז) (2.2.2014) (להלן: פרשת ניסים); וכן אהרן נמדר מס הכנסה בעמ' 69-70 (מהדורה שלישית, 2010)). משמעות הדברים היא, כי סיווגו של הפיצוי הוא הליך דו-שלבי: ראשית, יש לוודא מהי הפרצה שהפיצוי נועד למלא כעניין של עובדה, דהיינו: מהו הנזק שבגינו משולם הפיצוי; ולאחר מכן, יש לבחון את טיבה של הפרצה האמורה, כפרצה פירותית או הונית, כעניין משפטי לפי דיני המס (ראו: ע"א 3721/12 תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה, פסקה 20 (27.4.2014)).

כדבריו של השופט א' ויתקון בעניין גורדון:

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

36. סיווגו של פיצוי כאמור, אף הוא אינו תמיד פשוט. כל עסקה ועסקה שבגדרה משולם פיצוי ניתנת לתיאור בשני אופנים – מחד, ניתן לומר כי משלם הפיצוי קונה ממקבלו את הזכות לדרוש את הפיצוי כמקור הכנסה; ומאידך, ניתן לתאר את העסקה כפיצוי עבור אובדן הכנסה, ולא עבור אובדן המקור.

בעניין זה, נצטט את הדברים שאמרה השופטת א' חיות (כתוארה אז) בפרשת

ניסים:

”כמעט כל עסקת פיצוי ניתנת לתיאור גם כעסקה שבה נותן הפיצוי ”קונה” ממקבלו את הזכות שעמדה לו לדרוש את תשלום הפיצוי, ובמילים אחרות – כתשלום שניתן עבור הוויתור על הזכות לדרוש את הפיצוי. כך לדוגמא, כאשר נכרת הסכם פשרה לפיו ישלם הנתבע לתובע פיצויים עבור נזק שנגרם לו, ניתן לתאר את העסקה שכרתו הצדדים לפיצוי עבור הנזק גם כתשלום עבור ויתור על זכות התביעה. אך הפסיקה קבעה פעם אחר פעם כי תשלום מסוג זה ייבחן על-פי מהות הנזק שנגרם – נזק לפירות ממקור ההכנסה או למקור ההכנסה עצמו – ולא על-פי הזכות לתבוע שעליה ויתר התובע [...] זאת מתוך התפיסה כי הפיצוי המוסכם שעליו התפשרו הצדדים נועד במהותו להיטיב את הנזק שנגרם, ואת הוויתור על הזכות לתבוע יש לראות כתוצאת לוואי לכך שרצון התובע לקבלת הפיצוי בא על סיפוקו.” (פרשת ניסים, פסקה 7 לפסק דינה של השופטת א' חיות (כתוארה אז)).

37. הוזה אומר: אם הוויתור על עצם הזכות לתבוע בגין הפרת חוזה, לרבות ביטול החוזה שלא בהתאם לתנאיו, נמצא טפל ביחס להטבת הנזק נשוא התביעה, ואותה הטבת נזק – שהיא העיקר – באה לסתום את ”החור הכלכלי” שבהפסד רווחים מעבודה או מעסק, מן הדין יהיה לסווג את התשלום עבור הוויתור כאמור כהכנסה פירותית. הבחנה זו שבין העיקר והטפל היא הבחנה מהותית-כלכלית. מילותיו של הסכם הפיצויים שבו עסקינן מסמנות את תחילתה של מלאכת ההבחנה, ולא את סופה.

38. ההבחנה בין עיקר וטפל נעשית אף היא בעזרת מבחני עזר. אחד ממבחנים אלו מעמיד לדיון את השאלה האם ביטול החוזה שבגיננו משולם הפיצוי מחסל את העסק של מקבלו או פוגע במבנהו הבסיסי של העסק עד כדי איון של עיקר פעילותו. אם כך יהיו פני הדברים, ייחשב הפיצוי להוני ומקבלו יחוייב מס בגין רווח הון. מאידך, אם העסק של מקבל הפיצוי יכול להמשיך להתקיים ולהפיק רווחים בזכות התקשרויות בחוזים אחרים, הדומים לזה שבוטל, אזי ייחשב התקבול לפירותי במהותו ומקבלו יחוייב במס בגין הכנסה רגילה.

