



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערער: פואד פארס ת.ז. 053713996  
ע"י ב"כ עוה"ד אסף הופמן ו/או דורון פסו

נגד

המשיב: פקיד שומה חיפה  
ע"י ב"כ עוה"ד רונית ליפשיץ ולינוי רוזנר מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

1 **פתח דבר:**

2 בפני ערעור על שומות בצווים שהוצאו למערער, מר פואד פארס (להלן – המערער) לשנות המס 2015,  
3 2017, 2018 (להלן – שנות המס שבערעור) לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש],  
4 התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה) על ידי המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – המשיב).

5 המשיב קבע בהחלטתו בהשגה מושא הערעור דן כי ההכנסה החייבת של המערער לשנות המס  
6 היא 44,536,020 ₪ וסכום המס בו חייב המערער עומד על סך 14,241,868 ₪ (קרן) ובנוסף הושת על  
7 המערער קנס גירעון בסך 2,636,487 ₪.

8 **הרקע העובדתי הנדרש:**

9 1. המערער הוא ביולוג ופרמקולוג, פרופסור חבר ומנהל המעבדה לגנטיקה מולקולרית  
10 באוניברסיטת חיפה ויזם בתחום הביוטכנולוגיה.

11 2. ביום 29.4.2001 הקים המערער יחד עם מייסדים נוספים (להלן – בעלי המניות המקוריים)  
12 את חברת מודיגינטק בע"מ (להלן – החברה הישראלית), חברה ישראלית אשר פעלה  
13 בתחום פיתוח תרופות בדגש על יצירת גרסאות ארוכות טווח של תרופות קיימות.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 במועד הקמת החברה הישראלית החזיק המערער ב- 45,000 מניות, המהוות כ- 44.44%  
2 מהון המניות של החברה הישראלית.
- 3 ביום 13.12.2005 נחתם הסכם בין החברה הישראלית לבין חברת מודיג'ן אינק. חברה  
4 פרטית תושבת ארה"ב (להלן – **מודיג'ן**), לפיו רכשה מודיג'ן מבעלי מניות המקוריים את  
5 מלוא מניותיה של החברה הישראלית, ובתמורה הקצתה להם מניות במודיג'ן (בעלי  
6 המניות המקוריים ובעלי המניות של מודיג'ן יכוננו להלן יחד – **בעלי מניות מדרגה 2**).
- 7 בעלי המניות המקוריים פנו וקיבלו ביום 15.12.2005 מרשות המיסים החלטה בבקשה  
8 לקבלת החלטת מיסוי מקדמית, וזאת על מנת לדחות את מועד תשלום המס בגין העסקה  
9 עם מודיג'ן. בהחלטת המיסוי שניתנה על ידי רשות המיסים התקבלה בקשתם של בעלי  
10 המניות המקוריים ונקבע כי מועד תשלום המס בשל עסקת החלפת המניות יידחה למועד  
11 המוקדם מבין מכירת מניות מודיג'ן ע"י הנאמן או העברתן מהנאמן אל בעלי המניות  
12 המקוריים, חלוף 3 שנים ממועד ההחלפה (דהיינו 13.12.2008), פירוק מודיג'ן או רישום  
13 מודיג'ן בבורסה (להלן – **רולינג 2005**). בהתאם לתנאי רולינג 2005 הופקדו מניות חברת  
14 מודיג'ן בידי נאמן לצורך הבטחת קיום הוראות רולינג 2005.
- 15 ביום 9.5.2007 נחתם הסכם בין מודיג'ן לבין חברת Modigene Inc. (להלן – **החברה**  
16 **הציבורית**), חברה ציבורית תושבת ארה"ב, לפיו רכשה האחרונה את מלוא אחזקות בעלי  
17 המניות מדרגה 2 במודיג'ן ובתמורה הקצתה לבעלי המניות מדרגה 2 מניות בחברה  
18 הציבורית. בהסכם האמור נקבעו מספר מגבלות על סחירות המניות – ראשית, המניות לא  
19 ירשמו למסחר לתקופה של 18 חודשים ממועד העסקה ושנית, המניות יהיו חסומות  
20 לתקופה של 24 חודשים ממועד העסקה.
- 21 בשל ההסכם ועל מנת לדחות את מועד תשלום המס פנו הצדדים וקבלו החלטת מיסוי  
22 מקדמית נוספת מרשות המיסים, שניתנה ביום 18.8.2008, לפיה יחולו על העסקה האמורה  
23 תנאי סעיף 103ב לפקודה, ויידחה מועד מימוש המניות למועד המוקדם מבין: (1) מכירת  
24 הזכויות המוקצות בחברה הציבורית; (2) פירוק החברה הציבורית (3) תום תקופת  
25 החסימה (להלן – **רולינג 2008**). עוד נקבע ברולינג 2008 כי מניות החברה הציבורית יוחזקו  
26 בידי נאמן אשר יהיה אחראי לניכוי מס במקור. בנוסף נקבע כי תנאי לתוקף ההחלטה הוא  
27 קבלת אישור בכתב לגבי תנאיו מאת שתי החברות העובדים והנאמן (רולינג 2008 צורף  
28 כנספח 1 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

7. יצוין, כי לאחר מתן רולינג 2008 אך לפני יום 29.8.2013, החברה הישראלית שינתה את שמה לפרולור ביוטק בע"מ וחברת מודיג'ן שינתה את שמה ל- Prolor Biotech Inc., אך למען הנוחות בהליך זה אמשיך לכנותן בשמותיהן המקוריים.
8. ביום 23.4.2013 נחתם הסכם בין החברה הציבורית לבין חברת אופקו הלת' אינק OPKO HEALTH INC., חברה ציבורית תושבת ארה"ב (להלן – **אופקו**), לפיו רכשה האחרונה את מלוא אחזקות בעלי המניות מדרגה 2 בחברה הציבורית ובתמורה הקצתה להם ממניותיה (להלן – **החלפת מניות 2013**).
9. הצדדים לעסקת החלפת מניות 2013 פנו לרשות המסים, באמצעות משרד עורכי דין גורניצקי ושות', לקבלת החלטת מיסוי מקדמית. ביום 29.8.2013 ניתנה החלטת מיסוי בהסכם (להלן – **רולינג 2013**), לפיה נקבע כי יחולו על העסקה הוראות סעיף 104ח לפקודה, ובהתאם מועד תשלום המס בגין עסקת החלפת מניות 2013 יחול במועדים הקבועים בסעיף 104ח. (רולינג 2013 צורף כנספח 5 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור).
10. ביום 29.8.2013 בוצעה החלפת המניות בפועל במסגרתה קיבל המערער 1,159,197 מניות אופקו (אשר מוחזקות על ידי נאמן) בתמורה למסירת מניות החברה הציבורית.
11. מניות אופקו שהוקצו לבעלי המניות, ביניהם המערער, הופקדו בידי נאמן ישראלי – איסופ שירותי ניהול ונאמנות בע"מ (להלן – **הנאמן**). נקבע כי הנאמן יחזיק במניות עד למכירתן וינכה מס במקור בהתאם לתנאי רולינג 2013, ידווח לפקיד השומה לגבי מכירת מניות אופקו ויגיש דו"ח מפורט לגבי המניות לרשות המסים בתום כל שנת מס, והוא אף רשאי למכור מניות ללא הסכמת בעליהן לצורך תשלום מס בהתאם לרולינג 2013. ביום העסקה שווי מניות אופקו עמד על \$ 8.49 למניה (ראו נספח 2 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור).
12. בהתאם לתנאי עסקת החלפת מניות 2013 נדרשה התפטרות מהדירקטוריון של החברה הציבורית ומסירת הודעה על כך מצד המערער. לצורך כך, ביום 28.8.2013 פנה יו"ר הדירקטוריון, מר שי נוביק (להלן – **מר נוביק**), למערער בטלפון ובהודעת דוא"ל, וביקש ממנו לחתום על הודעת התפטרות מהדירקטוריון. עוד באותו יום, נענה המערער לבקשה, והעביר למר נוביק הודעת דוא"ל אליה צורפה הודעת התפטרותו החתומה מדירקטוריון החברה הציבורית ללא שצורף להודעה כל מסמך נוסף (ראו נספחים 3 ו-4 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור).
13. בהמשך לכך, ביום 2.9.2013 הועבר אל המחלקה המקצועית ברשות המיסים מכתב חתום בשמו של המערער (נספח 6 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור) בנוסח הבא:



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **"בהתאם לסעיף 3.43 בהחלטת המיסוי האמורה, החתום מטה מאשר בזאת כי**  
2 **הוא מסכים לכל הוראות החלטת המיסוי וינהג על פיהן ככתובן וכלשונו ללא כל**  
3 **הסתייגות".**
- 4 13. עד לתום שנת המס 2017 המערער לא דיווח על רווח הון ממכירת מניות אופקו, וזאת חרף  
5 הוראות רולינג 2013, לפיהם בשל תחולת הוראות סעיף 104ח(א) לפקודה הרי שהתבצעה  
6 מכירה רעיונית בשנת 2015 ובשנת 2017.
- 7 14. בשנת המס 2018 המערער מימש כ-100,000 מניות אופקו אשר הוקצו לו במסגרת עסקת  
8 החלפת מניות 2013 בתמורה לסך של 1,582,000 ₪. בגין מימוש זה ניכה הנאמן מס במקור  
9 מהתמורה בשיעור של 30%. את אישור ניכוי המס במקור צירף המערער לדו"ח השנתי  
10 שהגיש לשנת 2018.
- 11 15. לאור רולינג 2013 ובהתבסס על הוראות סעיף 104ח' לפקודה, הוציא המשיב למערער ביום  
12 30.12.2020 שומה לפי מיטב השפיטה (נספח 12 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור), בה  
13 קבע כי ביום 29.8.2015 נבע למערער רווח הון בסך 31,527,491 ₪ שמקורו במכירת  
14 המחצית האחת של מניות אופקו אשר הוקצו לו במסגרת עסקת החלפת מניות 2013. כמו  
15 כן, קבע המשיב כי ביום 29.8.17 נבע למערער רווח הון בסך 13,008,529 ₪ שמקורו במכירת  
16 המחצית השנייה של מניות אופקו אשר הוקצו לו במסגרת עסקת החלפת מניות 2013.
- 17 16. המשיב קבע כי יום המכירה הינו בכל אחד מהימים 29.8.2015 ו-29.8.2017 בהתבסס על  
18 הוראות סעיף 104ח(ג)(1) לפקודה ובפרט הגדרת המונח "יום המכירה" כאמור בסעיף  
19 104ח(א) לפקודה.
- 20 17. לצורך חישוב רווח ההון קבע המשיב כי סכום התמורה בגין מכירת המניות בכל אחד  
21 מהימים 29.8.15 ו-29.8.17 הינו הסכום המתקבל מחיבור סכום שווי המניה בבורסה בסיום  
22 המסחר בכל אחד מ-30 ימי המסחר הקודמים למועד תום תקופת הדחייה, מחולק ב-30  
23 וזאת בהתאם להוראות סעיף 104ח(א) לפקודה. כמו כן, קבע המשיב כי לצורך חישוב רווח  
24 ההון המערער הוא בעל מניות מהותי וכי המחיר המקורי של המניות הנמכרות הינו 0 וזאת  
25 בהתבסס על האמור ברולינג 2008 ועל האמור בסעיף 3.16 לרולינג 2013.
- 26 18. המערער הגיש ביום 3.1.2021 השגה על השומה לפי מיטב השפיטה (נספח 13 להודעה  
27 המפרשת את נימוקי הערעור), ונערכו מספר דיונים בשלב ההשגה בפני המשיב, בהם טען  
28 המערער כי לא ידע על רולינג 2013, ולכן רולינג זה אינו חל עליו. המשיב דחה את השגתו  
29 של המערער וביום 30.12.2021 הוציא המשיב למערער את השומות בצו וקבע כי יש לתקן  
30 את שומת 2018 של המערער כך שרווח ההון יחושב לפי הוראות רולינג 2013, וכי יש להטיל  
31 על המערער קנס גירעון בהתאם להוראות סעיף 191(ב) לפקודה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בשל כך הוגש הערעור.
- 2 בשלב הבאת הראיות בערעור דן הוגשו מטעם המערער תצהיר עדות ראשית של רו"ח 19.  
3 גימאל חייר – רואה החשבון של המערער (סומן מע/1) וכן תצהיר עדות ראשית של המערער  
4 (סומן מע/2). מטעם המשיב הוגש תצהיר עדות ראשית של רו"ח יאיר אלימלך, רכז חוליה  
5 במשרדי המשיב (סומן מש/1).
- 6 **תמצית טענות המערער:**
- 7 20. המערער מעולם לא היה מודע לקיומו של רולינג 2013, ונחשף אליו לראשונה רק בשלב אי'  
8 של השומה באוקטובר 2020. ממילא המערער לא נתן הסכמתו בכתב ו/או בעל פה לרולינג  
9 2013 ותנאיו או להיותו כפוף להוראות סעיף 104 ח לפקודה. המערער לא חתם על יפוי כוח  
10 המסמך את משרד עו"ד גורניצקי לפעול בשמו בעניין.
- 11 האישור שהוצג והנחזה כחתום בשמו הוא מזויף. המערער לא לקח חלק במו"מ טרם עסקת  
12 החלפת מניות 2013 וידע עליה רק מספר ימים טרם החתימה. בשנת 2013 מלבד פנייתו של  
13 מר נוביק למערער על מנת שיתפטר מכהונתו כדירקטור כתנאי לעסקה, לא התבקש  
14 המערער לחתום על שום מסמך נוסף בקשר עם עסקת החלפת מניות 2013. על כן, המערער  
15 מעולם לא נהג כמי שקיבל על עצמו את תנאי רולינג 2013.
- 16 21. למערער התברר בדיעבד כי גורם כלשהו העביר מסמך שלכאורה חתום על ידי המערער  
17 המאשר את רולינג 2013, אולם אישור זה מזויף.
- 18 22. מאחר ותנאי לתחולתו של רולינג 2013 היא הסכמתו המפורשת בכתב של המערער ומאחר  
19 והסכמתו זו מעולם לא ניתנה, למעט אותו אישור מזויף, הוראות רולינג 2013 אינן חלות  
20 על המערער, ולחלופין דינו של רולינג זה להתבטל למפרע בכל הקשור אל המערער. המערער  
21 לא הפיק רווח הון במועדים ובסכומים כפי שקבע המשיב.
- 22 23. המערער הניח כי עסקת החלפת מניות 2013 נעשתה בתנאים דומים לשינויי המבנה שנערכו  
23 בעבר, כך שתשלום המס בפועל נדחה ליום מכירת מניות אופקו בפועל. המערער לא הפיק  
24 רווח הון במועדים ובסכומים כפי שקבע המשיב, ועל כן פעל בהתאם, כך שבשנת 2018 עת  
25 מכר 100,000 מניות נוכח מס במקור על ידי הנאמן והמערער דיווח בהתאם למשיב.
- 26 המערער הסתמך על כך שבמהלך השנים פנה מספר פעמים לנאמן לשם מכירת מניות  
27 והנאמן לא הזכיר את רולינג 2013 בפניו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

