



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

המערער ירון מאיר  
ע"י ב"כ עוה"ד ד"ר מ' דרוקר ומ' מיכאלוביץ'

נגד

המשיב פקיד שומה אילת  
ע"י ב"כ עו"ד ל' קורן, פרקליטות מחוז דרום אזרחי

### פסק דין

1

2

#### מבוא

3 1. ערעור על שומה שקבע המשיב (להלן - "פקיד השומה") בצו על פי סעיף 152 **בפקודת**

4 **מס הכנסה** [נוסח חדש], **התשכ"א-1961** (להלן - "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה"),

5 לשנות המס 2013-2016.

6

7 המחלוקת בין הצדדים, בקליפת האגוז, היא בשאלת סיווגם לצרכי מס של תשלומים

8 שקיבל המערער מחברה זרה המאוגדת באיי הבתולה הבריטיים, ושיעור המס החל על

9 הכנסה זו.

10

11 **לטענת המערער**, מדובר בדיבידנד שחילקה החברה הזרה, הפטור ממס בידיו, על פי

12

סעיף 14(ג) בפקודת מס הכנסה, בהיותו 'תושב חוזר' כהגדרתו בסעיף.

13

14 **פקיד השומה** טען מנגד כי מדובר בשכר דירקטורים או בדמי ניהול, החייבים במס על

15

פי סעיף 2(1) בפקודת מס הכנסה בשיעור המס השולי.

16

17 2. לצד המחלוקת האמורה חלוקים הצדדים גם באשר להליכי השומה שבהם נקט פקיד

18

השומה. לטענת המערער, נהג בו פקיד השומה בבירונות, בחוסר הגינות ובחוסר תום

19

לב, תוך רדיפה אישית.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1  
2 בתום שנת 2018, מספר שבועות לאחר תום תקופת 5 השנים להגדרתו כיתושב חוזר',  
3 עזב המערער את מדינת ישראל, ביחד עם בני משפחתו, והתיישב בניו זילנד. היה זה  
4 לטענתו בעקבות רדיפתו על ידי פקיד השומה. מאז לא שב לארץ.  
5  
6 3. בשנות המס הרלוונטיות דיווח המערער לפקיד השומה על הכנסות מדיבידנד שקיבל  
7 מהחברה הזרה. בשנים 2015-2016 דיווח גם על הכנסות ממשכורת שקיבל מחברה זרה  
8 אחרת, כדלקמן:

2013	2014	2015	2016	
1,287,801 ש"ח	4,510,668 ₪	4,787,686 ₪	5,055,689 ₪	הכנסה מדיבידנד
		77,738 ₪	92,174 ₪	הכנסה ממשכורת

- 10  
11 4. פקיד השומה חלק כאמור על סיווג ההכנסות כדיבידנד, ובצו השומה קבע כי מדובר  
12 בשכר דירקטורים או בדמי ניהול, החייבים במס לפי סעיף 2(1) בפקודת מס הכנסה,  
13 בשיעור המס השולי. כפועל יוצא חויב המערער במס כדלקמן:

2013	2014	2015	2016	
517,406 ₪	2,109,973 ₪	2,274,007 ₪	2,414,919 ₪	קרן המס על פי השומה בצו

- 15  
16  
17 5. אקדים ואציין כי לאחר שמיעת ראיות וטענות הצדדים מצאתי שיש לקבל את הערעור  
18 במלואו.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

### רקע עובדתי

- 1  
2 6. ביום 13.5.2007 עזב המערער את מדינת ישראל ועבר לקניה, למטרות עבודה, על פי  
3 חוזה עבודה למשך 3 שנים עם חברת Balton CP Limited, חברה זרה תושבת בריטניה.  
4 ביום 12.8.2007 הצטרפו אל המערער בקניה גם בני משפחתו: אשתו וילדיו. ביום  
5 17.9.07 שכרו בני המשפחה דירה בניירובי לתקופה בת שנתיים. על פי אישור שהגיש  
6 המערער לפקיד השומה, במהלך אוקטובר 2007 הוסדר מעמדם של המערער ואשתו  
7 כתושבי קניה לצרכי מס.  
8  
9 7. ביוני 2008 חתם המערער על הסכם עבודה עם חברת Tansat (T) LTD (להלן – "טנזט"),  
10 חברה זרה תושבת טנזניה, וביוני 2008 העתיקו המערער ובני משפחתו את מגוריהם  
11 מקניה לדיר אסלאם שבטנזניה. מאז הגיעו לטנזניה ועד חודש יוני 2010 הועסק  
12 המערער על ידי טנזט.  
13  
14 8. במהלך שנת 2009 התקשר המערער בטנזניה בעסקה עם שלושה תושבים זרים אחרים:  
15 ש' (לימים 'תושב חוזר ותיק'); ע' (שהוא עדיין 'תושב זר'); וג'וזף המנוח, שהיה בחייו  
16 אזרח טנזניה (להלן – "ג'וזף").  
17  
18 במוקד העסקה ניצב זיכיון שקיבל ש' מחברה זרה, בשם GFI SA, להפצה באפריקה  
19 של סמן כימי לצביעת דלק, המשמש למניעת מסחר בדלק "שחור" (להלן – "הסמן").  
20 באותה עת הייתה GFI SA בשליטת חברה ציבורית תושבת קנדה,  
21 ששמה EUROCONTROL S.A (והיום היא בשליטת חברה בינלאומית זרה תושבת  
22 שוויץ ששמה SICPA).  
23  
24 לאחר שזכה בזיכיון להפצת הסמן באפריקה, פנה ש' לע', כדי להתייעץ עמו כיצד לקדם  
25 את הפצת הסמן. ע', אשר לא היה תושב טנזניה, ולא היו לו מהלכים בה, פנה למערער,  
26 שהיה כאמור תושב טנזניה באותה עת, במטרה שסייע בהפצת הסמן בטנזניה. המערער  
27 גילה התעניינות בעסקה, ופנה לג'וזף, אזרח טנזניה, ובעל קשרים עם אישים במנהל  
28 הדלק בטנזניה. בעזרת קשריו עלה בידי ג'וזף להפגיש את ע' עם אנשי הממשל  
29 הרלוונטיים, על מנת שיסביר להם את פעולות הסמן ואת אפשרות השימוש בו בטנזניה.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

הממשל בטנזניה גילה התעניינות בסמן, ובעקבות הישיבות שהתקיימו בין אנשי  
הממשל לבין ע', החליט הממשל לצאת למכרז לסימון הדלק.

עוד בשנת 2009, במהלך המשא ומתן הראשון שהתקיים בין המערער ושלושת חבריו  
לעסקה (כולם להלן- "המייסדים"), הגיעו המייסדים להסכמות באשר לתפקידו של כל  
אחד מהם במגעים לזכיה במכרז ובאשר להקצאת המניות בחברות שיוקמו לשם הפצת  
הסמן בטנזניה. בגדרו של ההסכם, הסכימו המייסדים כי ש', שהיה בעל הזיכיון להפצת  
הסמן באפריקה, יקבל 51% מהון המניות בחברה שתוקם, בעוד ששלושת המייסדים  
האחרים, ביניהם המערער, יתחלקו ב- 49% הנותרים, כך שחלקו של המערער בהון  
המניות יסתכם ב- 16.33%. הסכמות אלו עוגנו במזכר ההבנות בין המייסדים (מוצג  
מע/1, מיום 5.7.2009).

9. בהתאם להסכמות האמורות הקימו המייסדים בחודש אפריל 2010, חברה זרה תושבת  
BVI, ששמה GFI Global Projects Ltd (להלן- "GGP"). הון המניות של GGP הוקצה  
למייסדים בהתאם למוסכם, כך שלמערער הוקצו 16.33% מהון המניות. (החל בשנת  
2013, בעקבות פטירתו של ג'וזף, עלה חלקו של המערער בהון המניות ל- 24%).

לאחר הקמתה הועבר ל-GGP הזיכיון של ש' להפצה הבלעדית של הסמן בטנזניה.

במסמכי הייסוד של GGP (מוצג מע/2), נכתב כי GGP תחלק את רווחיה לבעלי מניותיה,  
בהתאם לחלקם בהון המניות. ואכן, ניתן ללמוד מהראיות כי מאז הקמתה מחלקת  
GGP את רווחיה כדיבידנד לבעלי מניותיה, בהתאם לחלקם היחסי בהון המניות (פרו-  
רטה), בכלל זה למערער, באופן שוטף, מיד לאחר היווצרותם של הרווחים.

10. במאי 2010 הקימה GGP חברת בת בטנזניה Global Fluids International (T) Ltd  
(להלן- "GFI (T)"), שהיא תושבת טנזניה.

מאז הקמתה של GFI (T), מחזיקה GGP ב- 99.9% מהון מניותיה, בעוד ש GFI SA  
מחזיקה ב- 0.1% מהון המניות.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

בעקבות זכייתה במכרז, נחתם בשנת 2010 הסכם בן שלוש שנים לסימון דלקים באמצעות הסמן, בין חברת GFI (T) לבין ממשלת טנזניה. הסכם סימון הדלקים מתחדש, מידי שלוש שנים, בכפוף לזכיה במכרז, ובשנות המס הרלוונטיות התחדש פעמיים (בשנים 2013 ו-2016).

כל הכנסותיה של GFI (T) מקורן בהסכם לסימון דלקים, ובשנות המס הרלוונטיות העסיקה כ- 80 עובדים שכירים מקומיים, ומספר עובדים זרים, שאיש מהם, כפי הנראה, אינו תושב ישראל.

בהתאם להסכם בין GFI (T) לבין GGP רוכשת GFI (T) את הסמן מ-GGP בלבד. הכנסותיה של GGP מקורן, רובן ככולן, ממכירת הסמן ל-GFI (T).

11. מאז הקמתה של GGP כיהן ע' כמנכ"ל GGP, בתמורה לשכר חודשי בסך של \$ 19,000.

המערער כיהן כמנכ"ל GFI (T) בתקופה שבין חודש יולי 2010 לבין חודש דצמבר 2011, בתמורה לשכר חודשי בסך של \$ 5,000. על הכנסותיו ממשכורת כמנכ"ל GFI (T), שילם המערער מס ודמי ביטוח לאומי בטנזניה, כדין תושב טנזניה.

בחקירתו הנגדית הבהיר המערער כי בתחילת פעילותה של GFI (T), נדרשה עבודה רבה, והיה צורך במנכ"ל שיקים את הזרוע הביצועית של המיזם. שותפיו הציעו לו להיות מנכ"ל החברה, ואולם לדבריו, כבר באותה עת, הבהיר שהוא אינו מתכוון להמשיך בתפקיד זה לנצח. בתום 2011, כשנתיים וחצי לפני חזרתו לישראל, סיים את תפקידו כמנכ"ל, ומאז העסיקה GFI (T) מנכ"ל מקצועי שכיר שאינו אחד מבעלי המניות בה או ב-GGP.

לצד עבודתו כמנכ"ל GFI (T), הועסק המערער כעובד שכיר בחברת GGP, מאז הקמתה של החברה ועד שובו לארץ, בעבודות אדמיניסטרטיביות שונות, לרבות ניהול כספים, בתמורה למשכורת חודשית בסך של 5,000 דולר.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 בחקירתו הנגדית הבהיר המערער כי עבודתו כשכיר ב-GGP התמקדה בחישוב רווחיה  
2 של החברה, על מנת שניתן יהיה לחלקם לבעלי מניותיה כדיבידנד מיד לאחר  
3 התגבשותם.

4  
5 לאחר שובו של המערער לארץ, במשך מספר חודשים, ניתנו שירותי הניהול  
6 והאדמיניסטרציה ל-GGP על ידי ע'. מאז שנת 2014 ניתנים שירותי הניהול  
7 והאדמיניסטרציה ל-GGP על ידי חברה תושבת קפריסין, בשם- MENTOR HOLDING  
8 GROUP (להלן- "מנטור"), שבבעלות אחותו של המערער, שהיא תושבת רומניה במשך  
9 שנים ארוכות.

10  
11 12. ביום 1.7.2013 חזרו המערער ובני משפחתו לארץ, לאחר שהות בת למעלה משש שנים  
12 מחוץ לישראל, ועברו להתגורר ביישוב קטן בדרום הארץ. המערער ביאר בחקירתו  
13 הנגדית כי לאחר סיום עבודתו כמנכ"ל GFI (T), ניסה לפתח יזמויות נוספות בטנזניה,  
14 ואולם לאחר שנכשל בהן, החליט לפרוש מעבודה ("לצאת לפנסיה" כדבריו), ולחזור  
15 לחיי שלוה בארץ. שלוה לדבריו לא מצא, ובתום שנת 2018, עזב כאמור את מדינת  
16 ישראל, ביחד עם בני משפחתו, ולא חזר עוד.

### הליכי השומה

17  
18  
19 13. מאז חזרתו לארץ הגיש המערער לפקיד השומה דיווחים על הכנסותיו, אשר היו בעיקרן  
20 הכנסות מדיבידנד שקיבל מחברת GGP, ושעליהן ביקש פטור ממס לפי סעיף 14(ג)(1)  
21 בפקודת מס הכנסה. בשנים 2015 עד 2016, דיווח המערער גם על הכנסה ממשכורת בגין  
22 עבודה שביצע מביתו, עבור חברה זרה, ששמה GFI AFRICA LTD (להלן- "GFI A").

23  
24 GFI A, אשר שילמה למערער משכורת, נמצאת בבעלות ע', ועוסקת בשיווק הסמן  
25 באוגנדה, ואולם אין לה כל קשר לפעילות סימון הדלק בטנזניה, או לחברות GGP ו-  
26 GFI (T), ולמערער אין מניות בה. מהכנסותיו ממשכורת ששילמה לו GFI A ניכה  
27 המערער חלק מהוצאות אחזקת הבית.

28  
29 14. בשנת 2016 חקרה היחידה הארצית לשומה את אמתות דיווחיו של המערער וערכה לו  
30 שאלון מפורט בדבר הכנסותיו בארץ ובחו"ל, לפני שובו לארץ ולאחר מכן. המערער



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

הגיש ליחידה הארצית לשומה מסמכים רבים וחומר חשבונאי רב (נספח י"ח לתצהיר  
עדותו הראשית). היחידה הארצית לשומה נמנעה מלקבוע שומה לפי מיטב שפיטה,  
ומנגד אף לא אישרה את דוחותיו של המערער.

15. בשנת 2018 התחיל הליך בקורת בפקיד שומה אילת, ככל הנראה בעקבות מספר  
אינדיקציות שעוררו את חשדו של פקיד השומה. פקיד השומה בדק ומצא כי **אחותו של  
המערער**, תושבת רומניה, מעבירה לידיו סכומי כסף ממקום מושבה ברומניה. לא זו אף  
זו. נמצא כי מנטור, החברה המעניקה ל-GGP את השירותים שאותם העניק לה  
המערער בעבר, לפני חזרתו ארצה, תמורת משכורת, הייתה בבעלות מלאה של אותה  
אחות. לא זו אף זו. כאשר נשאל המערער באשר לקשרים עסקיים בינו לבין אחותו, שלל  
זאת, אף שלל את האפשרות שקיבל ממנה כספים. כמו כן נמנע המערער מלציין בפני  
פקיד השומה כי מנטור מצויה בבעלות אחותו.

חשדו של פקיד השומה התעורר גם נוכח הדיווחים על הכנסה מדיבידנד פטור ממס,  
המסתכמת למספר מיליוני שקלים בכל אחת משנות המס, לעומת הכנסה זעומה  
ממשכורת, שממנה ביקש המערער **לנכות חלק מהוצאות הבית**.

פקיד השומה אף תהה על כך שערב שובו של המערער לארץ הועלה שיעור החזקתו  
במניות GGP, בעקבות פטירתו של ג'וזף, בכ-10%, בעוד שהתמורה ששולמה לאלמנתו  
של ג'וזף עבור המניות, הייתה \$ 30,000 בלבד. תמורה זעומה זו מעידה, לטענת פקיד  
השומה, על כך שהמניות הוקצו לכל אחד מהמייסדים בהתאם ליחס העבודה **העתידי**  
שלם ב-GGP, וכפועל יוצא התשלומים ששילמה GGP למערער בשנות המס היו  
תשלומים בעד עבודתו עבור החברה.

16. במהלך הדיונים בשלב א', התייצב המערער למספר דיונים, ביחד עם רו"ח ישי עציון  
שייצג אותו באותה עת, ולאחר מכן עם רו"ח חדש, רו"ח טיומקין. בעקבות הדיון ביקש  
עו"ד טיומקין, שהקשר עם המערער יהיה באמצעותו בלבד, ולא במישרין עם המערער,  
"כל עוד אין בכך עבירה על הוראות החוק". היה זה לאחר שהמערער העלה שורה של  
השגות בדבר הוגנות ההליך ובדבר חוסר הדיוק ברישום תשובותיו בפרוטוקול הדיון  
שהועבר לידיו.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1

2 ביום 2.7.2018 נשלחה למערער דרישה של שורה ארוכה של מסמכים. בין היתר נדרשו  
3 מסמכים המתייחסים לבעלי המניות האחרים ב-GGP, אשר לטענתו של המערער, כלל  
4 לא היו בחזקתו. בסיום מכתב הדרישה נכתב "אי המצאת המסמכים הנ"ל במועד  
5 מהווים עבירה על פקודת מס הכנסה ויכולים לגרור קנסות מנהליים ואף כתב אישום".  
6 הדברים האמורים התפרשו על ידי המערער כאיום ישיר בנקיטת הליכים פליליים נגדו.

7

8 17. ביום שלמחרת, התייצבו בביתו הפרטי של המערער המפקחת שטיפלה בשומה שלב א'  
9 וכן רכז החוליה שלה, מבלי לתאם את בואם מראש, בטענה שהגיעו לביקורת בעסק.

10

11 הטעם שהועלה להצדקת הביקור בבית מגוריו של המערער היה כי דרישת ההוצאות  
12 בדוח שהגיש לפקיד השומה מעידה על קיומו של עסק המתנהל מביתו של המערער. על  
13 יסוד חשש זה, שוטטו לטענת המערער, המפקחת והרכז, בחדרי הבית, בניסיון למצוא  
14 קלסרים המעידים על מעורבותו הפעילה של המערער בניהולה של GGP.

15

16 ביום 16.12.2018, הוצאה למערער שומה לפי מיטב שפיטה בשלב א', שבה נקבע כי  
17 המערער היה מאז ומעולם תושב ישראל, גם בשנות מגוריו באפריקה, ועל כן אינו תושב  
18 חוזר. עוד נקבע שכלל הכנסותיו בשנות המס שבמחלוקת הינן הכנסות מיגיעה אישית,  
19 ולא מדיבידנד, מבלי שפורט מקור ההכנסה מיגיעה אישית (כגון סעיף 12(1) או סעיף  
20 22(2) בפקודת מס הכנסה). חיוב המס בשומה שנקבעה בשלב א' היה בסכום של  
21 9,109,199 ₪.

22

23 18. ביום 3.1.2019, הגיש המערער לפקיד השומה השגה על השומה.

24

25 עוד לפני שהתקיים דיון בהשגה, נקט פקיד השומה בהליכים לפי סעיף 194 בפקודת,  
26 ועיקל את נכסיו של המערער. ביום 1.8.2019 נחתם בין פקיד השומה לבין המערער  
27 הסכם לעניין ההליכים לפי סעיף 194 בפקודה, שבגדרו הסכים המערער לעיקול ביתו  
28 הפרטי, שבו התגורר באותה עת, אשר שוויו כ- 2.7 מיליון ₪; עיקול בית פרטי נוסף,  
29 ששוויו כ- 1.9 מיליון ₪; ועיקול יתרה בחשבון בנק בסכום של 1.7 מיליון ₪.

30





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

ביום 7.8.2019 התקיים דיון ראשון בהשגה. במהלך הדיון ביקשו מייצגיו של המערער, רו"ח ועורך-דינו, שהדיון יתקיים בפני מפקח אחר שאינו כפוף לרכזת שהייתה המפקחת בשלב א', שכן, לטענתם, יש בכפיפותו אליה, כדי 'לזהם' את הליך הדיון בהשגה, ולו למראית עין. לטענת המערער התעלם המפקח מהבקשה.

ביום 8.9.2019, שלח המפקח מכתב למייצגי המערער, ובו הביע את עמדתו שהמערער היה **תושב ישראל** מאז ומעולם, וכי את הכנסתו המדווחת כדיבידנד יש לסווג **כהכנסה ממשכורת**.

כ-3 חודשים לאחר מכן, וכחודש ימים לפני פקיעת המועד לדיון בהשגה, נשלח אל המערער זימון לדיון נוסף, על ידי מפקח אחר, רו"ח ינגמן, אשר קבע את צו השומה. נוכח סד הזמנים התקיים הדיון ביום 11.12.2019.

ביום 24.12.2019, שלח רו"ח ינגמן למייצגיו של המערער דוא"ל, שבגדרו קיבל את טענת המערער על היותו **תושב חוץ** בתקופה שבין מאי 2007 לבין יוני 2013. בדוא"ל נטען כי הכנסותיו של המערער מדיבידנד הינן הכנסות לפי סעיף 12(1) **בפקודת מס הכנסה**. לטענת המערער לא ניתנה לו זכות טיעון לעניין סיווג ההכנסה כהכנסה על פי סעיף 12(1) בפקודה, אשר נטענה לראשונה בדוא"ל.

