



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

מערער צבי ליבושור  
באמצעות ב"כ עו"ד איתן צחור

נגד

משיב פקיד שומה רחובות  
באמצעות ב"כ עו"ד יעל הרשמן ונעה אלשיך

### פסק דין

#### פתח דבר

1

2

3 1. לפניי ערעור על שומה שהוציא המשיב למערער בהתייחס לשנת המס 2014.  
4 המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים נוגעת לסיווג הפיזי שקיבל המערער על פי הסכם  
5 פשרה עליו חתם עם מעסיקתו לאחר סיום העסקתו.

6 2. לטענת המערער הסכום ששולם לו בגין "פדיון אופציות למניות" הוא תקבול שיש  
7 לסווגו כהכנסה הונית, בעוד שלעמדת המשיב המדובר בהכנסת עבודה. עוד נחלקו  
8 הצדדים באשר לסיווגו של סכום ששולם למערער בגין "עוגמת נפש". לטענת  
9 המערער מדובר בהכנסה הפטורה ממס, בעוד שלטענת המשיב, יש לראות אף סכום  
10 זה כהכנסת עבודה החייבת במס.

#### הרקע הדרוש לעניין

11

12

13 3. ביום 30.3.2007 התקשר המערער בהסכם העסקה עם חברת ש. שלמה חברת ביטוח  
14 בע"מ (להלן: "החברה").