39. הבחנה חשובה זו הוסברה בע"א 391/70 קציר נ' פקיד שומה, תל-אביב, כה(1) 762 (1971) (להלן: הלכת קציר) במילים אלו:

"כאשר החוזה שהופר הינו אחד מני רבים, חוזה שנעשה במהלך הרגיל של העסק, הרי הפרתו פגעה בדרך-כלל רק ברווחים שהיו צפויים ממילוויו, אך הא ותו לא, במסגרת אותו עסק יוכל הנפגע להמשיך ולהפיק רווחים מחוזים דומים, ואם כן, באים פיצויי ההפרה רק כדי לשפות את הנפגע על אבדן ההכנסה שהיתה צפויה מחוזה זה. לעומת זה, אם הפרת החוזה פגעה במבנה הבסיסי של העסק, אשר לא יוכל לקום (אם החוזה נועד להקים עסק) או לא יוכל להמשיך ולהתקיים (על-כל-פנים לא באופן שהתקיים עד להפרה הנדונה), הרי גרמה ההפרה לא רק לנזק מצומצם של אבדן הרווחים הצפויים מחוזה זה, אלא גם לאבדן רווחים צפויים עתידיים מחוזים דומים שמקבל הפיצויים לא יוכל להיכנס אליהם באשר עסקו נפגע או התמוטט. במקרה כזה עיקר הפיצוי הינו איפוא על אבדן מקור ההכנסה, וככזה הינו תקבול הוני. ברור איפוא כי חוזה יוכל להיחשב כמשתייך לסוג השני, רק אם היווה בשביל העסק את "נשמת אפו", הקיימת אמנם רק בתחום המשפט אך המהווה נכס לא פחות חשוב ולפעמים חשוב יותר מכל נכס ממשי אחר השייך לעסק.

[...]

רק במסגרת זו יש לדעתי מקום לדוקטרינה של חוזים הפוגעים במבנה הבסיסי של העסק, אך אין להרחיב את תחומיה של דוקטרינה זו למקרים בהם ברור, שלמעשה לא נפגעו הנכסים וההון של מקבל הפיצויים, ולדאות בפיצויים תקבל הוני אך ורק מפני שניתן אולי באופן מלאכותי לטעון שנפגע המבנה הבסיסי של העסק. " (עניין קציר, עמ' 765-764 ; ההדגשה הוספה – א.ש.).

40. כאן המקום לעבור ליישום המבחנים הללו על המקרה דנן; וכך אעשה. לפני שאעשה כן, ברצוני להסיר משולחננו טיעון שגוי שהעלו המערערים בנוגע להלכת קציר.

לטענת המערערים, הלכת קציר איננה חלה על חברה כדוגמת צמל מדיקל, שהינה חברה אחזקות ותו לא; והיא גם מתייחסת להסכמים שבין ספק או נותן שירות לבין לקוח, ולא להסכמים אחרים, דוגמת הסכמי הפצה. סבורני כי המערערים מבקשים לכלול בתוך הלכת קציר את מה שאין בה. הלכת קציר ומבחן העזר שנקבע בה, כפי שנוסחו, חלים על כלל ההסכמים אשר באים להסדיר ביטול מוסכם של התקשרות קודמת בין בעלי הדין או פיצויים בגין הפרתה של אותה התקשרות קודמת. לצמצומה של הלכת קציר בדרך שהציעו המערערים לא מצאתי שום אסמכתא בפסיקתנו; ואודה, כי ממילא התקשיתי לזהות את השיקול הכלכלי-חברתי שבכוחו להצדיק את הצמצום הנטען.

מן הכלל אל הפרט

טענות מקדמיות נגד פסק הדין קמא

41. המערערים העלו לפנינו שתי טענות מקדמיות אשר מצריכות התייחסות במסגרת הנוכחית. כוונתי לבלבול בין חברות צמל, שהמערערים מייחסים לבית משפט קמא, ולטענת המערערים כי בית משפט קמא הבחין בין פיצוי הוני לפיצוי פירוטי בהסתמכו על מבחן בלתי מוכר אשר נסוב על "נכסי הון גולמיים". המערערים סבורים כי מדובר בטעויות אשר צריכות להביא לביטולו של פסק הדין קמא מבלי לדון בו לגופו.

42. בטענות אלה אין ממש.

43. באשר לטענת המערערים בדבר ייחוס העובדות הקשורות לצמל יעקובסון לצמל מדיקל וקביעות עובדתיות בפסק הדין קמא בהתאם לכך – עיון בפסק הדין מלמד כי אין חולק על כך שצמל מדיקל היא חברה האחזקות אשר התקשרה בהסכמים שונים שעניינם הפצה של מכשור רפואי, ואילו ההפצה בפועל בוצעה על ידי החברות השונות שבשליטתה – חברות בנות וחברות נכדות – כאשר הפצתו של המסתם בוצעה על ידי צמל יעקובסון. לפיכך, על מנת לבחון את מהותו של התשלום הגלובלי של 2,000,000 דולר ארה"ב, אשר שולם על ידי מדטרוניק, יש לבחון את פעילותן של צמל מדיקל ושל צמל יעקובסון בצוותא חדא, מבלי לנסות ולבצע הפרדה מלאכותית בין פעילותן של שתי החברות. בהקשר זה, מקובלת עלי טענת המשיב כי המערערים עצמם נסמכו בהוכחת טענותיהם על פעילותה של צמל יעקובסון לצד פעילותה של צמל מדיקל. למשל: המערערים נצמדו לפעילותה של צמל יעקובסון ביחס להסכם ההפצה ונמנעו מלהתייחס למכלול פעילותה של צמל מדיקל אשר מחזיקה בהסכמי הפצה רבים המבוצעים בפועל על ידי חברות בנות וחברות נכדות שונות.