19. ביום 26.12.2019, נקבעה כאמור שומתו של המערער בצו לפי סעיף 152 (ב) בפקודת מס הכנסה.

בנימוקי צו השומה נקבע כי המערער חזר לישראל ביום 1.7.2013, לאחר שהות בת כ-6 שנים באפריקה, ועל כן הינו בגדר **תושב חוזר** כהגדרתו בסעיף 14 (ג) בפקודה.

יחד עם זאת, נקבע כי הכנסותיו של המערער מחברת GGP, שעליהן דיווח בשנות המס כהכנסות מדיבידנד, הינן הכנסות לפי סעיף 12(1) בפקודה, ועל כן אינן הכנסות פטורות של תושב חוזר לפי סעיף 14 (ג) בפקודה, וזאת בשל הטעמים הבאים:



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 (1) לא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שמדובר אכן בהכנסה פסיבית מדיבידנד,  
2 הזכאית לפטור ממס, שכן חרף בקשותיו של פקיד השומה לא הועברו המסמכים  
3 הרלוונטים, אשר היו עשויים ללמד על כך שמדובר בדיבידנד. בין היתר, לא הועברו  
4 מסמכים המפרטים מדיניות חלוקת הדיבידנד ומועדו בתדירות כה רבה של אחת  
5 לשבועיים;  
6

7 (2) קיימות אינדיקציות לכך שהכנסות הן הכנסה אקטיבית בגין פעילותו של המערער  
8 ב-GGP, שכן הסכם מתן השירותים שעליו הוא חתום, מתוקף היותו דירקטור, וכן  
9 הביאור בדו"ח הכספי של חברת GGP לשנת 2016, שבו מפורטים תחומי האחריות  
10 של שלושת חברי הדירקטוריון, מבססים את עמדת פקיד השומה, שלפיה לא מדובר  
11 בהכנסה מדיבידנד "אלא בהכנסה אקטיבית בגין מתן שירותי ניהול ומתן שירותי  
12 דירקטור";  
13

14 (3) בדיקת הדוחות הכספיים שהגיש המערער לשנים 2015 עד 2016, מעלה כי המערער  
15 דרש לנכות את הוצאות הבית. נכתב כי "שכיר אינו זכאי לדרוש הוצאות בגין  
16 אחזקת הבית, אלא רק בעל עסק שעסקו פועל מתוך הבית. לאור דרישתך לניכוי  
17 ההוצאות האמורות, בוצעה ביקורת בביתך. דרישתך זו, במסגרת הדוחות  
18 השנתיים מחזקת את עמדתך, לפיה ניהלת בשנות המס נשוא צו זה, פעילות  
19 עסקית מישראל, ומכאן כי מקום הפקת הכנסתך העסקית הוא בישראל, ולכן  
20 הינך חייב במס בישראל לפי סעיף 4(א) לפקודה";  
21

22 (4) מדוח רווח והפסד מעסק, שצורף לדוח לשנת 2015, עולה כי המערער הצהיר  
23 בכותרת הדוח על עבודה עצמאית מול מעביד בחו"ל, ואולם בניגוד לכותרת דיווח  
24 על הכנסה ממשכורת. מכאן ניתן ללמוד כי היתה למערער הכנסה עסקית מעבודה  
25 כעצמאי שעליה לא דיווח;  
26

27 (5) בשנת 2013, התקבל דיבידנד מחברת גולדן, אשר דווחה בטופס הצהרה על החזרה  
28 לארץ כחברת לא פעילה, ולא התקבלו דוחות כספיים של החברה, המבארים האם  
29 אכן מדובר בדיבידנד או בתשלום אחר ששולם על רקע עסקי.  
30



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

20. על הקביעות האמורות בצו השומה הגיש כאמור המערער את ערעורו, שהוא הערעור שלפני.

### תמצית טענות הצדדים

21. לטענת המערער התשלומים שקיבל הם דיבידנד שחילקה GGP מרווחיה, שנצמחו לה ממכירת הסמן ל-GFI (T), ועל כן מדובר **בהכנסה פסיבית** ולא בהכנסה אקטיבית.

עוד טען כי עומדת לו זכות חוקתית לפעול בכל דרך חוקית שימצא לנכון, לרבות להיות בעל מניות בחברה ולהנות מדיבידנדים המשולמים על ידה. המערער הדגיש כי הזכות לחלק דיבידנד ולקבל דיבידנד היא זכות טבעית ויסודית של כל חברה, ולבעל מניות זכות קניינית המוגנת מכוח סעיף 3 **בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו**.

המערער הדגיש כי מדיניותה של GGP הייתה לחלק דיבידנד באופן שוטף, מייד כשהיה בידה לעשות כן, בסמוך להוצרותם של רווחים שניתן לחלקם. חלוקת הדיבידנדים הייתה מתוך הרווחים, כאשר תזרים המזומנים של GGP אפשר זאת, לפי יחס האחזקה בהון המניות, פרו רטה, בהתאם להחלטות אסיפת בעלי המניות (נספח י"ג לתצהיר עדותו הראשית).

22. המערער הוסיף וטען כי מאז חזרתו לישראל לא היתה לו כל פעילות ב-GGP לרבות ניהול, כשכיר או כקבלן משנה. לכל אורך תקופת פעילותה של GGP כיהן ע' כמנכ"ל החברה, בתמורה לשכר חודשי בסך של 19,000 דולר, ועל כן לא היה צורך במתן שירותי ניהול מצדו של המערער. החל בשנת 2014 ניתנו ל-GGP שירותי ניהול חשבונות ואדמיניסטרציה על ידי חברת מנטור, בתמורה חודשית של 2,600 דולר לחודש.

המערער הפנה לכך שגמול דירקטורים שנתי מרבי לחברה בסדר גודל של GGP הינו לכל היותר 63,000 ₪ לשנה, וגמול שנתי ליו"ר דירקטוריון לחברה באותו סדר גודל הינו כ- 44,565 ₪. הגמול המקסימלי המשולם לדירקטור חיצוני בחברות ציבוריות גדולות עשרות מונים מ-GGP, הוא לכל היותר 117,210 ₪, ועל כן לא יתכן שסכומי הדיבידנד שקיבל המערער, כ-1.2 מיליון דולר בכל שנה משנות המס נושא הערעור, הינם בגדר דמי ניהול.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1  
2 23. לטענת המערער הפעיל פקיד השומה את סמכותו בכוח, לעיתים אף שלא כדין, במטרה  
3 לשלול ממנו פטור ממס על הכנסותיו מדיבידנד, שהוא זכאי לו על פי סעיף 14(ג) בפקודת  
4 מס הכנסה.  
5  
6 המערער הוסיף כי פקיד השומה פעל על פי סמכותו הקבועה בסעיף 86 בפקודה בסווגו  
7 את הדיבידנד **מחדש** כהכנסה מיגיעה אישית, וזאת מבלי שטען כך במפורש, במטרה  
8 להתחמק מנטל הראיה והשכנוע המוטלים עליו ושאותם לא עלה בידו להרים.  
9  
10 24. פקיד השומה טען מנגד, כי המערער בחר להכתיר את הכנסותיו מ-GGP כדיבידנד, על  
11 מנת להנות מהפטור ממס הקבוע בסעיף 14(ג)(1) בפקודת מס הכנסה, המיועד לדיבידנד  
12 שקיבל תושב חוזר שמקורו מחוץ לישראל. נטען כי אין די בסיווג ההכנסה באחד מסוגי  
13 ההכנסה המנויים בסעיף 14, כדי לזכות בפטור המיוחל, שכן תנאי נוסף ומצטבר למתן  
14 הפטור הקבוע בסעיף, הוא שההכנסות מדיבידנד **אינן** הכנסות מעסק. בענייננו מדובר  
15 בהכנסות שמקורן בעסק אקטיבי ועל כן, לא זכאי המערער לפטור ממס. עוד נטען כי  
16 תנאי למתן הפטור הוא הוכחת קבלת ההכנסות ללא כל **יגיעה אישית** מצדו של  
17 המערער, תנאי שלא הוכח בענייננו, וכי נטל הראיה מוטל על כתפי המערער.  
18  
19 25. פקיד השומה הדגיש כי הוא אינו טוען למלאכותיות העסקה בהתאם לסעיף 86 בפקודת  
20 מס הכנסה, אלא בוחן את עובדות המס הרלוונטיות, ועל כן ביקש מידע ומסמכים  
21 שיסייעו לו לעמוד על נסיבות קבלת ההכנסה. הודגש כי המערער נמנע מלשתף פעולה,  
22 אף שהנטל להוכחת זכאותו לפטור ממס מוטל עליו. המערער נמנע מלהעביר לידי פקיד  
23 השומה את מסמכי חברת GGP חרף דרישותיו. כך למשל לא הועברו מסמכי החברה  
24 בדבר מדיניות מועדי חלוקת הדיבידנד, אף שהמערער התבקש להמציא זאת. כמו כן  
25 לא הועברו פרוטוקולים של ישיבות דירקטוריון המסבירות את אופן התשלומים.  
26  
27 26. פקיד השומה מצא אינדיקציות לכך שהכנסותיו של המערער הן הכנסות אקטיביות, וכי  
28 התשלומים שולמו לו בעד פועלו בחברת GGP. כך למשל הסכם מתן שירותים שעליו  
29 חתום המערער, מתוקף תפקידו כדירקטור בחברת GGP, מיום 14.4.2013, וכן ביאור 4  
30 בדוח 2016, שבו מפורטים תחומי האחריות של שלושת חברי הדירקטוריון, וביאור



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

דומה בדוחות הכספיים של GGP לשנת 2017. כפי שהתרשם פקיד השומה, כל אחד משלושת הדירקטורים, ביניהם המערער, נושא באחריות לתפעול השוטף של החברה, וכן לקביעות אסטרטגיות בה, ועל כן אין זה סביר שהדירקטורים אינם מתוגלמים על פעילותם למען החברה.

פקיד השומה הדגיש כי GFI (T) משלמת מידי שנה סכום של כ- 11 מליון דולר ל-GGP בגין סחורות ושירותי אדמיניסטרציה, ובהינתן העובדה שב-GGP עובד אחד בלבד, מנכ"ל החברה, לא ברור מי מספק את שירותי האדמיניסטרציה לחברת הבת. המערער לא סיפק רשימת עובדים בחברת GGP, ולא סיפק הסבר מניח את הדעת לשאלה מי הם אותם עובדים.

פקיד השומה הוסיף וטען כי התשלומים שולמו למערער בתדירות של בין פעם לפעמיים בחודש, תדירות גבוהה אשר אינה מאפיינת תשלומי דיבידנד, אשר לרוב משולמים אחת לתקופה ארוכה.

27. אחד מהנימוקים שהועלו בנימוקי צו השומה, היה כי המערער תבע את הוצאות הבית, וכי כשכיר הוא אינו זכאי לנכות את הוצאות הבית. רק בעל עסק, שעסקו פועל מביתו, רשאי לדרוש את ההוצאות האמורות, ועל כן, בעקבות הדרישה לניכוי ההוצאות התקיימה ביקורת בביתו של המערער. דרישת ההוצאות מחזקת את עמדת פקיד השומה שלפיה ניהל המערער פעילות עסקית מישראל, כי מקום ההכנסה העסקית הוא בישראל, ולכן המערער חייב במס בישראל.

### תכנון מס

#### המסגרת המשפטית

28. הזכות לתכנון מס הוכרה במשפטינו כזכות לגיטימית, המגשימה בנסיבות מסוימות מטרות שאותן ביקש המחוקק לעודד באמצעות תמריצי מס. יחד עם זאת, לעיתים נתפס תכנון המס כבלתי לגיטימי, ופוגע באינטרס הציבורי לגביית מס שוויוני.

ההלכה הפסוקה הבחינה בין **תכנון מס לגיטימי**, שבו לא יתערב פקיד השומה, לבין **תכנון מס בלתי לגיטימי**, שלגביו עומדים לרשות פקיד השומה מגוון של כלים לשם



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 ההתמודדות עמו. כפי שציין כב' הנשיא א' ברק (כתוארו אז) בע"א 10666/03 **סילבאן**  
2 **שטרית נ' פקיד שומה תל אביב 4** (מיום 30.1.2006) -

3  
4 "עצם ניצולה של ההטבה הוא פעולה לגיטימית שאין בה כל  
5 פסול ואין כל מקום להתערב בה. אלא, שלעתים, לאור הנסיבות  
6 הסובבות את ניצול ההטבה, הופך הניצול לניצול בלתי לגיטימי.  
7 כך שאין לומר, כפי שהמערער ביקש לטעון, כי כל ניצול של  
8 הטבת מס הוא פעולה לגיטימית. עמדה כזו מעניקה משקל  
9 מכריע לזכותו של הנישום לתכנן את המס ואין היא מאזנת אותה  
10 כראוי עם האינטרס הציבורי בגביית מס אמיתי ושוויוני. עמדה  
11 כזו איננה העמדה המקובלת בשיטתנו לאיזון בין זכות הנישום  
12 לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס אמת. על פי  
13 שיטתנו, יש ניצולים לגיטימיים ויש ניצולים בלתי לגיטימיים.  
14 יש ניצולים של זכויות ויש ניצולים 'לרעה' של זכויות"  
15

16 29. תכנון מס יתפס כבלתי לגיטימי, בנסיבות שבהן נעשה שימוש **לרעה** בהוראות פקודת  
17 מס הכנסה, למטרות שלשמן לא נועדו. כפי שצוין למשל בע"א 1211/14 **יחזקאל גוטשל**  
18 **נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (מיום 11.11.2015), בהקשר של סיווג מחדש באמצעות  
19 סעיף 86 בפקודת מס הכנסה -

20  
21 "הסעיף מתמודד עם עסקאות המהוות "ניצול לרעה" של זכויות... קרי ניצול  
22 בלתי לגיטימי של הוראות דיני המס, באופן המצדיק את התערבות פקיד  
23 השומה, ואת הפגיעה בזכותו של הנישום לתכנן המס (שם)".  
24

25 30. כב' השופט א' ריבלין הדגיש בע"א 2965/08 **סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה**  
26 **פתח- תקווה** (מיום 21.6.11), כי -

27  
28 "תכנון מס אשר נוצר על-ידי ניצול תמריץ מס שניתן על ידי המחוקק  
29 צריך שיחשב כתכנון מס לגיטימי. תכנון מס מסוג זה יכול שייחשב  
30 כ"מלאכותי" מבחינה מושגית, אך אין זה סביר כי פקיד השומה יתעלם



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

מיתרונות המס הנובעים ממנו או יסווגו מחדש, שכן הוא ממלא אחר  
כוונת המחוקק, ובטרמינולוגיה בה משתמש פרופ' גליקסברג בספרו  
הנ"ל, מדובר ב"תכנון מס חיובי"... המחוקק מעודד במפורש בחוק סוג  
זה של תכנון, והטבת המס מהווה מעין תמריץ לנישום. "תכנון מס  
שלילי", לעומת זאת, הוא תכנון שמנצל "פרצות" הקיימות בחוק,  
שהמחוקק אינו מודע אליהן, אף שגם תכנון זה נעשה "בהתאם לחוק".  
אכן, לא כל עסקה המבוססת על תכנון מס שלילי תיחשב ל"עסקה  
מלאכותית". עסקה שכזו תיבחן על-פי הנורמות האנטי-תכנוניות,  
והמבחנים שהותוו בפסיקה להפעלתן, במטרה לבדוק אם ניצול היתרון  
המיסויי לגיטימי הוא, אם לאו".

31. עולה מהמקובץ כי ככל שמדובר בתכנון מס לגיטימי, לרבות ניצול של תמריץ המוענק  
בהוראות הפקודה, ושאינו בו ניצול לרעה של הוראות הפקודה, או ניצול פירצה הקיימת  
בחוק, לא יעשה פקיד השומה שימוש בסמכויותיו, אף שהמניע לפעילותו של הנישום  
הוא הרצון להפחית את חבות המס, באמצעות הטבת מס שהוקנתה לו במפורש  
בפקודת מס הכנסה.

לעומת זאת, בתכנון מס בלתי לגיטימי, המנצל לרעה את הוראות הפקודה, לצרכים  
שלשמן לא נועדו, או המנצל פרצה שהתגלתה, מדובר בתכנון המנוגד לתכלית החקיקה,  
ופקיד השומה יעשה שימוש בסמכויותיו במטרה למנוע זאת ולהבטיח תשלום מס אמת.

32. מטרת השומה, כמו גם מטרתו של ההליך המשפטי הבוחן אותה במסגרת ערעור הנישום  
המוגש עליה, היא כאמור להבטיח מס אמת (ראו למשל ע"א 1527/97 אינטרבילדינג  
חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד נג (1) 699 (1999); ע"א 3568/16 תיעוש  
אחזקה ותפעול בע"מ ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא (מיום 16.8.18) (להלן- "פרשת  
תיעוש")).

לשם כך מוטל על פקיד השומה להתחקות אחר מהותן האמתית של הפעולות העסקיות  
או של התשלומים (ראו למשל כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) בע"א 5025/03 מנהל  
מיסוי מקרקעין אזור ת"א נ' אורלי חברה לבניין ופיתוח (מיום 16.8.06); כב' השופטת  
ע' ברון בע"א 750/16 סעדטמנד ואח' נ' פקיד שומה רחובות, (מיום 28.2.19) (להלן-



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 **"פרשת סעדטמנד"; כב' השופט א' שטיין בע"א 1839/19 פקיד שומה כפר סבא נ'**  
2 **שלמה רייזמן (מיום 14.6.2021) (להלן - "פרשת רייזמן").**  
3

4 33. מספר כלים עומדים לרשותו של פקיד השומה בבואו לסווג את התשלומים ולקבוע  
5 שומת אמת, שמקורן בדין הכללי ובהוראות הפקודה עצמה. כב' השופטת ע' ברון סיכמה  
6 בפרשת סעדטמנד את ההלכה באשר לחלופות העומדות בפני פקיד השומה כדלקמן –  
7

8 **"לא פעם נדרשות אפוא רשויות המס להאיר עסקה באור שונה**  
9 **מזה שבו היא הוצגה על ידי הצדדים לה, שאז פתוחים בפני פקיד**  
10 **השומה שני מסלולים אפשריים: מסלול הדין הכללי ומסלול דיני**  
11 **המס. בתמצית, מטרתו של המסלול הראשון היא לחשוף את**  
12 **המהות האמיתית של העסקה באמצעות עקרונות וכלים מן הדין**  
13 **הכללי הרלוונטי; ... במסלול השני עושה פקיד השומה שימוש**  
14 **בדיני המס, וגם בהקשר זה עומדות לו שתי אפשרויות: "סיווג**  
15 **שונה" ו"סיווג מחדש".**  
16

17 34. אשר להבחנה בין 'סיווג שונה' לבין 'סיווג מחדש', כפי שבואר בפרשת סעדטמנד,  
18 בגדרו של ה"סיווג השונה" נדרש פקיד השומה לפנות להוראות מס "רגילות"  
19 בפקודת מס הכנסה, על מנת להגדיר באופן שונה את "התקבול שאותו ממסים",  
20 בעוד ש"סיווג מחדש", נסמך על "נורמה אנטי-תכנונית" כללית, הקבועה בסעיף  
21 86(א) בפקודת מס הכנסה, **"שמטרתה לקבוע את קו הגבול בין תכנון מס**  
22 **לגיטימי לכזה שאינו לגיטימי".**  
23

24 35. בפרשת סעדטמנד צוטטה בהסכמה גישתו של פרופ' ד' גליקסברג שלפיה קיימת  
25 היררכיה בין הכלים שהוקנו לפקיד השומה-  
26

27 **"ראשית יש לבדוק אם תכנון המס מושתת על סיווגים התואמים את הדין**  
28 **הכללי. אם התשובה חיובית יש לבחון האם אין בהוראות המס הרלבנטיות**  
29 **סיווג שונה המאפשר לסכל את תכנון המס. הפנייה לשלב השלישי של הסיווג**  
30 **מחדש על פי הנורמות האנטי תכנוניות תיעשה רק לאחר שלא היה בידי**





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

הסיווג השונה למנוע את תכנון המס" ... מכל מקום, הנורמה שבסעיף 86  
לפקודה היא שיורית. ההלכה היא ש"רק אם לפי העובדות הרלוונטיות לא  
ניתן לסווג את העסקה באופן שונה מכפי שסיווגה הנישום, מותר לרשויות  
המס לטעון כי מדובר בעסקה מלאכותית".

36. ההלכה הפסוקה עמדה על כך שקו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לבין תכנון מס בלתי  
לגיטימי, הוא "לעיתים חמקמק", ולשם שרטוטו יש לאזן בין זכות הקניין של הנישום  
ועצמאותו לכלכל צעדיו, לבין האינטרס הציבורי בגביית מס אמת ובקיום מערכת מס  
שוויונית וצודקת.

איוון עדין זה נעשה ממקרה למקרה, על פי כלל נסיבותיו. הקביעה מהו הסיווג הנכון,  
ומהו מס האמת, אינה בהכרח פשוטה (ראו גם כב' השופט י' עמית בע"א 3277/19 פקיד  
שומה ירושלים נ' אפרים סקמסקי ואח' (מיום 16.8.2021) (להלן- "פרשת סקמסקי")).

