



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 6790-01-10 אברהם קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 במעבידו הינו תקבול הוני, אולם נוכח כל האמור לעיל, לא ראיתי לאמץ את המסקנה אליה
2 הגיע בית המשפט הנכבד בעניין אבידן.
3
- 4 לכך אוסיף, כי בעניין אבידן קבע כבוד השופט רון סוקול כי סיווג תקבול שמקבל עובד אגב
5 פרישתו מעבודתו והתחייבותו שלא להתחרות במעבידו ייעשה בהתחשב בנסיבותיו של כל
6 מקרה ומקרה (סעיפים 22 ו- 36), וכפי שיובהר ומבלי לקבוע עמדה ביחס לאותו עניין,
7 המקרה שנדון בעניין אבידן שונה מהמקרה כאן. בעניין אבידן נקבע כי התקבול שקיבל
8 אבידן היה בתמורה להתחייבותו שלא "לעבוד, ליעץ או ליצור קשר עסקי עם מתחרים"
9 ולא עבור שמירת סודיות או שמירה על רשימת לקוחות (שם סעיף 46). בעניינו, בנוסף
10 להתחייבותו שלא להתחרות באסם התחייב המערער לשמור על הסודות המסחריים של
11 אסם, וכפי שפורט לעיל, בסודות המסחריים אותם רכש המערער בעבודתו באסם היה גלום
12 ערך כלכלי.
13
- 14 34. המשיב מצביע על טעם נוסף המצדיק לשיטתו לראות בתקבול שקיבל המערער על פי
15 ההסכם כהכנסת עבודה. לטענתו, הזכות לחופש העיסוק או לאי תחרות הינה בעלת אורך
16 חיים בלתי מוגבל בזמן. לפיכך, הוויתור על הזכות האמורה ביחס לתחום מסוים וצר
17 לתקופה מוגבלת ביותר, הינה בגדר הגבלה על השימוש בחופש העיסוק והתחרות ולא
18 מכירה או העברה של זכות זו. דהיינו התמורה שקיבל המערער על פי ההסכם אינה בעד
19 "גדיעת העץ" או "מכירת העץ" אלא אך ורק בעד "הפירות". עוד טוען המשיב כי אין מקום
20 לייצור אבחנה בין תקבול בעד הכנסת עבודה החייבת במס לפי הוראות סעיף 2 (2) לפקודה
21 לבין תקבול בעד "זכויות חוקתיות של המערער, כגון הזכות לחופש העיסוק". זאת, משום
22 שחיוב במס רווח הון בגין הגבלות שהסכים המערער להטיל על חופש העיסוק שלו, יגרום
23 לעיוות כלכלי ולפגיעה בעקרון הניטרליות של דיני המס ובעקרון השוויון.
24
- 25 מהות התחייבותו של עובד שלא להתחרות במעבידו, הינה הגבלה של חופש העיסוק לתחום
26 מסוים ולתקופה מוגבלת סבירה בהתחשב בנסיבות, שאם לא כן לא יינתן לה תוקף מחמת
27 הפגיעה בתקנת הציבור. ממילא, אין כאן מכירת "העץ" או גדיעתו, אלא לכל היותר וויתור
28 על הזכות להשתכר או להרוויח מעיסוק בתחום מסוים לתקופה מוגבלת. משכך, אפילו
29 צודק המערער בטענתו לפיה בהתחשב באופי שוק המזון בו פעלה ופועלת אסם, די היה
30 ב"צינון" של שנתיים כדי להפחית באופן ניכר את הסכנה הגלומה לאסם מיכולת התחרות
31 של המערער, ואיני מביע עמדה בעניין זה, אין לראות במערער כמי שמכר את "העץ" אלא
32 כמי שקיבל תשלום על מנת שלא להפעיל את כישוריו כשרונו שחלקם נשענים על נכסי אוסם
33 כאמור.
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 6790-01-10 אברהם קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקווה

35. תשלום בשל אי תחרות במהותו הרי הוא תשואה על הון אנושי. מכירת הון אנושי אינה אפשרית. כישוריו וכשרונו של אדם אחוזים בו עצמו. הם אינם ניתנים "למכירה". ניתן להעמידם לרשות המעביד, בין בהפעלתם ובין בהתחייבות שלא להפעילם. בשני המקרים התמורה הינה תשואה על נכס.
- אם יאמר כי מעצם ישיבתו של העובד בבית בשב ואל תעשה, מתכלה הונו האנושי, אזי בכל הכבוד אמירה זו יש בה ערבוב מושגי. כישוריו וכשרונו של העובד אינם מתכלים. קשריו בשוק יכול והם מתרופפים, הוא הופך פחות מעודכן בפרט בשוק הנתון לשינויים תכופים. ניסיונו הקודם מאבד מזוהרו, אולם כישוריו וכשרונו ויכולותיו האנושיים אינם מתכלים. רוצה לומר, הכישורים והיכולות נותרו. מה שהפך פחות רלבנטי אולי הוא הידע שצבר והניסיון בשוק שעבר שינוי, ניסיון שנרכש כשהעמיד את כישוריו לרשות מעבידו. הידע נצבר בשל יכולתו של העובד לצבור ידע ולעשות בו שימוש מושכל אולם החשיפה אל הידע, ההזדמנות לעשות שימוש בכישורים ולצבור ניסיון וידע הוענקו לו מידי המעביד. הקשרים שיצר, נוצרו בשל כישוריו אולם הקשרים בין עם ספקים או לקוחות, הם "נכסים" של המעביד. המעביד הוא שהעמיד פלטפורמת צמיחה והתפתחות. ברור הוא שלא כול עובד מפיק את אותה תועלת מפלטפורמה זו ותרומה רבתי להיקף הקשרים והידע מצויה בכישוריו של העובד. אולם כפי שנקבע והוזכר, את הכישורים לא ניתן "למכור". בלא הסודות המסחריים והידע העיסקי שהוא רכוש המעביד, לכישורים אילו אין ערך כלכלי. אף את סודות המעביד לא ניתן למכור. אם כך מהו הנכס שמכר העובד? מהו הנכס שרכש המעביד?
- למה הדבר דומה? להצגת תשלום שכר, משכורת, כתשלום בגין הנכס (הון אנושי) שמעמיד העובד לרשות המעביד. טול דוגמא שאדם מתקשר ליתן שרותים בהיקף משרה מלא למשך פרק זמן קצוב מראש תוך שהוא מתחייב להעמיד את מלוא מרצו הידע והכישורים לטובת מתן אותם שרותים בתקופה האמורה ונקבעת תמורה כוללת לכל אותה תקופה. האם זוהי מכירת נכס? במקום לכנות התשלום "שכר", יירשם בהסכם כאילו ויתר האדם על זכותו להתפרנס מול מעסיקים אחרים וויתר על זכות (שלא קיימת) להתחרות במעביד. על כן מכר לכאורה המתקשר בדוגמה, נכס שהוא זכותו להתחרות ולהתפרנס. אלא שבפועל ארע מה שתמיד קורה כשעובד מעמיד את כישוריו קרי הונו האנושי לרשות המעביד שעה שהוא נשכר לעבודה. המוכר הוא את זכותו להתפרנס או למעשה מפעיל אותה? במצב דברים זה, דומה כי לא יכול להיות חולק על כך כי מדובר בהכנסה פירותית. אין שוני לתפיסתי בין התשואה הנובעת **מהפעלת** ההון האנושי לבין התשואה המתקבלת במקרים מסוימים בשל **הימנעות מהפעלתו**. במקרה הראשון מתחייב העובד להפעיל הונו האנושי ולרתום אותו לטובת המעביד בתמורה לשכר. במקרה השני מתחייב העובד שלא להפעיל את ההון האנושי שוב לטובת המעביד. בשני המקרים התשלום שמתקבל הוא פירותי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 10-01-6790 אברהם קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקווה

36. בסיכומיו, טוען המערער כי כל המאפיינים שנקבעו בפסיקה להבחנה בין תקבול פירותי לתקבול הוני, תומכים בעמדתו לפי תמורת אי-התחרות הינה תקבול הוני. בהקשר זה מצביע המערער על כך שמדובר בתשלום אחד ולא בתשלום לשיעורין, בהגבלת המערער לתקופה ממושכת במונחי שוק המזון ובגדיעה ממשית של מקור פרנסתו של המערער.