44. באשר לטרוניית המערערים כי בית משפט קמא נסמך על נימוק בנוגע להגדרת "נכס הון גולמי", אשר לא עלה בטענות הצדדים – ברי הוא, כי הדבר נעשה כחלק מיישומם של מבחני עזר ידועים ונושנים אשר משמשים את בתי המשפט בעשיית ההבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית (ראו, למשל: הלכת קציר ופסקי הדין הישראליים והאנגליים הנזכרים שם, וכן פסיקה מאוחרת יותר הנזכרת בפסק דיני הנוכחי). קביעתו של בית משפט קמא בהקשר שבו דברים אלה הופיעו אינה אומרת אלא זאת: מקום שקיים ספק אם מדובר בהכנסה פירותית או הונית, עלינו לנסות להתיירו על ידי בחינת המהות הכלכלית של התשלום שבו עסקינן בהתייחס לטיב הנכסים או הזכויות שנמכרו. כלל משפטי זה הוא כלל נכון שאין בו כל חידוש. למעלה מן הנדרש, אוסיף כי המערערים הם אלה שצריכים להיות מעוניינים בהתרת הספק, שכן הנטל להוכיח כי בידם הכנסה הונית ולא פירותית רובץ עליהם, וחוסר ודאות בכגון דא פועל לרעתם, בהתאם לאמור בסעיף 89(ג) לפקודה ולרציונל אשר עומד מאחורי סעיף זה, כמוסבר לעיל.

התשלום ששולם על ידי מדטרוניק לצמל הינו פירותי, ולא הוני

45. נחזור למשל העץ והפירות. כזכור, פיצוי בגין קטיעתו של העץ או של אחד מענפיו – דהיינו: פיצוי בגין פגיעה במקור ההכנסה – מהווה תשלום שמהותו הונית; ומאידך, פיצוי המשולם בגין קטיף הפירות של העץ שנשלל מבעליו – דהיינו: פיצוי בגין פגיעה בהכנסה המופקת ממקור כזה או אחר – מהווה תשלום שמהותו פירותית. מנקודת ראות זו, אבחן כעת את מקור הכנסתה של צמל מהפצת המסתם ומכשירים רפואיים אחרים (ככל שהיו כאלה) של חברת קורוולב.

46. מקור הכנסה זה אינו אלא הסכם ההפצה גופו, אשר קבע, כזכור, כי בתום שלוש שנות קיומו זכויות ההפצה שהיו בידי צמל תתפוגגנה כלא היו וצמל תהא חייבת – בהתאם למנגנון ההחזרה של זכויות ההפצה, הקבוע מראש – לשתף פעולה עם קורוולב כדי להבטיח העברה מסודרת וחלקה של מכירות מוצריה של קורוולב בישראל לידי קורוולב; לספק לקורוולב עותקים ממכירות בשנת ההפצה האחרונה, לרבות דו"ח המפרט עסקאות מכירה תלויות ועומדות והזדמנויות למכירת המוצרים שזוהו אך טרם נוצלו; להעביר לקורוולב את כל כתבי ההסמכה, הרישיונות, ההיתרים והאישורים הנוספים, ממשלתיים ואחרים, שבידי צמל יחד עם תיעוד של כל פניותיה של צמל לקבלת אישורים כאמור; וכן לחתום על כל מסמך אשר יהא נחוץ, מועיל או נוח להבטחת ההעברה. מנגנון חוזי זה, הזוהה במהותו למנגנון הסיום שבהסכם המבטל, מראה באופן שאינו משתמע לשתי פנים כי הסכם ההפצה – מעיקרו – לא העניק לצמל שום נכס הוני

בדמותה של זכות בת קיימא במקור להפקת הכנסה, להבדיל מזכות להפקת הכנסות ממכירת מוצריה של קורוולב בישראל. אם נדמה את הזכות הבלעדית למכירת מוצריה של קורוולב בישראל לסוכנות או לזכיינות, נוכל לראות בבירור כי הזכות בסוכנות או בזכיינות, שקורוולב העניקה לצמל, לא היתה בגדר בעלות, והיא אף לא הגיעה כדי שכירות, להבדיל מרשות גרידא להשתמש בשמה ובמוצריה של קורוולב בתקופת הבלעדיות שמכוח ההסכם. זאת, כאשר לחייו של ההסכם נקצבו, כאמור, שלוש שנים בלבד; ובסיומן המצב שהיה לפני ההסכם חוזר לקדמותו והסוכנות (או הזכיינות) כולה – יחד עם המוניטין שצמל צברה בקשר עם מכירות מוצריה של קורוולב בישראל ורשימות הלקוחות, הקיימים והפוטנציאליים, שצמל יצרה בתקופת ההסכם – עוברת לידיה של קורוולב חינם אין כסף.