### העקרונות המנחים לסיווג שונה ולסיווג מחדש

37. הסיווג השונה או הסיווג מחדש יעשו על בסיס מספר עקרונות, בראש ובראשונה **תכלית**  
הוראות הפקודה והעקרונות העומדים בבסיסה.

כפי שהודגש בהלכה הפסוקה (ראו למשל ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר,  
פ"ד נח (4) 913,925 (2004); ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט (4)  
588, 609-610 (2005)), בפרשנות דיני המס (גם במסגרת יישומה על ידי פקיד השומה)-

"יש להביא בחשבון גם את העקרונות העומדים בבסיס שיטת המס הנהוגה; את  
ההיגיון הכלכלי והתכלית הפיסקאלית של החוק; את המדיניות הכלכלית  
והחברתית שביקש המחוקק לקדם באמצעות ההוראות העומדות לפירוש"

38. הסיווג המשקף את מהות העסקה והמגשים את תשלום מס אמת, אינו נקבע בהכרח  
על פי שיעור המס המירבי האפשרי, כי אם על יסוד הגשמת תכליתו של החוק  
ועקרונותיו, ולדברי כב' השופט י' עמית בפרשת סקמסקי (ההדגשה אינה במקור)-



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 שאיפה בסיסית בדיני המס היא להביא לחיוב הנישום בתשלום מס  
2 אמת, והדבר הוא בבחינת "נשמת החוק ותכליתו"... בד בבד, מובן כי  
3 השאלה מהו מס אמת אינה תמיד כה פשוטה, והדברים נכונים ביתר  
4 שאת מקום שבו המחלוקת נסבה על מהו אחוז המס שעל הנישום לשאת  
5 בו... המטרה שצריכה לעמוד לנגד עיניהן של רשויות המס אינה לפלס  
6 לעצמן את הנתוב הפרשני המוביל לגביית מס בשיעור הגבוה ביותר  
7 האפשרי, אלא לחתור לגביית מס אמת על פי לשונן של הוראות החוק  
8 ותכליתן.  
9

10 39. לעניין העקרונות העומדים ביסוד שיטת המיסוי, ראוי להזכיר כי במערכת מס  
11 אפקטיבית ויעילה קיימת חשיבות רבה גם לוודאות המסויית, ולקיומן של תבניות  
12 מקובלות וקבועות לקביעת המס, על בסיס הוראות פקודת מס הכנסה, ועקרונות  
13 המיסוי המעוגנים בה, כמו גם על יסוד מדיניות קבועה.

14  
15 עמד על כך כב' השופט ד' מינץ בע"א 2515/18 חברת אס. סי. אל קניון דרורים בע"מ  
16 נ' פקיד שומה פתח תקווה (מיום 17.6.2020) (להלן - "פרשת קניון דרורים") וציין כי-

17  
18 כידוע, היעילות והוודאות מהוות תכליות כלליות הניצבות ביסודם של  
19 דיני המס... דיני המס חותרים, ככל הניתן, להגביר את הוודאות באשר  
20 לנורמות הפיסקאליות ולהגדירן באופן בהיר ופשוט אשר יקל על גביית  
21 המס ויעל אותה..."

22  
23 40. לא למותר לציין כי סמכותו של פקיד השומה היא סמכות שבשיקול דעת, הכפופה לכללי  
24 המשפט המנהלי, ונוכח הפגיעה הכלכלית האפשרית בנישום יש להתייחס למלאכת  
25 הסיווג בזהירות רבה (ראו למשל פרשת תיעוש).

26  
27 סיווג שונה של הכנסה מדיבידנד

28 41. סמכויותיו של פקיד השומה לסווג תשלומים 'סיווג שונה' חלה מטבע הדברים גם על  
29 תשלום דיבידנד.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1

2 אין חולק על כך שלפקיד השומה מסורה הסמכות לסווג תשלומים המוצגים כתשלומי  
3 דיבידנד סיווג שונה לצרכי מס, בהתאם למהות האמתית של התשלומים ולתכלית  
4 הפקודה, ולקבוע כי מדובר בהכנסה ממקור הכנסה אחר. (אין גם מחלוקת על כך שפקיד  
5 השומה רשאי לסווג הכנסות המוצגות כהכנסות מהלוואה, מעבודה וכיוצ"ב כדיבידנד  
6 לצרכי מס).

7

8 כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, פקיד השומה אינו חייב לקבל את אופן הצגת התשלום על  
9 ידי החברה ובעלי מניותיה, ורשאי הוא לבדוק את **מהותם האמיתית** של התשלומים,  
10 האם מדובר **בדיבידנד**, או שמא **בהטבה לעובד תמורת שירותיו לחברה**. גם אם  
11 התשלום נעשה תוך הקפדה על הפרצודורה הקבועה בדיני חברות לחלוקת דיבידנד אין  
12 כל הכרח כי מדובר בדיבידנד לצרכי מס.

13

14 כך גם להפך. מקום שרווחים שעמדו לחלוקה חולקו בצורת שכר, ריבית או הטבות  
15 אחרות, במטרה לחסוך במס (כגון בדרך של ניכוי הוצאה בחברה לצורך הקטנת  
16 ההכנסה החייבת), רשאי פקיד שומה לראות בחלוקה זו חלוקת דיבידנד לצרכי מס, גם  
17 אם כונו התשלומים על ידי החברה בשם אחר (ראו למשל אמנון רפאל מס הכנסה  
18 התשי"ע- 2009 כרך 1 (להלן- "**רפאלי**"), עמוד 178).

19

20 42. השאלה האם תשלום מסוים ייחשב כדיבידנד אם לאו, תלויה **במהותו של התשלום**.

21

22 כך למשל קבע בית המשפט בדנ"א 3962/93, **מינץ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, פ"ד  
23 נ' (4) 817, פסקה 23, כי הלוואה ללא ריבית הניתנת על ידי חברה מבעלי השליטה בה,  
24 היא למעשה דיבידנד.

25

26 בעמ"ה (ח"י) 221/00 **פריצקר נ' פקיד שומה חיפה**, בחן בית המשפט את השאלה האם  
27 כספים שניתנו לבעל מניות **מדי חודש**, היוו הלוואה או דיבידנד ובהעדר הסכם המעיד  
28 על קיומה של הלוואה, תנאיה, ומועד החזרתה, נקבע כי מדובר בזכות שנצמחה לנישום  
29 מכוח היותו בעל מניות, **אף שהדיבידנד באותו עניין שולם מדי חודש** (זאת ועוד, כב'.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

השופט ד' ביין, לא ייחס חשיבות לכך שהתשלומים שולמו למערער בלבד, ולא לכלל בעלי המניות פרו רטה).

### מן הכלל אל הפרט

43. המחלוקת המרכזית בין הצדדים היא כאמור האם התשלומים ששילמה GGP למערער הם בגדר חלוקת דיבידנד, כפי שטען המערער, המהווים הכנסה לפי סעיף 2(4) בפקודת מס הכנסה, והזכאים לפטור הקבוע בסעיף 14(ג)1; או שמא מדובר בתשלומים שיש לסווגם באופן שונה, כתשלומים החייבים במס על פי סעיף 2(1) בפקודת מס הכנסה, כפי שטען פקיד השומה.

44. הואיל ונושא דיוננו הינו, בין היתר, תכנון מס לגיטימי וגבולותיו, לא למותר לציין כי פעילות במסגרת חברה או במסגרת אשכול חברות, לרבות התאגדות במסגרת חברה הרשומה מחוץ לישראל, נתפסת כמובן כתכנון מס לגיטימי. כך גם אם התאגדותה של החברה הזרה נעשית ב'מקלט מס', או במדינה ששיעור מס החברות המשולם בה נמוך מ- 20%.

מטעם זה לא טען פקיד השומה (חלילה) כי יש להתעלם מ-GGP, או כי יש לראות את הכנסותיה כהכנסות שהופקו במישרין על ידי המערער. טענתו של פקיד השומה הייתה כאמור שיש לסווג את הדיבידנד שקיבל המערער באופן שונה, כשכר דירקטורים או כדמי ניהול, החייבים במס לפי סעיף 2(1) בפקודת מס הכנסה.

45. בענייננו לא פנה פקיד השומה להוראה בדין הכללי לצורך עריכת הסיווג השונה, שכן על פי דיני תאגידים מדובר בדיבידנד שחילקה GGP למערער.

פקיד השומה נמנע מלציין במפורש כי פעל מכוח סמכותו לסווג את התשלום סיווג שונה על פי הוראות הפקודה, ואולם הדבר נלמד למשל מסעיפים 99 ו-109 בסיכומיו.

סיווג התשלומים כדיבידנד על פי הדין הכללי, נלמד מכלל הראיות שהציג המערער, המעידות בראש ובראשונה על כך ש-GGP חילקה לבעלי מניותיה את רווחיה, פרו



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 רטה, וגם על כך שהמערער לא נתן ל-GGP בשנות המס נושא הערעור, שרות כלשהו  
2 שבעדו שולמה לו תמורה.

3  
4 המערער הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי מאז שהפסיק לכהן כמנכ"ל GFI (T), ומאז  
5 שחזר לישראל, הכנסותיו היחידות מפרויקט סימון הדלקים הן מדיבידנד שקיבל  
6 מחברת GGP. פרט להכנסות שעליהן דיווח לפקיד השומה, לא היו לו הכנסות אחרות,  
7 שכן מאז שחזר לישראל לא עבד כשכיר או כעצמאי (סעיפים 25-27 בתצהיר עדותו  
8 הראשית). כן הצהיר כי בהתאם למדיניות המייסדים, מאז הקמת GGP ועד היום,  
9 חולקו כל הרווחים שהצטברו ב-GGP לבעלי המניות כדיבידנד, בסמוך לקבלתם, על פי  
10 שיעור אחזקתם של בעלי המניות בהון המניות.

11  
12 המערער ביאר בתצהירו כי מאז הקמתה של GGP ועד לחזרתו לארץ, עבד כשכיר ב-  
13 GGP, בעבודתו אדמינסטריביות בתחום הכספים, בתמורה למשכורת בסך של כ-  
14 \$ 5,000.

15  
16 בחקירתו הנגדית השיב המערער כי ההסכמה בין המייסדים הייתה ש-GGP תחלק את  
17 רווחיה, ללא שהות, ברגע שיהיו די מזומנים בקופתה. בתקופות מסוימות הייתה חלוקת  
18 הדיבידנד נעשית גם מספר פעמים בחודש.

19  
20 עיקר תפקידו כשכיר ב-GGP היה לנהל את חישוב הכנסותיה והוצאותיה, באמצעות  
21 דוח אקסאל, כדי לבחון האם מתקיימים התנאים לחלוקת דיבידנד מיד בסמוך  
22 להיווצרותם. ברגע שהצטברו רווחים בקופת המזומנים של GGP, חולקו הרווחים לבעלי  
23 המניות בהתאם לחלקם במניות. לאחר שהפסיק את עבודתו זו החלה אחותו, שהיא  
24 תושב רומניה, לבצע את העבודה, באמצעות חברה שבבעלותה.

25  
26 ההחלטה האם ישנם רווחים לחלוקה, נעשתה תוך הערכת ההוצאות אל מול החשבונות  
27 שהוציא הספק, לאחר שהחברה המקומית הטנונית עדכנה עד כמה השתמשה בסמן.  
28 מדובר לדבריו על פעולות בודדות בחודש, שבאמצעותן ניתן לדעת מהו סכום הכסף  
29 שנמצא בקופה לצרכי חלוקה. ככל שנמצאו סכומי כסף, הם חולקו כדיבידנד.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

ע' הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי בשנת 1997 עזב את מדינת ישראל דרך קבע. מאז הקמתה של GGP ועד היום הוא משמש כמנכ"ל שלה. במסגרת תפקידו עליו לשהות בטנזניה פרקי זמן לא מעטים. עבור תפקידו כמנכ"ל GGP הוא מקבל שכר עבודה. מאז הקמתה של GGP חולקו רווחיה לבעלי המניות כדיבידנד, סמוך לקבלתם, על פי שיעור אחזקתם של בעלי המניות בהון החברה. הדיבידנד שחולק היה תמיד לאחר תשלום ההוצאות, לרבות תשלום הוצאות משכורתו.

ע' הדגיש כי לאחר סיום כהונתו של המערער כמנכ"ל GFI (T), העסיקה GFI (T) מנכ"ל מקצועי שכיר, שאינו אחד מבעלי המניות. מאז אותו מועד לא קיבל המערער משכורת, שכר דירקטורים או דמי ניהול מ-GFI (T) או מ-GGP. הכנסתו היחידה של המערער מ-GGP הייתה דיבידנד ששולם לו בהתאם לשיעור אחזקתו.

**בחקירתו הנגדית** השיב ע' שהוא יזם את הקמת הפרויקט בטנזניה. אשר לתפקידו של המערער השיב שבתחילה כיהן המערער כמנכ"ל חברת GFI (T), ולאחר חזרתו לארץ לא הייתה לו שום תרומה לפעילות החברה, והוא ישב בבית. מדי פעם שוחח עמו ע' בתור חבר (עמ' 34, שורות 5-11).

**ש', שהוא תושב חוזר ותיק החל בשנת 2011, הצהיר בתצהיר עדותו הראשית** הצהרה שתוכנה דומה להצהרתו של ע', באשר לכך שהתשלומים ששולמו למערער בשנות המס היו תשלומי דיבידנד שחילקה GGP.

בחקירתו הנגדית השיב ש' כי מבחינה פורמלית מנהלים הדירקטורים את החברה ואחראים על ניהולה, ואולם מנכ"ל החברה הוא זה שמנהל את החברה ביום יום. תפקידו העיקרי שלו עצמו היה לדאוג לענייני הזיכיון בחברה הקנדית והוא זה שטיפל בקשר עימה. הפעילות לא הייתה יומיומית אלא בעיקר לקראת מכרזים או כאשר היו שינויים טכנולוגיים, אז פעל אל מול החברה הקנדית שהיא בעלת הזיכיון למוצר. יחד עם זאת הוא לא ניהל את ההתנהלות הכספית היומיומית מול החברה הקנדית ולאחר שסיכם את המחיר ואת התנאים, נעשתה ההתנהלות השוטפת בין הנהלת החשבונות ב-GGP לבין הנהלת החשבונות בחברה הקנדית (עמ' 36 בפרוטוקול הדיון מיום 14.6.2021, שורות 26-36).



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1

2 הפיקוח על פעילות GFI (T) נעשתה לכל אורך הדרך על ידי ע', שהוא היחיד שקיבל  
3 משכורת. לשאלה אם כל דירקטור קיבל מהחברה תשלום כספי חודשי בהתאם לרמת  
4 מעורבותו וניהולו השיב בשלילה, וציין כי התשלומים התקבלו בחלוקת הדיבידנד,  
5 בהתאם לחלקם היחסי של בעלי המניות, למעט ע' שקיבל גם משכורת (עמ' 37  
6 בפרוטוקול הדיון, שורות 5-11). עוד השיב כי לאחר שהמערער עלה לארץ נוהלה הנהלת  
7 החשבונות של GGP בתחילה על ידי ע', ולאחר מכן על ידי אחותו של המערער (עמ' 38  
8 שורות 17-18).

9

10 46. עדותו של המערער בדבר מהות התשלומים כדיבידנד נתמכה לא רק בעדותם של  
11 המייסדים האחרים: ש' וע' (אשר היו עדויות מהינמות ומשכנעות), אלא גם בשורה של  
12 מסמכים שהוגשו לפקיד השומה:

13

- 14 • **מסמכי היסוד** שלפיהם תחלק GGP רווחיה לבעלי מניותיה;
- 15 • **החלטות אסיפת בעלי המניות** על חלוקת הדיבידנדים בהתאם ליחס אחזקתם  
16 של בעלי המניות בהון המניות של GGP (נספח י"ג);
- 17 • **אישור יו"ר הדירקטוריון** של GGP (נספח י"ד) שלפיו חילקה GGP את  
18 הדיבידנדים מתוך הרווחים שהיו לה מפעילותה;
- 19 • **אישור רואה החשבון** (נספח ט"ו) שבו נכתב כי סכומי הדיבידנד חולקו לבעלי  
20 המניות על פי חלקם בהון החברה;
- 21 • **מסמכי הבנק** (נספח ט"ז) המעידים על כך שהסכומים שהופקדו בחשבונות של  
22 המערער ואשר מקורם ב-GGP הינם דיבידנד;
- 23 • **הדוח של GGP** המלמד כי בעת חלוקת הרווחים לא היו ל-GGP התחייבויות  
24 כלפי צד ג'.

25

26 47. עוד אציין באשר לדין הכללי, כי הזכות המוקנית לבעל מניות לקבל דיבידנד מהחברה  
27 היא מרכיב יסודי בדיני תאגידים, והיא אחת מהזכויות העיקריות שמקנה המניה לבעל  
28 המניות המחזיק בה. כפי שציין כב' השופט י' עמית בע"א 7735/14 **אילן ורדניקוב נ'**  
29 **שואל אלוביץ** (מיום 28.9.16), פסקה 25, שאליו הפנה המערער בסיכומיו –



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1  
2 "זכותו של בעל מניות לקבל דיבידנד מעוגנת בסעיף 306(א) לחוק החברות,  
3 הקובע כי "לבעל מניה הזכות לקבל דיבידנד או מניות הטבה, אם החליטה על  
4 כך החברה" ... לביסוס גישתו הפנה בית משפט קמא גם לדבריה של חביב-  
5 סגל, המסבירה כי הזכות לקבל דיבידנד "משקפת את מהות הזכויות  
6 המאוגדות בניירות ערך מסוג של מניות, קרי, את דמיוןן של זכויות אלו  
7 לזכויות הבעלות המוכרות לנו מדיני הקניין. בדומה לבעל הקניין, זכאי  
8 בעל המניה ל'פירות' הנכסים המושקעים בחברה" ... רוצה לומר, כי כשם  
9 שזכותו של בעל הקניין לקבל את פירות השקעתו אחוזה בעצם היותו בעל  
10 קניין, כך זכותו של בעל מניה לקבל דיבידנד אחוזה בעצם היותו בעל  
11 מניה".

12  
13 48. עוד ראוי להזכיר כי מבחינת הדין הכללי (כמו גם מבחינת פקודת מס הכנסה), אין הכרח  
14 שדירקטור יקבל תמורה בעד תפקידו בחברה. כפי שציין כב' המשנה לנשיאה (כתוארו  
15 אז) א' רובינשטיין בע"א 6952/15 פקיד שומה גוש דן נ' גד קרן (מיום 19.1.2017) (להלן -  
16 "פרשת קרן"), פסקאות לה-לו), (ההדגשה אינה במקור) -

17  
18 "הדירקטור תורם לחברה מזמנו ומכישוריו - זאת, על ידי השתתפות  
19 בישיבות הדירקטוריון וועדותיו ולקיחת חלק בתהליך קבלת  
20 ההחלטות של אלה - במטרה להיטיב עמה ולהשיא את רווחיה; על  
21 כך הוא עשוי להיות מתוגמל".

22  
23 אין זה אפוא, בלתי מתקבל על הדעת, כי בעלי המניות לא יקבלו שכר דירקטורים או  
24 דמי ניהול, חרף תפקידם כדירקטורים, ויסתפקו בחלוקת רווחיה של החברה כדיבידנד  
25 בלבד.

26  
27 49. ניתן ללמוד מהראיות, כי מבחינת הדין הכללי, שילמה GGP דיבידנד לבעלי מניותיה  
28 מיד עם היווצרותם של רווחים. עוד ניתן ללמוד מהראיות כי GGP ובעלי מניותיה ידעו  
29 להבחין בין תשלומים המשולמים בעד עבודה עבור החברה (משכורת למנכ"ל, משכורת  
30 למערער), לבין תשלומים המחולקים כדיבידנד.





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

50. לסיכום נקודה זו, מבחינת דיני תאגידים התשלום ששילמה GGP למערער, הינו דיבידנד שחולק מרווחיה, ועל כן לא ניתן לסווגו באופן אחר במישור הדין הכללי.

### סיווג שונה בהתאם להוראות הפקודה

51. פקיד השומה ערך אפוא בענייננו סיווג שונה לתשלומי הדיבידנד, על פי הוראות פקודת מס הכנסה, ולא על פי הדין הכללי. (נוכח טענותיו של המערער בסיכומיו, יש להדגיש כי פקיד השומה נמנע מלעשות שימוש בסמכויות המוענקות לו בסעיף 86 בפקודת מס הכנסה, ולסווג את התשלומים סיווג חדש).

השאלה הנשאלת היא האם המהות האמתית של תשלומי הדיבידנד, לצרכי מס, היא הכנסה לפי סעיף 2(1) בפקודה, ועל כן היה מקום לסווג את תשלומי הדיבידנד כתשלומי 'שכר דירקטורים' או 'דמי ניהול', כפי שעשה פקיד השומה.

בעמדתו של פקיד השומה באשר למהות האמתית של התשלום, ולסיווג השונה שיש לערוך, חלה תמורה במהלך דיוני השומה.

בתחילה טען פקיד השומה, בגדרה של השומה שנקבעה בשלב א', כי מדובר בהכנסה מיגיעה אישית, מבלי לנקוב במפורש במקור הכנסה לפי סעיף 2 בפקודה;

במהלך הדיונים בהשגה נטען תחילה כי מדובר בהכנסה ממשכורת, כאמור בסעיף 2(2) בפקודה;

ולבסוף, נקבע בצו השומה, כי המהות האמתית של התשלום היא שכר דירקטורים או דמי ניהול, ולפיכך מדובר בהכנסה לפי סעיף 2(1) בפקודת מס הכנסה.