בע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה (פורסם בתקדין), דן בית המשפט בהבחנה בין תקבול פירותי לבין תקבול הוני ותוך כדי סקירת "המבחנים" שזכרו בפסיקה בקשר עם ההבחנה האמורה, קבע (שם, פסקה 20):

"בסופו של דבר, הקביעה האם פעולה כלכלית כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן זה הוא מבחן "גג" שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה בין הון לפירות. כוונת הדברים היא לנסיבות מיוחדות במינן הכרוכות בעסקה הנבדקת והמאפילות בחשיבותן על המבחנים האחרים. אף אם לכאורה על פי המבחנים האחרים התגבשה תוצאה מסוימת, יכול מבחן "גג" זה לשנות את התוצאה. במסגרת מבחן זה ניתן לבחון את כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב"

דברים אלה נקבעו ביחס לסיווג הכנסה מעסק, אך יפים הם גם לענייננו. הנה כי כן, אין בהתקיימותו של מבחן כזה או אחר כדי להכריע בשאלה אם מדובר בתקבול פירותי או הוני, וגם כאשר מתקיימות נסיבות מסוימות המצביעות על היותו של תקבול הכנסה הונית אפשר שמכלול הנסיבות יובילו למסקנה שאותו תקבול הינו הכנסה פירותית.

דומה שכך הוא בענייננו. בהתחשב במכלול נסיבות העניין כפי שפורטו לעיל, נראה שיש לראות בתקבול שקיבל לכאורה המערער בתמורה לאי-תחרות כהכנסה פירותית, גם אם מדובר בתקבול שהתקבל בתשלום אחד.

37. על כן, לטעמי נכון לראות בתקבול המתקבל אצל עובד בתמורה להתחייבותו שלא להתחרות במעביד אגב שימוש בסודות מסחריים של המעביד, כהכנסה פירותית ולא הונית. מסקנה זו מתיישבת עם הוראות סעיף 89 (ג) לפקודה וההלכה שנקבעה בעניין סלפית.

38. כאמור, ביום 4.12.2006, כשנתיים לאחר עריכת ההסכם ופרישת המערער מאסם, פנו המערער ו/או אסם במכתב אל המחלקה המקצועית של מע"מ בבקשה לקבל אישור כי לא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 6790-01-10 אברהם קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 תקום למערער חבות במס ערך מוסף בשל קבלת פיצוי. במכתב תשובה מיום 28.12.2006
2 הודיע מר גל גרינברג מהמחלקה המקצועית במע"מ כי המערער חייב במס ערך מוסף בגין
3 התקבול שקיבל מאסם (נספח לתצהירו מר גל גרינברג מיום 31.10.11).
4
5 לטענת המערער, תשובה זו של המחלקה המקצועית במע"מ תומכת בעמדתו לפיה התקבול
6 שקיבל המערער על פי ההסכם הינו תקבול הוני ולא הכנסת עבודה לגביה אין חיוב במס ערך
7 מוסף.
8
9 מכל הטעמים שפורטו שלעיל, איני מוצא באמור במכתב התשובה של המחלקה המקצועית
10 במע"מ כדי לשנות ממסקנתי לפיה התקבול שקיבל המערער על פי ההסכם מהווה הכנסת
11 עבודה.
12
13 אוסיף, כי בחקירתו הודה המערער שהפניה למע"מ כשנתיים לאחר כריתת ההסכם והעברת
14 התמורה בסך 4 מיליון ₪ לנאמנות (4.12.2006), נועדה לייצר מעין "תמיכה" מצד המחלקה
15 המקצועית של מע"מ בעמדת המערער ואסם אל מול המשיב (ש' 1 ע' 83 לפרוטוקול הדיון
16 מיום 23.11.2011).
17
18 39. נוכח האמור לעיל, אפילו הייתה מתקבלת טענת המערער לפיה ההסכם משקף את אומד
19 דעתם של אסם והמערער, לפיו מכר המערער לאסם את זכותו להתחרות בה במשך 24
20 חודשים תמורת 4 מיליון ₪, וכאמור איני סבור כך, יש לראות בהכנסה זו של המערער
21 כהכנסת עבודה.
22
23 לעניין, זה מצאתי לנכון להדגיש כי מסקנתי זו מתייחסת רק לנסיבות ענייניו, דהיינו סיווג
24 הכנסה הנובעת מהסכם אי תחרות הנכרת בין עובד למעביד במטרה למנוע מהעובד
25 להתחרות במעביד אגב שימוש בסודות מסחריים של המעביד אשר נרכשו על ידי העובד תוך
26 כדי עבודתו.
27
28 40. נוכח האמור עד כאן, איני רואה לנכון להידרש לטענות חלופיות שהעלה המשיב בקשר עם
29 התקבול שקיבל המערער על פי ההסכם.
30
31
32
33
34
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 6790-01-10 אברהם קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקווה

אופציות נסטלה

41. לטענת המשיב, הריווח שצמח למערער ממימוש האופציות שהוקצו לו על ידי נסטלה הינו הכנסה פירותית החייבת במס על פי סעיפים 2 (2) (א) ו- 3 (ט) לפקודה, משום שהאופציות הוענקו למערער במסגרת יחסי עובד מעביד.

לטענת המערער, כדי לסווג את הריווח מימוש האופציות כהכנסת עבודה על פי סעיף 2 (2) (א) לפקודה, נדרש שההכנסה של העובד תהיה "ממעבידו", ובמקרה כאן מדובר באופציות שניתנו למערער על ידי נסטלה שאינה המעבידה שלו.

סעיף 3 (ט) לפקודה, קובע:

"(1) מימש אדם זכות שקיבל בעבר לרכישת נכס או שירות, ובעת המימוש היה הפרש בין המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס או שירות לבין המחיר ששילם אותו אדם, או קיבל אדם הלוואה, בין שניתנה לו במישרין או בעקיפין או לאחר לטובתו..., יראו את ההפרש – (א) בזכות או בהלוואה שניתנו בקשר ליחסי עובד ומעביד – כהכנסת עבודה;
..."

סעיף 2 (2) (א) לפקודה, שצוטט לעיל קובע כי השתכרות או ריווח עבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; במישרין או בעקיפין יראו כהכנסת עבודה.

42. המערער צירף לנימוקי הערעור את הודעת נסטלה על הקצאת האופציות (נספח ב'), וכך בין היתר הודע למערער:

"Dear Mr Kringel
It is my great pleasure to confirm your participation in the grant 2001 of the MSOP. This program is designed to provide further incentive and recognition to a number of Senior Managers throughout the Nestle Group for their permanent strive to create value for our company"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 6790-01-10 אברהם קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 בהמשך ההודעה התבקש המערער לעיין במסמך שצורף להודעה תוך הדגשת החלק במסמך
2 הנוגע למדיניות נסטלה ביחס למידע פנימי לפיו חייבים עובדי נסטלה בשמירת סודיות.
3 בסעיף 13 לתנאי האופציות נקבע כי מדיניות נסטלה ביחס למידע פנימי, המתפרסמת באתר
4 נסטלה באינטרנט, עומדת בתוקפה. לכך יש להוסיף, כי על פי תנאי האופציות במקרה של
5 התפטרות מנהל מעבודתו יפקע תוקף האופציות שטרם נפרעו (שם, סעיף 9).

6
7 בסיום ההודעה, צוין: **"Thank you once more for your contribution"**.

8
9 מהאמור לעיל, עולה כי אופציות נסטלה הוקצו למנהלים בכירים בקבוצת נסטלה בהם
10 מנהלים בכירים בקבוצת אסם, כאות הערכה על תרומתם ובמטרה לייצור תמריץ נוסף
11 להשאת שוויה של אסם ובעקיפין של נסטלה. כך אף עולה מעדותם של מר פרופר (ש' 4 ע' 44
12 לפרוטוקול הדיון מיום 20.11.2011) ורו"ח נדב הכהן (ש' 7 ע' 73 לפרוטוקול הדיון מיום
13 21.11.2011).