24. המשיב הפר את חובותיו כרשות מנהלית לקבוע שומה בהסתמך על תשתית עובדתית הולמת ומנומקת. המשיב לא פעל לברר את טענותיו אל מול הגורמים הרלוונטיים, בניגוד לחובתו של המשיב כרשות מנהלית לבסס את החלטותיו על תשתית עובדתית המניחה את הדעת. בנוסף, המשיב מחויב לנמק את החלטותיו מכוח הוראות סעיף 2ב לחוק לתיקון סדרי המנהל (החלטות והנמקות), תשי"ט-1958 ומכוח סעיף 158 לפקודה.
25. חריגת המשיב מחובתו לפעול כרשות מנהלית סבירה, פוגמת בבסיס ההחלטה בהשגה עצמה ובהיעדר הנמקה מספקת יביא הדבר במקרים מסוימים לבטלותו של הצו, ובמקרה דנן יש להורות על ביטול השומות בצו שהוציא המשיב.
26. המשיב הפר את חובת ההגינות המוטלת עליו כרשות מנהלית, עת הוציא שומה בצו המחייבת את המערער לשלם מס בגין מכירה רעיונית של מניות אופקו במועדים הקבועים ברולינג 2013 ובסעיף 104ח לפקודה, לפי שווי המניה ד'אז ולפי שער הדולר ד'אז.
- עמדת המשיב לפיה יש לראות במערער כמי שמכר את מניותיו ביום 29.8.15 וביום 29.8.17 אינה סבירה בנסיבות העניין, היות שערכן של המניות ממועד זה נשחק בעשרות אחוזים, ובהתאם גם שער החליפין ירד מאז מועד המכירה הרעיונית. לפיכך, קבלת טענת המשיב תוביל למצב דברים בו גם אם המערער ימכור את מלוא מניותיו באופקו, לא יהא בידו לשלם את סכום המס שנקבע בשומה. על כן, מדובר בחיוב מס שאינו מס אמת המפר את חובת ההגינות של המשיב כרשות מנהלית.
27. ניתן ללמוד מהתנהגותו לאורך השנים כי המערער לא קיבל על עצמו את תנאי רולינג 2013, שכן היה מחויב להגיש תוך 30 ימים ממועד החלפת המניות – 29.8.13 – הודעה למשיב בצירוף רולינג 2013, על בחירתו להפעיל את הוראות סעיף 104ח לפקודה לגבי רווח ההון בכל הקשור להחלפת המניות – ולא עשה כן. המערער לא ניסה למכור את מניותיו באופקו באופן חלקי בשנת 2015 ו/או בשנת 2017 על מנת לשלם את חבות המס הנובעת מרולינג 2013. המערער לא דיווח למשיב על מכירת מניות בשנות המס 2015 ו-2017, ומעולם לא פנה לנאמן בכל הקשור לרולינג 2013 עובר להליכים נשוא ערעור זה. המערער דיווח למשיב לגבי מכירת מניותיו בשנת 2018 ושילם את המס הנובע ממכירה זו באמצעות ניכוי מס במקור ע"י הנאמן, והכול מבלי שהוא היה מודע לתנאי רולינג 2013.
28. המערער יצא מנקודת הנחה לפיה חבות המס הנובעת מעסקת החלפת המניות 2013 תהיה במועד בו ימכור את מניותיו בפועל, בדומה למה שנקבע בעסקאות הקודמות ב-2005 ו-2008 ועל בסיס תפיסה זו פעל במועד מכירת מניותיו ב-2018.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 סעיף 3.43 לרולונג 2013 קובע מפורשות כי רולונג 2013 יבוטל למפרע אם המערער לא יעביר  
2 אישור בכתב לפני מועד החלפת המניות בפועל, דבר שכאמור לא נעשה. גם אם יתקבל אותו  
3 אישור מזויף, הרי מועד העברתו היה ביום 2.9.2013 אך לפי הוראות הרולונג היה על  
4 המערער להעבירו עד למועד החלפת המניות קרי ביום 29.8.13. משכך, דינו של רולונג 2013  
5 להתבטל למפרע ובהתאם בטלה גם החלטת המשיב לחייבו במס בגין המכירה הרעיונית  
6 של מניותיו בהתאם למועדים הקבועים בסעיף 104ח לפקודה.
- 7 בנוסף לכך, יש להטיל ספק במהימנות הודעות הדוא"ל אותן הציג המשיב לבית המשפט  
8 והאישור החתום בשמו של המערער שצורף להן, שכן מסמכים אלה מזויפים. המערער  
9 מעולם לא שלח למר נוביק את הודעת הדוא"ל האמורה, וישנן נסיבות רבות המלמדות על  
10 כך: ראשית, פרטיו האישיים של המערער המופיעים ברולונג 2013 שגויים. שנית, החתימה  
11 על גב האישור המזויף אינה חתימתו של המערער. שלישית, המערער מקפיד להשיב בעברית  
12 להודעות דוא"ל שנשלחות אליו בעברית, חרף כך תשובתו של המערער לכאורה, למייל  
13 שנשלח אליו ממר שי נוביק ושאליה צורף האישור המזויף הייתה באנגלית. רביעית,  
14 הדוא"ל אליו צורף האישור המזויף לקוי מבחינה צורנית ויש בכך להעלות חשש ממשי לגבי  
15 מהימנותו, באופן המחייב את המשיב לכל הפחות לזמן נציג מטעם החברה אשר יעיד על  
16 אותנטיות הודעת הדוא"ל והמסמך שצורף אליה.
- 17 המערער פנה למספר גורמים רלוונטיים על מנת לברר את עניין הרולונג והחתימה על  
18 האישור. פנייתו למשרד עורכי דין גורניצקי טרם נענתה עד למועד הגשת סיכומיו, והוא  
19 היה מנוע בהנחיית מחלקת חקירות מלפנות לחברה הישראלית ו/או למר נוביק בכל הקשור  
20 לשומה שהוצאה לו.
- 21 מעבר לחובת ההגינות ועקרון גביית מס אמת אליהם כפוף המשיב, הנאמן והמשיב  
22 התרשלו, שכן הנאמן לא פעל בהתאם להוראות רולונג 2013 והוראות סעיף 104ח(ז)(2)  
23 לפקודה – לא ניכה מס במקור במועדי המכירה הרעיונית של מניות המערער באופקו  
24 בתאריכים 29.8.15 ו-29.8.17, כך שהפר את הוראות הרולונג.
- 25 המשיב התרשל אף הוא בכך שנמנע מלהוציא לנאמן שומת ניכויים לאור העובדה שהנאמן  
26 הפר את חובתו המעוגנת בסעיף 104ח(ז)(2) לפקודה ופעל כאילו הרולונג אינו חל על  
27 המערער, וזאת על אף שהנאמן החזיק במניות המערער באופקו, והיה מחויב למכור מניות  
28 לשם תשלום המס שחל על המערער, בהתאם להוראות סעיף 104ח לפקודה וסעיף 3.6.1  
29 לרולונג 2013.
- 30 לכל היותר המשיב היה יכול לטעון לקיומו של אירוע מס בשנת 2013 אך שנה זו התיישנה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

### תמצית טענות המשיב:

- 1
- 2 34. טענות המערער לא הוכחו בשלב הבאת הראיות בערעור דנן. המערער ידע על עסקת החלפת
- 3 המניות ב-2013, לא דיווח עליה ולא שילם מס בגינה ואף ידע על רולינג 2013. בעסקת
- 4 החלפת המניות 2013 המערער קיבל מניות של חברה ציבורית, נסחרת שניתנות למימוש,
- 5 וכן קיבל המערער מנגנון לדחיית מועד תשלום מס בהתאם לרולינג 2013, אך לא פעל על
- 6 פיו.
- 7 35. אין כל רבותא בטענת המערער לפיה לא ידע על רולינג 2013, שכן גם אילו היתה מתקבלת
- 8 גרסתו זו - אין בכך כדי לפטור אותו מחובת תשלום המס על פי השומה מושא ערעור זה.
- 9 שכן, בהתאם לסעיף 88 לפקודה עסקת החלפת המניות הינה עסקה לכל דבר, ומכאן
- 10 שהמערער היה חייב לדווח ולשלם מס בהתאם להוראות הפקודה לצד מקדמת רווח הון
- 11 בהתאם לסעיף 91(ד)(1) לפקודה. המערער לא נהג בהתאם להוראות החלות עליו מכוח הדין
- 12 ולא כלל את עסקת החלפת מניות 2013 בדו"ח על הכנסותיו לאותה שנה ולא שילם את
- 13 המס המתחייב מהעסקה הנ"ל.
- 14 36. המערער ומייצגו רו"ח ח"יר ידעו על עסקת החלפת המניות 2013, וחובתם הייתה לנקוט
- 15 בכל האמצעים הסבירים לבירור חבות מס. הימנעותו של המערער מבדיקה ובירור עולה
- 16 כדי עצימת עיניים שכמוה כידיעה.
- 17 37. יש לדחות את טענת הזיוף שהועלתה על ידי המערער. מדובר בטענה הדורשת רף ראייתי
- 18 גבוה, אך טענת הזיוף נטענה בעלמא מבלי שהמערער הציג ולו בדל ראייה להוכחת טענה
- 19 זו: המערער לא הגיש תלונה למשטרה, לא הציג חוות דעת גרפולוגית או אחרת, לא הגיש
- 20 תביעה אזרחית נגד הגורמים הרלוונטיים, ואף לא זימן כל עד לעניין זה, והתנהלותו זו
- 21 פועלת לחובתו. מנגד, ישנן ראיות בכתב להסכמתו של המערער לרולינג 2013 אשר המערער
- 22 לא הצליח לסתור.
- 23 38. גם אם היתה מתקבלת טענת המערער ומייצגו רו"ח ח"יר לפיה ידעו על רולינג 2013 רק
- 24 בשנת 2020 – לא ניתן כל הסבר מדוע פנייה מטעמו לגורמים הרלוונטיים נעשתה רק מספר
- 25 חודשים לאחר מכן.
- 26 39. בפני בית המשפט הוצגו ראיות מספקות בכדי להוכיח את ידיעתו וחתימתו של המערער על
- 27 אישור רולינג 2013. שרשור של מיילים שהגיע לידי המשיב מחברת אופקו, מוכיח כי
- 28 המערער ידע ואישר בחתימתו את תנאי רולינג 2013.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 יתר על כן, אין כל הגיון או סבירות בטענת המערער כי זייפו את חתימתו, שכן אין למי  
2 מהמעורבים אינטרס לזייף חתימתו של המערער. זאת, מאחר שרולינג 2013 נועד להיטיב  
3 עם המערער ולאפשר לו דחיית תשלום מס.
- 4 הצטרפותו של המערער לרולינג 2013 אינה תנאי לצורך החלת הוראות הרולינג על יתר  
5 הצדדים לעסקה ועובדה היא כי בפועל התנהג המערער כמי שמודע לקיומו של רולינג 2013  
6 עת לא דיווח על עסקת החלפת המניות 2013, ובכך יש כדי ללמד כי המערער ידע כי רולינג  
7 2013 חל עליו.
- 8 .40 ככל שבפי המערער טענה לרשלנות כלפי הנאמן, או כלפי עורך דין כלשהו או כל גורם מעורב  
9 אחר, דיו טענה שכזו על הסף והערעור דן אינו המקום הנכון לבירור טענות אלו.
- 10 בנוסף, חבות המס היא של המערער, והוא לבדו הנישום. חבות המס רובצת על המערער  
11 מכוח החוק, ובהתאם לכך דרך המלך היא הוצאת שומה לנישום, ואין כל בסיס לטרוניית  
12 המערער מדוע לא הוצאה שומה לנאמן.
- 13 .41 חבות המס של המערער על פי השומות מושא הערעור לא יכול שתושפע מהעובדה כי שווי  
14 המניות שבידי המערער ירד במהלך השנים, שכן מצב הדברים הוא כי המערער לא קיים  
15 את הוראות הדין ונמנע במשך שנים מלשלם את המס בו הוא חב.
- 16 .42 אילולא רולינג 2013 ואישור רשות המסים לפיו על דחיית תשלום המס בגין עסקת החלפת  
17 המניות 2013, אשר מהווה אירוע מס, היה על המערער לדווח על רווח הון ממכירת המניות  
18 ולשלם את מלוא המס הנובע מכך סמוך לאחר השלמת העסקה, היינו בספטמבר 2013 –  
19 וזאת לא עשה המערער.
- 20 .43 המשיב נסמך על מסמך, הנחזה כמסמך מהימן ואותנטי, שהגיע לידי המשיב מעורכי הדין  
21 שייצגו את הצדדים לצרכי רולינג 2013. מדובר במסמך הכולל חתימה הנראית כחתימתו  
22 של המערער והמאשר את הסכמתו לרולינג. לכן, כאשר מדובר ברולינג שכל תכליתו להטיב  
23 עם המערער והמערער התנהג בפועל כאילו הרולינג קיים בכך שלא דיווח ולא שילם מס  
24 בגין עסקת 2013, הרי שלא נפל פגם בכך שהמשיב הסתמך על אותו מסמך.
- 25 .44 ככל שתקבל שומת המשיב מושא הערעור דנו, תתקן שומת שנת המס 2018 בהתאם  
26 ותכלול את עסקת מכירת המניות ב-2018.
- 27 .45 אין כל בסיס לטענת המערער כי נסמך על רולינג 2008, כיוון שגם ברולינג 2005 וגם ברולינג  
28 2008 לא נקבע שאירוע המס יחול אך ורק במועד מכירת המניות בפועל.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 יש לדחות את טענת המערער לפיה על אף שלא דיווח על הכנסה ממכירת מניות בעסקת  
2 2008, כפי שהיה מחויב לבצע לפי הוראות רולינג 2008, יש לראות באותן מניות כאילו דווחו  
3 ונמכרו וכי לצורך חישוב רווח ההון בגין עסקת 2013 זכאי המערער להפחית את המחיר  
4 המקורי של המניות. טענה זו היא בגדר ניסיון פסול להרחבת חזית, שכן המחלוקת בעומדת  
5 בבסיס הערעור דנן אינה עוסקת בדיווח על הכנסות בגין מימוש רעיוני הנובע מעסקאות  
6 קודמות.