47. מושכלות היסוד של דיני החוזים והקניין אומרות לנו כי אדם יכול למכור או להעביר לאחר רק את מה שיש לו, ואינו יכול למכור או להעביר את אשר אינו בידו: *Nemo dat quod not habet*. ברי הוא, אפוא, לטעמי, כי הפיצוי שמדטרוניק שילמה לצמל שולם עבור מה שהיה באותה עת לצמל, ולא עבור מה שמעולם לא היה בידיה; ומה שהיה בידי צמל הוא הזכות להפקת הכנסות בתקופת ההסכם, הא ותו לא. באומרי "הא ותו לא", הנני רחוק מלהמעיט בערכה הכלכלי של הזכות: 2,000,000 דולר ארה"ב, שקונה מרצון, מדטרוניק, שילמה למוכרת מרצון, צמל. באומרי "הא ותו לא", הנני מתכוון רק לכך שמה שנמכר על ידי צמל למדטרוניק היה בגדר פירות, להבדיל מעץ אשר מניב את הפירות – זאת, מאחר שהעץ עצמו, או אחד מענפיו, מעולם לא היה שייך לצמל. קורוולב, ואחריה מדטרוניק, אחזה באותו עץ ובכל ענפיו תוך שהיא מרשה לצמל רק לגעת בעץ כדי לקטוף את פירותיו, למכרם בישראל, ולשלשל לכיסה את חלקה בשרשרת השיווק.

48. המערערים טוענים כי מסקנה זו איננה נכונה לנוכח עיגונו של הסדר הפיצוי הפירותי בסעיף 10.7.2 להסכם ההפצה – הסדר שלפיו יכלה צמל לקבל ממדטרוניק, בתמורה לסיום ההסכם, 375,000 דולר ארה"ב בלבד בחודש יוני 2009. המערערים ממשיכים וטוענים, כי צמל דחתה את הצעת הפיצוי כאמור, אשר באה ממדטרוניק, והסכימה לסיים את ההפצה רק לאחר שהובטח לה הפיצוי בסך של 2,000,000 דולר ארה"ב. מכאן מבקשים המערערים כי נסיק שהסכום של 2,000,000 דולר ארה"ב, העולה בלמעלה מ-500% על הפיצוי הפירותי לפי סעיף 10.7.2 להסכם ההפצה, מהווה פיצוי הוני.

49. טענה זו מקפלת בתוכה כשל לוגי וכשל כלכלי, ועל כן אין בידי לקבלה. בהיבט הלוגי, העובדה שהפיצוי הפירותי בסך של 375,000 דולר ארה"ב נמוך בהרבה מהפיצוי בסך של 2,000,000 דולר ארה"ב איננה הופכת את הפיצוי האחרון להוני. ברי הוא, כי גם נזק פירותי יכול להגיע לסך של 2,000,000 דולר ארה"ב. בהיבט הכלכלי, זכותה של צמל שלא להצטרף להסדר הפיצויים אשר נקבע בסעיף 10.7.2 להסכם ההפצה מהווה אינדיקציה לכך שהפיצוי אשר עשוי להיזקף לזכותה – פירותי או הוני – יכול לעלות על אותו סכום באופן משמעותי. תרחיש זה אכן התממש במציאות, שכן צמל דחתה את הצעתה של מדטרוניק לפצותה לפי הנוסחה של סעיף 10.7.2. אשר על כן, מוטל עלינו לסווג את התשלום ששולם לצמל ללא כל תלות בנוסחת הפיצוי שבסעיף 10.7.2 להסכם, שהפעלתה היתה תלויה בהסכמת הצדדים.

50. במסגרת זו, נזכור כי למדטרוניק לא היתה שום סיבה לשלם לצמל סכום כסף אשר עולה על ההכנסות הצפויות ממכירת המסתמים ומוצריה האחרים של קורוולב בישראל בפרק הזמן שנותר לה לרצות לפי הסכם ההפצה. זאת, מאחר שהיתה בידי מדטרוניק אופציה אחרת, משתלמת יותר: היא יכלה לאפשר לצמל להמשיך ולהפיץ את מוצרי קורוולב בישראל עד לגמר ההסכם ואז להפעיל את מנגנון ההחזרה של זכויות ההפצה, שכאמור היה זהה במהותו למנגנון הסיום אשר נקבע בינה לביין צמל בהסכם המבטל. מכאן ניתן ללמוד בבירור כי הפיצוי בסך של 2,000,000 דולר ארה"ב, שמדטרוניק שילמה לצמל, שולם בעד הפירות שהיו אמורים להיקטף מהעץ ולא נקטפו, ולא בעד העץ שלצמל לא היתה בו שום זכות בת קיימא, להבדיל מרישיון גרידא.