15 לפי הסכם ההעסקה המערער ישמש כמנכ"ל החברה ובתמורה יהיה זכאי, בין היתר,  
16 לתנאים הבאים - משכורת חודשית, מענק שנתי שסכומו יושפע מרווחי החברה  
17 באותה שנה, אופציות של החברה בתנאים שפורטו בהסכם, רכב, וארבעה כרטיסי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 טיסה זוגיים בשנה לארה"ב. בנוסף, כלל ההסכם סעיף שעניינו שמירת סודיות ואי  
2 תחרות (הסכם ההעסקה צורף כמוצג מש/2).
- 3 4. ביום 31.10.2012 הסתיימו יחסי העבודה בין המערער לבין החברה. המערער ציין כי  
4 יחסי העבודה הסתיימו "בטונים צורמים" (סעיף 5 לכתב הערעור).
- 5 5. ביום 13.1.2013 שלח המערער לחברה וליו"ר הדירקטוריון העומד בראשה, מר  
6 שלמה שמלצר, מכתב שכותרתו "גמר חשבון כדין למר צבי ליבושור" (המכתב צורף  
7 כמוצג מע/5). על פי האמור במכתב, במועד סיום יחסי העבודה טרם שולמו למערער  
8 חלק נכבד מזכויותיו בהתאם לחוזה ההעסקה ועל פי הדין, וזאת בסכום כולל של  
9 לפחות 5,679,681 ש"ח. לטענת המערער, הוא זכאי לתשלום פדיון חופשה בסך של  
10 376,681 ש"ח, 3% מהון מניות החברה שכבר הבשילו לפי תכנית האופציות בשווי  
11 כספי של 3,631,000 ש"ח, למענקים שנתיים קבועים מצטברים בסך כולל של לפחות  
12 1,025,000 ש"ח וכן לתשלום בעבור בונוסים ו-12 כרטיסי טיסה זוגיים לארה"ב.
- 13 6. בתום למעלה משנה של התדיינות, שכללה הליך גישור ארוך, ולאחר שאף נוסחה  
14 מטעם המערער טיוטת כתב תביעה על מנת להגישו לבית הדין לעבודה (מוצג מע/13),  
15 נחתם ביום 30.4.2014 הסכם פשרה בין המערער לחברה (להלן: "**הסכם הפשרה**"),  
16 צורף כמוצג מע/3). בהסכם הפשרה נקבע שהחברה תשלם למערער את התשלומים  
17 הבאים בגין סיום העסקתו, מבלי להודות בחבות ולשם סילוק סופי ומוחלט של כל  
18 טענות הצדדים:
- 19 א. תשלום בגין פדיון אופציות למניות החברה בסך 571,000 ש"ח, בהתאם  
20 לסעיף 5.3 לחוזה ההעסקה, כאשר מובהר כי ביום 30.3.2007 החברה  
21 הוקמה ושוויה היה במחיר ההון הנפרע שלה בסך של 1,000 ש"ח.
- 22 ב. תשלום בגין התחייבות המערער לסודיות ולאי תחרות עם החברה, עסקיה,  
23 לקוחותיה וספקיה לתקופה של 5 שנים מיום סיום יחסי העבודה ביום  
24 31.10.2012, בסך של 696,000 ש"ח.
- 25 ג. תשלום פדיון חופשה בסך 369,800 ש"ח.
- 26 ד. תשלום בסך 50,000 ש"ח בגין עוגמת נפש שנגרמה למערער בגין התמשכות  
27 הליכי סיום יחסי עבודה וגיבוש תנאי הפרישה במשך כשנה וחצי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 עוד נקבע בהסכם הפשרה כי החברה תמציא למערער או למי מטעמו 12 כרטיסי  
2 טיסה זוגיים (24 כרטיסי בסך הכל) במחלקת עסקים לארה"ב ו/או ליעדים  
3 מקבילים.
- 4 בנוסף נקבע כי החברה תשתתף בהוצאות שכר טרחת עורכי הדין של המערער בסך  
5 כולל של 263,200 ש"ח בתוספת מע"מ.
- 6 7. בדו"ח שהגיש המערער לפקיד השומה לשנת המס 2014 הוא דיווח על תשלום פדיון  
7 החופשה בסך 369,800 ש"ח ואופציות על מניות בסך 1,000 ש"ח כהכנסת עבודה. על  
8 התשלומים בעבור התחייבותו לסודיות ולאי תחרות בסך 696,000 ₪ וכן על הפיצוי  
9 בגין "פדיון אופציות" בסך 571,000 ₪, דיווח המערער כהכנסה הונית. על התשלום  
10 בסך 50,000 ש"ח בגין "עוגמת נפש" דיווח המערער כהכנסה הפטורה ממס.
- 11 המערער לא דיווח על 11 כרטיסי טיסה שמימש מכוח הסכם הפשרה בשנת 2014,  
12 שכן לדבריו נקבע בהסכם הפשרה כי החברה תשלם את המס בגינם.
- 13 8. המשיב לא קיבל את האופן שבו סיווג המערער את רכיבי הפיצוי השונים לצרכי מס,  
14 ובמסגרת שומה לשנת המס 2014 קבע שיש לסווג את סכום הפיצוי הכולל שקיבל  
15 המערער מהחברה כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש],  
16 התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"), כך שיחויב בשיעור מס שולי לפי סעיף 121  
17 לפקודה. עוד קבע המשיב כי יש להוסיף להכנסת העבודה את שווי טובת ההנאה  
18 שנבעה למערער ממימוש 11 כרטיסי טיסה שניתנו לו על ידי החברה בשווי 275,498  
19 ₪ ומומשו בשנת 2014 ולא דווחו, ואף זאת בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה.
- 20 9. לשלמות התמונה יצוין כי המשיב טען, כטענה חלופית, כי פיצול סכום הפיצוי  
21 לרכיבים השונים הוא בגדר עסקה מלאכותית, אך במהלך דיון קדם המשפט הודיע  
22 המשיב כי הוא מוותר על טענה זו (פרוטוקול מיום 6.5.2019 עמ' 2 ש' 16-20). נוכח  
23 הוויתור האמור איני נדרש עוד לטענת המערער לפיה יש להעביר את הנטל אל כתפי  
24 המשיב, מה גם שעל פני הדברים אין מדובר, מבחינת מהותה, בטענה לעסקה  
25 מלאכותית אלא ל"סיווג מחדש" של רכיבי הפיצוי; המשיב לא קיבל את המצג  
26 שהציג לו המערער בסוברו כי הוא אינו משקף את מצב הדברים לאמיתו (לעניין  
27 ההבחנה בין "עסקה מלאכותית" ו"סיווג מחדש" ראו פסק דיני בע"מ 15-12-34660  
28 צמל יעקובסון נ' פקיד שומה פתח תקווה (27.8.2015)).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 מנגד, טרם דיון ההוכחות ולאור המלצת בית המשפט, הודיע המערער כי הוא חוזר  
2 בו מטענתו באשר לסיווגו של הסכום ששולם בגין אי תחרות, כך שהערער, ככל  
3 שהוא נוגע לרכיב זה, נדחה (פרוטוקול מיום 8.1.2020 (להלן: "הפרוטוקול") עמ' 6  
4 ש' 10-20). כמו כן, במהלך דיון ההוכחות ויתר המערער על טענתו בהתייחס  
5 לכרטיסי הטיסה (פרוטוקול עמ' 13 ש' 12-20).