7 אין ממש בטענת המערער לפיה החלטת המשיב סותרת את עקרון המימוש, וכי יש למסות  
8 אותו רק בעת המכירה בפועל. בשנת 2013 היתה מכירה של מניות החברה הציבורית שהיו  
9 בבעלותו של המערער, מוחזקות לטובתו, נתונות למימוש וההחזקה באמצעות נאמן אינה  
10 מפקיעה את זכויות הבעלים בנכס.

11 על המערער לשלם את המס בהתאם להוראות החוק, אף אם בדיעבד תוצאת המס הינה  
12 מוקשית. ככל שהמערער סבור כי נגרם לו נזק בשל עוולה כזו או אחרת, הרי שהיא לא  
13 נגרמה על ידי המשיב, המערער לא הוכיח כי נגרמה לו עוולה כלשהי וממילא לא נקט  
14 בהליכים מתאימים.

15 המערער לא הוכיח כי לא התרשל בעריכת דוחותיו לשנות המס שבערעור. המערער לא כלל  
16 בדוחותיו הכנסות אותן היה עליו לכלול, ולפיכך הוטל עליו קנס הגירעון בשיעור 15%  
17 בהתאם לסעיף 191(ב) לפקודה.

18 מכאן לערעור שבפניי.

19 דיון והכרעה:

20 א. התשתית המשפטית הנדרשת:

21 מיסוי רווחי הון מוסדר בחלק ה' לפקודה. בסעיף 88 לפקודה מצויות ההגדרות  
22 הבאות הרלוונטיות לעניין מיסוי רווח הון:

23 "רווח הון" - הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי;

24 "נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה  
25 ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל

26 "מכירה" - לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל  
27 פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם,  
28 והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה;



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 51. בהתאם להגדרות שבסעיף 88 לפקודה הרי שעסקת החלפת המניות 2013 מהווה מכירה של  
2 נכס שהניבה רווח הון.
- 3 ראו לעניין זה: ע"א 1804/05 אהוד אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (31.1.2008) (להלן –  
4 עניין אלוני), שם נקבע בפסקה 27:
- 5 **"אין מחלוקת על כך שברגע החלפת המניות מתגבש אירוע המס ומתבצעת**  
6 **מכירה. בהגדרת המונח מכירה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה נכללת האופציה**  
7 **של חליפין. משכך יש לומר העסקה דנן מצמיחה לבעלי המניות של חברת טלגייט**  
8 **רווח הון. התמורה עבור מניות חברת טלגייט התקבלה במניות חברת טריון. ברגע**  
9 **החלפת המניות יצאו מניות חברת טלגייט משליטת בעלי המניות בחברה**  
10 **ומשתכלל חוזה המכר."**
- 11 52. לפיכך, אלמלא רולינג 2013, על פי הדין המערער היה חייב לדווח ולשלם מס על רווח ההון  
12 מעסקת החלפת מניות 2013 בשיעור הקבוע בחוק.
- 13 53. סעיף 104ח לפקודה עניינו "החלפת מניות", המוגדרת כדלקמן:
- 14 **"החלפת מניות" – העברת מניות של חברה (בסעיף זה – חברה נעברת), לרבות**  
15 **זכויות לרכישת מניות (בסעיף זה – המניות המועברות), בתמורה להקצאת מניות**  
16 **רשומות למסחר בבורסה, בחברה אחרת, בין בצירוף תמורה נוספת ובין בלעדית**  
17 **(בסעיף זה – החברה הקולטת והמניות המוקצות);**
- 18 בסעיף זה הוגדר גם "יום המכירה" כדלקמן:
- 19 **"יום המכירה" – המוקדם מבין אלה:**  
20 **(א) המועד בו נמכרה המניה המוקצית;**  
21 **(ב) מועד תום תקופת הדחיה; לעניין זה, "מועד תום תקופת הדחיה" –**  
22 **(1) לעניין מניות מוקצות שאינן מניות חסומות –**  
23 **(א) לגבי מחציתן – עשרים וארבעה חודשים מיום ההחלפה; ..**  
24 **(ב) לגבי יתרתן – ארבעים ושמונה חודשים מיום ההחלפה;**  
25 **(2) לעניין מניות חסומות –**  
26 **(א) לגבי מחציתן – עשרים וארבעה חודשים מיום ההחלפה או תום**  
27 **6 חודשים מתום תקופת החסימה, לפי המאוחר, ....**  
28 **(ב) לגבי יתרתן – ארבעים ושמונה חודשים מיום ההחלפה או תום**  
29 **6 חודשים מתום תקופת החסימה, לפי המאוחר."**
- 30 54. לפי הוראות סעיף 104ח(ב) לפקודה החלפת מניות לא תיחשב במועד ההחלפה כמכירה  
31 לעניין חלק ה' לפקודה ככל שהתקיימו תנאים מסוימים. מכאן שברירת המחדל היא כי  
32 עסקת החלפת מניות מהווה מכירה לפי הוראות חלק ה' לפקודה, אלא אם מתקיימים  
33 התנאים שבסעיף 104ח(ב) לפקודה, הקובע:
- 34 (ב) (1) החלפת מניות לא תיחשב, במועד ההחלפה, כמכירתן לענין חלק ה' או  
35 לענין חוק מיסוי מקרקעין, אם התקיימו כל אלה:



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 היחס בין שווי השוק של המניות המועברות לבין שווי השוק של  
2 החברה הקולטת מיד לאחר החלפת המניות הוא כיחס שבין  
3 שווי השוק של המניות המוקצות, לרבות התמורה הנוספת, לבין  
4 שווי השוק של כלל הזכויות בחברה הקולטת מיד לאחר החלפת  
5 המניות;  
6 החברה הקולטת הקצתה מניות שוות זכויות לכל המעבירים  
7 מאותה חברה;  
8 המעביר שילם מקדמה בשל התמורה הנוספת....  
9 כל המניות וכן כל הזכויות לרכישת מניות של המעביר ושל צד  
10 קשור לו בחברה הנעברת, הועברו במסגרת החלפת המניות, אלא  
11 אם כן אישר המנהל אחרת, בתנאים שקבע;  
12 הוגשה בקשה למנהל לאשר כי החלפת המניות עומדת בתנאים  
13 כמפורט בסעיף זה, ובלבד שהבקשה הוגשה 30 ימים לפחות  
14 לפני מועד החלפת המניות והמנהל נתן את אישורו; אישור לפי  
15 פסקה זו יכול שיתונה במתן ערבויות להנחת דעת המנהל  
16 ובתנאים אחרים כפי שיקבע המנהל;  
17 המניות המוקצות יופקדו בידי נאמן לצורך הבטחת תשלום המס  
18 וקיום הוראות סעיף זה;  
19 "[...]"
- 20 55. עוד יצוין, כי בהתאם להוראות סעיף 91(ד)(1) לפקודה מקום בו מתבצעת מכירה יש לשלם  
21 מקדמת רווח הון.
- 22 56. החלטת מיסוי מקדמית היא פרקטיקה שהיתה נהוגה משך שנים, ואשר קיבלה עיגון חוקי  
23 בתיקון 147 לפקודה, בסעיף 158ג(א) לפקודה.
- 24 ראו לעניין זה ע"א 4154/14 הצלחה התנועה הצרכנית לקידום חברה נ' דוד כהן, פסקה 31  
25 (16.05.2017) אשר מפנה לעניין אלוני:
- 26 "פרה-רולינג (פניה מקדמית) הוא הליך מינהלי המאפשר לאדם השוקל לבצע  
27 פעולה מסוימת לפנות לרשות המנהלית ולפרוש בפניה את התשתית העובדתית  
28 הרלבנטית, על מנת לקבל את עמדתה בנוגע להשלכותיה של אותה הפעולה. זאת  
29 כדי לאפשר לפונה לכלכל את צעדיו מראש ולצמצם את אי הודאות הגלומה,  
30 מבחינתו, בנקיטת הפעולה המתוכננת."  
31 [...]
- 32 בחלק מן התחומים שבהם נעשה שימוש בהליך הפרה-רולינג הוא אף זכה  
33 להסדרה בחקיקה, וזאת בניגוד לפרקטיקה שנהגה בעבר ולפיה התנהל הליך זה  
34 ללא עיגון חוקי המסדיר אותו. כך, בתיקון 147 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]  
35 חוקק פרק חדש המסמיך את שלטונות המס, לבקשת נישום, ליתן "החלטת  
36 מיסוי" הנוגעת לחבות המס שלו".
- 37 57. פסק הדין בעניין אלוני ניתן טרם חקיקתו של סעיף 158ג לפקודה, ונדונה במסגרתו השאלה  
38 האם אדם רשאי לחזור בו מהחלטה מקדמית שהוצאה לו בשל עסקת החלפת מניות, לאחר  
39 שבחר ליישמה וכן נדונה השאלה האם אותה החלטה מקדמית התגבשה לכדי הסכם  
40 מחייב.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 נקבע כי אין לנישום זכות קנויה לסגת מהסדר מס לאחר כניסתו לתוקף, כך שהתנהלות על  
2 פי הסדר המס ולאחר מכן נסיגה ממנו הינה התנהלות פסולה וכי כאשר ניתנת החלטת  
3 מיסוי בהסכמה יש לראות בה כהסכם המחייב שניתן לסטות ממנו בנסיבות חריגות בלבד.
- 4 .58 סעיף 191 לפקודה קובע כי ניתן להטיל קנס על גירעון ואת שיעורו של הקנס, כשגירעון  
5 מוגדר כסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שהגיש לפי  
6 סעיף 131 לפקודה או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור.
- 7 .59 הוראת סעיף 191(ב) לפקודה, מעגנת את האפשרות להטיל קנס גירעון בשיעור של  
8 15% מסכום הגירעון בהתקיים שני תנאים: (1) גרעון (פער) העולה על 50% מהמס  
9 שהנישום חייב בו; (2) הנישום לא הוכיח כי לא התרשל.
- 10 לעניין זה ראו ע"א 1134/11 ר.מ שביט מבנים חברה לבניין השקעות ופיתוח בע"מ נ'  
11 פקיד שומה באר שבע, פסקה 30 (12.05.2013). (להלן – עניין שביט).
- 12 .60 באשר לשאלה מהי "התרשלות" לצורך סעיף 191 נקבע בעניין שביט תוך הפנייה לע"א  
13 285/70 פקיד השומה, תל-אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155 (1971) (להלן - לעניין  
14 ליכטנשטיין) כי:
- 15 "השאלה מהי "התרשלות" לצורך סעיף 191 טרם נתלבנה באופן מקיף בבית  
16 משפט זה. בפרשת ליכטנשטיין (ע"א 285/70 פקיד השומה, תל-אביב 4 נ'  
17 ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155 (1971) ) ציין בית המשפט, כי כאשר שוכנע בית  
18 המשפט שהנישום פעל בכנות ובתום לב, כי אז אין לייחס לו רשלנות. מפסיקת  
19 בתי המשפט המחוזיים עולה, כי כאשר הנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח  
20 את הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים  
21 משמעותי כי אז יוטל הקנס (ע"מ (י-ס) 423/10 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון  
22 בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו] (7.2.2013) ). כן יוטל הקנס כאשר  
23 מאופן הדיווח הכולל של הנישום עולה תמונה של פגמים המעידים על חוסר  
24 תשומת לב ראויה, זאת גם אם התקבלו בחלקן טענות הנישום בערעורו בבית  
25 המשפט (עמ"ה (י-ס) 7/09 עזריה נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו]  
26 (18.6.2012))."
- 27 בע"א 3454/21 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (12.07.2023) התייחס בית המשפט  
28 לשאלת הנטל להוכחת התרשלות מצד הנישום וקבע:
- 29 "נטל ההוכחה לעניין התרשלות לצורך הטלת קנס גירעון "רגיל", רובץ על כתפי  
30 הנישום עצמו. הוא שצריך להוכיח לפקיד השומה כי לא התרשל בעריכת הדיווח  
31 שהעביר אליו; ולא פקיד השומה הוא שנדרש להוכיח כי הנישום אכן נהג  
32 בהתרשלות בעניין זה".
- 33 .61 כעת אפנה להכרעה בשאלות השנויות במחלוקת בין הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **ב. ידיעתו והסכמתו של המערער לרולינג 2013:**
- 2 .62 כאמור, המערער טוען כי אין להחיל עליו את הוראות רולינג 2013 שכן הוא לא ידע על  
3 הרולינג האמור ותנאיו ולא נתן את הסכמתו לתחולתו לגביו. המערער אף טוען כי האישור  
4 החתום בשמו המהווה הסכמה לתנאי רולינג 2013 (להלן – **מסמך האישור**) – הינו מסמך  
5 מזויף.
- 6 אבהיר, כי ככל שרולינג 2013 חל על המערער, הרי שביחס לעסקת העברת המניות 2013 חל  
7 סעיף 104ח לפקודה על המערער. בהתאם להגדרת "יום המכירה" שבסעיף האמור,  
8 המערער נדרש לשלם מס בהתאם למועדי הדחייה שנקבעו, הראשון בתום 24 חודשים  
9 ממועד החלפת המניות דהיינו – ביום 29.8.2015 והשני בתום 48 חודשים ממועד החלפת  
10 המניות, דהיינו - 29.8.2017.
- 11 .63 לאחר שעייתי בכל טענות הצדדים ובחנתי את הראיות שהובאו בפניי, עמדתי היא כי אין  
12 לקבל את טענת המערער בדבר העדר ידיעתו אודות רולינג 2013 ובדבר העדר הסכמתו  
13 לתחולת הרולינג האמור ביחס אליו. אינני מקבלת גם את טענת המערער כי מסמך האישור  
14 הינו מזויף.
- 15 .64 על פי הראיות שבפניי, עולה כי המערער כמו גם רו"ח ח"יר ידעו על עסקת החלפת המניות  
16 2013.
- 17 רו"ח ח"יר מייצג את המערער בפני רשויות המס מאז שנת 1997, מגיש עבור המערער ועבור  
18 חברות שבשליטת המערער את הדוחות השנתיים ואף קיים קשר חברי בינו לבין המערער  
19 (פרוטוקול עמוד 9 שורות 21-9). על אף זאת, טען רו"ח ח"יר כי לא ידע על אף אחד מן  
20 הרולינגים שניתנו, ואף טען שלא ידע על העסקאות להחלפת המניות שבגינן התבקשו וניתנו  
21 הרולינגים (פרוטוקול עמוד 9 שורות 22-26, עמוד 10 שורות 1-4).
- 22 .65 אציין, כי התרשמתי היא כי בעדותו ניסה רו"ח ח"יר לטשטש את העובדות כהווייתן וחזר  
23 כל העת על הטיעון לפיו לא ידע על רולינג 2013, וזאת גם כאשר נשאל בעניין ידיעתו אודות  
24 עסקת החלפת המניות 2013. תשובותיו בחקירה הנגדית וגם במענה לשאלות בית המשפט  
25 יצרו רושם קשה של ניסיון לייצר "מעגל שוטה" חוזר ונשנה והעדר קבלת תשובות  
26 קונקרטיבות:
- 27 **ש. על העסקאות של החלפת המניות שבעקבותיהן פנו לפקיד השומה**  
28 **בדרישות לרולינג ידעת?**  
29 **ת. לא.**



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ש. לא ידעת כלום? לא ידעת בשנת 2013 שהמערער עשה סוג של אקזיט על  
2 ידי החלפת המניות למניות אופקו?  
3 ת. בשאלה שלך יש דבר מטעה. המערער לא עשה החלפת אקזיט על ידי  
4 מניות אופקו, אלא החברה עשתה החלפת מניות על ידי אופקו בלי  
5 התערבותו של הנישום בכלל.  
6 ש. ידעת או לא ידעת על העסקה הזו?  
7 ת. אני והנישום ידענו ב 11.11.20  
8 ש. על מה?  
9 ת. על הרולינג, על משמעות הרולינג ועל החלפת המניות. אני לא ידעתי על  
10 כל זה.  
11 ש. האם לא ידעת על עסקת החלפת המניות?  
12 ת. לא ידעתי על הרולינג.  
13 ש. בית המשפט: על העסקה אדוני ידע?  
14 ת. שמעתי שהייתה עסקה כשלהי אבל לא ידעתי על הרולינג. שמעתי  
15 בתקשורת בשנת 2013.  
16 ש. לבית המשפט: לאדוני יש לקוח ואדוני יודע שלקוח יש מניות בחברה  
17 מסוימת ויש החלפת מניות ולא מד[ב]רים על זה, ולא ניתן ייעוץ בעניין  
18 זה?  
19 ת. דיברנו על זה.  
20 ש. לבית המשפט מתי דברתם?  
21 ת. אני לא זוכר בדיוק, אבל זה היה כשזה היה בתקשורת. ב 2013. אז  
22 הנישום אמר לי שיש נאמן ויש מישהו שמטפל בזה וברגע שימכרו מניות  
23 ישלמו את המס ולכן לא התעניינתי בזה יותר מדי. וגם הנישום לא  
24 התבקש אף פעם בתקופה הזו, להגיש הצהרת הון.  
25 ש. בית המשפט: למה זה קשור להצהרת הון?  
26 ת. כי אם היה מתבקש להגיש הצהרת הון, הייתי מבקש את כל המסמכים  
27 לצורך הצהרת הון.  
28 ש. בית המשפט: גם לצורך דווח צריך להגיש מסמכים:  
29 במידה והייתה הכנסה.  
30 ש. לבית המשפט: כשיש אירוע מס צריך לבדוק מה קורה. זה שיש אירוע  
31 מס ויש דחייה של מס זה לא אומר שיש אירוע?  
32 אף אחד לא מעדכן את הנישום שיש אירוע מס.  
33 ש. בית המשפט: אדוני צריך לעדכן אותי?  
34 ת. איך אעדכן אותי כשלא ידעתי על קיומו."  
35 (פרוטוקול עמוד 10 שורות 32-3)

36 גם בהמשך חקירתו הנגדית של רו"ח ח"יר – לא ניתן היה לקבל תשובה עניינית וממוקדת  
37 בעניין ידיעתו על עסקת החלפת מניות 2013:

- 38 ש. אבל אותה קופץ איתי לשנת 2018 ואני שואלת אותך על שנת 2013. אני  
39 רוצה לשקף לך את הסיטואציה: אתה חבר של המערער ואמרת שיש  
40 ביניכם קשרים חברתיים, אתה גם רוה"ח שלו, זה לא סוד שלא כל יום  
41 יש אקזיט בסכומים כל כך גבוהים בתחום שבו עוסק המערער וכל  
42 הכתבות בעיתון נגעו לעובדה שמדובר בפרופ' בן העדה הדרוזית, והדבר  
43 היה מאוד פופולרי בתקשורת. אתה משוחח עם המערער אחרי ששמעת  
44 את כל הדברים הללו מהתקשורת ואתה כרו"ח יודע שעסקה כזו היא  
45 עסקה חייבת במס, ואתה מתעלם מזה ולא בודק ולא חוקר, ומגיש את  
46 הדוחות שלו למס הכנסה לשנת 2013 ואתה יודע שיש ברקע עסקה של



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מכירת מניות ואתה מתעלם מזה, ולא בודק ולא חוקר את זה וכך אתה  
2 מגיש דוחות למס הכנסה?  
3 ת. קודם כל אני לא יודע שיש עסקה למכירת מניות. יש פה הטעיה בשאלות  
4 שלה. היא מנסה לשאול את השאלות בכמה פעמים.  
5 ש. בית המשפט: אנחנו לא רוצים שתהיה טעות. גב' ליפשיץ שאלה אותך  
6 לפני כמה שאלות אם היית מודע על העסקה ואמרת שכן ידעת על  
7 העסקה. אחר כך שאלה אותך אם היית מודע לרולינג ואמרת שלא ידעת  
8 על הרולינג והמשמעות שלו ויש הבדל בין לדעת על העסקה לבין לדעת  
9 על קיומה של עסקה.  
10 ת. נבהיר את הדברים במדויק: ידעתי שיש למערער מניות בחברה שנסחרת  
11 בוול סטרייט בארה"ב ושווי החברה כ 350 מליון דולר כפי שהתפרסם  
12 בתקשורת, את זה כן ידעתי. אבל על החלפת המניות אופקו, לא ידעתי  
13 על זה.  
14 ש. לבית המשפט: אדוני רואה כתבה בעיתונות ובכלי תקשורת כלשהם על  
15 עסקה גדולה בחברה ששווייה כך וכך שאדוני יודע שהמערער מחזיק שם  
16 מניות. כרו"ח שיש עסקה, אדוני לא שואל את המערער שום דבר על  
17 העסקה, מה הוא עשה שם, מה הוא מכר, מה הוא קיבל בתמורה, שום  
18 דבר מזה אדוני לא שאל?  
19 ת. בוא נגדיר את התשובה שלי בצורה נכונה: אני ידעתי שיש לו מניות  
20 בחברה. את חושבת שהעיתונות היא מקור שאני אסמוך עליו?  
21 ש. בית המשפט: אני חושבת שהמערער הוא מקור שאדוני צריך לסמוך  
22 עליו. אם אדוני קרא בתקשורת על איזה שהיא עסקה שהמערער מחזיק  
23 בה במניות, נדמה שנדרשת השאלה לפני שמגישים את דו"ח 2013 מה  
24 קרה שם שהמערער יסביר לאדוני מה היה שם, אם הוא מכר מניות או  
25 קיבל מניות, כדי שאדוני ידווח בלב שקט ויחתום על דוחותיו הכספיים  
26 האישים של המערער עם כל המידע הנחוץ?  
27 ת. כל הזמן ידעתי שעסקת המניות שהוא קיבל מתחייבת במס בעת מימוש  
28 אותם מניות.  
29 ש. לבית המשפט: איך אדוני ידע את זה?  
30 לך. מהנישום.  
31 ש. לבית המשפט: אז אדוני ידע שיש עסקה?  
32 ת.  
33 ש. כדי לדעת או לומר שהמערער אמר לאדוני שאין חבות במס, אדוני צריך  
34 לדעת קודם כל שיש עסקה. האם אדוני ידע שיש עסקה?  
35 ת. ידעתי שיש לו מניות בחברה שנסחרת בארה"ב. לא ידעתי על מיזוג.  
36 ש. אתה אומר שידעת על העסקה,  
37 ת. ידעתי על המניות ולא על העסקה, בוא נגדיר את התשובה נכון ואל  
38 תכניסי לי לפה דברים." (פרוטוקול עמוד 11 שורות 19-31, עמוד 12  
39 שורות 1-26)

40 וכן ראו גם:

- 41 ש" לבית המשפט: משהו אדוני קרא ואדוני הפך כעת את כל מה שקרה  
42 בעיתונים למשהו מעורפל. היה דווח על עסקה גדולה ושום דבר מזה לא  
43 מוצא ביטוי בדו"ח של המערער לשנת 2013?  
44 ת. נכון, כי הייתה עסקה שהייתה חייבת במס כפי שהנישום הסביר לי. כל  
45 עוד שהוא לא מימש את המניות ודווח עליהן, הוא לא צריך לשלם מס.  
46 את זה צריך להגיש רק בצהרת הון.  
47 ש. לבית המשפט: נניח שזה מה שהמערער אומר לאדוני בשנת 2016. אדוני  
48 אומר לו אפשר לראות את הנייר שמעיד על כך שאין אירוע מס בשנת





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 64257-01-22 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 2013 ושאין חבות במס לשנת 2013 , את זה אדוני בירר איתו או שהוא  
 2 אמר אין ואדוני אמר בסדר.  
 3 ת. זה בדיוק מה שהיה בסוף. יש להדגיש שכל הרולינגים האלו הם חדשים  
 4 ברשות המיסים ככל שידוע לי, לא בשנות ה-90 הראשונות.  
 5 ש. לבית המשפט: אבל זה לא שנות ה-90?  
 6 ת. אני יודע, הם התחילו בשנים מאוחרות וגם מס הכנסה לעניות דעתי  
 7 שאני קראתי את הרולינגד הזה יותר מ-20 פעמים להבין את המשמעות  
 8 שלו. היה אמור להוציא הנחיות מפורשות לכל הנוגעים בדבר מה עליהם  
 9 לעשות, ואת זה פקיד השומה לא עשה ולא המחלקה האחראית על  
 10 הרולינגים.  
 11 ש. כדי לסכם את הנקודה הזו, אז אני מבינה שידעת על העסקה ודיברת עם  
 12 הנישום בשנת 2013 והוא אמר לך שמבחינתו העסקה לא חייבת במס  
 13 ויש דחייה של המס למועד מכירת המניות.  
 14 ת. את חוזרת ואומרת את אותו משפט, שידעתי על העסקה, אני אומר  
 15 שהמילה "ידעתי" מטעה. ידעתי שיש לו מניות בחברה הנסחרת  
 16 בבורסה.  
 17 ש. בית המשפט: זו הפעם השישית, ואני שאלתי אם אדוני ידע על העסקה  
 18 ויש פרוט' שחוזר ואומר שאדוני יודע על העסקה ולא יודע על הרולינג,  
 19 כך שזה פעם כך וזה פעם אחרת. אם אדוני לא יודע שום דבר שקשור על  
 20 עסקת החלפת המניות הזו בשנת 2013?  
 21 ת. לא ידעתי שיש החלפת מניות, ידעתי שיש לו מניות.  
 22 ש. לבית המשפט: אם אדוני יודע שיש לו מניות, למה כשהמערער אומר  
 23 לאדוני שאין אירוע מס והמס נדחה למועד מכירת המניות, אתה לא  
 24 שואל אותו על מה מדובר?  
 25 ת. לא. לא שאלתי אותו. " (פרוטוקול עמוד 14 שורות 32-6)
- 26 66. אל מול העדות המעורפלת והמטשטשת בחקירתו הנגדית, עומדים הדברים עליהם הצהיר  
 27 רו"ח ח"יר בתצהירו – המאירים באור עוד יותר לא חיובי את עדותו. כך למשל, בסעיפים  
 28 6-7 לתצהירו של רו"ח ח"יר הוא מצהיר על עסקאות החלפת המניות, החל בראשונה בשנת  
 29 2005 וכלה בעסקת החלפת המניות ב-2013.
- 30 אם, כטענתו בחקירתו הנגדית, לא ידע רו"ח ח"יר על כלל עסקאות החלפת המניות, ובאופן  
 31 ספציפי על עסקת החלפת המניות 2013 – לא ברור מדוע הצהיר על עסקאות אלו בתצהיר  
 32 העדות הראשית שלו.
- 33 על כן, איני יכולה לתת אמון בעדותו של רו"ח ח"יר בעניין זה. סבורני, כי לא ניתן לקבל את  
 34 הגרסה לפיה לא ידע על אף אחת מעסקאות החלפת המניות, לרבות עסקת החלפת מניות  
 35 2013.
- 36 מעבר לעובדה כי המערער ורו"ח ח"יר מצויים בקשר חברי – לא ניתן לקבל כי רואה חשבון  
 37 המגיש במשך עשרות שנים את דוחותיו של המערער אינו יודע על עסקאות מהותיות שבהן  
 38 מעורב המערער או חברות שבהן יש למערער מניות בשיעורי אחזקה משמעותיים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

67. אם לא די בכך, הרי עדותו של רו"ח ח"יר עומדת בסתירה לעדותו של המערער בחקירתו הנגדית, ממנה עולה כי המערער ידע על עסקת החלפת המניות 2013 טרם שנחתמה, ואף עידכן את רו"ח ח"יר על עסקת המיזוג:

ש. אני שואלת אותך לגבי עסקת החלפת המניות, על העסקה עצמה ידעת?  
ת. על המיזוג בין פרולור לאופקו, ידעתי יומיים לפני החתימה. התקשר אלי נוביק. קודם כל שי נוביק התעלם ממני לגמרי כי הוא רצה לקחת את כל הקרדיט לעצמו. יומיים לפני החתימה עם אופקו הוא התקשר אלי לנייד והודיע לי שהולך להיות מיזוג בין פרולור לאופקו ואמר לי במילים האלה: אני לא רוצה שתדע את זה בתקשורת, כי בטוח שזה יצא לתקשורת וזה כל המעורבות שלי בהליך הזה של המיזוג בין פרולור לאופקו.

ש. שאלתי רק אם ידעת על זה ולא שאלתי אם היית מעורב?  
ת. אמרתי לך שידעתי על זה יומיים לפני החתימה.

ש. וידעת שאתה בעצם הולך להחליף את המניות שלך במניות של אופקו לא.  
ת. מה ידעת?

ש. קודם כל המניות שלי היו אצל הנאמן מיום הקמתם של המניות הם היו אצל הנאמן. ברגע שחתמנו, הייתה חתימה בין פרולור לבין אופקו, המניות נשארו בידי הנאמן. המניות עברו מפרולור לאופקו בידי הנאמן. אני רוצה לתקן את הדברים שאמרת, במקום שהנאמן יחזיק עבורך מניות של פרולור, הוא החזיק עבורך מניות של אופקו, כי המניות הוחלפו במסגרת העסקה, האם זה נכון?

ת. כן, אותן מניות נשארו אותן מניות במקום תחת שם "פרולור" היו תחת שם "אופקו".

ש. אחרי שנעשתה עסקה לא פנית לרו"ח שלך וסיפרת לו על העסקה?  
ת. לא. אני אמרתי לו את זה כדרך אגב יידעתי אותו במיזוג עם אופקו, ולגבי המניות לא. אותו

ש. מה המשמעות של המיזוג בין פרולור לאופקו? מה זאת אומרת יידעתי אותו על המיזוג?

ת. מבחינתי המשמעות הייתה העברת המניות מפרולור לאופקו, העברת המניות ללא מכירה.

ש. לבית המשפט: לאדוני יש השכלה משפטי.  
ת. לא.

ש. לבית המשפט: אדוני רו"ח?  
ת. לא.

ש. לבית המשפט: לאדוני יש הבנה בדיני מס?  
ת. לא.

ש. לבית המשפט: יכול להיות שאדוני לא הבין את משמעות העסקה?  
ת. התשובה לשאלה שלך שלא הבנתי את המשמעות של העסקה, אבל אני ידעתי שיש נאמן שמטפל בעניין הזה.

ש. לבית המשפט: נניח שאדוני לא מבין, אבל אדוני פונה לרו"ח שלו בדרך אגב, כך אתה אומר, ואומר הייתה עסקה ויש דחיית מס, זה פחות או יותר מה ששמענו מרו"ח שלך וזה מה שאדוני אומר כאן, אבל אם לא ראית נייר רולינג שאומר שיש דחיית מס, אז איך אדוני יכול להגיד את זה לרו"ח?

ש. אני לא דיברתי איתו על רולינג ולא ידעתי על רולינג בכלל. " (פרוטוקול עמוד 22 31-18 עמוד 23 שורות 1-21)



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 68. עמדתי היא כי מן הראיות שבפניי עולה כי המערער ורו"ח חייר ידעו על עסקת החלפת  
2 המניות, טרם שנחתמה.
- 3 אין גם להתעלם מן העובדה, שאינה שנויה במחלוקת, כי טרם החתימה על עסקת החלפת  
4 מניות 2013, מלבד היות המערער בעל מניות בחברה הציבורית – הוא גם דירקטור בחברה  
5 הציבורית וגם שימש כ- Chief Scientific Officer בחברה הציבורית. עובדות אלו  
6 מעמידות בספק ניכר את גרסתו לפיה כל עסקת החלפת המניות קרמה עור וגידים בלא  
7 שהמערער יודע עליה, אלא ימים ספורים לפני חתימתה.
- 8 69. אך גם אם אקבל את טענת המערער לפיה ידע על עסקת החלפת מניות 2013 ימים ספורים  
9 לפני חתימתה (הגם שכאמור במועד זה אין מחלוקת כי היה עדיין דירקטור בחברה מעבר  
10 להיותו בעל מניות, שהרי נדרשה התפטרותו מדירקטוריון החברה הציבורית ומתפקידו כ-  
11 CSO של החברה הציבורית כתנאי לחתימה על העסקה – ראו סעיף 17 ונספח 4 לתצהירו  
12 של המערער) – הרי שמרגע שהמערער יודע על העסקה – חובתו שלו היא לברר את מהות  
13 העסקה והשלכות המס שלה לגביו.
- 14 יתר על כן, עיון בנספח 4 לתצהירו של המערער מעלה כי נוסח מסמך ההתפטרות שלו  
15 מדירקטוריון החברה הציבורית ומתפקידו כ- CSO של החברה הציבורית מפנה להוראות  
16 סעיף 4.21 להסכם החלפת מניות 2013. אין מחלוקת שהמערער חתם על מסמך ההתפטרות  
17 הנ"ל (ראו סעיף 17 לתצהירו), וממילא נראה כי חתימתו הצריכה עיון בהסכם. אם וככל  
18 שמועלית טענה לפיה המערער רק חתם על המסמך לפי דרישתו של מר נוביק, מבלי שעיון  
19 בהסכם החלפת מניות 2013 – הרי שאין למערער אלא להלין על עצמו, אם לא טרח לקבל  
20 לידי עותק של ההסכם ולא טרח לקבל ייעוץ לגבי משמעותו והשלכות המס בגינו.
- 21 70. אלא שבעניין זה – היינו: בעניין ידיעתו אודות השלכות המס של עסקת החלפת המניות  
22 2013 ממלא המערער פיו מים, וכל טענותיו מתמצות בטעונו חוזר ונשנה לפיו לא ידע על  
23 רולינג 2013. המערער לא הציג גרסה כלשהי, לא כל שכן כזו המניחה את הדעת, על סמך  
24 מה יצא, כביכול, מנקודת הנחה כי אותם תנאים של דחיית המס שניתנו ברולינג 2005  
25 וברולינג 2008 חלים גם על עסקת החלפת מניות 2013.
- 26 המערער טען בסעיף 23 לתצהירו כי לא הקדיש מחשבה רבה *"להליכים פרוצדוראליים*  
27 *הקשורים בחבות המס הנובעת מהעברת מניותיי בחברה הציבורית (בדומה להתנהלותי*  
28 *בקשר להעברות מניותיי הקודמות בשנים 2005 ו-2008...)*, ויצאתי מנקודת הנחה כי חבות  
29 המס הנובעת מהעסקה השלישית תהיה במועד בו אמכור בפועל את מניות אופקו שבידיי".