51. זאת ועוד: דיני מדינת קליפורניה, שלפיהם חוזה ההפצה אמור היה להתפרש ולהתנהל, ממילא שוללים את האפשרות של מתן צו בדבר אכיפת ההסכם לטובת המפיץ (ראו: *Copylease Corp. of America v. Memorex Corp.*, 408 F.Supp, 758, 759 (S.D.N.Y. 1976); *Long Beach Drug Co. v. United Drug Co.*, 13 Cal. 2d 158, 171 (1939); *Thayer Plymouth Center, Inc. v. Chrysler Motors Corp.*, 63 Cal. Rptr. 148, 150-151 (4th Dist. Ct. App. 1967)). כל מה שהמפיץ זכאי לו הוא פיצויים בגין אובדן רווחים ממכירות המוצרים, אשר מכסים את הנזק הפירותי, להבדיל מהוני (ראו: *Thayer*, 152). לפיכך, האופציה הנוספת שעמדה בפני מדטרוניק היא הפרת הסכם ההפצה על ידי מכירה חד-צדדית של מוצרי קורוולב בישראל ותשלום פיצויים פירותיים בגין ההפרה, אשר אמורים היו להיקבע, לפי דיני קליפורניה, על ידי הבורר שימונה. יוער בהקשר זה, כי הסכם ההפצה שלל במפורש זכאות לפיצויים מוגברים או עונשיים ולפיצויים לדוגמא בגין הפרת הסכם ההפצה (ראו: סעיף 11.1.2

להסכם). באומרי זאת, אינני בא לאמוד את הסתברות ההפצה התרחיש שבו חברה רצינית ובעלת מוניטין כדוגמת מדטרוניק תחליט להפר הסכם בריש גלי. באומרי את אשר אמרתי, אני בא לאמוד את מהותה של זכות ההפצה מושא ההסכם שצמל ויתרה עליה בתמורה לקבלת הפיצוי בסך של 2,000,000 דולר ארה"ב מידי מדטרוניק. בחינתה של זכות זו, לפי כל קנה מידה, מוליכה למסקנה חד משמעית כי מדובר בזכות להפקת רווחים מעסק שהיה שייך בכוליותו לקרוולב ואחר כך עבר בכוליותו למדטרוניק. מדובר אפוא בזכות פירותית והפיצוי שמדטרוניק שילמה בעבורה לצמל היה פירותי אף הוא.

52. למסקנה כי עסקינן בפיצוי פירותי, ולא הוני, נוכל להגיע גם מזווית אחרת אם נבחן את מהותו של ההסכם המבטל. לנוכח ההוראות שנקבעו בהסכם ההפצה אשר צוטטו לעיל, ברי הוא כי צמל לא יכלה למכור את זכויות ההפצה שלה לשום גורם זולת קרוולב ומדטרוניק. בנקודת הזמן בה ביקשה מדטרוניק למכור את מסתמי קרוולב בישראל באמצעות סניפה, ולא באמצעות צמל, היא היתה זקוקה להסכמת צמל שהחזיקה בידה זכויות הפצה בלעדיות. ההסכם המבטל נכרת אפוא בתנאים של מונופולין דו-צדדי: צמל יכלה למכור את זכויות ההפצה שלה אך ורק למדטרוניק, ואילו מדטרוניק יכלה לקנות זכויות אלה אך ורק מצמל. במצב של מונופולין דו-צדדי, דמי המכירה והקניה אינם נקבעים על ידי כוחות השוק החופשי, המנוטרלים על ידי המונופולין, אלא על ידי כוחותיהם היחסיים של בעלי ההסכם (ראו: ROBERT COOTER & THOMAS ULEN, LAW & ECONOMICS 301 (5th ed. 2007)). הסכם ההפצה שבין קרוולב לצמל הגביל את כוחה של צמל לתקופת חייו הקצרה ולרווחים שצמל יכלה להפיק באותה תקופה ממכירת מוצריה של קרוולב בישראל. עובדה זו היתה ידועה היטב למדטרוניק אחרי שזו נכנסה לנעליה של קרוולב. הדעת נותנת אפוא שמדטרוניק – שחקנית ותיקה, מנוסה וחזקה בענף המכשירים הרפואיים – לא היתה משלמת לצמל בעד סיום ההסכם סכום כסף שעולה על "הרע ההכרחי" מבחינתה. הסכום של 2,000,000 דולר ארה"ב, אשר שולם על ידי מדטרוניק לצמל, שולם אפוא מחמת "שנאת המן" (הימשכותו של הסכם ההפצה שבידי צמל עד סוף חייו הקצרים), להבדיל מ"אהבת מרדכי" (צמל). מדטרוניק חישבה סכום זה כסכום שיהא אטרקטיבי מספיק בעיני צמל כדי לשכנעה לוותר את ההכנסות שנותר לה להפיק ממכירת מוצרי קרוולב בישראל. הווה אומר: עסקינן בפיצוי פירותי, ולא בפיצוי הוני.