6 10. נותרו, אפוא, להכרעה שתי סוגיות: האחת, נוגעת לסיווג הפיצוי בסך 571,000 ש"ח  
7 שקיבל המערער בגין "פדיון אופציות למניות החברה"; השנייה, עניינה בשאלת  
8 סיווג הפיצוי בסך 50,000 ש"ח שקיבל המערער בגין "עוגמת נפש".

### טענות המערער בתמצית

9

10

11 11. מהסכם ההעסקה ומההבטחות שניתנו למערער במהלך תקופת העסקתו בחברה  
12 עולה כי הייתה כוונה להקצות לו אופציות במסלול רווח הון לפי סעיף 102(ב)(2)  
13 לפקודה, כך שסכום זה בהסכם הפשרה, אשר נועד לפצותו בגין העובדה שמלאכת  
14 ההקצאה בסופו של יום לא הושלמה, ראוי להיות ממוסה כהכנסה הונית.  
15 ההתחייבות בהסכם ההעסקה לקבלת האופציות היוותה אחד השיקולים העיקריים  
16 בגינם המערער החליט לפרוש מעבודתו הקודמת ולהתקשר עם החברה. עם תחילת  
17 עבודתו בחברה ובמהלכה, לא התעורר כל ספק באשר לכוונת החברה לקיים את  
18 התחייבותה כלפיו.

19 12. במהלך הדיון הוצגו ראיות התומכות בטענת המערער לפיה הכוונה הייתה להקצות  
20 לו את האופציות בהתאם לתנאי מסלול רווח הון באמצעות נאמן על פי סעיף  
21 102(ב)(2) לפקודה. היבטים טכניים שלא התקיימו, אין בהם כדי לסכל את סיווג  
22 ההכנסה כהונית.

23 13. אין להסתמך על הביאור בדוח תקופתי לשנת 2014 (מוצג מש/3) לפיו סכום הפשרה  
24 הכולל נרשם בספרי החברה כהוצאה פירותית. בפועל החברה כלל לא דרשה את  
25 ההוצאה בניכוי, ולא הוצג כל דו"ח רווח והפסד או כל מסמך המצביע על כך שמדובר  
26 בהוצאה פירותית, ומכאן למסקנה לפיה החברה ראתה בסכום זה כהוצאה הונית.

27 14. אין ללמוד מהמקרה שנדון בע"מ (מחוזי תל אביב) 54694-02-16 **רזית ברניב נ' פקיד**  
28 **השומה תל אביב** (14.11.2017) (להלן: "עניין ברניב") לעניינינו שכן באותו מקרה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 נקבע כי לא הייתה כל כוונה מצד החברה להקצאת מניות, בעוד שבמקרה דנן הייתה  
2 גם הייתה כוונה שכזו.
- 3 15. הסך של 50,000 ₪ כפיצוי בגין "עוגמת נפש" הוא סכום סביר ששולם למערער בשל  
4 כך שסבל מהתעמרות במהלך תקופת עבודתו ואף לאחריה, עת נאלץ "לרדוף" אחרי  
5 החברה כדי לממש זכויותיו.
- 6 16. גישתו של המשיב לפיה הסכם הפשרה כולל אך ורק רכיבי הכנסה שהם שכר, אינה  
7 נתמכת בראיות ועומדת בניגוד לכתוב במסמך שערכו הצדדים. יתרה מזאת, מאחר  
8 שעמדת המשיב למעשה שוללת עובדתית את הסכם הפשרה, עליו לשאת בנטל  
9 ההוכחה בנסיבות העניין, ובנטל זה לא עמד.
- 10 17. מר שלמה שמלצר, שניהל לבדו וביד רמה את החברה, לרבות המשא ומתן עם  
11 המערער, הלך לעולמו, כך שלא היה למערער אפשרות להביא לעדות גורם רלוונטי  
12 מטעם החברה, ואין לזקוף עובדה זו לחובתו.