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לשאלה על סמך מה יצא המערער, כביכול, מנקודת הנחה כאמור לעיל – אין תשובה  
2 בתצהירו. יתרה מזאת, טענת המערער לפיה לא הקדיש תשומת לב למה שהוא קורא  
3 "הליכים פרוצדוראליים" בעניין חבות המס שלו בעסקאות החלפת המניות – היא מחדל  
4 המונח לפניו, אשר הוא אינו רשאי להפכו לקרדום לחפור בו.
- 5 אולם, בהחלט ניתן להסיק מטענת המערער עצמו, כי אם לא הקדיש תשומת לב לרולינג  
6 205 או לרולינג 2008 – הרי שנראה כי לא הקדיש תשומת לב גם לרולינג 2013, אלא עד  
7 למועד שבו החלו ההליכים השומתיים ביחס לשנות המס שבערער ובשל הליכים אלו. אך  
8 קשה מאוד לקבל את הטעון כי לא ידע כלל על דבר קיומו של רולינג 2013.
- 9 ממילא, כפי העולה מהחלטות המיסוי הקודמות – יום המכירה ביחס לעסקאות החלפת  
10 המניות הקודמות איננו רק יום המכירה בפועל של המניות, אלא ככל שחל מועד מוקדם  
11 יותר, למשל סיום תקופת החסימה – זהו יום המכירה (ראו רולינג 2008) או למשל בחלוף  
12 3 שנים ממועד החלפת המניות, על פי רולינג 2005 (ראו סעיף 8 לתצהירו של רו"ח יאיר  
13 אלימלך מטעם המשיב).
- 14 על כן, אותה "הנחת יסוד" של המערער בעניין חבות המס שלו המתגבשת, כביכול, רק  
15 במועד המכירה בפועל של מניות אופקו – אינה מבוססת על דבר ולא ניתן לקבלה.
- 16 אינני יכולה גם להתעלם מן העובדה, כי מאחר שעסקת החלפת מניות 2013 אינה הפעם  
17 הראשונה שהמערער, כבעל מניות, הינו חלק מעסקת החלפת מניות – הרי שלכל הפחות  
18 קיימת אצלו מודעות לכך שעסקה כאמור מקימה חבות במס, אלא אם כן – קיימת החלטת  
19 מיסוי הדוחה את חבות המס בעסקה הקונקרטיה, וזאת לאור רולינג 2005 ורולינג 2008,  
20 להם המערער אינו מתכחש.
- 21 על כן, שורת ההיגיון והשכל הישר מחייבים מסקנה לפיה המערער היה מודע לכך שגם  
22 ביחס לעסקת החלפת מניות 2013 קיים רולינג ספציפי, שאם לא כן – כלל לא ברור איך  
23 ומדוע יצא, כביכול, מנקודת ההנחה שמועד החיוב במס יידחה. סבירה יותר בעיניי  
24 המסקנה לפיה המערער ידע שקיים רולינג ביחס לעסקת החלפת המניות 2013 – אך לא  
25 טרח לברר את פרטיו, עד אשר החלו ההליכים השומתיים נגדו.
- 26 לפיכך, גם מטעמים אלו – אין בידי לקבל את טענת המערער לפיה לא ידע על קיומו של  
27 רולינג 2013. המערער צריך היה לדעת על קיומו של רולינג 2013 ובמקרה הטוב היה אדיש  
28 או עצם את עיניו ביחס לתנאיו, ובמקרה הפחות טוב – היה מודע לתנאיו, אך לא פעל  
29 לפיהם.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 74. זאת ועוד, אם אמנם לא ידע המערער על קיומו של רולינג 2013, ולאור העובדה כי ידע  
2 והכיר את רולינג 2005 ורולינג 2008 – המערער מוחזק כמי שיודע כי ללא החלטת מיסוי  
3 המאשרת בקשה לדחיית מס – עליו לדווח על עסקת החלפת המניות בשנת 2013 ולשלם  
4 מקדמה על חשבון רווח ההון. **המערער לא פעל בדרך זו.**
- 5 75. המערער לא הגיש דוח לשנת המס 2013, בו דיווח על החלפת המניות 2013, לא שילם  
6 מקדמה על חשבון רווח ההון ולא פעל בשום צורה התואמת התנהלות של נישום שאינו יודע  
7 על קיומו של רולינג בעניינו.
- 8 ושוב יוזכר, המערער מיוצג במשך שנים על ידי רו"ח ח"ר. המערער העיד בעצמו, כפי  
9 שצוטט לעיל, כי אין לו כל הכשרה משפטית או חשבונאית וכי הוא לא הבין את כל השלכות  
10 עסקת החלפת המניות 2013. אם זהו מצב הדברים – הרי שחובתו של המערער היתה  
11 להיוועץ במייצגו, ואם לא פעל כאמור – גם בעניין זה, מחדלו פועל לחובתו ואין בסיס  
12 לטרונייתו כלפי המשיב.
- 13 76. למען הסר ספק, הטיעון שהועלה על ידי המערער בסעיף 3 לסיכומי התשובה מטעמו, לפיו  
14 המשיב אינו יכול להיסמך על הטענה בדבר אי הגשת דוח בשנת 2013 ואי תשלום מס רווח  
15 הון בגין עסקת החלפת המניות בשנת 2013 – דינו להידחות.
- 16 ההיסמכות על הטענה בדבר אי הגשת הדוח בשנת 2013 אין משמעה קביעה כי יש למסות  
17 את המערער בשנת 2013, או כי היה על המשיב להוציא למערער שומה לשנת 2013. אלא,  
18 שקבלת טענה זו היא כתימוכין וביסוס לעמדת המשיב – המקובלת עליי – לפיה התנהלות  
19 המערער והראיות שנובעות מהתנהלותו זו, מבססות דווקא את הטיעון כי המערער ידע  
20 אודות רולינג 2013 ומטעם זה לא דיווח על החלפת המניות ב- 2013. שאם לא כן, ימצא  
21 המערער כמי שפעל במודע בניגוד לדין בכך שלא דיווח וספק בעיניי אם זו המסקנה אליה  
22 יש להגיע בעניינו של המערער.
- 23 77. מעבר לקביעתי לפיה המערער ידע אודות רולינג 2013, אני קובעת גם כי המערער הסכים  
24 לתחולת הוראות הרולינג וחתם על מסמך האישור. עמדתי היא כי המערער לא הרים את  
25 נטל הראיה המוגבר המונח על כתפיו להוכחת טענת הזיוף שהעלה ביחס לחתימתו על  
26 מסמך האישור.
- 27 78. אין מחלוקת כי הצדדים לעסקת החלפת מניות 2013 (החברה הציבורית ואופקו) פנו  
28 באמצעות משרד עו"ד גורניצקי למחלקה המקצועית ברשות המיסים לצורך קבלת החלטת  
29 מיסוי. אין גם מחלוקת כי רולינג 2013 ניתן ביום 29.8.2013 – באותו מועד בו בוצע  
30 ה"קלזינג" של עסקת החלפת מניות 2013.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 79. כבר עתה אומר, כדי להסיר עניין זה מעל הפרק – כי כל טענות המערער לפיהן רולינג 2013  
2 הינו בטל למפרע בשל כך שלא קוימו תנאים מסוימים שנקבעו בו ושנאמר לגביהם כי אי  
3 קיומם יביא לבטלות הרולינג למפרע – דינן להידחות.
- 4 80. הפרוגטיבה להודיע על בטלותו למפרע של רולינג 2013 – מסורה בידי רשות המיסים, ככל  
5 שהיתה סוברת כי יש מקום להודיע על בטלות כאמור, בשל הפרתו על ידי המערער. אלא  
6 שאם רשות המיסים **לא** בחרה לממש את הסעד הנתון **בידיה** על פי הרולינג, בוודאי שאין  
7 למערער זכות לטעון לבטלות למפרע של רולינג 2013 ועוד בשל כך שהוא עצמו לא קיים  
8 כדבעי חיובים בהם הוא היה חייב על פי הוראות רולינג 2013. מסקנה זו עולה בקנה אחד  
9 עם חוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה) תש"א – 1970 (להלן – **חוק החוזים תרופות**).
- 10 סעיף 7 לחוק החוזים תרופות, העוסק ב"זכות לביטול" – קובע כי **הנפגע** הוא זה שזכאי  
11 לבטל את החוזה אם הפרתו היתה יסודית. לפיכך, אם רשות המיסים היתה רוצה לבטל  
12 למפרע את רולינג 2013 בשל הפרת תנאיו על ידי המערער – רק בידה נתונה היתה הזכות  
13 לסעד שכזה. משלא מימשה רשות המיסים את זכותה זו, אין המערער רשאי להעלות טענה  
14 שכזו בדבר בטלות למפרע של רולינג 2013 בשל הפרתו שלו את תנאיו, ובוודאי שאין  
15 המערער רשאי להיבנות ממחדליו והפרותיו שלו, לצרכיו בערעור דנן.
- 16 81. קבלת טענתו זו של המערער, למעשה תמסור בידיו של נישום שהוכפף לתנאיו של רולינג,  
17 את האפשרות לבצע הפרה מכוונת של רולינג, בעיתוי לפי רצונו וצרכיו, בכדי להימנע מחיוב  
18 במס על פי הרולינג. ברי, כי אין כל יסוד או בסיס בדין או בשכל הישר לקבלת טענה שכזו.
- 19 כך הוא הדין ביחס לטענת המערער לפיה מאחר ומסמך האישור החתום על ידו, אשר  
20 לטענתו הוא מזויף, נשלח לרשות המיסים לאחר מועד החתימה על עסקת החלפת מניות  
21 2013 יש לקבוע לבטלות למפרע, שכן הוראות הרולינג קבעו כי יש למסור את האישור טרם  
22 החלפת המניות.
- 23 לא למותר לציין, כי ממילא תנאי זה ברולינג לא יכול היה להתקיים טרם שניתן רולינג  
24 2013, ומאחר והרולינג נחתם על ידי רשות המיסים באותו יום בו נחתמה עסקת החלפת  
25 מניות 2013 (29.8.2013) – ברי כי לא ניתן היה להמציא את אישורי בעלי המניות לפני מועד  
26 זה. על כן, העובדה כי מסמך האישור החתום הועבר לרשות המיסים ביום 2.9.2013 – גם  
27 אם אינה תואמת את דרישת הרולינג – בוודאי אינה יכולה לשמש כעילה בידי המערער  
28 לטעון לבטלות למפרע של רולינג 2013.
- 29



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 קביעה זו נכונה ויפה גם לעניין טענת המערער לפיה הוא לא פעל בהתאם לסעיפים 3.12 ו-  
2 3.13 לרולינג 2013 ולא הגיש הודעה למשיב תוך 30 ימים ממועד החלפת המניות בדבר  
3 בחירתו להפעיל את סעיף 104 ח' לפקודה, או לא הגיש דוחות למשיב במועדי מכירת המניות  
4 על פי הרולינג (כעבור 24 חודשים ו- 48 חודשים).
- 5 82. על פי תצהירו ועדותו של עד המשיב, רו"ח יאיר אלימלך (להלן – **עד המשיב**) – הועברה  
6 לידי המשיב מגורם בחברת אופקו (גבי פייביש), שרשרת הודעות דואר אלקטרוני בעניין  
7 מסמך האישור – ראו נספח א' לתצהירו של עד המשיב ונספח 1 לסיכומי המשיב.
- 8 הוכח, כי בשלב א' של השומה – הגיע מסמך האישור החתום על ידי המערער לידי המפקח  
9 שטיפל בשומת שלב א' מהמחלקה המקצועית ברשות המיסים וכי הוא נמסר לידי המערער  
10 ומייצגו בשלב זה (פרוטוקול הדיון עמוד 32 שורות 6-17).
- 11 עוד הוכח כי המשיב פעל בשלב ב' של השומה כדי לערוך בירור נוסף, וקיבל לידי את שרשור  
12 המיילים בעניין חתימתו של המערער על מסמך האישור.
- 13 83. מהראיות שבפני עולה, כי עורכת דין בשם מירית בר הופמן ממשרד עו"ד גורניצקי שלחה  
14 ביום 1.9.2013 מייל למר שי נוביק, בו הפנתה לסעיף 3.43 לרולינג 2013, לפיו התבקשו  
15 החברה הקולטת, החברה הנעברת, בעלי השליטה בחברה הנעברת ובעלי המניות 103 כ  
16 להעביר למחלקה המקצועית ברשות המיסים, לפני מועד החלפת המניות בפועל, אישור  
17 בכתב בו הם מאשרים כי הם מסכימים לכל הוראות רולינג 2013, ככתבם וכלשונם ללא כל  
18 כל הסתייגות. עו"ד מירית בר הופמן צירפה למייל האמור ששלחה למר נוביק, נוסח מוצע  
19 בעברית ובאנגלית של האישור, לצורך חתימתו.
- 20 בהמשך, ניתן לראות כי באותו יום, 1.9.2013, נשלח מייל ממר נוביק למערער וליתר בעלי  
21 המניות שנדרשו לחתום על האישור, שנושאו הוא: "נוסח מוצע לאישור למס הכנסה  
22 (עברית ואנגלית)" ובו נאמר:
- 23 *"לחתימתכם מצ"ב הרולינג החדש שדוחה את תשלומי המס שלכם שוב לגבי מניות*  
24 *פרולור. אנא חתמו על התצהיר המצ"ב."*
- 25 84. כעולה מנספח 1 לסיכומי המשיב, המערער שלח ביום 2.9.2013 מייל הממוען למר שי נוביק,  
26 אשר הנושא שלו זהה לנושא במייל שנשלח יום קודם על ידי מר נוביק – "נוסח מוצע  
27 לאישור למס הכנסה (עברית ואנגלית)".



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 המייל ששלח המערער הוא מכתובת המייל השייכת לו – [fares\\_srs@yahoo.com](mailto:fares_srs@yahoo.com) (ראו)  
2 עדות המערער בפרוטוקול בעמוד 18 שורות 29-32).

3 במייל נכתבה תשובת המערער לפנייתו של מר נוביק כדלקמן:

4 "Hi  
5 The signed form is attached.  
6 Regards  
7 Fuad"  
8

9 למייל צורף מסמך האישור חתום בחתימה אלקטרונית של המערער, וזו לשונו:

10

11 "לכבוד  
12 המחלקה המקצועית  
13 רשות המיסים בישראל

1 בספטמבר, 2013

א.ג.נ.,

14  
15 הנדון: החלטת מיסוי בהסכם מיום 29.8.2013 – החלפת מניות וזכויות Prolor במניות  
16 Opko וזכויות

17 בהתאם לסעיף 3.43 בהחלטת המיסוי האמורה, החתום מטה, מאשר בזאת כי הוא  
18 מסכים לכל הוראות החלטת המיסוי וינהג על פיהן ככתבן וכלשונו ללא כל הסתייגות.