ככלל ראוי כי בעשותו שימוש בסמכות לסווג את השומה באופן שונה או באופן חדש, יקבע פקיד השומה באופן מפורש את מקור ההכנסה שלפיו חייבת ההכנסה במס על פי הסיווג השונה, ולא יסתפק באמירות כלליות דוגמת 'יגיעה אישית' (מונח שלא נעשה בו שימוש בסעיפים 2(1) או 2(2) בפקודה), העלולות להקשות על נישום להתגונן בפני טענותיו.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1  
2 על כל פנים, חוסר המסוימות בעמדתו של פקיד השומה, כמו גם התמורה בגישתו,  
3 מעידים על סימני שאלה והתלבטות באשר לסיווג הראוי, ועל כך שלא מדובר באופן  
4 מובהק בכך שמהות התשלום שונה מסיווגו על ידי המערער, או כי יש מקום לסווג את  
5 ההכנסה סיווג שונה.

6

7 **52. בבסיס הצדקה ל'סיווג השונה' אשר נועד להבטיח תשלום מס אמת, עומדים כאמור**  
8 **מספר שיקולים ועקרונות שיש לשקול ולהביא בחשבון:**

9

10 בראש ובראשונה יש לזכור כאמור כי אמת המידה לקביעת סיווגו של התשלום **אינה**  
11 **המס המירבי** החל על התשלום, כי אם **המהות האמתית** של התשלום, כפי שנקבע  
12 בפרשת סקמסקי. עצם העובדה שתוצאת הסיווג השונה היא גביית מס גבוה יותר  
13 מהמס על פי סיווגו של הנישום, אינה מובילה כשלעצמה להצדקה לסיווג השונה.

14

15 בחינת המהות האמתית של התשלום או העסקה, והבחינה האם נעשה שימוש לרעה  
16 בהוראות הפקודה או בתכליותיה, תעשה על יסוד **העקרונות** העומדים בבסיס שיטת  
17 המס הקבועה בפקודת מס הכנסה; על יסוד **תכלית** הוראות הפקודה העומדות ביסוד  
18 המחלוקת בין הצדדים, **והמדיניות הכלכלית והחברתית** שביקש המחוקק לקדם  
19 באמצעות ההוראות השנויות במחלוקת.

20

21 **בענייננו רלוונטיים בעיקר תכליות הפטור ממס הקבוע בסעיף 14(ג)(1) בפקודה, ומודל**  
22 **המיסוי הדו-שלבי שאומץ בפקודת מס הכנסה למיסוי החברה ובעלי מניותיה,**  
23 **שבמסגרתו מוקנה לדיבידנד מעמד מרכזי.**

24

25 **נדון בעקרונות האמורים אחד לאחד.**

26

27 **פטור ממס על פי סעיף 14(ג)(1) בפקודת מס הכנסה**

28 **53. סעיף 14 בפקודת מס הכנסה, העומד במוקד המחלוקת בין הצדדים, מעניק פטור ממס**  
29 **על הכנסות מסוימות של תושב ישראל, אשר העתיק את מקום תושבותו לישראל**  
30 **ממדינה אחרת, בין אם התיישב בישראל לראשונה ('תושב ישראל לראשונה' או 'עולה**



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

חדש'), כאמור בסעיף קטן (א); בין אם שב לישראל לאחר שהיה תושב חוץ למעלה  
מעשר שנים ברציפות ('תושב חוזר ותיק'), כאמור בסעיף קטן (א); ובין אם שב לישראל  
לאחר שהיה תושב חוץ למעלה משש שנים ברציפות ('תושב חוזר'), כאמור בסעיף קטן  
(ג).

54. סעיף 14(ג) בפקודת מס הכנסה, העוסק ב'תושב חוזר', שהוא החלופה הרלוונטית  
לענייננו, קובע כך-

"תושב חוזר יהיה פטור ממס במשך חמש שנים מהמועד שהיה לתושב  
ישראל, על הכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן  
בנכסים מחוץ לישראל, שאינן הכנסות מעסק, כמפורט להלן, אלא אם  
כן ביקש אחרת, לעניין ההכנסות, כולן או חלקן:

(1) הכנסות מקצבה, מתמלוגים, מדמי שכירות, מריבית ומדיבידנד,  
שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו  
מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל;

(2) הכנסות מריבית ומדיבידנד שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שהם  
ניירות ערך מוטבים;

55. תושב חוזר, הזכאי לפטור ממס על הכנסות מדיבידנד, מוגדר בסעיף כדלקמן:

"תושב חוזר" – יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ  
במשך שש שנים רצופות לפחות.

56. בית המשפט העליון עמד לאחרונה על תכלית הפטור שנקבע בסעיף 14 בפקודת מס  
הכנסה בע"א 1779/18 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא (מיום 2.12.2020) (להלן - "פרשת  
תלמי") פסקה 2. באותה פרשה עסק בית המשפט העליון בפטור ממס שהוענק ל'תושב  
חוזר ותיק' (כאמור בסעיף 14(א) בפקודת מס הכנסה), אשר היקפו רחב יותר מהפטור  
שהוענק ל'תושב חוזר', כאמור בסעיף קטן (ג), לא רק במשך תקופת הפטור ממס, אלא  
גם בתנאים נוספים שנקבעו בסעיף. למרות השוני בהיקף הפטור ובתנאיו, מטרת הפטור  
המוענק ל'תושב חוזר' זהה למטרת הפטור שהוענק ל'תושב חוזר ותיק'.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

57. בית המשפט העליון הפנה בפרשת תלמי לדברי ההסבר בהצ"ח לתיקון הסעיף (אשר תוקן במסגרת תיקון 168 לפקודת מס הכנסה (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 167 והוראת שעה), התשס"ח-2007, (הצעות חוק הממשלה-396, עמ' 644, מיום 30.6.2008)). בחלק הכללי של דברי ההסבר נכתב כי –

**"מטרותיו העיקריות של החוק המוצע הן קליטת עליה, החזרת הון אנושי איכותי למדינת ישראל, ועידוד משקיעים בעלי יכולת כלכלית גבוהה להיות לתושבי ישראל".**

בדברי ההסבר הוזכרה מספר פעמים מטרת הקטנת ה'חיכוך' עם רשויות המס. באשר להרחבת הפטור ממס לתושב חוזר לעניין הכנסות מ'ניירות ערך מוטבים', כהגדרתם בסעיף, צוין בדברי ההסבר כי –

**"הרחבת תחולת הפטור גם לגבי הכנסות הוניות ופירותיות שמקורן בניירות ערך מוטבים, תמנע את העברת תיק ניירות הערך שיש לתושב החוזר טרם חזרתו לישראל, למסגרת של חברה זרה שיקים טרם חזרתו, ויפחית את החיכוך עם רשויות המס"**

58. לשם תכלית כפולה זו, של החזרת הון אנושי לארץ, ו"עידוד משקיעים בעלי יכולת כלכלית גבוהה" אשר יתרמו מן הסתם לפיתוח המשק, נקבע פטור ממס שמטרתו הסרת התמריץ השלילי למעבר לישראל, הכרוך בשינוי התושבות שבעטיה יוטל מס לפי פקודת מס הכנסה על הכנסות שמקורן מחוץ לישראל, ואשר היו פטורות ממס ערב שינוי התושבות. כפי שניסח זאת כב' השופט ע' גרוסקופף בפרשת תלמי-

**תכלית הפטור היא שלא לחייב במס על הכנסה שאלמלא המעבר ארצה לא הייתה חייבת במס הכנסה בישראל, ולחייב במס הכנסה בישראל על הכנסה שגם לולא המעבר לישראל הייתה חייבת במס זה. בדרך זו ביקש המחוקק לנטרל את חסמי המס הניצבים בפני אדם שבחר לעלות לישראל.**



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

59. עוד הודגש בפרשת תלמי כי-

תכליתו של תיקון 168, ושל הפטור בסעיף 14(א) לפקודה בפרט, היא להשיג את המטרה של 'ניטרליות המעבר', דהיינו למנוע חיוב מס שנוצר רק מהטעם היחיד שהנישום בחר לעלות או לשוב לישראל, כך שההחלטה האם לעבור לישראל או לא, תהא נטולה השפעות מיסוי. ודוק, אין מדובר בהקטנת חבות המס שחלה על הנישום עובר לעלייתו לישראל, ועל כן אין מקום להחיל את הפטור על הכנסה שממילא היה משולם בגינה מס לרשויות בישראל גם אלמלא המעבר. אף מטעם זה יש לפרש את הפטור שבסעיף 14(א) לפקודה באופן שחלופת מקום הנכס המניב תהיה רלוונטית רק לגבי הכנסות פסיביות, שחבות המס של תושב זר ביחס אליהן תלויה במקום הנכס המניב, ולא ביחס להכנסות אקטיביות, שחבות המס של תושב זר ביחס אליהן תלויה במיקום הפעילות, ולא במיקומו של הנכס.

60. הפטור ממס הקבוע בסעיף 14(ג) בפקודה, מיועד כאמור ל'תושב חוזר', אשר היה תושב חוץ במשך 6 שנים לפחות, והוא נועד כאמור להבטיח נטרליות מבחינת שיקולי המס, כך שאדם השוקל את חזרתו לישראל, לא ירתע משינוי התושבות רק בשל החיוב הצפוי במס של הכנסותיו הפסיביות בעקבות העתקת תושבותו לארץ. ניטרליות המס נועדה ליצור כאמור תמריץ לעליה לארץ, או לחזרה לארץ, ובמקביל גם ליצור תמריץ להעברת סכומי כסף לארץ, אשר מן הסתם יתרמו לפיתוח המשק, גם אם לא יחוייבו במס.

פרק הזמן למתן הפטור ממס מוגבל למשך תקופה בת 5 שנים בלבד, לשם איזון בין תכלית מתן הפטור לבין תכליות אחרות שאותן מבקשת הפקודה להשיג (כגון שוויון בין הנישומים, בהנחה שלאחר תקופת מעבר בת 5 שנים, אין עוד מקום להבחין בין 'תושב חוזר' לתושבי ישראל האחרים, ולא מדובר עוד בחסם מס).

61. הנטל להוכחת הזכאות לפטור ממס מוטל על הנישום, כמו גם בפטורים אחרים ממס. על פקיד השומה מוטל מנגד למנוע שימוש לרעה בהוראות הסעיף. יחד עם זאת, תכליתו החברתית-פיסקאלית של הפטור ממס, למשוך לארץ אוכלוסיה איכותית



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

ומשקיעים בעלי יכולת כלכלית, צריכה להיות נר לרגליו של פקיד השומה בהליכי  
השומה, לבל 'ישפוך את התינוק עם המים' ולבל תסוכל מטרת הפטור.

קשה להימנע מהרושם שתכליתו של הפטור ממס לא נשקלה בענייננו על ידי פקיד  
השומה, בשעה שננקטו הליכי שומה קיצוניים ושנויים במחלוקת, כגון ביקורת בלתי  
מתואמת בבית מגוריו של המערער, תוך חריגה מסמכות, בניגוד להוראות הפנימיות  
שבגדרן פועל פקיד השומה, כפי שאפרט להלן; או עיקול הרכוש על פי סעיף 194  
בפקודה, השמור למקרים חריגים בלבד (שכן הכלל הוא כי מועד תשלום המס מתגבש  
רק לאחר שחוב המס הפך לסופי). כזכור נועד הפטור ממס, בין היתר, להוות תמריץ  
להבאת כסף לארץ, ובכך לתרום לפיתוח המשק, וספק האם עיקול סכומי הכסף  
המגיעים לארץ, במסגרת סעד זמני הננקט במקרים חריגים בלבד, מתיישב עם תכלית  
זו.

עוד אעיר כי נוכח תכלית הפטור ממס הקבוע בסעיף 14 בפקודת מס הכנסה, טוב היה  
אילו הויכוח הממושך באשר לתושבותו של המערער, ומעמדו כ'תושב חוזר', היה  
מסתיים בשלב מוקדם יותר של הליכי השומה, בנסיבות שבהן ברורה תקופת שהותו  
של המערער מחוץ לישראל, מספר ימי השהייה בחו"ל בכל שנה, קיומו של בית קבע  
מחוץ לישראל, שבו התגורר הנישום ביחד עם בני משפחתו הגרעינית, ועבודתו מחוץ  
לישראל.

62. נושא המחלוקת בענייננו הוא כאמור תשלומי דיבידנד ששילמה חברה זרה למערער.

סעיף 14(ג) בפקודה אינו מגדיר מהו דיבידנד, אף אינו מפנה במפורש לסעיפי מקורות  
ההכנסה המנויים בסעיפים 2 ו-3 בפקודה (בניגוד למשל לסעיף קטן (א) המונה במפורש  
את מקורות ההכנסה), ואולם נוכח מבנה הפקודה והגיונה הפנימי ברור כי מדובר  
בהכנסה לפי סעיף 2(4) בפקודה, סעיף אשר נמנע אף הוא מלהגדיר מהו "דיבידנד".

63. הסייג היחיד שנקבע בסעיף 14(ג) בפקודה למתן פטור ממס לאותה הכנסה פסיבית  
המנויה בחלופת פסקה (1), שהיא הפסקה הרלוונטית לענייננו, הוא שאותה הכנסה  
פסיבית אינה הכנסה מעסק, היינו אינה מגיעה לכדי הכנסה מעסק.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

בהתאם למגבלה זו, ככל שמדובר למשל בהכנסה מדמי שכירות, אשר מגיעה לכדי  
הכנסה מעסק, נוכח הפעילות העסקית, לא מצא המחוקק הצדקה במתן פטור ממס,  
שהרי ניהול עסק מישראל, בין אם הוא נעשה על ידי תושב ישראל ובין אם הוא נעשה  
על ידי תושב חוץ, חייב במס בישראל על פי הוראות הפקודה (סעיף 4א(א)(1) בפקודה),  
ועל כן אין הצדקה בקביעת הוראה היוצרת ניטרליות מבחינת חבות המס. נהפוך הוא.

ההלכה הפסוקה עסקה לא מעט בנסיבות שבהן מגיעה הכנסה מדמי שכירות (על פי  
סעיף 2(6) בפקודה) לכדי הכנסה מעסק (החייבת במס על פי סעיף 2(1) בפקודה). קל גם  
להצביע על הנסיבות שבהן הכנסה מריבית (החייבת במס על פי סעיף 2(4) בפקודה),  
תגיע לכדי עסק.

קשה יותר לשרטט את הנסיבות שבהן הכנסה מדיבידנד תגיע לכדי הכנסה מעסק (אם  
בכלל). יתכן כי כאשר ההחזקה במניות מגיעה לכדי עסק, תסווג גם ההכנסה מדיבידנד  
כהכנסה מעסק. כך למשל נקבע בע"א 3892/13 בראון פישר נ' פקיד שומה למפעלים  
גדולים (מיום 8.6.2015) (להלן – "פרשת בראון") כי (ההדגשה אינה במקור) –

מטבע הדברים, כאשר עסקינן בהכנסה מדיבידנד, הסיווג כהכנסה  
מ"עסק" או לא, קשור בטבורו לסיווג הפעילות במניות עצמן, כפעילות  
פירותית (סחר) או הונית (השקעה). בהקשר זה, נהוג להפעיל את  
מבחני העזר אשר נקבעו במהלך השנים בפסיקה, אותם הפעיל גם בית  
משפט קמא, והם: טיב הנכס או אופיו; תדירות העסקאות או הפעולות;  
ההיקף הכספי של העסקאות; אופן המימון של העסקאות; תקופת  
ההחזקה בנכסים; ייעוד התמורה; ידענותו ובקיאותו של הנישום;  
קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת; פיתוח, טיפוח, השבחה,  
יזמות ושיווק ביחס לנכסים; הרישום במאזני החברה; ומעל הכול –  
מבחן ה"גג" של נסיבות העניין, הבוחן את העסקה ממבט "על" (ראו:  
ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה, פס' 93 (24.12.2014); ...; ע"א  
9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח-תקוה, פס' 19-21 (16.3.2009); ע"א  
9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט (5) 538, 562-563 (2005);  
נמדר, מס הכנסה, בעמ' 91; רפאל, מס הכנסה, בעמ' 76).



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

64. בענייננו, גם לשיטתו של פקיד השומה, החזקת המערער במניות GGP אינה מגיעה לכדי **עסק**, והיא החזקה הונית מובהקת. כפועל יוצא, לא מדובר בענייננו בדיבידנד שההכנסה ממנו מגיעה לכדי עסק, ועל כן לא מתקיים הסייג לפטור ממס הקבוע בסעיף. אם נדייק את טענתו של פקיד השומה, דומה כי משמעות טענתו אינה כי הכנסתו של המערער מדיבידנד מגיעה לכדי הכנסה מעסק, אלא כי **מלכתחילה** מדובר בהכנסה **ממשלח יד**, כשכר דירקטור או כדמי ניהול, החייבת במס על פי סעיף 14(ג) בפקודה, ועל כן מלכתחילה לא חלות על ההכנסה האמורה הוראות סעיף 14(ג) בפקודה.

### מספר הערות בעקבות טענותיו של פקיד השומה

65. נוכח טענותיו של פקיד השומה בסיכומיו, אציין כי הפטור ממס לפי סעיף 14(ג) בפקודה אינו מוגבל לדיבידנד ששולם על ידי חברה נסחרת בבורסה (לעומת הפטור הקבוע בפסקת משנה (2) המוקנה לדיבידנד המשולם מניירות ערך מוטבים), אף לא לדיבידנד המשולם על ידי חברה שהכנסותיה פסיביות, כולן או מרביתן. בהעדר כל סייג מפורש בסעיף יחול הפטור ממס גם על דיבידנד שמשלמת חברה שהכנסותיה הן הכנסות מעסק.

66. אשר לטענותיו של פקיד השומה, שלפיהן יש לחייב את הכנסתו של המערער מ-GGP במס שולי כיון ששולמה על ידי חברה תושבת 'מקלט מס', סעיף 14 בפקודת מס הכנסה אינו קובע סייג למתן הפטור ממס בהתאם למדינת תושבותה של החברה מחלקת הדיבידנד, ואינו מתנה את מתן הפטור ממס בכך שהדיבידנד שולם על ידי חברה שאינה תושבת מקלט מס.

הסעיף אף אינו עושה זאת בדרך 'אלגנטית' יותר, באמצעות הגבלת הפטור לדיבידנד המשולם על ידי חברה המאוגדת ב'מדינה גומלת' (שלה הסכם למניעת כפל מס עם ישראל), או באמצעות התייחסות לשיעור המס המשולם במדינת תושבותה של החברה מחלקת הדיבידנד.

כך למשל **לא נקבע** בסעיף 14 סייג שלפיו לא יחול הפטור ממס על דיבידנד, ככל ששיעור המס על הכנסתה של החברה הזרה המחלקת את הדיבידנד, במדינת החוץ, אינו עולה על 15% (כפי שנקבע למשל בהגדרת חברה נשלטת זרה בסעיף 75 בפקודת מס הכנסה);





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

אף לא נקבע כי הסעיף לא יחול על דיבידנד שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר  
בשיעור הנמוך מ- 15% (באופן דומה להגדרת הכנסה פסיבית בסעיף 75ב בפקודת מס  
הכנסה).

הטעם לכך שסעיף 14 בפקודה נמנע מלקבוע את אחד מהסייגים האפשריים האמורים  
לגבי מתן הפטור ממס, הוא כי מבחינת תכליתו של הפטור ממס הקבוע בסעיף, להסיר  
חסמי מס העומדים בפני תושב חוזר, ולהבטיח את ניטרליות המס בבחינת השיקולים  
לשינוי התושבות, אין כל רלוונטיות לשאלה מהו שיעור המס החל על הכנסותיה של  
חברת החוץ המחלקת את הדיבידנד, והאם התאגדה ב'מקלט מס' או במדינה ששיעור  
מס החברות החל בה נמוך משיעור מס החברות החל בארץ.

המחוקק ביקש כאמור להבטיח כי שינוי התושבות של היחיד לא יביא לשינוי בחבות  
המס המשולם על דיבידנד, ועל כן למדינת התאגדותה של החברה המשלמת את  
הדיבידנד, או לשיעור המס החל בה על הכנסת החברה, אין כל נפקות לעניין הפטור  
ממס.

### שליטה וניהול

67. נושא השליטה והניהול לא נדון בענייננו במפורש, הצדדים אף לא טענו דבר בעניין זה,  
ואולם מאחר שטענה זו "מהדהדת" לטעמי בטיעוני של פקיד השומה, לפחות מבחינת  
ה'סמנטיקה', ואין להוציא מכלל אפשרות כי הסיווג השונה בענייננו נולד מהטעם שלא  
התקיימו בענייננו התנאים לקבוע כי השליטה והניהול ב- GGP מופעלים מישראל,  
אתיחס לסוגיה זו בקצרה.

68. לעניין הפטור ממס הקבוע בסעיף 14(ג) בפקודת מס הכנסה, ככל שהחברה הזרה  
שהתאגדה מחוץ לישראל, "עולה" אף היא לישראל, או משנה את תושבותה בעקבות  
שינוי התושבות של בעל המניות, לא יחול הפטור ממס לפי סעיף 14 בפקודת מס הכנסה,  
שכן, בהתאם להגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 בפקודת מס הכנסה, חבר – בני – אדם  
יהיה תושב ישראל ככל שהתאגד בישראל, או ככל "שהשליטה על עסקיו וניהולם  
מופעלים בישראל...".