### טענות המשיב בתמצית

- 13  
14
- 15 18. רכיב הפיצוי בגין פדיון אופציות למניות החברה שולם למערער מבלי שבפועל  
16 התקיימו התנאים הקבועים בסעיף 102 לפקודה, קל וחומר התנאים הספציפיים של  
17 המסלול ההוני שבסעיף 102(ב)(2) לפקודה.
- 18 19. המערער לא הוכיח כי התקבלה החלטה בחברה על ההקצאה, קל וחומר לא הוכיח  
19 כי הייתה כוונה ממשית ופרקטית להקצות לו אופציות במסלול ההוני דווקא.
- 20 20. המערער תמך טענותיו במסמכים שהם למעשה טיוטות בלתי חתומות, שכלל לא  
21 ברור לבקשת מי נערכו, כך שיש ליתן להן משקל ראיתי נמוך, אם בכלל.
- 22 21. המערער לא הביא עדים רלוונטיים - לא העיד את נציגי החברה ואף לא העיד גורם  
23 שנטל חלק בהליכי הפשרה, לרבות עורך הדין שייצג אותו - ויש לזקוף זאת לחובתו.
- 24 22. המערער לא הסביר מה הייתה הסיבה לכך שההקצאה בסופו של יום לא יצאה לפועל  
25 וכיצד נימקה זאת החברה, אף שמדובר בנושא עקרוני לערעור דנן.
- 26 23. קיים פער, שהמערער לא נתן לו הסבר, בין מכתב הדרישה וטיוטת כתב התביעה  
27 שהוא עצמו ניסח, לבין האופן בו נוסחו הרכיבים בסופו של דבר בהסכם הפשרה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 פער זה מעורר תהיות, בפרט בנסיבות בהן חלקו הארי של הסכום המשולם במסגרת  
2 הסכם הפשרה מיוחס לתשלומים שלדידו של המערער יש למסותם כרווח הון או  
3 שהם בגדר הכנסה פטורה.
- 4 24. המערער מבקש למעשה כי תקבול שקיבל לאחר סיום יחסי העבודה ייחנה מהטבת  
5 מס ייחודית, באופן שאינו עולה בקנה אחד עם התכלית של ההסדר הייחודי בסעיף  
6 102(ב)(2) לפקודה.
- 7 25. הסדר המס הקבוע בסעיף 102(ב)(2) לפקודה אף לא התקיים מן הטעם שהחברה  
8 דרשה בניכוי את ההוצאה למערער, כאשר הכלל הוא שבהקצאה במסלול רווח הון  
9 לא תותר בניכוי הוצאת השכר של העובד.
- 10 26. עניינו של המערער דומה למקרה שנדון בעניין **ברניב**, שם בנסיבות דומות בהן לא  
11 אושרה ההקצאה בפועל, פסק בית המשפט כי המערערים לא הצליחו לסתור את  
12 החזקה "החזקה" לפיה הפיצוי מהווה הכנסת עבודה, ולא שכנעו כי נוצרה פרצה  
13 בגין אי הענקת של אופציות במסלול רווח הון, אותה בא הפיצוי למלא.
- 14 27. המערער לא הציג אף לא ראשית ראיה לעניין "עוגמת הנפש" שלטענתו נגרמה לו.  
15 בנוסף, נושא עוגמת הנפש כלל לא נזכר במכתב הדרישה, ולמעשה הועלה על ידי  
16 המערער רק בשלב מאוחר מאוד של ניסוח הסכם הפשרה. המערער אף לא ידע  
17 להסביר כיצד נקבע סכום זה דווקא.