14
15 בהתחשב בכל אלה, נראה כי אופציות נסטלה הוענקו למערער על רקע עבודתו באסם.
16 ממילא, אף אם נסטלה אינה המעביד הישיר של המערער, אין בכך כדי לסייע למערער. סעיף
17 2 (א) לפקודה רואה כהכנסת עבודה "ההשתכרות" או "ריווח מעבודה" **"שניתנו לעובד**
18 **במישרין או בעקיפין"**. דהיינו, אין בעובדה שהאופציות ניתנו למערער על ידי מי שאינו
19 מעבידו הישיר כדי להוציא את ההכנסה מהאופציות מגדרו של סעיף 2 (א) לפקודה, כל
20 עוד האופציות ניתנו למערער כאות הערכה על תרומתו בעבודה ובמטרה להמריצו ליעל
21 ולשפר את עבודתו כמנהל באסם.

22
23 43. לטענת המערער, אסם ונסטלה לא דרשו להכיר בעלויות הקצאת האופציות למערער
24 כהוצאה, ובכך לטענתו יש כדי ללמד שהמערער אינו עובד של נסטלה ואין מדובר בשכר.

25
26 מהטעמים שפורטו לעיל, איני רואה לייחס משקל לכך שנסטלה ו/או אסם לא דרשו להכיר
27 בעלויות הקצאת האופציות למערער כהוצאת שכר. כאמור, האופציות הוקצו כדי להמריץ
28 את המערער בעבודתו באסם וכאות הערכה על תרומתו בעבודה, ועל כן, מדובר בריווח
29 מעבודה שהגיע לידי המערער ממעבידו במישרין או בעקיפין. הוא הדין באשר לטענת
30 המערער לפיה לא נוכח מס במקור בגין הקצאת האופציות.

31
32 44. נוכח כל אלה נראה כי הריווח שצמח למערער ממימוש האופציות הינו בגדר הכנסת עבודה
33 הבאה בגדרם של סעיפים 2 (א) 1 – 3 (ט) לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 10-01-6790 אברהם קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקווה

סמכות המפקח מר אבישי אלגים

45. השגותיו של המערער על השומות שנקבעו לו בשלב א' נדונו בפני מר אבישי אלגים (להלן: "מר אלגים") וכתום הליך ההשגה, חתם מר אלגים, ביום 3.12.2009 על צווי השומה לפי הוראות סעיף 152 (ב) לפקודה.

לטענת המערער, מבדיקה שערך בא כח המערער באינטרנט, בסמוך קודם לחקירתו של מר אלגים, עלה כי רק ביום 6.6.2010 פורסם ברשומות דבר הסמכתו של מר אלגים כ"עוזר פקיד שומה" לעניין סעיפים 145, 150, 151 ו- 152 לפקודה, ובעת קביעת השומות (3.12.2009) לא היה מר אלגים מוסמך לעשות כן.

יוער, כי ככלל טענה לחוסר סמכות של פקיד השומה צריך שתעלה על ידי נישום בתוך הליך השומה. זאת, כדי לאפשר למשיב לתקן את הטעון תיקון ולדון בשומה ו/או בהשגת הנישום לגופה. אין להסכים, שנישום יכבוש טענה לחוסר סמכות המפקח הדן בשומה ו/או בהשגה עד לשלב הערעור. הבדיקה שערך בא כח המערער ביחס להסמכתו של מר אלגים יכולה הייתה להיעשות בזמן אמת ואיש לא מנע אותו מעשות כן.

לגופו של עניין, נחה דעתי כי בעת שחתם על השומות היה מר אלגים מוסמך לעשות כן, ואסביר. סעיף 152 לפקודה, עוסק בסמכותו של "פקיד שומה" לקבוע שומה בהסכם או בלא הסכם בשלב ההשגה. בסעיף 1 לפקודה בנוסחו במועד הרלוונטי (2009), הוגדר "פקיד שומה" כדלהלן:

"פקיד שומה" – פקיד ששר האוצר הרשהו לשום לפי פקודה זו, וכן סגן פקיד שומה, עוזר פקיד שומה או גובה ראשי שהמנהל הרשה אותם בכתב לשמש בסמכות פלונית של פקיד שומה לפי פקודה זו, או למלא תפקיד פלוני מתפקידיו; מינויים של פקיד שומה, של סגן פקיד שומה, של עוזר פקיד שומה וגובה ראשי שהורשו כאמור יפורסם ברשומות";

במכתב מיום 28.7.2008 הודיע מר יוסי יהודה, סמנכ"ל בכיר למינהל ומשאבי אנוש (בפועל) למר אלגים כי ועדת בוחנים החליטה "לאשר מינויך כמפקח מס הכנסה" (נספח ג' לבקשה לפסילת צווים מחמת העדר סמכות שהגיש המערער). אף שנוסח מכתב זה אינו מוצלח, נראה שמדובר במינויו של מר אלגים כמפקח מס הכנסה.