19 בברכה,

20 פרופ פואד פארס

21

22

23 הנה כי כן, המשיב הציג ראיה חדה וחותרת בדבר הסכמתו ואישורו של המערער את תנאי  
24 רולינג 2013.

25 לא מצאתי כי נפל פגם בשיקול דעתו של המשיב, אשר הסתמך על דבר קיומו וחתירתו של  
26 המערער על מסמך האישור.

27 כמו כן, לא מצאתי כי נפל פגם בעמדת המשיב לפיה לא קיבל את טענת הזיוף שהעלה  
28 המערער ביחס לחתימתו על מסמך האישור.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אציין, כי אמינה בעיניי עדותו של עד המשיב אשר הבהיר מדוע לא קיבל המשיב את טענת  
2 הזיוף והחליט להוציא את השומות בצווים, משום שהיא עדות רציולנית, סבירה ומבוססת  
3 על הגיון בריא ושכל ישר:
- 4 **ש. תאשר לי שלאורך כל ההליכים השומתיים גם בשלב א' ובשלב ב' המערער טען שהמסמך שמסומן כנספח 6 לתצהירו הוא מסמך מזויף נכון?**
- 5  
6
- 7 **ת. מהיכרותי בדיוני השומה וההשגה עצמה – כך נטען.**
- 8 **ש. למה לא הבאתם את נציג החברה שהעבירה אליכם את אותו מייל אליו צורף לכאורה המסמך החתום על ידי המערער כעד מטעמכם, שיעיד על האותנטיות של אותו מסמך?**
- 9  
10
- 11 **ת. כמי שערך את דיוני השומה, הקשיב ברוב קשב לטענות שהעלה ב"כ המערער, פעלתי בדרך הסבירה והנכונה ביותר שניתן לפעול בנסיבות העניין. ראשית בלתי סביר בעיני שגורם כלשהו יחתום ויזייף את החתימה של המערער מהטעם העיקרי, שלא נצמחת טובה כלשהי לאדם כלשהו מהפעולה הזו שעלולה להיות בעלת היבטים חמורים בעבור המזייף לכאורה. שנית, המערער התנהג כמי שהחלטת המיסוי חלה עליו, כלומר לא הגיש דווח ולא שילם מס כלשהו, עוד בשנת 2013. שלישית, ולמעלה מן הצורך, פניתי אל המחלקה המשפטית בחברת אופקו, וקיבלתי מהם את הודעת הדוא"ל שכוללת שרשור שממנו ברור התהליך, הודעת דוא"ל שיצאה על ידי משרד עורכי דין גורניצקי שייצגו לצורך קבלת החלטת המיסוי, מופנית אל מר שי נוביק. שי נוביק מצדו מעביר הלאה את הודעת הדוא"ל בצירוף מסמך לחתימה והודעה חוזרת מטעמו של המערער, לפיה רשום: "שלום שי, ראה את המצורף". ומצורפת ההסכמה אל ההודעה האמורה. לשיטתי, די בכך כדי לקבוע שהמערער הסכים להחלטת המיסוי והיא תקפה לגביו. (פרוטוקול עמוד 34 שורות 15-31)**
- 12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26
- 27 **86. אין בידי לקבל את טענת המערער לפיה חתימתו המופיעה על גבי מסמך האישור היא מזויפת, כביכול.**
- 28
- 29 ראשית, אינני סבורה כי תפקידו של המשיב הוא לערוך חקירה ודרישה ולהכריע בעניין טענת זיוף שכזו במסגרת החלטתו בהשגת המערער, וממילא ברי כי אין זה תפקידו של בית המשפט היושב בערעור מס להכריע בשאלה האם חתימתו של המערער על מסמך האישור היא חתימה מזויפת.
- 30  
31  
32
- 33 המשיב איננו גורם החוקר טענות לעבירות פליליות שכאלו. משטרת ישראל היא זו האמונה על פי דין לבצע חקירות בגין חשד לביצוע עבירה פלילית של זיוף מסמך. אלא שבשום שלב המערער לא הגיש תלונה למשטרת ישראל על זיוף חתימתו על מסמך האישור.
- 34  
35



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המערער העלה טיעונים שונים ומשונים בעדותו ובסיכומיו מדוע לא הגיש תלונה למשטרת  
2 ישראל על זיוף חתימתו. בעיקר טען המערער כי הוא לא הלך למשטרה כי "הוא לא רגיל  
3 ללכת למשטרה" (עמוד 22 לפרוטוקול שורה 1) – טענה שנראית תמוהה בעליל. אף אדם מן  
4 היישוב אינו פונה כעניין שבשגרה למשטרה – אלא אם כן הוא סבור שנעברה כלפיו עבירה  
5 שמצריכה חקירה פלילית על ידי משטרת ישראל. מאחר והמערער העלה חשד לביצוע  
6 עבירה פלילית כלפיו, של זיוף חתימתו על מסמך האישור – ברור כי כל אזרח שומר חוק  
7 המבקש שהחוק אף יישמר כלפיו – היה פונה למשטרה, אילו באמת היה סבור שחתימתו  
8 זויפה.
- 9 מחדלו של המערער מלפנות למשטרה ולהגיש תלונה על זיוף חתימתו על מסמך האישור  
10 מייד לאחר שנודע לו כביכול על הזיוף – פועלת לחובתו, ומעמידה בספק גדול את טענת  
11 הזיוף.
- 12 למעלה מכך, אף אחד מהטיעונים שהועלו על ידי המערער אין בו כדי להניח את הדעת מדוע  
13 סבור המערער כי דווקא על המשיב לחקור את טענתו הלאקונית והמעורפלת בדבר זיוף.
- 14 אילו היה המערער פועל כדין ומגיש תלונה למשטרה בדבר זיוף חתימתו על מסמך האישור,  
15 ואילו המשטרה היתה פותחת בחקירה פלילית, ובסופה היתה מגיעה למסקנה כי אמנם  
16 היה זיוף של החתימה והיתה ממליצה להעמיד את מאן דהוא לדין פלילי על זיוף  
17 מסמך/חתימה, והיה מוגש כתב אישום ובהליך הפלילי היתה הרשעה בעבירת זיוף – אזי  
18 יכול היה המערער להציג ראיה שכזו בפני המשיב. במצב דברים שכזה חייב היה המשיב  
19 להביא ראיה זו בחשבוך במסגרת שיקוליו בבואו לקבוע אם המערער ידע והסכים לרולינג  
20 2013. **אולם מאומה מן האמור לעיל – לא התרחש בפועל.**
- 21 בהעדר ממצא פוזיטיבי חלוט בפני המשיב על זיוף חתימתו של המערער על מסמך האישור  
22 – לא היה מקום שהמשיב ישעה לטענת הזיוף. לא כל שכן, שעה שבידו היו ראיות מספקות  
23 וטובות, בדמות שרשור המיילים ומסמך האישור החתום שנשלח על ידי המערער מכתובת  
24 המייל שלו, לכך שהמערער חתם על מסמך האישור, ידע על רולינג 2013 והסכים לתנאיו.
- 25 לפיכך, בדין דחה המשיב את טענת הזיוף ואיני מוצאת כל בסיס – עובדתי או משפטי  
26 להתערב בהחלטתו זו.
- 27 בבחינת למעלה מן הצורך, אבהיר, כי אף אילו היה ערעור המס המקום לבירור טענת הזיוף  
28 – ולא היא – ממילא המערער לא הרים ולו במעט את הנטל המוגבר מונח על כתפיו של  
29 הטוען טענת זיוף.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מלבד העלאת הטענה בעלמא – לא הציג המערער כל ראייה, בוודאי שלא כזו שיש בה לשכנע  
 2 בטענת הזיוף. לא הובאה כל ראייה כי למאן דהוא, בעל אינטרסים כלשהם, היתה גישה  
 3 לכתובת הדואר האלקטרוני של המערער, וכי המייל מיום 2.9.2013 נשלח על ידי אותו גורם  
 4 עלום.
- 5 המערער לא טען כי החתימה על גבי מסמך האישור איננה יכולה להיות חתימתו. יודגש, כי  
 6 מדובר בחתימה אלקטרונית, והמערער בעצמו נאלץ להודות כי מדובר בחתימה  
 7 אלקטרונית ש"דומה" לחתימה האלקטרונית שלו – ראו עדותו בעמוד 19 לפרוטוקול  
 8 שורות 10-12.
- 9 יתר על כן ועיקר – המערער נשאל בחקירתו שאלות קונקרטיות על ידי בית המשפט, מהן  
 10 עלה בסופו של דבר כי הכחשתו נוגעת לקבלת עותק הרולינג:
- 11 **ש" בית המשפט: המייל נשלח מאדוני למכותבים פה, לשי נוביק, (מצטטת**  
 12 **כתובת) זה המייל של שי נוביק?**  
 13 **ת. כן.**  
 14 **ש. לבית המשפט: שרשור המיילים הקודמים לא בא עם כל הצרופות אלא**  
 15 **כל מה שזה מציג את המייל שאדוני שלח ביום 2.9.13 בשעה 13:03 למר**  
 16 **שי נוביק, למה אדוני בחר באנגלית אנחנו לא יודעים, אבל אדוני מכחיש**  
 17 **זה המייל שאדוני שלח?**  
 18 **ת. אני מכחיש שקיבלתי את הרולינג. " (עמוד 19 לפרוטוקול שורות 20-26)**
- 19 דומני כי הדברים מדברים בעד עצמם.
- 20 המערער התפתל בעדותו והתקשה לתת מענה לפיו לא הוא זה ששלח את המייל הכולל את  
 21 מסמך האישור החתום. על כן, אני קובעת כי המערער לא הרים את הנטל להוכיח כי לא  
 22 הוא זה ששלח את המייל עם מסמך האישור החתום.
- 23 אם כל טענת המערער מתמצית בכך שהוא טוען כי לא קיבל את עותק הרולינג משנת 2013  
 24 – הרי שלא ברור כלל מדוע לא פנה ולא ביקש אותו ממר נוביק או מכל גורם אחר אליו יכול  
 25 היה לפנות. שכן, ברור מהמייל מיום 1.9.2013 ששלח מר נוביק למערער כי **ישנו רולינג!**  
 26 אם המערער לא טרח לקבלו לידי, ואם אמנם רולינג 2013 לא צורף בפועל למייל של מר  
 27 נוביק – אין בכך כדי להביא לתוצאה לפיה המערער לא יחויב במס בהתאם להוראות  
 28 הרולינג. כל שיש בכך הוא להעיד על התרשלותו של המערער עצמו מלקבל לידי את  
 29 הרולינג. כך, שבמקרה הטוב – ישנה כאן אדישות או עצימת עיניים, ובמקרה הפחות טוב  
 30 – התעלמות מכוונת.
- 31 המערער לא הביא כל חוות דעת מומחה, לא זימן לעדות את מר נוביק או את הנאמן או את  
 32 עורכת דין מירית בר הופמן ממשרד גורניצקי שטיפלה ברולינג ובחתימת מסמך האישור.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המערער אף לא הצביע על גורם אפשרי כלשהו שהיה לו אינטרס לזייף את חתימתו על  
2 מסמך האישור – ולא בכדי, שכן **יודגש, כי רולינג 2013 מקנה למערער הטבה בדמות דחיית**  
3 **מועד תשלום המס.** על כן, החתימה על מסמך האישור מיטיבה עם המערער ולא מזיקה לו,  
4 מאחר ואלמלא קיומו של רולינג 2013 – אין כל ספק או מחלוקת כי על פי הדין היה על  
5 המערער לדווח על עסקת החלפת מניות 2013 ולשלם מס רווח הון בשנת המס 2013, מאחר  
6 והחלפת מניות נכנסת לגדרה של "מכירה".
- 7 ממילא, וכפי שפורט לעיל, המערער לא נקט בשום פעולה משפטית – לא הגיש תלונה  
8 במשטרה, לא הגיש תביעה אזרחית כלשהי נגד הנאמן או משרד גורניצקי או נגד כל גורם  
9 אחר. דרך התנהלותו של המערער, לפיה הפריח לחלל האוויר טענה בעלמא של זיוף ולאחר  
10 מכן נקט בשיטה של "שב ואל תעשה" – אינה מקובלת וממילא אינה מתקרבת לעמידה  
11 בנטל הראייה המוגבר המונח לפתחו של המערער.
- 12 יתרה מזאת, ניסיונו של המערער להסתמך על מכתבים ששלח לנאמן ולמשרד עורכי הדין .94  
13 המייצג את חברת אופקו – אף הוא ניסיון כושל. המכתב ששלח המערער לנאמן ביום  
14 7.1.2021 (נספח 11 לתצהירו של רו"ח ח"יר) בו העלה כלפיו טענות – נענה במכתב תשובה  
15 מטעם הנאמן מיום 17.2.2021 (עמוד 69 לנספח 11 לתהיר רו"ח ח"יר), הדוחה את כל טענות  
16 המערער. לא ננקט כל הליך משפטי על ידי המערער כלפי הנאמן.
- 17 מכתב ששלח המערער למשרד גורניצקי – נספח 12 לתצהיר רו"ח ח"יר – לטענתו לא נענה  
18 כלל, אך המערער לא נקט בהליך כלשהו כלפי משרד גורניצקי.
- 19 מכתב ששלח המערער לחברת אופקו ביום 31 למרץ 2021 בו העלה טענות בעניין זיוף  
20 חתימתו ודרש כי אופקו תיקח על כך אחריות, נענה במכתב שנשלח על ידי עו"ד תומר ויסמן  
21 ממשרד ארדינסט, בן נתן ושות', המייצג את אופקו, ובו נדחו כל טענות המערער ואף הודגש  
22 כי המערער שלח בעצמו את מסמך האישור חתום על ידו. המערער לא נקט בהליך כלשהו  
23 כלפי חברת אופקו.
- 24 95. אשר על כן, כך או כך וכאמור לעיל – טענת הזיוף נדחית על הסף ולחילופין ולמען הזהירות  
25 אף לגופו של עניין.
- 26 96. המערער מעלה בסיכומיו טענות להתנהלות רשלנית של הנאמן וכן להתנהלות רשלנית מצד  
27 המשיב.
- 28 אחזור ואדגיש – ערעור מס אינו מיועד לדיון בטענות בדבר רשלנות מקצועית או אחרת  
29 מצד הנאמן או משרד עו"ד גורניצקי.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כפי שהבהרתי ביחס לטענת הזיוף – כך גם באשר לטענת הרשלנות – המקום לבירור טענת  
 2 התרשלות או רשלנות היא במסגרת הליך משפטי מתאים – שאיננו ערעור המס. אם  
 3 המערער אכן סבור היה כי קיימת לו עילת תביעה כנגד מי מהנזכרים לעיל, היה עליו לנקוט  
 4 בהליך משפטי מתאים, ואז, אם היה בידו פסק דין התומך בעמדתו, היה יכול להציגו  
 5 בפני המשיב, שהיה נדרש במקרה כזה לבחון את משקלו ואת השלכותיו על השומה.
- 6 **משלא פעל המערער בדרך זו – יש לדחות על הסף את טענות ההתרשלות שהפנה כלפי**  
 7 **הנאמן כמו גם כלפי המשיב.**
- 8 .97 בבחינת למעלה מן הצורך אחזור ואבהיר, כי לא מצאתי כל ממש בטענות המערער לפיהן  
 9 המשיב הפר כלפיו את חובת ההגינות בשל כך שלא שעה להסבריו ולטענותיו בעניין העדר  
 10 ידיעתו על רולינג 2013.
- 11 המשיב לא התרשל בביצוע תפקידו בדיון בהשגת המערער. בהתאם לעדותו של עד המשיב,  
 12 נבחנו טענות המערער בתשומת לב ובקשב – אך לא נמצא להן בסיס עובדתי או משפטי.
- 13 יתר על כן, העובדה המצערת כי שווין של מניות המערער נשחק מאז השנים 2015 ו-2017  
 14 וכי שער הדולר אף הוא ירד מאז – אין בה כשלעצמה כדי לשלול את תוקפן של שומות  
 15 המשיב. כאן המקום להעיר, כי יש להניח שאם שווי מניות אופקו לא היה יורד, לא  
 16 היה המערער טוען דבר וחצי דבר כנגד הרולינג, אלא מאמצו בחום, שכן במקרה  
 17 כזה היה הרולינג פועל לטובתו ומקטין את סכום המס לתשלום (ראו דברים דומים  
 18 שנקבעו בעניין **אלוני**, פסקה 29).
- 19 .98 לא מצאתי גם כל ממש בטרזוניית המערער בשל כך שהמשיב לא הוציא לנאמן שומת  
 20 ניכויים, אלא הוציא למערער את השומות לשנות המס שבערעור. עד המשיב התייחס  
 21 לטענה זו בחקירתו הנגדית, ותשובתו ראויה בעיניי:
- 22 **ש. למה פעלתם נגד המערער בלבד ולא נגד הנאמן, למרות שלכאורה הוא**  
 23 **הגורם שמחזיק במניות, הוא הגורם שעליו מוטלת החובה החוקית לנכות**  
 24 **מס במקור, למה לא פעלתם נגדו, או שלא ביררת את הסוגיה הזו?**  
 25 **ת. אני אענה בשני רבדים: כפי שהסברתי אני רכז חולית שומה ולא חולית**  
 26 **ניכויים. תיקי ניכויים לא מטופלים על ידי ולא מצויים בחוליה שתחת**  
 27 **אחריותי. מה גם שאני לא בטוח בכלל אם תיק הניכויים של הנאמן מצוי**  
 28 **בכלל בפקיד שומה חיפה.**  
 29 **ש. לא ניסית לברר את הסוגיה הזו?**  
 30 **ת. תיק הניכויים לא נמצא באחריותי. הרובד השני והוא המהותי והעיקרי,**  
 31 **חובת חבות המס וכל הנגזרות ממנה כגון דוח, הן על הנישום ולא על**  
 32 **המנכה או הנאמן. הנאמן או המנכה הוא איזה שהוא צד שלישי בעל**  
 33 **חשיבות אמנם, אבל הוא לא נשוא השומה העיקרי." (פרוטוקול עמוד 29**  
 34 **שורות 31-29 עמוד 30 שורות 1-7)**