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 ככל שפקיד השומה היה מוצא כי השליטה והניהול ב-GGP מופעלים בישראל, הייתה  
2 תושבותה של החברה לצורך מס משתנה, והיא הייתה הופכת לתושבת ישראל. במצב  
3 דברים זה, ובהתאם לסעיף 4א(א)(10) בפקודה, היו רואים את המקום שבו הופקה או  
4 נצמחה הכנסתו של המערער מהדיבידנד שחילקה- במקום מושבה, היינו, בישראל,  
5 ובנסיבות אלו לא היה הדיבידנד פטור ממס על פי סעיף 14(ג) בפקודה.

6  
7 כפי שאפרט להלן, לאור מיקומו המרכזי של הדיבידנד במנגנון הדו- שלבי של מיסוי  
8 תאגידים בפקודת מס הכנסה, גם אילו היה נמצא שה'השליטה והניהול' הופעלו  
9 בישראל, היה נותר על כנו מנגנון המיסוי הדו-שלבי, והמהות האמתית של ההכנסה  
10 שקיבל המערער מ-GGP הייתה נשאת דיבידנד. כפועל יוצא הייתה החברה מחויבת  
11 במס חברות, ואילו הדיבידנד היה מחויב במס בידי היחיד, כל זאת מבלי לשנות את  
12 סיווג ההכנסה מדיבידנד להכנסה מעסק או ממשלח יד.

13  
14 לשם השלמת התמונה אציין כי גם בעבר, לפני הרחבת רשת המס למיסוי הכנסות  
15 שמקורן מחוץ לישראל במסגרת תיקון 132 לפקודה, נקבע בסעיף 5(5) בפקודה כי מקום  
16 ההכנסה של חברה שה'השליטה והניהול' בה מופעלים בישראל יהיו בישראל, ורשת המס  
17 הורחבה באמצעות הוראה זו להכנסות חברה שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל. גם  
18 במקרה שכזה נשמר מודל המיסוי הדו-שלבי, וההכנסה הייתה מסווגת כהכנסה  
19 מדיבידנד.

20  
21 ר"ח ה' פדלון מטעם פקיד השומה התייחסה בחקירתה הנגדית לפסק הדין שניתן בע"א  
22 3102/12 רחל ניאגו נ' פקיד שומה כפר סבא (מיום 31.12.12) (להלן- "פרשת ניאגו"),  
23 אשר עסק בשנות המס שקדמו לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה, ואשר שימש אותה, כלל  
24 הנראה, בהליך השומה.

25  
26 גם בפרשת ניאגו, שבה נקבע כי 'השליטה והניהול' בחברה שהתאגדה מחוץ לישראל  
27 הייתה בישראל, נשמר מבנה המיסוי הדו-שלבי, והכנסת בעלי המניות חויבה במס  
28 כהכנסה מדיבידנד, ולא כהכנסה לפי סעיפים (1)2 או (2)2 בפקודה.

29  
30 פקיד השומה לא קבע כאמור בענייננו כי GGP היא תושבת ישראל, כפי הנראה מהטעם  
31 שלא מצא אינדיקציות לכך שהשליטה והניהול ב-GGP מופעלים בישראל.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1  
2 אין להוציא מכלל אפשרות שפקיד השומה היה מנוע מלעשות כן מהטעם שאחד מבעלי  
3 מניותיה של GGP הוא 'תושב חוזר ותיק', ועל כן מתקיים הסייג הקבוע בהגדרה של  
4 'חבר-בני-אדם תושב ישראל', כהגדרתו בסעיף 1 בפקודה, שלפיו ממועט מההגדרה  
5 האמורה חבר-בני-אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם **מופעלים בישראל בידי 'תושב**  
6 **חוזר ותיק'**.  
7

8 קיומה של מניעה לקבוע כי השליטה והניהול נעשים בישראל, בשל הוראה מפורשת  
9 בפקודה, אינה משנה את מהותו האמתית של הדיבידנד, ואינה עילה המצדיקה סיווג  
10 שונה של ההכנסה מדיבידנד להכנסה לפי סעיף 12(1) בפקודה.  
11

12 (לא למותר לציין לעניין השליטה והניהול כי המערער הוא בעל מניות מיעוט ב-GGP.  
13 זאת ועוד, מאז ומתמיד היה ל-GGP מנכ"ל אשר עסק בניהול הפעילות של GGP,  
14 ולדבריו גם היה הגורם שנסע מטעמה של GGP לטנזניה. לא מדובר בניהול למראית עין,  
15 על ידי איש קש, כי אם בניהול אפקטיבי של ממש מצד אחד מבעלי המניות שהוא תושב  
16 חוץ).  
17

### שימוש לרעה בהוראות הפטור ממס

18  
19 69. פקיד השומה העלה במסגרת טיעוניו מספר טענות ביחס לשימוש לרעה בהוראות הפטור  
20 ממס הקבועות בסעיף 14(ג) בפקודה, באמצעות תכנון מס מראש, לקראת החזרה לארץ,  
21 הן באמצעות הפסקת העבודה ב-GGP והצגת מנטור כממלאת את תפקידיו הקודמים  
22 של המערער, הן באמצעות עריכת מסמכים, כגון עריכת דוחות.  
23

24 מבלי לטעת מסמרות, או לנקוט עמדה בשאלה שלגביה לא נטענו טענות כלשהן, אציין  
25 כי שימוש לרעה בהוראות הפטור ממס עלול להעשות באמצעות שינוי סיווג ההכנסה  
26 לקראת העתקת התושבות לארץ. יחד עם זאת, אין להוציא מכלל אפשרות כי ידובר  
27 **בתכנון מס לגיטימי**, וכל מקרה יבחן על פי נסיבותיו.  
28



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

כפי שנקבע בע"א 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה  
(מיום 1.11.18) (להלן- "פרשת שי צמרות") בנושא "ניהול ושליטה" לעניין חוק מס ערך  
מוסף, התשל"ה-1976-

אין חולק כי לנישום יש זכות לבחור כיצד לשלוט על נכסיו (למשל על-  
ידי שינוי מקום הפעלת עסקו) באופן שעשוי להוביל לכך שיחוב במע"מ  
נמוך יותר. כך, אילו זיקתה של חברה כלשהי לישראל תנותק באופן  
מהותי (לדוגמה, באופן שהפעלת השליטה עליה תבוצע מחוץ לישראל),  
אותה חברה לא הייתה 'נתפסת' בגדרו של סעיף 1א לחוק מע"מ. אולם  
אין לקבל גישה שלפיה שינוי פורמלי בחברה יגרור לבדו באופן מידי את  
המסקנה כי החברה אינה חייבת במע"מ בישראל.

בית המשפט העליון הכיר אפוא בתכנון מס לגיטימי בהקשר של שינוי התושבות, ככל  
שמדובר בשינוי מהותי ולא פורמלי. גם בדברי ההסבר לתיקון 168 לפקודה, אשר  
הוזכרו קודם לכן, דובר בתיקון חוק לשם מניעת הצורך בהקמת חברה זרה לשם החזקת  
ניירות ערך, במטרה להימנע מתשלום ממס בארץ, שהוא לכאורה תכנון מס לגיטימי.  
(מן הסתם ימצאו תכנוני מס לגיטימיים נוספים לקראת העתקת התושבות לישראל).

בענייננו כאמור הייתה למערער, ערב חזרתו לישראל, הכנסה ממשכורת בסך של 5,000  
\$, ששילמה לו GGP, מדי חודש, לצד תשלומי הדיבידנד. ערב חזרתו לישראל הפסיק  
המערער לקבל משכורת. חשדו של פקיד השומה התעורר, בין היתר, לאחר שבדק ומצא  
כי החל בשנת 2014 ממלאת אחותו של המערער, באמצעות חברת מנטור, את התפקיד  
שבעבר מילא המערער ב-GGP, בתמורה למשכורת.

אף שפקיד השומה טען כי אין זה סביר להניח שיש באפשרות אחותו של המערער למלא  
את התפקיד, או כי השכר ששולם לה אינו הולם את העבודה הנדרשת בניהול  
האדמיניסטרטיבי, בפועל נמנע פקיד השומה בסופו של יום מלקבוע בצו השומה כי  
מדובר בשימוש לרעה, וכי יש לראות סכום של 5,000 \$ מהסכומים ששילמה GGP  
למערער בשנות המס כהכנסה ממשכורת, בסכום השווה לסכומים שסווגו כך לפני  
חזרתו לישראל.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 חרף טענותיו של פקיד השומה כי המשכורת שקיבל המערער מ- GFI A מעידה על כך  
2 שהמערער המשיך לתת את אותם שירותים גם ל- GGP, נמנע פקיד השומה מלקבוע כי  
3 יש לסווג חלק מהדיבידנד ששילמה GGP כמשכורת, בגובה המשכורת ששלמה לו GFI A,  
4 או בכול סכום אחר.

5  
6 העסקת עובדים או נותני שירות לשם ביצוע עבודות אדמיניסטרטיביות היא דפוס  
7 פעילות מקובל בתאגידים, גם אם בתחילת הדרך נעשו אותן עבודות על ידי בעלי המניות  
8 עצמם. אין זה בלתי סביר להניח כי נוכח היקף הכנסותיו של המערער מדיבידנד, לא  
9 היה לו עוד צורך בהכנסות ממשכורת בתמורה לעבודה אדמיניסטרטיבית זו, אף שנתן  
10 שירותים בעד משכורת ל GFI A.

11  
12 אין זה גם בלתי סביר שקרובי משפחה של בעלי המניות יועסקו על ידי החברה, ולא  
13 עובדים חיצוניים.

14  
15 לא מדובר בעניינו בשירות כה מורכב, המצריך מיומנות מיוחדת, ולאחר שבשנים  
16 הראשונות לפעילותה של GGP נוצקו הדפוסים למתן השירותים האדמיניסטרטיביים,  
17 העסקת אחותו של המערער (באמצעות חברה זרה שבשליטתה), אינה מעידה על תכנון  
18 מס בלתי לגיטימי, על שימוש לרעה בפטור ממס, או על הימנעות ממס.

19  
20 לא בכדי, אפוא, לא מצא פקיד השומה שיש לקבוע כי המערער שינה שלא כדין את סיווג  
21 המשכורת החודשית, בסך \$ 5,000, להכנסה מדיבידנד, כדי להנות מהפטור ממס הקבוע  
22 בפקודה, ולא קבע כי יש לסווג בשנות המס הרלוונטיות סכום זה (או סכום בגובה  
23 משכורתו מ- GFI A כהכנסה ממשכורת).

24  
25 לא זו אף זו. היסטורית התשלומים ששילמה GGP לבעלי מניותיה, או תשלומים  
26 ששילמה חברת הבת, מעידה על אבחנה ברורה בין תשלומי חלוקת רווחים לבין תשלומי  
27 משכורת בעד עבודה שבוצעה על ידי מי מהם. ניתן לקבוע על יסוד הראיות והסבריו של  
28 המערער כי מאז שובו לישראל לא נתן עוד את שירותיו ל- GGP, ועל כן הפסיקה GGP  
29 לשלם לו משכורת בתמורה לשירותים האמורים.  
30



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

מאז היווסדה של GGP, בתקופה שבה היה המערער תושב חוץ, סווגו התשלומים שקיבל המערער ממנה כדיבידנד. סיווג ההכנסה כדיבידנד דווקא בכל אותן שנים, לא נעשה לצורך קבלת פטור כלשהו ממס.

אשר לטענה בדבר הערכות רישומית לקראת העתקת התושבות, מצד אחד טען פקיד השומה כי הרישומים לסיווג התשלומים כדיבידנד נעשו תוך הערכות, ומצד שני דרש מסמכים, כגון מסמך המפרט את מדיניות החברה באשר לתדירות חלוקת הדיבידנד, אשר לא היו קיימים.

ניתן ללמוד מהראיות, למשל מעדותו של ע', כי בעבר, כאשר כלל בעלי המניות ב-GGP היו תושבי חוץ, לא הקפידו המייסדים והחברה על תיעוד הפעולות בניירת ועל עריכת דוחות, שכן ניירת זו לא נדרשה במדינת המושב של GGP, וכפי הנראה גם לא בטנזניה. רק לאחר שהמערער הפך לתושב חוזר החלו להקפיד על דוחות ועל ניירת אחרת, כדי לעמוד בדרישות מדינת המושב של בעל המניות. אינני רואה כל פגם בכך. נהפוך הוא. אין בכך כדי להעיד על כך שהניירת שהוגשה מגמתית או שאינה משקפת את הדברים כהוויתם. עם העתקת התושבות אכן חלות על ה'תושב החוזר' הוראות חדשות, ועליו להתאים את עצמו אליהן.

ניתן להתרשם כי המערער ו-GGP לא 'המציאו' מסמכים בדיעבד, ויש בכך כדי להעיד דווקא על מהימנות המסמכים.

**לסיכום נקודה זו, לא מצאתי שהיה שימוש לרעה על מנת להנות מהפטור ממס על פי סעיף 14(ג) בפקודה, לשם מטרות שלשמן לא נועדו.**

### מיסוי דו-שלבי

70. עקרון יסוד בפקודת מס הכנסה, שאותו יש לשקול לעניין קביעת מהותה האמתית של ההכנסה, והשיקול האם יש לסווג תשלום המהווה דיבידנד על פי הדין הכללי כהכנסה לפי סעיף 12(1) בפקודה, הוא עקרון **המיסוי הדו-שלבי** שאומץ בפקודת מס הכנסה למיסוי החברה ובעלי מניותיה.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

בהתאם למודל המיסוי האמור, **בשלב ראשון** מחויבת הכנסתה החייבת של החברה במס חברות, בשיעור המס הקבוע בסעיף 126(א) בפקודת מס הכנסה (23% כיום); **ובשלב השני**, מחויבים בעלי מניותיה (היחידים) של החברה, בעת חלוקת רווחי החברה כדיבידנד, במס הכנסה על פי סעיף 2(4) בפקודת מס הכנסה, בשיעור מס הקבוע בסעיף 125ב בפקודת מס הכנסה, (כיום 25%, או 35% בידי 'בעל מניות מהותי', כהגדרתו בסעיף 88 בפקודה).

שיעור המס הכולל הקבוע היום במודל הדו- שלבי משווה (בקירוב) את שיעור המס המשתלם על רווחים שהפיק יחיד באמצעות חברה לשיעור המס השולי המשתלם על ידי יחיד על הכנסות שהפיק במישרין, במטרה לשמור על "**אדישות מיסויית**" (**מסויימת**) בבחירת דרך הפקת ההכנסות (ראו: **פרשת סקמסקי**; **פרשת קניון דרורים**, פסקה 27 (מיום 17.6.2020); ע"א 8511/18 **פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה**, פסקה 3 (מיום 26.1.2020); ע"א 8783/14 **צ.א.ג. תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב**, פסקה 9 (מיום 23.8.2016); אמנון רפאל ושלומי לזר **מס הכנסה**, כרך 2, התשע"ה- 2014 (להלן- "**רפאל ולזר**"), עמ' 187).

מודל המיסוי הדו-שלבי אומץ גם לגבי הכנסות שהופקו מחוץ לישראל, ללא קשר לשיעור המס שהוטל על רווחיה של החברה הזרה מחלקת הדיבידנד.

**החריגים שנקבעו בפקודת מס הכנסה למיסוי על פי המודל הדו-שלבי (כגון סעיף 62א בפקודה) מדגישים את הכלל, ואת מרכזיותו של העיקרון בשיטת המיסוי.**

**71.** כפועל יוצא של שיטת המיסוי הדו- שלבית, מהווה חלוקת הרווחים, או הדיבידנד כמשמעותו בסעיף 2(4) בפקודה, נדבך מרכזי בשיטה, שאותו יש להביא בחשבון כאשר מבקשים לסווג את הכנסתם של בעלי המניות בחברה סיווג שונה.

**נוכח מודל המיסוי הדו - שלבי, תכליתו והגיונו הפנימי, מהותו האמתית של התשלום בענייננו, גם לצורך מס, הוא דיבידנד, ולפיכך אין מקום בענייננו לסווג את תשלומי הדיבידנד כשכר דירקטורים או כדמי ניהול, כפי שעשה פקיד השומה.**



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

### דיבידנד ושכר דירקטורים בראי הפקודה

72. סעיף 2(4) בפקודת מס הכנסה קובע כי מס הכנסה יוטל על הכנסה מ-

(4) דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי הצמדה או דמי נכיון;

73. המונח דיבידנד אינו מוגדר בפקודת מס הכנסה, אף לא בדרך של הפניה להגדרת המונח בחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן- "חוק החברות"), המגדיר את ה"דיבידנד" בסעיף 1, כך-

"כל נכס הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה, בין במזומן ובין בכל דרך אחרת, לרבות העברה ללא תמורה שוות ערך ולמעט מניות הטבה."

74. נקודת המוצא לפרשנותו של הדיבידנד היא אמנם ההגדרה הקבועה בחוק החברות, ואולם לעיתים יש לפרשו בהתאם למשמעות הנודעת לו בפקודת מס הכנסה, בהרמוניה לכלל הוראותיה ותכליותיה, שכן המונחים שנקבעו בפקודת מס הכנסה נועדו להגשים את תכליתה המיסוית-פיסקאלית, שאינה זהה בהכרח לתכליתו של חוק החברות. (וראו לעניין זה גם ד' אלקינס "מיסוי מניות הטבה", מאזני משפט ג', תשס"ה, עמ' 55, 57), וכפי שצוין בספרות (רפאל עמוד 177)-

"דיבידנד כמשמעותו בפקודה, אינו בהכרח דיבידנד כמשמעותו בחוק החברות, התשנ"ט-1999. אמנם בהעדר הגדרה מהותית ל"דיבידנד" בפקודה, על המונח להתפרש לאור הגדרתו בחוק החברות, התשנ"ט-1999. יחד עם זאת אין לאמץ את ההסדר שנקבע בחוק, בהתעלם מההסדר שעודנו קבוע בפקודה, שאחרת יביא הדבר לתוצאות אבסורדיות. ההסדר הקבוע בפקודה מעניק הקלות מהכנסה מדיבידנד לעת מיסויה, בהתבסס על ההנחה, כי הדיבידנד השתלם מרווחי החברה, שעליהם, בהעדר הוראה אחרת, שילמה החברה מס חברות".

75. ניתן לפרש את המונח "דיבידנד" ככול תשלום או חלוקה שמעבירה חברה לבעלי מניותיה, מתוך רווחיה או עודפיה, בין אם כונה התשלום בשם דיבידנד ובין אם כונה בשם אחר.





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1

2 תכלית ההוראה בדבר חיוב במס של דיבידנד היא בראש ובראשונה לתפוס ברשת המס  
3 כל חלוקה או תשלום ששולם לבעל מניות, בין שנעשתה על פי הדין בישראל בין שנעשתה  
4 על פי דין זר, לשם יישום מודל המיסוי הדו-שלבי. נוכח תכלית זו, יש לפרש את המונח  
5 "דיבידנד" בצורה מרחיבה, כמתייחס לכל חלוקה של רווחים של החברה לבעלי  
6 מניותיה, יהיה שמה אשר יהיה.

7

8

### העדר העדפה של מקור הכנסה אחד על פני משנהו

9 76. הסיווג למקור הכנסה לפי סעיפים 12(1) או 22(2) בפקודה, לפי העניין, או לסעיף 2(4)  
10 בפקודה, נעשית בהתאם למהות ההכנסה, ופקודת מס הכנסה נמנעה מלבכר מקור אחד  
11 על פני משנהו.

12

13 פקודת מס הכנסה נמנעה מלקבוע כלל "שובר שוויון" המקנה עדיפות למיסוי על פי אחד  
14 מהמקורות שבסעיפים 12(1) או 22(2), לפי העניין על פני סעיף 2(4), (או להיפך), בניגוד  
15 לכלל "שובר השוויון" שקבע המחוקק בסעיף 89(ג) בפקודה, המקנה עדיפות להכנסה  
16 פירותית על פני הכנסה הונית (כאשר ניתן לסווג תקבול הן כהכנסה הונית והן כהכנסה  
17 פירותית, וראו לעניין זה כב' השופט י' עמית בע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ'  
18 יוסף ברנע (מיום 10.8.2016), (להלן - "פרשת ברנע"), פסקה 22).

19

20 77. מבחינת פקודת מס הכנסה, אשר אימצה כאמור את מודל המיסוי הדו-שלבי, אין כל  
21 מניעה כי החברה תשלם לבעלי מניותיה גם תשלומי שכר בעד "גיעתם האישית" בחברה  
22 (הכנסות החייבות במס לפי סעיפים 12(1) או 22(2) בפקודה), לצד דיבידנד אשר יחויב במס  
23 על פי סעיף 2(4) בפקודה.

24

25 (יש והכנסתם של בעלי המניות מהחברה תחויב במס לפי סעיף 72(7) בפקודה, ואולם  
26 חלופה זו אינה רלוונטית בענייננו, ועל כן לא אדון בה).