53. הניתוח שעשיתי עד כה לא נעשה על ידי בית משפט קמא, למרות שלטעמי הוא מתבקש לנוכח פרטי ההסכמים שבהם עסקינן. בית משפט קמא בחן הסכמים אלה בחינה גלובלית במסגרת המתווה של טענות הצדדים בהליך אדוורסרי אשר נוהל לפניו. בעלי הדין חזרו על מתווה זה גם במסגרת הטיעון שלפנינו מבלי לצלול אל תוך פרטי

ההסכמים, כפי שעשיתי אני בניסיוני להתחקות אחר האמת. מסיבה זו, ולמען הזהירות, אבחן כעת את מהותו של הסכם ההפצה בחינה גלובלית כדרכם של בעלי הדין ושל בית משפט קמא.

54. בחינה זו של הסכם ההפצה ושל זכויות ההפצה עליהן ויתרה צמל בתמורה לקבלת פיצוי בסך של 2,000,000 דולר ארה"ב ממדטרוניק, אף היא מוליכה למסקנה כי התקבול מושא המחלוקת הוא תקבול פירותי ולא הוני. למסקנה זאת נגיע בהתבסס על מהותן של זכויות ההפצה אשר היו בידי צמל לפי הדין הישראלי והמבחן של עיקר-מול-טפל, שבעניינו פירטתי לעיל. לאור מהות הזכויות שבהן עסקינן, ברי הוא כי התשלום שהתקבל על ידי צמל שולם לה חלף הסעד שהיה מגיע לה במקרה של הפרת הסכם ההפצה על ידי מדטרוניק. כך עולה בבירור מהאמור בהסכם המבטל. הסעד שברגיל מגיע למפיץ המוצר בגין הפרת הסכם הפצה בלעדי על ידי היצרן של אותו מוצר הוא סעד של פיצויים בגין אובדן רווחים, ולא סעד של אכיפה וביצוע בעין של ההסכם. כך אומר משפטנו-שלנו, וכך אומר גם אני כשאני מתעלם מדיניה של מדינת קליפורניה אשר חלים על הסכם ההפצה שבו עסקינן (ראו: ע"א 442/85 זוהר ושות' נ' מעבדות טרבנוול, פ"ד מד(3) 661, 672, 683 (1990); רע"א 5284/95 ג'יג'י מעבדות קוסמטיקה בע"מ נ' של סוכנויות יופי בע"מ (24.10.1995); ע"א 1319/06 שלק נ' טנא נגה (שווק) 1981 בע"מ, פסקה 20 לפסק דינו של השופט ט' ג'ובראן (כתוארו אז) (20.3.2007); ע"א 4232/13 אנגלו סכסון סוכנות לנכסים בע"מ נ' בלוס, פסקאות 13 ו-15 לפסק דינו של השופט י' עמית (29.1.2015); רע"א 7246/11 חיים לוי סוכנות רכב ומוסך איזורי ירושלים (1998) בע"מ נ' קרטו מוטורס בע"מ, פסקה 7 לפסק דינה של השופטת א' חיות (כתוארה אז) (16.1.2012)). אשר על כן, התקבול שהתקבל על ידי צמל הינו פירותי ולא הוני.

55. בהקשר זה, טענו המערערים כי לצמל לא היתה כל ברירה מעשית אלא להסכים בסופו של דבר לסיומו של הסכם ההפצה (כאמור בסעיף 50.5 לסיכומי המערערים). טענה זו לא הוכחה בגדרו של ההליך קמא ולא בוססה במסגרת הטענות שהובאו לפנינו. טענה זו ממילא אינה מעלה ואינה מורידה: גם אם אניח לטובתה של צמל שאילוצים כאלה או אחרים הם שגרמו לה להסכים לתנאיו של ההסכם המבטל, לא אוכל לשנות את מהותו של התקבול ששולם לה במסגרתו של אותו הסכם. תקבול פירותי שנישום קיבל לידי במציאות עסקית שכפתה עליו לקבלו כתמורה לויתורו על הפקת רווחים מעסק אינו יכול להפוך להוני בגלל אותה מציאות.