ועוד. בסעיף 7 לתצהירו מיום 28.3.2012 מצהיר מר אלגים:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 10-01-6790 אברהם קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 "בסמוך למועד הסמכתי כמפקח מס הכנסה קיבלתי "תעודת הרשאה"
2 מאת משרד האוצר, רשות המסים בישראל, מס הכנסה ומיסוי
3 מקרקעין... על תעודת ההרשאה הראשונה שלי היה חתום מנהל רשות
4 המסים דאז, מר יהודה נסרדישי.
5 תעודת ההרשאה הראשונה שקיבלתי הוחלפה בחדשה כחלוף שנה,
6 והתעודה הישנה הושמדה. כך, מדי שנה הוחלפה תעודת ההרשאה
7 בחדשה – אך הנוסח על גביה נשאר אותו נוסח, בחתימת מנהל רשות
8 המסים...
9 העתק צילומי של תעודת ההרשאה הנוכחית שלי, על שני צידיה
10 מצורפת כנספח 4 לתצהירי זה".

11
12 המערער ויתר על חקירתו של מר אלגם בקשר עם הצהרתו שלעיל (ש' 3 ע' 134 לפרוטוקול
13 הדיון מיום 2.4.2012), ואין לי אלא לקבל את גרסתו של מר אלגם באשר לנסיבות הסמכתו.
14
15 בתעודה הנוכחית של מר אלגם (נספח 4 לתצהירו של מר אלגם) אשר על פי גרסתו של מר
16 אלגם תעודה זהה לה הונפקה לו כבר בסמוך להסמכתו בשנת 2008, צוין:

17
18 "בתוקף סמכותי לפי פקודת מס הכנסה הנני מרשה בזה את נושא
19 תעודה זו לעשות כל פעולה אשר פקיד השומה רשאי לעשותה עפ"י
20 הסעיפים 135 (2), 145, 150, 152, ו- 173א (א) לפקודת מס הכנסה".

21
22 הנה כי כן, כבר בשנת 2008 ועוד קודם למועד קביעת השומות נשוא ערעור זה, הוסמך מר
23 אלגם לעשות כל פעולה אשר פקיד השומה רשאי לעשותה עפ"י סעיף 152 לפקודה. לפיכך,
24 איני רואה צורך להידרש לטענות הצדדים באשר למשמעותו של המכתב מיום 28.7.2008 או
25 לשאלה אם מינוי "מפקח מס הכנסה" שקול למינוי "עוזר פקיד שומה".

26
27 46. ב"בקשה לפסילת צווים מחמת העדר סמכות" טען המערער בשפה רפה כי אי-פרסום מינויו
28 של מר אלגם ברשומות מפקיע את תוקף מינויו, בסיכומיו לא חזר על טענתו זו ורק
29 בסיכומי התשובה "הסב את תשומת הלב" בקצרה לדחיית אנלוגיה שערך המשיב בעניין
30 נפקות הפרסום ברשומות. מכל מקום, מנוסח ההגדרה של "פקיד שומה" שלעיל, עולה כי
31 הפרסום ברשומות הינו דקלרטיבי ולא קונסטיטוטיובי, דהיינו המינוי אינו נפגם בהעדר
32 פרסום. לפיכך, אין בעובדה שמינויו של מר אלגם כעוזר פקיד שומה פורסם ברשומות רק
33 ביום 6.6.2010 (מוצג מע/2) כדי לשלול את תוקף מינויו של מר אלגם.
34
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 6790-01-10 אברהם קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקווה

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10

סוף דבר

הערעור נדחה.

המערער ישלם למשיב את הוצאות המשפט ושכ"ט עו"ד בסך כולל של 250,000 ש"ח.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

ניתן היום י"ח בשבט תשע"ד 19 בינואר 2014 בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביה, שופט