27

28 78. עצם העובדה שלבעל המניות הכנסה מהחברה על פי סעיפים 12(1) או סעיף 22(2) בפקודה,  
29 אינה מונעת את האפשרות שיחולק לו דיבידנד, אשר יחויב במס לפי סעיף 2(4) בפקודה.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1

2 דומה כי בעניין היחס בין סעיפי המקור האמורים, לא תחול "החזקה החזקה" שלפיה  
3 יסווגו תשלומי דיבידנד לבעלי מניות, שלהם משולמת גם הכנסה לפי סעיפים (1)2 או  
4 (2)2, כהכנסה לפי סעיף (2)2 דווקא (או (1)2 לפי העניין), במקום כהכנסה לפי סעיף (4)2  
5 בפקודה (ראו פרשת ברנע; ע"א 8294/14 רוני גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקוה (מיום  
6 20.3.2018)), שכן פקודת מס הכנסה מכירה כאמור באפשרות שבעל המניות יקבל  
7 מהחברה, לצד חלוקת הרווחים גם שכר עבודה או תשלומים החייבים במס לפי סעיף  
8 (1)2 בפקודה.

9

10

### המבחנים לסיווג ההכנסה למקורות ההכנסה השונים

11 79. המבחן לסיווג ההכנסה למקור הכנסה לפי סעיפים (1)2 או (2)2 לבין הכנסה לפי סעיף  
12 (4)2 בפקודה הוא מבחן מהות ההכנסה, הנבחנת בראש ובראשונה על פי המבחן האם  
13 מדובר בחלוקת רווחיה של החברה, או שמא מדובר בתמורה שמשלמת החברה לבעל  
14 המניות תמורת תפקיד שמילא בה, או שירות שנתן לה.

15

16 80. פקיד השומה בחן מספר מבחנים אחרים בבואו לסווג את הדיבידנד סיווג שונה, אשר  
17 עיקרם: מבחן 'תדירות התשלומים' ומבחן ה'יגיעה האישית'.

18

19

### תדירות התשלומים

20 81. אחד המבחנים ששימש את פקיד השומה בסווגו את הדיבידנד סיווג שונה היה תדירותם  
21 של התשלומים, לעיתים עד כדי מספר פעמים בחודש. לטענתו של פקיד השומה  
22 מחולקים הרווחים, בדרך כלל, בתדירות נמוכה, אחת לתקופה ארוכה. כן טען כי דווקא  
23 תשלומי משכורת, למשל בארה"ב, מחולקים לעיתים פעמיים בחודש.

24

25 82. אינני סבורה כי מבחן 'תדירות התשלומים' הוא מבחן נאות לסיווג התשלום לאחר  
26 מהמקורות האמורים, בוודאי שהוא אינו מבוסס על עקרון כלשהו מעקרונות הפקודה.

27

28 תדירות חלוקת הרווחים כדיבידנד אינה קבועה, והיא מושפעת ממועד היווצרות  
29 הרווחים בחברה, מצד אחד, מתוכניות העסקיות של החברה, ולעיתים גם מתמריץ  
30 המס בדמות דחיית החיוב במס של השלב השני, על פי המודל הדו-שלבי.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1  
2 חלוקת דיבידנד מותנית, מעצם טיבה וטבעה, בהיווצרותם של רווחים בחברה שניתן  
3 לחלקם (לאחר תשלום הוצאות וכיוצ"ב). מטבע הדברים מועד הצטברות הרווחים אינו  
4 ידוע מראש, וכפועל יוצא גם מועד חלוקת הדיבידנד והיקפו אינם קבועים.  
5  
6 לא זו אף זו. שיטת המיסוי הדו- שלבי במיסוי תאגידים, מאפשרת את דחיית המס של  
7 שלב המיסוי השני (בידי בעלי המניות) עד מועד חלוקת הדיבידנד, ובכך יוצרת תמריץ  
8 להימנע מחלוקת הרווחים (וזאת בכפוף לאמור בסעיף 62א בפקודת מס הכנסה, הקובע  
9 חריג לדחיית המס).  
10  
11 יחד עם זאת, מבחינת פקודת מס הכנסה, תכליתה ועקרונותיה, אין כל מניעה לכך  
12 שבעלי המניות יקבלו את הרווחים לידיהם באופן שוטף, ברגע היווצרותם, לשם שימוש  
13 עסקי במסגרת תאגידית אחרת, או לשם שימושים פרטיים (וההוראות בסעיפים 62א(2)  
14 ו- 77 מדגישות זאת).  
15  
16 לעומת תשלומי הדיבידנד, דווקא תשלומי משכורת, דמי ניהול או שכר דירקטורים,  
17 משולמים במועדים קבועים, נוטים לאחידות ויציבות מבחינת מועדי התשלום  
18 וסכומיהם, שכן הם אינם תלויים בהיווצרות הרווחים בחברה.  
19  
20 מבחן 'תדירות התשלומים' תומך דווקא בכך שמדובר בענייננו בתשלומי דיבידנד, גם  
21 לצרכי מס, אשר מועדם משתנה בהתאם להצטברות הרווחים בחברה, ולפיכך אין מקום  
22 לסווגם כשכר דירקטורים או כדמי ניהול.  
23  
24 על כל פנים, מבחינת עקרונות פקודת מס הכנסה, אינני סבורה כי יש לאמץ מבחן טכני  
25 זה, הבוחן את **תדירות התשלומים**, לשם סיווג ההכנסה בין המקורות 2(1) או 2(2), לפי  
26 העניין לבין 2(4) בפקודה.  
27  
28 **המבחן למהותו האמתית של התשלום על פי עקרונות הפקודה, האם מדובר בדיבידנד**  
29 **או בהכנסה לפי סעיפים 2(1) או 2(2) בפקודה, הינו כאמור מבחן איכותי, הבוחן האם**  
30 **שולם התשלום מרווחי החברה שחולקו, או שמא מדובר בתשלום בתמורה לעבודה או**  
31 **לשירות שנתן בעל המניות לחברה.**



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

### יגיעה אישית

1

2 83. טעם מרכזי שעמד ביסוד החלטתו של פקיד השומה לסווג את הדיבידנד **במלואו** באופן  
3 שונה, הוא הטענה ל'**יגיעה אישית**' מצדו של המערער, בשל היותו דירקטור ב-GGP,  
4 התפקידים המסורים לדירקטורים על פי מסמכיה של GGP, ואחריותם של  
5 הדירקטורים לפעילות החברה.

6

7 84. טענת ה'**יגיעה האישית**' אינה עולה בקנה אחד עם העובדות בענייננו, אף מוקשית  
8 מבחינה עיונית.

9

10 85. אף שהחברה היא אישיות משפטית נפרדת מאישיותם המשפטית של בעלי מניותיה,  
11 החברה היא ישות מלאכותית, וההחלטות בה, במיוחד בשעה שמדובר בחברה פרטית,  
12 ניתנות במידה זו או אחרת על ידי בעלי מניותיה, או בזיקה לזכויותיהם, ולא באופן  
13 עצמאי ומנותק מהם.

14

15 למרות זאת בחרה כאמור פקודת מס הכנסה במודל המיסוי הדו-שלבי, ונמנעה מלאמץ  
16 מודל של שקיפות לעניין מיסוי ההכנסות, אף נמנעה מלקבוע כי נוכח מעורבותם או  
17 תפקידם של בעלי המניות בחברה יש לראות את הכנסתם כחייבת במס מכוח סעיפים  
18 2(1) או 2(2) בפקודה בלבד, ולא על פי סעיף 2(4) (ראו גם "**רפאל ולזר**", עמ' 183; דוד  
19 אלקינס, מיסוי חברות ובעלי מניותיהן, כרך 1א, בורסי הוצאה לאור, התש"ע-2009,  
20 עמ' 45).

21

22 86. מקובל לחלק את מקורות ההכנסה המנויים בסעיף 2 בפקודת מס הכנסה למקורות של  
23 הכנסה אקטיבית ולמקורות של הכנסה פסיבית. בעוד שההכנסה האקטיבית, על פי  
24 סעיפים 2(1) או 2(2) בפקודה, נצמחת או מופקת '**מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית**;  
25 **מטרתה מוגדרת; ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו,**  
26 **שלוחיו או אחרים מטעמו**' ההכנסה הפאסיבית, הקבועה בסעיפים 2(4) עד 2(9) בפקודה  
27 מהווה תשואה על הון מושקע, ולא נדרשת **יגיעה אישית** להפקתה (ראו ע"א 10251/05  
28 **ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת** (מיום 19.12.2007) (להלן - "**פרשת ברשף**") ;  
29 **פרשת בראון**).



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1

2 87. אם נדייק את הדברים, גם ההכנסה ממקורות ההכנסה הפסיבים, שהיא הכנסה על  
3 ההון, מצריכה לעיתים **פעילות מסויימת** מצד מקבל ההכנסה, אף שפעילות זו אינה  
4 מגיעה לכדי **'יגיעה אישית' ממשית** במשמעות סעיפים (1)2 או (2)2 בפקודה.

5

6 כך למשל הבהיר כב' השופט ד' מינץ בע"א 7204/15 **פקיד שומה ת"א 4 נ' עיזבון**  
7 **המנוחה דפנה לשם** (מיום 2.1.2018) (להלן- "**פרשת לשם**"), כי גם השכרת דירת  
8 מגורים בודדת מצריכה לעיתים פעילות מסויימת לשם השכרתה, כגון: איתור דיירים  
9 ופרסום הנכס, דיון על תנאי השכירות, חתימה על חוזה, גביית דמי השכירות, תיקון  
10 ליקויים במושכר, וכיוצ"ב; ואולם אין בפעילות זו כדי לשנות את אופיה של ההכנסה  
11 מהכנסה פסיבית, החייבת במס לפי סעיף (6)2 בפקודה, להכנסה מיגיעה אישית ומעסק,  
12 החייבת במס על פי סעיף (1)2 בפקודה.

13

14 וכפי שהבחין כב' השופט גרוסקופף בפרשת תלמי, פסקה 39- ההכנסה הפסיבית, "אינה  
15 מחייבת השקעת מאמץ מתמשך **משמעותי** מצד הנישום", בעוד שההכנסה האקטיבית  
16 "הפקתה תלויה במאמץ מתמשך **משמעותי** מצד הנישום" (ההדגשות אינן במקור).

17

18 באופן דומה סביר להניח כי בעלי המניות בחברה, במיוחד בחברה פרטית, יזדקקו  
19 לפעילות מסוימת לשם השגת רווחיה של החברה אשר יחולקו להם כדיבידנד, ולו  
20 להצבעה באסיפה הכללית, ואולם אין בפעילות זו של בעלי מניות, גם אם היא נרחבת  
21 יותר, כדי לשנות את אופי ההכנסה מדיבידנד, החייב במס לפי סעיף (4)2 בפקודה,  
22 להכנסה מעסק, על פי סעיף (1)2 בפקודה. הדיבידנד מהווה תשואה על המניות (הון),  
23 מכוח זכויותיהם של בעלי המניות לרווחי החברה, על פי **המניות בחברה**, ולא בעד  
24 פעילותם עבור החברה.

25

26 88. כפי שציינתי קודם לכן, גם כאשר לבעל המניות **'יגיעה אישית' מובהקת בחברה**,  
27 **שבעדה משולמים לו משכורת, דמי ניהול או שכר דירקטור, משמרת פקודת מס**  
28 **הכנסה את מודל המיסוי הדו-שלבי ונמנעת מלקבוע כי ההכנסה מדיבידנד לפי סעיף**  
29 **(4)2 בפקודה תסווג בהכרח כהכנסה משכר עבודה או שכר דירקטורים.**

30



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

הדוגמא המובהקת לשימור המודל הדו-שלבי היא ההוראות שנקבעו בדבר חיובה במס של חברת 'משלח היד זרה', שבגדרה עוסק בעל המניות במשלח ידו באמצעות התאגדות בחברה זרה.

גם במצב זה מבכרת הפקודה את עקרון המיסוי הדו- שלבי על פני מודל של שקיפות (בעבר נקבעה בסעיף 5(5) בפקודה הוראה כפולה לעניין מיקום ההכנסה, שלפיה יראו, מצד אחד, את הכנסת חברת משלח היד הזרה (שמקורה ב'משלח יד מיוחד' כהגדרתו בסעיף), כאילו הופקו בישראל; ומצד שני, נקבע כי יראו את השליטה והניהול כאילו התבצעו (מישראל). מודל זה של מיסוי דו- שלבי, לגבי חברת משלח יד זרה נותר גם לאחר תיקון 198 לפקודה).

הוראות המס בדבר 'חברת משלח יד זרה', כמו גם לעניין 'חברה נשלטת זרה', נקבעו גם לעניין חברה שהתאגדה במדינה שאינה מדינה גומלת, במובן מסויים **בעיקר** לגבי התאגדות במדינה שכזו (נוכח השפעת אמנות המס על החיוב במס), שכן מודל המיסוי הדו-שלבי הוחל גם לגבי הכנסה המחולקת כדיבדנד על ידי חברה המאוגדת במדינה שאינה מדינה גומלת.

(ואולם ראו והשוו להוראות סעיף 62א בפקודת מס הכנסה, הקובעות מנגנון אחר מהמיסוי הדו-שלבי, בנסיבות ספציפיות המנויות בסעיף).

89. כפי שציינתי קודם לכן, גם במקרה של '**שליטה וניהול**' בחברה המופעלים בישראל, נשמר מודל המיסוי הדו- שלבי, של חיוב הכנסות החברה במס חברות, וחיוב ההכנסות מדיבדנד במס הכנסה בידי בעלי המניות. תוצאת 'השליטה והניהול' עשויה להשפיע על קביעת "**מקום ההכנסה**" ותושבות החברה, אך לא על סיווג ההכנסה בין מקורות ההכנסה.

### העובדות הרלוונטיות

90. מעבר לכך שמבחינת מבנה הפקודה, עקרונותיה (מודל המיסוי הדו-שלבי) ותכליותיה, אין מקום לסווג את הדיבינד שקיבל המערער כהכנסה לפי סעיף 2(1) בפקודה (אף לא כהכנסה לפי סעיף 2(2) בפקודה), מלמדות כאמור העובדות על כך שהמהות האמתית של התשלום שקיבל המערער הוא דיבינדנד גם לצרכי מס.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1

2 91. מבחינת דיני תאגידים מדובר כאמור בחלוקת דיבידנד, **מרווחיה** של החברה, **לכלל** בעלי  
3 מניותיה, בהתאם לחלקם היחסי בהון המניות. לא זו אף זו. הראיות מלמדות על כך  
4 שלא הייתה למערער בשנות המס **'יגיעה אישית'** ב-GGP, או שניתנו על ידו שירותים  
5 לחברה, בעדם שילמה לו GGP תמורה.

6

7 כפי שצינתי, הראיות שהוצגו מלמדות כי ע' כיהן בשנות המס כמנכ"ל GGP, ושירותי  
8 ניהול אדמיניסטרטיבי ניתנו ל-GGP על ידי חברת מנטור. על כך העידו המערער, ש' וע'  
9 כאחד. ניהול החברה בידי ע' לא היה ניהול פורמלי, בידי 'איש קש', כי אם ניהול  
10 אפקטיבי בפועל.

11

12 הראיות מלמדות כי בתחילת המיזם, בשנים שקדמו לשנות המס הרלוונטיות, אמנם  
13 נדרשה **'יגיעה אישית'** של ממש מצדו של המערער, בראש ובראשונה על מנת לעניין את  
14 הגופים הנוגעים בדבר בטנזניה ביתרונותיו של הסמן, ולאחר מכן, בהקמת מערכת  
15 השייוק והמכירות של הסמן בטנזניה, ובהטמעתו, וזאת במסגרת GFI (T). ניתן  
16 להתרשם מהראיות שהמערער אכן נטל בשעתו חלק פעיל בפעילות זו, ובתמורה שולמה  
17 לו משכורת. בתום שנת 2011, הסתיימה תקופת הרצת הפעילות של GFI (T), ולא נדרשה  
18 עוד **'יגיעה אישית'** מצד המערער בחברה. המערער סיים את תפקידו כמנכ"ל, ובמקומו  
19 מונה מנכ"ל אחר.

20

21 בתקופה קודמת לשנות המס נדרשה **'יגיעה אישית'** מצדו של המערער גם במסגרת  
22 GGP, לצורך חישוב רווחיה, ובתמורה ליגיעתו האישית שילמה לו GGP משכורת, לצד  
23 חלוקת הדיבידנד.

24

25 לעומת זאת, בשנות המס נושא הערעור לא נדרשה עוד **יגיעה אישית שוטפת, של ממש**,  
26 מצד כלל המייסדים, לרבות מצדו של המערער, ודי היה בעבודת המנכ"ל.

27

28 גרסתו זו של המערער, בדבר הפסקת מתן שירותים ל-GFI (T) ול-GGP, לכך שלא הייתה  
29 לו עוד **'יגיעה אישית'** במסגרתן, ולכך ש-GGP נוהלה על ידי המנכ"ל בלבד, נתמכה  
30 כאמור בעדויות המערער ושני המייסדים האחרים.

31



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

גרסה זו מתיישבת עם אופי פעילותה העסקית של GGP. בשים לב לכך שמקור הכנסתה של GGP הוא חוזה אחד, בינה לבין חברת הבת שלה, לשיווק הסמן בטנזניה, ופעולות הביצוע לשיווק המוצר והפצתו נעשות על ידי חברת הבת, אין זה בלתי סביר לקבוע שדי בייגעה האישית של מנכ"ל GGP לשם הפקת הכנסתה, ואין צורך בייגעה אישית מצדם של כלל בעלי המניות.

הראיות מלמדות על כך שהמערער לא היה מעורב בהגשת המכרזים הנוספים, שבהם טיפל ע' בלבד, ועל כן אין יסוד להניח ששולמה לו תמורה כלשהי בעד הטיפול במכרזים החדשים.

92. פקיד השומה הסתמך בסיווג השונה על ביאור בדוחותיה של GGP בדבר היקף סמכויותיהם של הדירקטורים, ואף שתוארה בביאורים סמכות רחבה, אשר יתכן שהיה בה כדי לעורר סימני שאלה באשר לישליטה וניהול מהארץ, לא מצאתי שיש בכך כדי להצדיק את סיווג הדיבידנד האופן שונה להכנסה לפי סעיף 2(1) בפקודה.

**ראשית**, מדובר בסקירת **הסמכויות** על פי מסמכים שונים, וכפי שהעיד המערער נבחר ניסוח סטנדרטי במסמכי היסוד.

**שנית**, עצם הביאור בדבר קיומה של הסמכה לדירקטורים אינו מעיד בהכרח על שימוש בסמכויות בשנות המס, ובוודאי שלא על קבלת תשלומים בתמורה לקבלת החלטות כלשהן.

המערער ועדיו העידו במפורש על כך שהסמכויות המסורה לדירקטורים הן סמכויות פורמליות, ובפועל לא נעשה בהן שימוש בשנות המס. ש' השיב בחקירתו הנגדית כי מבחינה פורמלית מנהלים הדירקטורים את החברה ואחראים על ניהולה, ואולם מנכ"ל החברה הוא זה שמנהל את החברה ביום יום.

המבחן שאותו יש לבחון לעניין טיבה של ההכנסה וסיווגה אינו מבחן צורני פורמלי, בדבר הסמכויות הפורמליות המוקנות לבעלי המניות, אלא מבחן מהותי, הבוחן את ההתנהלות בפועל ואת אופיים וטיבם ש.





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

ניתן להקיש לעניין זה גם מהקביעות שנקבעו בפרשת שי צמרות לעניין 'שליטה וניהול'

-

**בחינת השאלה אם פלוני מפעיל שליטה בחברה צריכה להיעשות איפוא באופן מהותי. כך, יש לבחון את קיומה של יכולתו האפקטיבית לתת הוראות, להשפיע ולהחליט בנוגע למדיניות המאקרו של החברה. כמו כן, יש לבחון היכן נהוג להחליט בפועל על המדיניות העסקית הכללית של החברה והיכן מוכרעות ההחלטות האסטרטגיות בה.**

הרושם המתקבל מהראיות הוא שהגם שקיימות לדירקטורים סמכויות ניהול ופיקוח, בפועל נוהלה כאמור החברה על ידי המנכ"ל, ולא על ידי הדירקטורים, לרבות המערער. אין ללמוד אפוא מהביאור או מהסמכויות הפורמליות שהוקנו למערער כדירקטור, על כך ששולמו למערער בפועל שכר דירקטורים או דמי ניהול, או על כך שיש לסווג את הדיבידנד ששולם, כולו או חלקו, כשכר דירקטורים.

### טעמים נוספים שנתן פקיד השומה לסיווג השונה

93. בצו השומה ובסיכומיו העלה פקיד השומה רשימה של טעמים נוספים לסיווג השונה של הדיבידנד לשכר דירקטורים או לדמי ניהול, על יסוד סימנים שונים שמצא לקיומה של 'יגיעה אישית' מצדו של המערער.

לא מצאתי שיש בסימנים אלו כדי להעיד על כך שהמהות האמתית של הדיבידנד היא שכר דירקטורים, או שיש בהם כדי להצדיק את הסיווג השונה שעשה פקיד השומה.