56. באשר למבחן העיקר-מול-טפל – הסכם ההפצה היה אחד מההסכמים בהם התקשרה צמל, והפצת המסתם לא היתה בגדר "נשמת אפם" של עסקי צמל. אינני מפקפק בכך שהסכם ההפצה היה חשוב מאד לצמל. הסכם זה פתח בפני צמל ערוץ למכירת מוצר רפואי חדשני ונדרש ויצר עבורה פוטנציאל לקבלת זכויות הפצה של מוצרים רפואיים נוספים בתחום הקרדיולוגיה. ברם, כל אלו אינם הופכים את הסכם ההפצה ל"עיקר" עסקיה של צמל מבחינה כלכלית-אובייקטיבית. בנקודת הזמן המכרעת – זמן התקבול והשומה – היו בידי צמל הסכמי הפצה נוספים לצד המנגנון העסקי אשר אפשר לה להמשיך ולכרות הסכמי הפצה עם יצרני המכשירים הרפואיים ברחבי העולם. הסכם ההפצה שצמל הסכימה לסיים בטרם זמנו בתמורה לקבלת הפיצוי בסך של 2,000,000 דולר ארה"ב לא היה אפוא בגדר עיקר עסקיה – נתון שגם מכוחו מן הדין לסווג את התקבול האמור כפיצוי פירותי, להבדיל מהוני.

57. למעלה מן הנדרש וכדי להסיר כל ספק, אוסיף כי מירב ההנחות שניתן, בדוחק רב, להניח לטובת המערערים יכלו, לכל היותר, ליצור מצב של כפות המאזניים מעויינות. במצב זה ממילא היינו מפעילים ביחס לתקבול מושא המחלוקת את הכלל "הוני או פירותי – פירותי הוא" אשר מעוגן בסעיף 89(ג) לפקודה בתורת שובר שוויון.

סוף דבר

58. מהטעמים שמניתי לעיל, הנני מציע לחבריי כי נדחה את הערעור, נאשר את פסק הדין קמא, ונחייב את המערערים לשלם למשיב הוצאות משפט בסך כולל של 35,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה (בדימ') ח' מלצר:

1. לאחר עיון בחוות דעתו המקיפה של חברי, השופט א' שטיין ובחומר המצוי בתיק שלפנינו – החלטתי להצטרף לחברי בתוצאה אליה הגיע ולעיקרי הנמקתו, ואולם מצאתי להעיר מספר הערות הנוגעות לכמה מקביעותיו של חברי.

2. חברי רואה את הכלל "פירותי והוני – פירותי עדיף" הקבוע בסעיף 89(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) כעקרון שנועד לשמש משקל-נגד ליתרון שיש לנישום על פקיד השומה, ואשר תכליתו להכריע לטובת פקיד השומה במקרים בהם מתעורר ספק, ואז לסווג את ההכנסה כפירותית (פיסקה 33 לחוות דעתו).

תפיסה זו שהיא אפשרית, אך לא בלעדית, מבוססת על ההנחה כי בדרך כלל, בסוגיית הסיווג של ההכנסה – הנישום יבקש לראותה כהכנסה הונית, ואילו פקיד השומה יבקש לסווגה כהכנסה פירותית. הנחה זו, שאמנם היא נכונה במקרים רבים, איננה מדויקת תמיד, וזאת מאחר שקיימים מקרים בהם דווקא הנישום הוא זה שיהיה מעוניין כי העסקה תסווג כפירותית ולא כהונית, ואילו פקיד השומה יטען כי מדובר בעסקה הונית.

3. הניסיון להתחקות אחר תכליותיו של סעיף 89(ג) לפקודה חורג, איפוא, מעניינינו, שכן כפי שחברי ביאר באריכות וכפי שיובהר להלן, בעניין שלפנינו אני שותף למסקנה כי לא עלה בידי המערערים להראות כי "הפירצה", שאותה נועדה למלא התמורה שהתקבלה בעסקה, נושא הערעור, היא הונית, ולמצער לא עלה בידיהם להראות כי מבין שני הסיווגים האפשריים – הוני ופירותי – ידו של הסיווג ההוני הוא בהכרח על העליונה (וזאת בהתאם להוראות סעיף 89(ג) לפקודה, ובהתאם למתווה שהונח בפרשת ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר טבא נ' ברנע, בפיסקה 62 (10.08.2016) (להלן: פרשת ברנע)). מכאן, שאת השאלה העקרונית בדבר תכליות סעיף 89(ג) לפקודה אני מציע להתיר בצריך עיון.

4. הערה נוספת נוגעת לעובדה כי, לשיטת חברי, יש לזקוף לחובת המערערים את העובדה כי זכות ההפצה לא היתה בגדר בעלות או שכירות, אלא היתה רשות שימוש גרידא. בהקשר זה אבקש להעיר כי העמדה הפסקנית שלפיה זכויות מסוג רשות שימוש אינן נכללות תמיד בהגדרת "נכס" (הקבועה בסעיף 88 לפקודה) – עלולה להיות בעלת השלכות במקרים אחרים, בהם נישומים מחזיקים בעסקים, או בנחלות כברי-רשות (מעבר לצרכי מגורים), ומקבלים פיצוי בגין ויתור על החזקה זו. כפי שאפרט להלן, אף במקרים מהסוג שלפנינו אין לשלול אפריורי את האפשרות כי חלק מהסכם ההפצה, כלל אף רכיבים הוניים.