### דיון והכרעה

- 18  
19
- 20 28. על פי הפסיקה, קיימת חזקה, שהנטל לסתור אותה מוטל העובד, ולפיה תשלומים  
21 ששולמו לעובד ממעבידו בזיקה ליחסי העבודה, יסווגו כהכנסת עבודה לפי סעיף  
22 2(2) לפקודה ויחויבו בשיעור המס השולי החל על העובד (ראו: ע"א 2640/11 **פקיד**  
23 **שומה חיפה נ' חיים ניסים** (2.2.2014) (להלן: "**עניין חיים ניסים**"). יצוין כי לגישת  
24 כב' המשנה לנשיאה, כתוארה אז, השופטת מ' נאור מדובר בחזקה חלוטה, ואילו  
25 לגישת כב' השופט ע' פולגמן, מדובר בחזקה הניתנת לסתירה. ראו גם ע"א 3051/14  
26 **פקיד שומה כפר סבא נ' יוסף ברנע ואח'** (10.8.2016) (להלן: "**עניין ברנע**").
- 27 29. נטל זה החל על העובד לסתור את החזקה האמורה, אינו נטל קל כלל ועיקר. לא רק  
28 משום הכלל לפיו נטל הראיה בערעורי מס מוטל על המערער בבחינת "המוציא



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 מחברו", אלא אף לאור החזקה המתוארת לעיל בכל הנוגע לתשלומי מעביד לעובד  
2 כפי שזו נקבעה בעניין **חיים ניסים** והתחדדה בעניין **ברנע**.
- 3 30. אין מחלוקת בין הצדדים כי חרף קביעת הסכם ההעסקה לפיו קיימת אפשרות  
4 שבמהלך העסקתו של המערער בחברה יוענקו לו אופציות למניותיה, הרי שבפועל  
5 הקצאת המניות לא בוצעה, כאשר המערער קיבל פיצוי בגין כך במסגרת הסכם  
6 הפשרה.
- 7 האם עניינו של המערער נמנה בגדר אותם מקרים בהם עלה בידי העובד לסתור את  
8 החזקה ולשכנע כי התשלום הספציפי שקיבל ממעסיקתו לשעבר אינו תחליף  
9 להכנסת עבודה? סבורני כי יש להשיב לשאלה זו בשלילה.
- 10 31. כידוע, ההסדר הקבוע בסעיף 102 לפקודה נושא מאפיינים הוניים ופירותיים, וזאת  
11 כתלות במסלולי ההקצאה השונים. וכך סוכם הדברים על ידי בע"מ (מחוזי מרכז)  
12 27431-08-11 **סקיוריטי סופטוור** (11.4.2016) (להלן: "**עניין סקוריטי**"), בפסקאות  
13 : 34-37

- 14 **"הסדר החקיקתי הנוגע למיסוי הקצאת אופציות לעובדים**  
15 **מצוי בסעיף 102 לפקודה, כפי שתוקן במסגרת תיקון 132 לפקודה.**  
16 **בהתאם לסעיף זה ניתן להקצות אופציות ומניות לעובדים באמצעות**  
17 **נאמן ושלא באמצעות נאמן.**
- 18 **בהקצאה ללא נאמן, וככל שמדובר בהקצאת אופציות או מניות**  
19 **סחירות, יתחייב העובד במס במועד ההקצאה בגין הכנסת עבודה,**  
20 **ואילו במועד מימוש האופציה או במועד מכירת המניה, יתחייב**  
21 **העובד בגין הריכוז שנצמח לו, אם נצמח, במס רווח הון. ככל שלעובד**  
22 **הוקצו אופציות או מניות שאינן סחירות, יתחייב העובד במס במועד**  
23 **המימוש בגין הכנסת עבודה.**
- 24 **בהקצאה באמצעות נאמן, על החברה המקצה לבחור בין שני**  
25 **מסלולים: "מסלול הכנסת עבודה", במסגרתו יתחייב העובד במס**  
26 **כהכנסת עבודה לפי שיעור המס השולי שלו, או "מסלול רווח הון".**  
27 **האחרון טומן בחובו הטבה לעובד, בכך שהוא מביא לחיובו במס**  
28 **בשיעור של 25% בגין "שווי ההטבה" (הוא ההפרש בין התמורה**  
29 **שהתקבלה ממכירת המניה לבין הסכום ששולם על ידו לרכישתה).**
- 30 **יוער, כי ככל שמדובר בהקצאה של אופציות או מניות סחירות,**  
31 **יתחייב העובד במס כהכנסת עבודה בגין שווי המניה (כפי שהיה**  
32 **במועד ההקצאה) בניכוי הסכום ששולם על ידו לרכישתה, כאשר**  
33 **רק יתרת "שווי ההטבה" תתחייב במס בשיעור של 25%. ועוד יוער,**  
34 **כי בשני המסלולים האמורים לא יחול החיוב במס במועד ההקצאה**  
35 **אלא ב"מועד המימוש", הוא מועד העברת המניה מהנאמן לעובד או**  
36 **מועד מכירת המניה על ידי הנאמן, לפי המוקדם, וכן כי בשני**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