94. הסימן הראשון שמצא פקיד השומה היה **בתמורה ששילמו בעלי המניות לאלמנתו של ג'וזף**, בסכום של \$ 30,000 בלבד, אף שההכנסות מדיבידנד מסתכמות למיליוני שקלים, וכן בכך **שחלקו של המערער** בהון המניות עלה לקראת עלייתו לארץ. סימנים אלו מעידים, לטענת פקיד השומה, על כך שהון המניות משקף את השירות שנותנים בעלי המניות לחברה, ובאמצעותו שילמה GGP למערער שכר בעד שירותו.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1

2 בחקירתו הנגדית ביאר המערער כי ג'וזף נפטר במהלך שנת 2011, ואולם המשא ומתן  
3 עם אלמנתו נערך בסוף 2012. המשא ומתן נעשה באמצעות עו"ד אשר קיבל הנחיות מע'  
4 ומש'. המערער עצמו לא נטל חלק במשא ומתן ולא התערב בו, שכן הוא היחיד שהכיר  
5 את ג'וזף באופן אישי, והכניס אותו לחברה. הוא אף טיפל בג'וזף בתקופת מחלתו, הטיס  
6 אותו מטנזניה לטיפולים בקניה, ביקר אותו בבית חולים, הכיר את בני משפחתו ואת  
7 הילדים. על פי הסברו התנהל המשא ומתן בשלב שבו עמד הפרויקט לקראת סיומו,  
8 ועתיד היה להתפרסם מכרז חדש, שתוצאותיו לא היו ידועות. המערער אמנם לא ידע  
9 להשיב מדוע הסכימה האלמנה להסתפק ב- 30,000 דולר עבור המניות, אך שיער שמועד  
10 המשא ומתן וסימני השאלה באשר לעתיד המכרז, השפיע על החלטתה.

11

12 המערער השיב שלאחר פטירתו של ג'וזף, בשנת 2011, לא השתנה אופן פעולתו שלו  
13 בחברה. השינויים היו רק בשנת 2013, כשחזר לארץ.

14

15 כמו כן ביאר כי לאחר פטירתו של ג'וזף הסכימו ש' וע' ביניהם כי ש' יוותר על מניות  
16 לטובת ע', בשל טענתו של ע' שמלכתחילה היה זכאי ל- 49% מהמניות, והוא זה  
17 שהחליט לחלקן באופן שווה, בינו, לבין המערער וג'וזף. לאחר רכישת מניותיו של ג'וזף  
18 התעקש ע' לקבל את המניות בחזרה אליו, ולאחר דין ודברים, הסכימו המערער וע'  
19 לחלק את מניותיו של ג'וזף בין שניהם באופן שווה.

20

21 הסברים אלו שניתנו על ידי המערער מתקבלים על הדעת, ולא מצאתי סיבה כלשהי  
22 שלא לקבלם. גם אם לפקיד השומה ביקורת במישור הערכי על הסכום הנמוך ששולם  
23 לאלמנה בעד המניות, אין בכך כדי להעיד על כי הדיבידנד ששולם בשנים הבאות הינו  
24 תשלום עבור שירותי ניהול שנתנו המייסדים לחברה, בהעדר כל אינדיקציה למתן  
25 שירותים שכאלו.

26

27 לצד הסברים אלו, שהם הסברים סבירים ומתקבלים על הדעת, ניתן ללמוד מהעסקה  
28 כי הקצאת המניות מלכתחילה הייתה מבוססת על חלקו ותרומתו של כל אחד  
29 מהמייסדים במועד הקמת המיזם, ועבור הטמעתו והפעלתו בעבר, ולא במבט צופה פני  
30 עתיד. ה'תשלום' עבור חלקו של כל אחד מהמייסדים בהקמת המיזם היה באמצעות



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

הקצאת מניות, בהתאם לחלקו של כל אחד מהם בהקמת המיזם. ככל שנדרשה עבודה לאחר מכן, שילמו החברות הרלוונטיות תמורה בעד עבודה שנעשתה עבורן.

### 'הוצאות הבית' וסימנים אחרים

95. סימן נוסף שמצא פקיד השומה לכך שמדובר בהכנסה מעסק, הינה דרישת הוצאות הבית שדרש המערער בניכוי מהכנסותיו ממשכורת מחברה אחרת. פקיד השומה טען כי דרישת ההוצאות מעידה על כך שהמערער ניהל "פעילות עסקית מישראל, ומכאן כי מקום הפקת הכנסתך העסקית הוא בישראל, ולכן הינך חייב במס בישראל לפי סעיף 4(א) לפקודה", וזאת מהטעם ששכיר אינו רשאי לדרוש את הוצאת אחזקת הבית, אלא בעל עסק בלבד, שעסקו פועל מתוך הבית.

הצדדים לא הרחיבו בשאלת זכאותם של שכירים לדרוש את הוצאות הבית (שאינן הוצאות פרטיות אלא הוצאות בייצור הכנסה), ועל כן נותר את הסוגייה לעת מצוא.

על כל פנים, הדרך להתמודד עם הוצאה שלדעתו של פקיד השומה הינה הוצאה בלתי מותרת, הנה באמצעות שלילתה. אין בעצם דרישת הוצאה כאמור כדי להעיד על כך שמהותה האמתית של הכנסת המערער מדיבידנד שונה לצורך מס, וכי יש לסווג את הדיבידנד באופן שונה, כהכנסה לפי סעיף 2(1) בפקודה.

מעבר לדרוש אציין כי פקיד השומה התיר למערער את ההוצאה. רוי"ח יגרמן ביאר בחקירתו הנגדית כי דרישת ההוצאה בדוח נעשתה בהתאם לפרקטיקה הנהוגה באשר להתרת הוצאות הבית שאינן הוצאות פרטיות, בשיעור של 25%, ועל כן התיר אותה.

96. טעם נוסף שהעלה פקיד השומה בצו השומה לסיווג השונה שערך הוא כי "מדוח רווח והפסד מעסק, שצורף לדוח לשנת 2015, עולה כי המערער **הצהיר בכתרת הדוח על עבודה עצמאית מול מעביד בחו"ל**, ואולם בניגוד לכותרת דיווח על הכנסה ממשכורת. מכאן ניתן ללמוד כי היתה למערער הכנסה עסקית מעבודה כעצמאי שעליה לא דיווח".

הטענה שלפיה הייתה למערער הכנסה **בלתי מדווחת** היא טענה קשה, בעלת גוון פלילי, ואולם נראה שכוונת פקיד השומה הייתה כי שוני זה בין הכותרת לבין הדיווח לגופו,



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

מלמד על כך שההכנסה מדיבידנד היא הכנסה מעסק, ולא כי ישנן הכנסות נוספות בלתי  
מדווחות.

לגוף הטענה, הרושם המתקבל הוא כי מדובר ב'טעות סופר', או בבעיית ניסוח, (בדומה  
לניסוח הבלתי מדויק בנימוקי צו השומה שבו נכתב "עבודה כעצמאי"), טעות ניסוח  
שאינן בה כדי להצדיק סיווג שונה.

### חוסר הסבירות

97. מעבר לדרוש אציין כי אף שלא מצאתי בהוראות הפקודה, בעקרונית ובתכליותה  
בסיס או הצדקה לסיווג שונה של הדיבידנד בענייננו, כולו או חלקו, להכנסה לפי סעיף  
(1)2 בפקודה, ראוי לציין כי סיווג **מלוא** התשלומים ששולמו למערער כדיבידנד, כהכנסה  
לפי סעיף (1)2 בפקודת מס הכנסה, תוך התעלמות מכך שבפועל חולק דיבידנד לכלל  
בעלי המניות, מתוך רווחים של החברה שניתן לחלקם, ונוכח היותו של הדיבידנד מרכיב  
מרכזי בדיני תאגידים ובמיסוי תאגידים כאחד, אינו סביר בעיני.

### סיכום ביניים

98. עולה מהמקובץ כי המהות האמתית של ההכנסה שקיבל המערער מ-GGP היא  
דיבידנד, ולאור עקרונות היסוד בפקודת מס הכנסה ותכליותיה, לרבות מטרת הפטור  
ממס הקבוע בסעיף 14(ג) בפקודה, ובשים לב לעובדות, אין מקום בענייננו לסיווג שונה  
ולקביעה כי מדובר בשכר דירקטורים או בדמי ניהול החייבים במס לפי סעיף (1)2  
בפקודה. לפיכך יש לקבל את הערעור.

### המחלוקת באשר להליכי השומה

99. בין הצדדים נטושה כאמור מחלוקת באשר להליכי השומה שננקטו בענייננו, ומן הראוי  
להתייחס לשתי סוגיות: דרישת הידיעות וביקור הפתע שנערך בביתו של המערער, מבלי  
שהדבר תואם עמו.

100. סעיף 135 בפקודת מס הכנסה, שהוא הסעיף המרכזי העוסק בסמכויותיו של פקיד  
השומה לדרוש מידע, קובע –



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1 כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם –
- 2 (1) (א) רשאי פקיד השומה לדרוש ממנו בהודעה בכתב למסור לו כל
- 3 דו"ח שיצוין בהודעה, ובכלל זה דו"ח על הונם ונכסיהם של אותו אדם,
- 4 או של בן זוגו ושל ילדיהם שהם זכאים בעדם לנקודות זיכוי או לנקודות
- 5 קצבה או על נכסים שהוא משמש לגביהם כנאמנו של אדם אחר; ...;
- 6 וכן רשאי פקיד השומה לדרוש שיתייצב לפניו - בעצמו או על ידי נציגו
- 7 - וימסור לו את כל הפרטים הדרושים לפקיד השומה לענין בירור
- 8 הכנסתו ויביא לבדיקה פנקסים, תעודות, חשבוניות, דו"חות שפקיד
- 9 השומה יראה בהם צורך; אך פקיד השומה - למעט עוזר פקיד שומה
- 10 וגובה ראשי - רשאי לדרוש שיתייצב בעצמו, בין עם נציגו ובין בלעדיו,
- 11 כרצונו של האדם;
- 12 (א)(1) ...
- 13 (ב) ...
- 14 (2) רשאי פקיד השומה, או פקיד אחר שהורשה לכך על ידיו בכתב, להיכנס
- 15 לכל מקום בו מתנהל עסק או משלח-יד ולבדוק מלאי עסקי, קופה,
- 16 מכונות, פנקסים, חשבוניות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות,
- 17 הנוגעים לאותו עסק או משלח-יד, ולדרוש הסברות בקשר לכך, וכן
- 18 רשאי הוא לדרוש מבעל-העסק או משלח-היד או מפקיד אחראי שלהם
- 19 לגלות היכן מצויים פנקסים, חשבוניות ומסמכים כאמור ולהיכנס
- 20 למקום הימצאם ולבדקם ולדרוש הסברים, אם דבר זה ייראה לו דרוש
- 21 כדי להבטיח את מילוי הוראותיה של הפקודה או כדי למנוע התחמקות
- 22 ממילוי אותן הוראות;
- 23 (3) ...
- 24 (4) רשאי פקיד השומה להזמין כל אדם שיש לו קשר עסקי עם הנישום
- 25 והיכול, לפי דעתו, להעיד בענין ההכנסה שיתייצב לפניו ולחקור אותו
- 26 בשבועה או שלא בשבועה, ולדרוש מאדם כאמור למסור לו מסמכים
- 27 הנוגעים לאותה הכנסה, ובלבד שפקיד או מורשה או עובד של הנישום
- 28 או כל אדם אחר המועסק בענייניו על יסוד של מהימנות אישית לא
- 29 יחקר אלא על פי דרישתו של הנישום וכן לא יחקור פקיד השומה
- 30 מיזמתו הוא את בן-זוגו של החייב במס, ילדיו או הוריו.
- 31



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

### דרישת המידע מהמערער

101. כפי שציין כב' השופט א' שטיין בפרשת רייזמן, נוכח עמדת היתרון שבה מצוי הנישום על פני פקיד השומה, באשר לגישה למידע בדבר הכנסותיו של הנישום, ונוכח פערי המידע המובנים בין השניים, ציידה פקודת מס הכנסה את פקיד השומה בשורה של סמכויות נרחבות לדרישת מידע מנישומים, אשר תכליתן לאפשר את בירור חבות המס לאשורה, ולהבטיח תשלום מס אמת. כפי שציין כב' השופט שטיין-

**"על מנת להתמודד עם בעיה זו של מידע א-סימטרי, פיתחו דיני המס כללים שונים ומגוונים. כללים אלה מטילים על נישומים חובות גילוי רחבות היקף ומספקים לרשויות המס כלים להתמודדות עם דיווחים כוזבים – הכל כדי להבטיח גביית מס אמת".**

יחד עם זאת, בשים לב לסמכויות הרחבות המסורות לפקיד השומה, מוטל עליו להפעיל את סמכויותיו במידתיות ובסבירות, ולא לחרוג ממגבלותיהן.

102. הואיל והמידע המלא בדבר מהות העסקה או מהותם של התשלומים, מצוי בידי הנישום, ולא בידי פקיד השומה, מוטלת על הנישום חובת דיווח רחבה, וכן חובה להמצאת המידע והמסמכים רלוונטיים לפקיד השומה. חובה זו בולטת ביתר שאת לגבי הכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל, שלגביהן מקורות המידע העומדים לרשות פקיד השומה, ואפשרות הגישה, הן מצומצמות.

103. הימנעות מהעמדת מלוא המידע בפני פקיד השומה עלולה להצדיק את הקביעה שלפיה לא עלה בידי נישום לעמוד בנטל הוכחת הטענות המוטל עליו (ראו למשל ע"א Knockagh International Ltd 9246/20 ואח' נ' פקיד שומה פ"ת (מיום 14.2.2022)).

**לא זה הוא המקרה שלפנינו.** חרף טענותיו של פקיד השומה על כך שלא הוצג לו מידע מלא בדבר הזכאות לפטור ממס, הציג המערער את המידע הנדרש, הן לעניין תושבותו (סוגיה שהייתה, משום מה, שנויה במחלוקת עד ערב הוצאת צו השומה); הן לעניין טיבה ומהותה של ההתקשרות בין המערער לבין המייסדים האחרים (חוזים, מסמכי



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

התאגידים הרלוונטיים); הן בעניין חברת GGP; הן בעניין טיבם של התשלומים שקיבל המערער (דוחות כספיים, דוחות על חלוקת דיבידנד, אישור רו"ח, דפי חשבון בנק).

אמנם המערער, שאינו בעל הזיכיון למכירת הסמן, אינו בעל מניות הרוב, ואינו מנכ"ל GGP, התקשה למסור מידע מלא באשר להכנסות בעלי המניות האחרים (הוא אף סבר שאין לפקיד השומה סמכות לדרוש ממנו מידע על תושבי חוץ), והמידע בדבר GGP לא היה זמין בידיו להמצאה מיידית, ואולם ניתן ללמוד מהחומר שהוצג כי המערער שיתף בסופו של דבר פעולה עם פקיד השומה ודרישותיו.

רו"ח רוני טוימקין מטעם המערער, השיב בחקירתו הנגדית, שהוא עשה כל מאמץ כדי להציג בפני פקיד השומה את כלל המסמכים הרלוונטיים לסיווג ההכנסות כדיבידנד. לשם כך הציג דוחות כספיים של GGP לשנת 2016, בצירוף דוחות על חלוקת דיבידנד, בצירוף פרוטוקולים, ובצירוף דפי הבנק שבהם צוין **במפורש** שמדובר על העברות דיבידנד, וכן בצירוף אישור רו"ח שסייע בעריכת הדוחות הכספיים של GGP, אשר אישר שחלוקת הדיבידנדים לבעלי המניות בוצעה פרו-רטה.

לדברי רו"ח טוימקין- **"אני לא מערער על החשדנות שלה. זה התפקיד שלה והתפקיד שלה לא להאמין בדברים שנאמרים באופן פשטני, אבל הייתי צריך להתחנן שהיא תמתין ותאפשר לי להשיג את המסמכים האלה שחלק מהם לא היו תחת היד ולא תוציא שומה ולכל הפחות תנמק מה היא חושבת, למה היא סבורה מה שהיא טוענת בשאלת התושבות, ובשאלת הגדרת סוג ההכנסה"** (עמ' 43 בפרוטוקול הדיון, שורות 7-11).

עוד הדגיש כי כל מסמך שהתבקש הוצג, למעט מסמכים שלגביהם נטען לחוסר סמכות (מהטעם שהם מסמכים העוסקים בהכנסותיהם של יחידים צדדי ג' תושבי חוץ (שאינם נישומים על פי פקודת מס הכנסה)). כמו כן הדגיש שבהליך זה הבין שעליו להקפיד על כללי הפרוצדורה ובסיומה של כל פגישה ביקש לקבל רשימה מסודרת של המסמכים שאותם ביקש פקיד השומה. רשימה זו הלכה והצטמצמה וכל הפרטים שהתבקשו הוצגו, עד שבסופו של דבר, באחת התכתובות האחרונות, טען פקיד השומה טענה אחת בלבד, שלפיה הוא לא קיבל את רשימת השמות של 100 העובדים בחברת הבת בטנזניה.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

רו"ח טיומקין ציין שאין לו את הרשימה האמורה, ועל כן לא מסר אותה, ולדעתו אין לרשימה כל רלוונטיות לעניין שומת הכנסתו של המערער.

רו"ח טיומקין הדגיש בחקירתו הנגדית – "אני בעברי מפקח מס, 25 שנים אני עצמאי. כמפקח מס טיפלתי במאות אירועים בתקופה שהייתי איש מערכת איש מס הכנסה. 25 שנים אני עצמאי, טיפלתי למען הזהירות במאות רבות של אירועים ובמשך כל 25 שנים האלה, זה המקרה הרביעי שאני נמצא בהליך משפטי, כך שמבחינת ניסיון יש לי ניסיון..." (עמוד 46 שורות 7 – 16).

אמנם לפקיד השומה לא הוצג מסמך שלפיו מדיניות תדירות חלוקת הדיבידנד היא אחת לשבועיים, כפי שנדרש, ואולם התרשמתי כי המסמך האמור לא הוגש מהטעם שמעולם לא נערך על ידי החברה או בעלי מניותיה מסמך שכזה, ולא מהטעם שנעשה ניסיון להסתירו.

אשר לטענה כי הדוחות אינם מבוקרים, או כי אין די באישור רו"ח, הגשת דוחות מבוקרים על ידי החברה תושבת החוץ המחלקת דיבידנד אינה קבועה בפקודת מס הכנסה כתנאי לסיווג הכנסה כדיבידנד. לא קיימת גם דרישה לגבי מתכונת האישור שיגיש רואה החשבון, ולפיכך ההשגות שהועלו על ידי פקיד השומה בעניין זה אין בהן די כדי לשלול את הסיווג של ההכנסה כדיבידנד.

לסיכום נקודה זו, אף שלא עלה בידי המערער להגיש כל מסמך שהתבקש, המידע שמסר והמסמכים שהוצגו מלמדים על מהות ההתקשרות בין המייסדים, מהות הפעילות של החברות הזרות, וטיבם של התשלומים ששולמו למערער.

לפיכך, די במסמכים שהוצגו כדי להעיד וללמד על כך שהתשלומים ששילמה GGP למערער היו דיבידנד על פי הדין הכללי, כפי שפירטתי קודם לכן. די במסמכים שהוגשו כדי ללמד על הזכאות לפטור לפי סעיף 14 בפקודה, ועל העדר בסיס או הצדקה לסיווג שונה של התשלום לצרכי מס.

ביקור פתע בבית המגורים





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

104. הסוגיה המרכזית השנויה במחלוקת בין הצדדים בעניין הליכי השומה היא ביקור  
הפתע שנערך בביתו של המערער, במהלך הליכי השומה שלב א', מבלי לתאם זאת עם  
המערער. את הביקור הצדיקו המפקחת והרכז בכך שהמערער דרש לנכות את הוצאות  
הבית מהכנסתו ממשכורת, דרישה אשר העידה לטעמם על קיומו של עסק המתנהל  
בביתו.

לא למותר להזכיר כי בשומה שלב א' לא נקבע כי הדיבידנד שקיבל המערער הוא הכנסה  
לפי סעיף 2(1) בפקודה, אלא נטען באופן כללי ומעורפל שמדובר ב"גיעה אישית".

לביתו של המערער הגיעו המפקחת והרכז מצוידים בטופס "דוח ביקורת במקום  
העסק", אשר צורף כנספח ג' לתצהיר עדותה הראשית של רו"ח ה' פדלון. במקום  
המיועד לתיאור העסק נרשם "משרד בבית", ובמקום המיועד לרישום כתובת העסק,  
נרשמה כתובת ביתו של המערער.

זולת פרטים אלו ופרטי זהותו של המערער, לא נרשם בטופס המובנה (שלא נחתם) דבר.  
לא נרשמו הפרטים הנדרשים בטופס המובנה, אודות מספר העובדים בעסק; פרטי  
מערכת חשבונות (כגון שיטת הנהלת החשבונות, בסיס הדיווח, שיטת הרישום); פרטים  
אודות ניהול ספרים (כגון ספר קופה רושמת, ספר תקבולים ותשלומים, חשבונות מס,  
שוברי קבלה, וכיוצ"ב); פרטים אודות מלאי; לקוחות; ספקים; אף לא הערות כלליות  
וממצאים נוספים.

לטופס צורפה רשימה של שאלות אשר נכתבו בכתב יד, אשר הוכתרה בכותרת "ביקורת  
בעסק". בין היתר נרשמו שאלות בדבר חברות זרות שונות, שאלות אודות המכרזים,  
מדוע התאגדו ב-BVI ומדוע הוקצו למערער מניות, וכיוצ"ב. לגבי שלוש מהשאלות  
נרשמה תשובתו של המערער, כגון "בדיון אגיד".