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

99. המערער העלה בסיכומיו טענות לרוב בעניין עקרון המימוש בדיני המס. עוד טוען המערער כי הותרת השומה בצו על המערער, מבלי שהוא מכר בפועל את המניות בשנות המס 2015 ו-2017 יוצרת לו חבות מס שיש בה כדי לחייב אותו במכירת כל מניותיו ואף נכסים נוספים רק לצורך תשלום המס וכי למערער אין מספיק כסף ונכסים על מנת לשלם את המס בהתאם לשומה בצו דבר העומד בסתירה לכלל היסוד בשיטת המס.
- אינני סבורה כי יש תוחלת בטיעוני המערער בעניין עיקרון המימוש בנסיבות העניין בערעור זה. החלטת המשיב בהשגה אינה עומדת בסתירה לעקרון המימוש ובוודאי שאין לקבל את טענתו של המערער לפיה על בסיס מנגנון הדחייה שברולינג לא אירע מימוש בשנת 2013, שכן טענה זו מופרכת מיסודה.
- אחזור ואדגיש, כי עסקת החלפת מניות 2013 מהווה מכירה, דהיינו - כבר בשנת 2013 התרחש אירוע המס, המערער קיבל מניות של אופקו ובהתאם ואלמלא רולינג 2013 – היה חייב בתשלום מס רווח הון. רולינג 2013 שנקבע בהסכמה, העניק למערער מנגנון של דחיית תשלום מס, דהיינו - הרולינג בא להיטיב עם המערער. עקרון המימוש אין בו כדי להפקיע את הסכמות הצדדים שגובשו ברולינג 2013.
100. לא בכדי נקבעו בחוק שתי תקופות דחייה שיש בהם כדי לאפשר לנישום להתארגן לצורך תשלום המס, כך גם הרולינג כלל הוראות מפורשות לפיהן הנאמן יכול לממש את המניות על מנת לשלם מס או שהמערער ייתן פקודה כזו או שישולם המס ממקור אחר, הכל בהתאם לשיקול דעתו של הנישום.
101. אין גם לקבל את טענת המערער לפיה יש לקבוע מחיר מקורי מוגדל (step up) בגלל הוראות רולינג 2008. ראשית, צודק המשיב כי מדובר בהרחבת חזית אסורה, שכן טענה זו לא מצאה ביטוי בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור. שנית, מקום בו המערער לא פעל לפי רולינג 2008, אף כי המשיב לא הוציא לו שומה בשל כך – בוודאי שאינו יכול לטעון לקיומה של מכירה רעיונית על ידו.
102. סיכומו של דבר הוא, כי כל טענות המערער בעניין ידיעתו והסכמתו לתנאי רולינג 2013 – נדחות, בין אם על הסף ובין אם לגופו של עניין.
- ממילא לא מצאתי בכל טענה אחרת של המערער כי יש בה כדי לשנות את מסקנותיי ואת תוצאת פסק הדין.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **ג. קנס הגירעון:**
- 2 103. לטענת המערער לא התקיימו התנאים להטלת קנס הגירעון, וכי בהתאם להלכה על  
3 מנת להטיל קנס גירעון על נישום, על פקיד השומה לשקול ולבדוק רשלנות מצד הנישום  
4 באופן שיש בו כדי להצדיק הטלת קנס גירעון וכי יש לתת לו הזדמנות להשמיע את טענותיו  
5 ונימוקיו טרם קבלת החלטה בנושא.
- 6 104. לגופו של עניין, טוען המערער כי לא התרשל בכל הקשור להגשת דוחותיו השנתיים לשנות  
7 מס 2015 ו- 2017 וכי אי הדיווח נבע מכך שלא ידע על הוראות רולינג 2013. עוד טוען  
8 המערער כי גם במידה וייקבע כי היה מודע לרולינג 2013 לא ניתן לייחס לו רשלנות בכל  
9 הקשור לעריכת דוחותיו, כי מי שהתרשל בכל הקשור להוראות רולינג 2013 הוא הנאמן,  
10 וכי אי הדיווח מצדו על המכירה הרעיונית בשנים 2015 ו- 2017 נעשה בתום לב. עוד טען  
11 המערער לחוסר תקינות ההליך שבו הוטל עליו קנס הגירעון, בשל כך שטענת המשיב  
12 בעניין קנס גירעון הועלתה בפניו לראשונה בשלב ב' של הדיון בשומה, לטענתו טענה זו  
13 הוצגה בפניו כבדרך אגב ומשכך יש לבטל את הקנס.
- 14 105. מנגד טוען המשיב כי אין קשר בין שלבי השומה השונים, וכי הוא מוסמך להעלות טענות  
15 חדשות/ שונות בשלב ב' של השומה. ממילא, המערער אישר כי הטענה הועלתה בפניו  
16 והייתה ידועה לו זמן סביר טרם הוצאת השומה בצו, אולם הוא לא העלה טענות כנגד  
17 הטלת קנס הגירעון ולא הרחיב את הדיון בנושא זה. על כן, יש לדחות טענתו בעניין מועד  
18 העלאת הטענה בעניין קנס גירעון. ממילא, למערער ניתנה בערעור זה הזדמנות נאותה  
19 להשמיע את טענותיו ולשכנע כי אין מקום להטיל עליו קנס גירעון אולם לא עמד בנטל זה.
- 20 106. לא מצאתי כי יש בסיס עובדתי או משפטי להתערב בהחלטת המשיב להטיל על  
21 המערער את קנס הגירעון.
- 22 במקרה דנא, שוכנעתי כי התנהלות המערער עולה לכדי "רשלנות" במובן הנדרש  
23 לפי הוראות סעיף 191 לפקודה. משקלם המצטבר של מחדלי המערער כפי שפורטו  
24 לעיל מטה את הכף לחובתו. כך, גם אם היתה מתקבלת טענתו של המערער לפיה  
25 לא ידע על רולינג 2013 ולא הסכים לקיים את תנאיו – והטענה לא התקבלה - לא  
26 ניתן כל הסבר מניח את הדעת מדוע המערער נמנע מלדווח על עסקת החלפת מניות  
27 ב-2013 בדוח שנת המס 2013 בהתאם להוראות החוק.
- 28 מאחר וקבעתי כי המערער ידע על רולינג 2013 – סבורני כי התרשל בהגשת דוחותיו לשנות  
29 המס שבערעור. חובת תשלום המס מוטלת על המערער ולא על הנאמן. הנאמן מחזיק אמנם  
30 במניות אופקו עבור המערער, אך הבעלות המהותית בהן היא של המערער.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-01-64257 פארס נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 הוכח כי המערער לא טרח לברר דבר בנוגע לחובותיו במישור דיני המס בעקבות עסקת  
2 החלפת המניות 2013, וכי במסגרת ערעור זה לא הביא ראיות שיש בהם להוכיח את  
3 טענותיו.

4 **סוף דבר:**

5 107. לאור כל האמור והמפורט לעיל - הערעור נדחה על כל חלקיו.

6 השומות בצו שהוציא המשיב למערער לשנות המס שבערעור והחלטתו להטיל על המערער  
7 קנס גירעון – תקפות ויעמדו על כנן, בכפוף לביצוע התיקון הנדרש בשומת שנת המס 2018,  
8 כפי שקבע המשיב.

9 108. בנסיבות העניין, אני מוצאת כי יש לחייב את המערער בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך  
10 כולל של 30,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי  
11 הצמדה כחוק, מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

12

13 **המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

14

15 ניתן היום, ט' אב תשפ"ד, 13 אוגוסט 2024, בהעדר הצדדים.

16

17 אורית וינשטיין, שופטת

18