המסלולים נדרשת עמידה בתנאי של תקופת חסימה במהלכה  
המניות מופקדות בידי הנאמן; במסלול הכנסת עבודה – תקופה של  
שנה; במסלול ריווח הון – תקופה של שנתיים... ולבסוף יוער כי ככל  
שהחברה בחרה במסלול ריווח הון, אך העובד מימש את המניה לפני  
תום תקופת החסימה, יתחייב הוא במס כהכנסת עבודה".

32. חברה אשר בוחרת להקצות אופציות ב"מסלול הפירות" (הקצאה ללא נאמן או  
הקצאה עם נאמן במסלול הכנסת עבודה) רשאית לנכות את הוצאותיה, ככל הוצאת  
שכר אחרת, במגבלות הקבועות בסעיף. העובד, מנגד, יחויב במס בהתאם לשיעור  
המס השולי החל עליו, כשם שהוא ממוסה על כל הכנסת שכר אחרת. לעומת זאת,  
מקום בו בחרה חברה בהקצאת אופציות ב"מסלול ההוני", והעובד ממוסה, לפיכך,  
בשיעור מס מופחת - החברה אינה רשאית לנכות את ההוצאה.

33. גם אם אהיה מוכן להניח לצורך העניין שההבטחה לקבל חלק מהון המניות של  
החברה הייתה המניע להתקשרות מצדו של המערער, כפי שהצהיר, וגם אם אצא  
מנקודת ההנחה שהחברה החלה לפעול למימוש ההבטחה, כל עוד כיהן המערער  
כמנהלה, הרי שממכלול נסיבות העניין עולה כי המערער כשל מלהרים את הנטל  
להוכיח שהחברה קיבלה החלטה בדבר הקצאת המניות, קל וחומר כי הוחלט על  
הקצאה לפי המסלול ההוני דווקא.

34. צא וראה כי אף הסכם ההעסקה של המערער אינו מתייחס ל"מסלול" בו יוקצו  
האופציות, אם וכאשר ייצא הדבר אל הפועל, וזאת כאשר בתוכנית הקצאת אופציות  
לנושאי משרה בחברה (שצורפה על ידי המערער כנספח א' לכתב הערעור) מוזכרות  
שתי אפשרויות ההקצאה לפי סעיף 102 לפקודה - הקצאה באמצעות נאמן והקצאה  
ללא נאמן.

35. המערער ביקש לתמוך את טענתו לפיה אילו ההקצאה הייתה קורמת עור וגידים,  
הייתה זו הקצאת אופציות באמצעות נאמן במסלול רווח הון לפי סעיף 102(ב) לפקודה,  
במספר ראיות, בהן - מזכר מטעם עורכי הדין של החברה מיום 10.2.2010  
בו צוין כי האופציות יוקצו למערער בהתאם לתנאי מסלול רווח הון באמצעות נאמן  
(סעיף 10.5 למזכר, שצורף כמוצג מע/7); טיוטת חוות הדעת החשבונאית של פרופ'  
יורם עדן, רואה החשבון, שערך חוות דעת בנושא הקצאת אופציות למערער ביום  
7.2.2010 (נספח ב' לכתב הערעור); טיוטת כתב הנאמנות בין הנאמן לחברה בקשר  
עם תכנית הקצאת המניות לעובדים באמצעות נאמן שלא נחתם (נספח ג' לכתב  
הערעור); טיוטת פרוטוקול ישיבת ועדת ביקורת מיום 3.2.2010 (מוצג מע/9) וטיוטת