5. לגופם של דברים, מקובלת עלי קביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי הנכבד, וכן מסקנתו של חברי, השופט א' שטיין, לפיה גובה הפיצוי ששולם לצמל מדיקל משקף את **מלוא** ההכנסות שהיו מופקות **מכלל** פעולות היבוא, השיווק וההפצה של מוצרי קורוולב בישראל. הכנסות אלה הן פירותיות במהותן. יחד עם זאת, אין לשלול את האפשרות כי להסכם הפצה תיתכן חשיבות כ"נכס הון גולמי" (כפי שכינה זאת בית המשפט המחוזי), שתכליתו עבור העסק איננה נוגעת רק להשגת ההכנסות המופקות ממנו, במקרים שבהם הדרך בה ההכנסות מופקות, נוגעת לליבת פעילותו של העסק, ומכירתו של העסק עלולה להוביל "לגדיעת העץ". שוו בנפשכם, למשל, מצב שבו חברה היא בעלת הסכם הפצה בלעדי של מותג ייחודי בשוק. במצב דברים זה, לעתים הסכם ההפצה מהווה גורם מפתח למעמדה של החברה בשוק, ליכולתה להתקשר עם ספקי משנה, ולמוניטין שיש לה בבואה לחתום על הסכמי הפצה נוספים. במקרים אלה, ובניגוד לדברי בית המשפט המחוזי הנכבד, בהחלט ייתכן כי נטילתו של הסכם ההפצה מידי החברה, ישפיע לא רק על אובדן הפירות, אלא אף על אמצעי הייצור של החברה בעתיד.

משכך, להשקפתי, שאותה גם הבעתי בדיון שנערך בפנינו, ייתכן שהפיצוי שניתן כאן היה **מעורב**: הוני ופירותי. חלק מהפיצוי אולי כלל רכיבים הוניים, ואילו חלקו האחר היה פיצוי על הכנסות שנבעו מפעולות היבוא, השיווק וההפצה שנמנעו, ובתור שכזה היה פירותי. אם זה אכן היה המצב – היה מצופה מצמל מדיקל להביא ראיות באשר לשוויה של זכות ההפצה (כולל זכות הבלעדיות שהיתה כלולה בה), כך ששיעור זה מתוך התמורה ימוסה באופן הוני, ואילו שאר התמורה ימוסה כהכנסה פירותית. יתירה מזו, אף שצמל מדיקל לא הביאה ראיה מבוררת לגבי גובהה של התמורה כאמור, שקלתי אם היה מקום לנהוג פה בדומה למה שנעשה ב-ע"א 4710/12 ברק גז טוכנויות בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (13.01.2015) ולבצע את החלוקה בדרך של הערכה.

6. דא עקא, שכידוע, הדין נגזר מן העובדות, ולא ראיתי להתערב בקביעות בית המשפט המחוזי שלפיהן לא נמצא בחומר הראיות בסיס עובדתי לגרסתם של המערערים, שבחרו שלא להציג מסמכים שונים ולהעיד גורמי מפתח, שהיה ביכולתם לשפוך אור על טיב העסקה ופרטיה (ראו פסקאות 34-50 לפסק הדין של בית המשפט המחוזי). בהקשר זה אציין עוד כי לא רק שבפני הערכאה המבררת – בחרו המערערים שלא להציג ראיות לטיעונם, אלא שגם בערעור שבפנינו הם נקטו בגישת: "תפסת מרובה" וגרסו כי כל התמורה הינה הונית ולפיכך התוצאה היא: "לא תפסת". הנה כי כן – אין מקום לנהוג פה בדרך של הערכה ופיצול התמורה, בניגוד לטענות המערערים. ממילא, על פי הכלל

הקבוע בסעיף 2(1) לפקודה, ולחלופין על-פי סעיף 89(ג) לפקודה (בהתאם למתווה שנקבע בפרשת ברנע), הרי ש-”הוני ופירותי – פירותי עדיף” ואף אם מדובר בהכנסה מעורבת, הונית ופירותית, יש לסווג בנסיבות העניין דנן את כלל ההכנסה כפירותית.

7. סוף דבר, בכפוף להערוטיי שפורטו לעיל, הנני מצטרף לתוצאה המוצעת בחוות דעתו של חברי, השופט א’ שטיין.

המשנה לנשיאה (בדימ')

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א’ שטיין.

ניתן היום, י"ז בתמוז התשפ"א (27.6.2021).

שופט

שופט

המשנה לנשיאה (בדימ')