בתרשומת בכתב יד, אשר צורפה כנספח ג'1 לתצהיר, נכתב בין היתר, כי "הנישום סירב  
לענות על השאלות שבקובץ ואמר שיענה על הכל בדיון. לאחר שהוסבר לו שגם עכשו  
זה דיון הוא אמר שהוא מבין ושהוא רוצה שהמייצג יהיה איתו".



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

אף שלטופס המיועד לביקורת בבית העסק צורפה כאמור תרשומת בכתב יד, לא פורטו  
בתרשומת ממצאים כל שהם שתועדו בביקור, בכלל זה, לא תועדו ממצאים המעידים  
על קיומו של עסק בבית המגורים, מהי הבדיקה שנערכה, האם עיינו המבקרים  
במסמכים, בקלסרים, במחשבו של המערער.

105. בגדר סמכותו של פקיד השומה "להיכנס לכל מקום בו מתנהל עסק או משלח-יד  
ולבדוק מלאי עסקי, קופה, מכונות, פנקסים, חשבוניות, מסמכים, רשומות ותעודות  
אחרות, הנוגעים לאותו עסק או משלח-יד..." או "להיכנס למקום הימצאם [של  
פנקסים] ולבדקם ולדרוש הסברים...", כאמור בפסקה (2) בסעיף 135 בפקודת מס  
הכנסה, מסורה לפקיד השומה גם הסמכות להיכנס גם לדירת מגורים, ובלבד שמתנהל  
בה עסק או משלח יד.

סמכות זו מותנית בכך שהדבר "דרוש כדי להבטיח את מילוי הוראותיה של הפקודה  
או כדי למנוע התחמקות ממילוי אותן הוראות..." כפי שנקבע במפורש בסעיף 135 (2)  
בפקודת מס הכנסה.

(וראו גם סעיף 173א(א) המדגיש ברישת הסעיף לעניין שומת הניכויים, כי הכניסה  
לחצרים תעשה רק אם "ראה פקיד השומה צורך בכך כדי להבטיח קיומן של הוראות  
פרק זה").

את הסמכות הרחבה המסורה לפקיד השומה לכניסה לחצרים, במיוחד לדירת  
המגורים המשמשת לעסק או למשלח יד, יש להפעיל באופן סביר ומדתי, ורק בכפוף  
לכך שהדבר דרוש לצרכי הביקורת, או שקיים צורך לעריכת הביקורת במקום.

לא למותר לציין כי סמכות רחבה זו, שיש בה פגיעה בזכויות יסוד, לא נועדה לשם  
הפעלת סנקציות על נישום, לשם הטלת מורא או לשם או הפעלת לחץ, ואין לנקוט בה  
כאשר לא קיים צורך בביקור, וכאשר הדבר אינו דרוש.

106. סמכות הכניסה לחצרים נועדה בעיקרה לאפשר ביקורת חשבוניות ופנקסים בעסק.  
לשם יישום סמכות רחבה זו, באופן סביר ומידתי, נקבעה הוראת ביצוע 21/2001 –  
חטיבת ניהול ספרים, העוסקת, על פי כותרתה, ב"הוראות נוהל לעובדי החטיבה



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

לניהול ספרים". מעבר להצבת כללים לאופן עריכת הביקורת, קובעת הוראת הביצוע, בין היתר (בסעיף ב. 1.) כי "ביקורת בעסקים נערכות ע"י מבקרי החטיבה לניהול ספרים עפ"י תכנית עבודה, דרישה מנציבות מס הכנסה, בקשות מיוחדות ע"י רכזי החוליות או גורמים אחרים באגף, מידע ובקורות יזומות" (ההדגשה אינה במקור).

הוראה נוספת בהוראת הביצוע, אשר נועדה לאזן בין הסמכויות הנרחבות המסורות לפקיד השומה, לבין הבעייתיות הכרוכה בעריכת ביקורת ניהול ספרים בעסק המתנהל בבית מגוריו של הנישום, קובעת, בסעיף 7 בהוראת הביצוע כי "אין להיכנס לביתו של הנישום אלא בהסכמתו בכתב". תכליתה של ההוראה ברורה, והיא להבטיח איזון בין זכויותיו של נישום, לבין הצורך בעריכת ביקורת בעסק המתנהל בבית מגוריו של הנישום.

בחקירתה הנגדית השיבה המפקחת כי היא לא הייתה מודעת להוראה שלפיה יש לקבל את הסכמת הנישום מראש ובכתב כתנאי לכניסה לביתו. עוד השיבה כי פעלה על בסיס חוות דעת משפטית שקיבלה.

107. פקיד השומה נמנע מלבאר בסיכומיו את מקור הסמכות לעריכת ביקור פתע בבית המגורים של המערער, על ידי המפקחת והרכז, שלא למטרת בדיקת ניהול הספרים והפנקסים, מדוע היה הדבר **דרוש** לצורך מילוי הוראות הפקודה, ונראה כי העדר התייחסות בסיכומים מעיד על זניחת טענותיו של פקיד השומה בנושא זה.

על כל פנים, אינני מוצאת בסעיף כל יסוד לפרשו כמתיר כניסה לבית המגורים שלא על מנת לבדוק את ספרי העסק, או על מנת לפשפש בחדרי הבית בחיפוש אחר מסמכים, על מנת לנסות ולמצוא אינדיקציות לקיומם של 'שליטה וניהול' בחברה זרה מבית מגורים בישראל, או על מנת לבדוק את מידת המעורבות של בעל המניות, הדירקטור או המנכ"ל בניהול חברה תושבת ישראל או בניהול שאינה תושבת ישראל.

108. לא בכדי הצטיידו המפקחת והרכז בטופס המובנה לבחינת קיום הוראות ניהול הפנקסים, שכן סמכות פקיד השומה נועדה בעיקרה לצורך ביקורת ניהול ספרים, שהיא אכן בקורת דרושה, נחוצה ומוצדקת במקום ניהול עסק.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

ואולם, אף שהמבקרים הצטיידו בטופס המתאים, לא נעשה בטופס כל שימוש במהלך הביקורת או אחריה, שהרי מלכתחילה לא היה כל יסוד להניח כי בביתו של המערער מתנהל עסק שחלות לגביו הוראות ניהול פנקסים כלשהן.

לא למותר לציין כי במהלך הביקור לא נמצא ממצא כלשהו שיש בו כדי להעיד על ניהול עסק מבית המגורים, או ממצא המצדיק סיווג שונה של ההכנסה מדיבידנד להכנסה מעסק או משלח יד. ואכן בשומה שלב א' לא נקבע כי מדובר בהכנסה מעסק, אלא נטען באופן מעורפל כי מדובר ביגיעה אישית.

109. מעבר לכך שלא הייתה הצדקה לקיום ביקור הבית, הוא לא היה דרוש, ונעשה לכאורה תוך התעלמות מהנהלים הפנימיים, נדרש המערער כאמור במהלך הביקור לדיון שומה שנכפה עליו.

גם אם השאלות שנרשמו בתרשומת שהוכנה מראש היו שאלות מקצועיות ונחוצות לשם קביעת השומה, לא הייתה כל הצדקה או צורך בקיום דיון השומה בביתו של הנישום דווקא. הדבר "אינו דרוש" כלשון הסעיף, ולפיכך מיקומן של כלל השאלות שנשאל המערער במהלך הביקור בדיון שומה שיערך במשרדי השומה, ולא בדירת המגורים.

לא זו אף זו. יום קודם לכן ביקש בא כוחו של המערער לקיים את הדיונים עמו בלבד, ללא נוכחות אישית של המערער, לאחר שלהרגשתו של המערער לא התנהל ההליך בהוגנות, ודבריו לא נרשמו כהוויתם. חרף בקשה זו נדרש המערער במהלך הביקור להשיב לשאלות, באופן אישי, ומבלי שמייצגו יהיה נוכח בדיון.

סעיף 135 (א)(1) בפקודת מס הכנסה מסמך אמנם את פקיד השומה לדרוש התייצבות אישית של הנישום לדיון, ואולם ההסמכה ניתנה לפקיד השומה בלבד, בזו הלשון-

**"אך פקיד השומה - למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי - רשאי לדרוש שיתיצב בעצמו, בין עם נציגו ובין בלעדיו, כרצונו של האדם;"**



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 בחקירתה הנגדית השיבה רו"ח פדלון כי לא הייתה כל מניעה מלקבל את אישורו של  
2 פקיד השומה לחקירה אישית של המערער, והדבר נעשה באופן שגרתי.

3  
4 אינני רואה מקום להתייחסות לאישור הנדרש מפקיד השומה כאישור פורמלי בלבד,  
5 שלא ניתן בענייננו. ייחוד הסמכות להורות על התייצבות אישית של הנישום לפקיד  
6 השומה דווקא, נעשה מתוך שיקולים מקצועיים, מתוך הכרה בכך שנבכי הוראות  
7 פקודת מס הכנסה מצריכים ידע מקצועי ובקיאות, ומצדיקים לא רק מתן אפשרות  
8 לייצוג בידי גורם מקצועי בפני הרשות, אלא לעיתים גם פטור מהתייצבות לדיונים.

9  
10 דרישת התייצבות לדיון של הנישום באופן אישי, מצדיקה שיקול דעת מיוחד מצדו של  
11 פקיד השומה עצמו, כדי להבטיח שקיימת הצדקה מיוחדת להתייצבות אישית, כאשר  
12 הדבר נדרש לבירור חבות המס, ולמנוע דרישת התייצבות אישית, כדבר שבשגרה, וללא  
13 צורך אמתי בכך.

14  
15 כפי שציינתי קודם לכן, הסמכויות הנרחבות המסורות לפקיד השומה ועובדיו מחייבות  
16 מילוי דווקני של ההוראות ועמידה מלאה במגבלות, ואין הצדקה להתייחס אליהן  
17 כדרישה פורמלית בלבד, שניתן להתעלם ממנה.

18  
19 בנסיבות אלו לא הייתה הצדקה לעקוף את בקשת המערער לקיים את הדיון עם המייצג  
20 בלבד, באמצעות קיום דיון בביתו של המערער, אשר לא היה מוצדק בפני עצמו, וללא  
21 נוכחות של מייצגו.

22  
23 110. פגמים אלו בעריכת ביקור הבית, מעלים סימני שאלה, ולו למראית עין, באשר  
24 לסבירות שיקול הדעת בקביעת צו השומה.

### פרסום פסק הדין

25  
26  
27 111. המערער ביקש שלא לפרסם את פרטי זהותו בפסק הדין, ופקיד השומה הותיר את  
28 הסוגיה לשיקול דעתו של בית המשפט.

29  
30 112. בהלכה הפסוקה נקבע זה מכבר כי בירור הליך מסים בדלתיים סגורות אינו מוביל  
31 בהכרח למסקנה כי אין לפרסם את פסק הדין בהתאם לעקרון פומביות הדיון. עמד על



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 כך בית המשפט העליון בע"א 2800/97 **ליפסון ואח' נ' גהל**, פ"ד נג (3) 714 (1999) (להלן-  
2 **"פרשת ליפסון"**), אשר דן בהוראת סעיף 174(ג) בפקודת מס הכנסה, הקובעת הוראה  
3 בדבר קיום הדיון בדלתיים סגורות.  
4

5 בפרשת ליפסון הפנה בית המשפט העליון לסמכות המסורה לבית המשפט בסעיף 70(א)  
6 **בחוק בתי המשפט [נוסח משולב]**, **התשמ"ד-1984** (להלן- **"חוק בתי המשפט"**),  
7 להורות על פרסום הליך שהתנהל בדלתיים סגורות, ובכך להביא לידיעת הציבור את  
8 אשר נסתר ממנו בשל סגירת הדלתות, וזאת כביטוי למעמדו הנכבד של עיקרון פומביות  
9 הדיון. הודגש באותה פרשה כי הקפדה על עקרון פומביות הדיון מהווה תנאי הכרחי  
10 לשמירה על תקינות ההליך המשפטי ועל אמון הציבור בבתי המשפט. עוד הודגש כי  
11 עקרון פומביות הדיון הינו עיקרון יחסי, והיקפו נגזר מהאיזון בינו לבין אינטרסים  
12 אחרים.  
13

14 אשר לאיזון בין עקרון פומביות הדיון לבין ההוראה המפורשת הקבועה בפקודת מס  
15 הכנסה, המחייבת את קיום הדיון בבית המשפט בדלתיים סגורות, נקבע כי איסור  
16 פרסום פסק הדין יקבע רק אם **שוכנע בית המשפט** כי התכלית שלשמה נסגרו הדלתיים  
17 נותרה בעינה, ובכול מקרה איסור הפרסום יהיה **במידה שאינה עולה על הנדרש**, וככל  
18 שניתן להשיג את התכלית שלשמה התקיים הדיון בדלתיים סגורות על-ידי פרסום חלקי  
19 של פסק-הדין, יורה בית-המשפט על דרך זאת.  
20

21 בית המשפט הדגיש כי ההוראה בדבר ניהול הדיון בדלתיים סגורות לא נועדה להגן על  
22 האינטרס הפרטי של הנישום, אלא על אינטרס הציבור בגביית מס אמת, והדיון  
23 בדלתיים סגורות נועד לאפשר לנישום למסור מידע מלא בדבר עסקו והכנסותיו, מבלי  
24 לחשוש לגילוי סודות מסחריים.  
25

26 113. בית המשפט העליון חזר על ההלכה שנקבעה בפרשת ליפסון, בדבר היחס בין הדיון  
27 בדלתיים סגורות לבין עקרון פומביות הדיון, ברע"א 382/16 **ורדה יהל נ' פקיד שומה**  
28 **תל אביב 4** (מיום 13.7.2016) (להלן- **"פרשת יהל"**), והדגיש כי הדיון בדלתיים סגורות  
29 נועד לאפשר לנישום למסור מידע מלא בדבר עסקו והכנסותיו, מבלי לחשוש מגילוי  
30 סודות מסחריים, כדי להבטיח גביית מס אמת.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1  
2 כב' השופט י' דנציגר (בהסכמת כב' השופטים י' עמית ומ' מזוז) הדגיש כי הדלתיים  
3 נסגרות עוד לפני שהנישום חושף את פרטי המידע בבית המשפט, ובכך מובטח לו מראש  
4 כי הוא יכול לגלות את המידע שברשותו, ללא חשש, וככל שיתברר שלא ראוי לפרסם  
5 את המידע שמסר, ניתן יהיה למנוע את הפרסום.

6  
7 יחד עם זאת הודגש כי מטבע הדברים, משתנה התמונה לאחר סיום שמיעת ההליך, אז  
8 פרושים לפני בית המשפט פרטי המידע שנחשפו במלואם, ובאפשרותו לשקול בדיעבד  
9 את טיבם ואופיים, ואת הנזק שעלול להיגרם מפרסומם. נקבע כי –

10  
11 "על בית המשפט להפעיל אפוא שיקול דעת, ולבחון האם התכלית שלשמה  
12 נסגרו הדלתיים עודנה קיימת כך **שהפרסום יעמוד בסתירה למטרת סגירת**  
13 **הדלתיים**. בהקשר הזה, הכלל הוא שיש לפרסם את פסק הדין במלואו, בעוד  
14 שהטלת מגבלות על הפרסום שמורה למקרים חריגים בלבד, בהם נמצא כי אכן  
15 קיימת סתירה כאמור" (ההדגשות במקור)

16  
17 114. לסיכום נקבע כי הכלל הוא שיש לפרסם את פסקי הדין, **לרבות שמותיהם של בעלי**  
18 **הדין, גם כאשר ההליך בערכאה הדיונית התנהל בדלתיים סגורות**. סטייה מן הכלל  
19 תתאפשר רק בשעה ש"התכלית שלשמה נסגרו הדלתיים עומדת בעינה", וכאשר  
20 הפרטים שנחשפו בהליך אכן מתבררים בדיעבד כפרטים שפרסומם יחטא למטרת  
21 סגירת הדלתיים.

22  
23 אשר ליחס בין עקרון פומביות הדיון לבין הזכות לפרטיות, כאמור בסעיף 70(ד) בחוק  
24 בתי המשפט, הדגיש כב' השופט י' דנציגר בפרשת יהל, כי הזכות לפרטיות נסוגה מפני  
25 הזכות לפומביות הדיון, ונקודת האיזון בין שתי זכויות חוקתיות אלו: פומביות הדיון  
26 מצד אחד, והזכות לפרטיות מצד שני, היא במקום שבו נגרמת פגיעה **חמורה** בזכות  
27 לפרטיות. השיקול המרכזי הוא **אופי המידע** שבו מדובר. ככל שהמידע מתייחס  
28 לעניינים המצויים בליבת הזכות לפרטיות, כגון עניינים אינטימיים, עניינים משפחתיים  
29 או עניינים רפואיים, תגבר הנטייה לראות בחשיפת המידע משום פגיעה חמורה  
30 בפרטיות, ולהיפך.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

לצד אופי המידע ישקול בית המשפט שיקולים נוספים, כגון: **זהותם של הטוענים לפגיעה בזכות** (בגירים או קטינים; אדם פרטי או איש ציבור); **האופן** שבו הושג המידע, ועוד. כן נקבע בפרשת יהל כאשר מוצא בית המשפט כי מדובר בפגיעה חמורה בפרטיות, עדיין יקבע כי נוכח עיקרון פומביות הדיון יפורסם פסק הדין (וראו לעניין הפגיעה בפרטיות גם את פסק דינו של כב' השופט י' דנציגר בע"א 3328/15 **פלוני נ' פקיד שומה אשקלון** (מיום 22.2.2017)).

115. בפרשת יהל הדגיש בית המשפט כי המידע באותו עניין היה כלכלי באופיו, מידע בדבר נכסים והכנסות, ובדרך שבה מתנהלת הפעילות, והגם שאין להוציא מכלל אפשרות שגם מידע בעל אופי שכזה יגרום לפגיעה **חמורה** בפרטיות, לא כך היה באותה פרשה.

116. יישום ההלכה הפסוקה לענייננו מעלה כי באיזון הנאות בין הערכים השונים נוטה הכף לעבר פרסום פסק הדין. לא מדובר בענייננו בפגיעה חמורה בזכות לפרטיות, מעבר לפגיעה הכרוכה בפרסום זהות הצדדים בכול פסק דין אחר בעניין מסים. לא הובאו טעמים מיוחדים המעידים על נסיבות ספציפיות או על פגיעה חמורה במיוחד בפרטיות. יחד עם זאת מצאתי שאין מקום לפרסם את פרטי הזהות המלאים של המייסדים, אשר הוזכרו בפסק הדין באות הראשונה של שמותיהם, בהעדר רלוונטיות של ממש לפרטי זהותם המלאים.

### הוצאות

117. המערער עתר לפסיקת הוצאות ראליות וטען כי הוצאותיו בגין ניהול ההליך הסתכמו לסכום של 884,794 ₪, אשר עיקרן שכר טרחה לעורך דינו ולרואה החשבון.

118. אף שקיבלתי את טענותיו של המערער לגופה של השומה, לא מצאתי שיש לפסוק למערער את מלוא הוצאותיו. חלק מהוצאות שכר הטרחה קשורות מן הסתם לדיוני השומה שהתקיימו בפני פקיד השומה, ולא להליך המשפטי. זאת ועוד. לעיתים כרוך תכנון המס בעלויות כספיות לצורך הברור שעורך פקיד השומה. מטבע הדברים גבוהות עלויות הייצוג ככל שמדובר בתכנון מס מורכב יותר.





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע השופטת יעל ייטב

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1  
2 בענייננו אמנם חייב ההליך בבית המשפט קיומם של מספר דיונים לשמיעת ההוכחות.  
3 יחד עם זאת עדותם של המערער ועד מטעמו, המצויים מחוץ לגבולות המדינה,  
4 התאפשרה באמצעות היוועדות חזותית, והיה בכך כדי להקטין את עלויותיו.  
5  
6 בשים לב לסכום השנוי במחלוקת, למשאבים שנדרשו לשם ניהול ההליך שלפני,  
7 ולתוצאתו, מצאתי שיש לחייב את המשיב בתשלום הוצאותיו של המערער, בסכום כולל  
8 של 100,000 ₪.  
9

### סיכום

10  
11 119. עקרונות פקודת מס הכנסה ותכליותיה, לרבות תכלית הפטור הקבוע בסעיף 14(ג)  
12 בפקודת מס הכנסה, מלמדים על כך שהמהות האמתית של התשלום ששילמה GGP  
13 למערער היא דיבידנד, ועל כן לא היה מקום לסווג את הדיבידנד באופן שונה כהכנסה  
14 לפי סעיף 2(1) בפקודה, ובכך לשלול פטור ממס תוך סיכול תכליתו של הפטור האמור.  
15

16 לפיכך אני מורה על קבלת הערעור ועל ביטול השומה שנקבעה בצו.  
17

18 120. פקיד השומה ישלם למערער את הוצאותיו, בסכום כולל של 100,000 ₪, בתוך 30  
19 ימים.  
20

### ניתן לפרסם את פסק הדין

21  
22  
23 ניתן היום, ט"ז ניסן תשפ"ב, 17 אפריל 2022, בהעדר הצדדים.  
24

25  
26 יעל ייטב, שופטת