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

פרוטוקול ישיבת דירקטוריון מיום 23.2.2010 (מוצג מע/8); מסמך ההודעה על  
הקצאה/הענקה של אופציות הממוען למערער מיום 27.3.2010 (מוצג מע/10).  
המערער הדגיש כי המסמכים האמורים תומכים בכוונתה של החברה בזמן אמת  
לאשר את הקצאת המניות בהתאם להוראות מסלול רווח הון אשר בסעיף 102(ב)(2)  
לפקודה, כך שלמעשה כל יסודות התחייבות החברה המעסיקה להקצאת האופציות  
למערער במסלול האמור התקיימו, למעט האישור הסופי.  
36. אלא שבעדותו בבית המשפט אישר המערער כי מדובר בטיוטות בלבד שאינן  
חתומות, ואף הדגיש כי יו"ר הדירקטוריון ומי שלמעשה עמד בראש החברה, מר  
שלמה שמלצר ז"ל, לא "נתן אור ירוק" להמשך ההליך. ראו את האמור בפרוטוקול  
עמ' 29 ש' 6-8 :

**"ש. יש סיבה מדוע אף אחד מהמסמכים אינו חתום.**  
ת. כי בסוף הם לא נחתמו כי אדון שמלצר עצר את הדבר בדקה ה-90.  
כבר נקבע מועד לדיון ויצאו זימונים ומר שמלצר ביקש לעצור את  
התהליך".  
[ההדגשות הוספו – ש.ב.]

המערער אף הבהיר כי ועדת הביקורת לא קיבלה החלטה על הקצאת אופציות, קל  
וחומר לא התקבל אישור של הדירקטוריון. ראו דבריו בפרוטוקול עמ' 29 ש' 11-35 :

**"ש. האם אני מבינה נכון שהמסמכים הללו הוכנו על ידי עוה"ד על  
מנת שישמשו מצא [כך במקור – ש.ב.] או יחתמו ויהפכו להחלטה  
דירקטוריון ובסופו של דבר לא התקבלו ולא נחתמו.**  
ת. הפורמליסטיקה לא הסתיימה. החתימה על הפרוטוקול לא  
התקיימה. לדעתי היו ישיבות אחת אחרי השנייה. ב-27/3 הישיבה  
התכנסה ולא חתם על הפרוטוקול.  
**ש. יש שני מסמכים הנושאים תאריכים. מה התהליך שקשור  
למסמכים אלה והאם היא [הכוונה לישיבת הביקורת – ש.ב.] אכן  
התקיימה כפי שעולה.**

ת. התקיימה ולא נחתמו הפרוטוקולים. קרי פורמלית לא הייתה  
ישיבה. לא יצא פרוטוקול חתום מהישיבה הזו. הפרוטוקול הזה הוכן  
לפני הישיבה, ואז התקיימה הישיבה והפרוטוקול לא נחתם. בישיבה  
דנו בעניין הזה, מר שמלצר ביקש לא לקבל החלטה והתפזרנו.  
לבקשתו של שמלצר לא הוחלט. לא יודע להגיד סמנטית, אבל כן  
בסוף לא נחתם פרוטוקול. לו היה נחתם הפרוטוקול, התכנית הייתה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 יוצאת לפועל ומתגלגלת קדימה. הדבר נעצר. בתאריך המצוין  
2 במסמך מע/8 ומע/9 קוימה ישיבה עם הנוכחים הנזכרים בישיבה.

3 ש. ואם נהיה פורמליים אז ישיבת דירקטוריון מע/8 התקיימה מבלי  
4 שהתקבלה בה החלטה, ולכן ישיבת וועדת הביקורת מע/9 למעשה  
5 לא התקיימה אפילו.

6 ת. לא, זה הולך הפוך. קודם מתקיימת ישיבת וועדת ביקורת ואח"כ  
7 ישיבת ועדת דירקטוריון.

8 ש. אז אם משחקים בכאילו ומנסים להבין במהות מה היה,  
9 התכנסה ועדת הביקורת, לא אישרה את ההחלטה ולפיכך ישיבת  
10 הדירקטוריון מע/8 כבר לא התקיימה.

11 ת. שלמה שמלצר עצמו בהיותו יו"ר הדירקטוריון אינו חבר ועדת  
12 הביקורת. כלומר בישיבה של ועדת הביקורת הוא לא ישב, הוא לא  
13 נכח. הוא נכח בישיבה שהתקיימה מיד לאחר מכן ברצף. ואז הוא  
14 נכנס ואמר חברים אני מבקש לא לאשר את ההחלטה.

15 לשאלת בית המשפט נכון שוועדת הביקורת לא קיבלה החלטה.  
16 כששמלצר מדבר ואומר אני לא רוצה את הדבר הזה אז זה לא קורה.  
17 וזה לא קרה. אם בעל החברה אומר שאני מבקש להשחות את זה, עם  
18 כל הרצון והיכולת ולמרות שיש הסכם והייתה מחויבות לאשר וכולם  
19 היו תמימי דעים שצריך לאשר, לא אישרו את זה".

20 [ההדגשות הוספו – ש.ב.]

21 37. הנה כי כן, לא רק שהלכה למעשה לא הוקצו האופציות, על כך כאמור אין כל  
22 מחלוקת, אלא שהמערער אף אישר כי בפועל לא התקבלה בחברה החלטה על  
23 הקצאת אופציות, קל וחומר לא בוצעה כל הפקדה בידי נאמן. ראו אף את האמור  
24 בפרוטוקול עמ' 30 ש' 29-32 :

25 "ש. אתם מאשרים שבפועל לא התקבלה החלטה על הקצאת  
26 אופציות ולא הוקצו אופציות.

27 ת. נכון. פורמלית.

28 ש. פורמלית גם לא הופקדו אצל הנאמן.

29 ת. לצערי לא היה מה להפקיד".

30  
31 38. אין בידי לקבל את הסבר המערער לפיו הסיבה לכך שלא זימן עדים רלוונטיים היא  
32 פטירתו של מר שמלצר שהיה הסמכות הבכירה ביותר בחברה. המערער יכול היה  
33 להביא לעדות את כל אחד מהגורמים האחרים שהיו שותפים לקבלת ההחלטות, אם  
34 במסגרת ועדת הביקורת, ואם במסגרת הדירקטוריון, כמו גם את עורכי המסמכים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 שלא נחתמו ואשר לגישתו תומכים בעמדתו. הכלל הוא כי הימנעות בעל דין מהבאת  
2 ראיות מקימה חזקה שהן היו פועלות לחובתו (ראו למשל: ע"א 548/78 פלונית נ'  
3 פלוני פ"ד לה(1) 736 (1980); ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' ממתיהו  
4 פ"ד מה(4) 651 (1991); ע"א 143/08 קרצמן נ' שירותי בריאות כללית (26.5.2010)).  
5 39. מנגד, הציג המשיב ראיה המעידה על כך שעד סיום העסקתו של המערער, החברה  
6 לא גיבשה את תכנית האופציות הנוגעת אליו. על פי האמור בדוחות הכספיים של  
7 החברה שפורסמו במרץ 2012 (מש/4 בפסקה 5.6.3):

8 **"כאמור בסעיף 1.3 לדוח החברה התחייבה כלפי מנכ"ל**  
9 **החברה, מר צבי ליבושור, במסגרת הסכם העסקתו, כי במהלך**  
10 **שנת 2008 תביא לאישור הגורמים המוסמכים לכך תוכנית**  
11 **בדבר הענקת כתבי אופציה למנכ"ל החברה, וזאת החל משנת**  
12 **הפעילות השנייה של החברה...**

13 **עד למועד הדוח, החברה ומנכ"ל החברה לא גיבשו את תוכנית**  
14 **האופציה האמורה והם מצויים במו"מ ביחס לאפשרויות**  
15 **העומדות בפניהם נוכח סיום העסקתו הצפוי של מנכ"ל**  
16 **החברה..**

17 **בהקשר זה יצוין כי ביום 5.3.2012 אישר דריקטוריון החברה**  
18 **את סיום העסקתו של מנכ"ל החברה, מר צביקה ליבושור,**  
19 **לאחר תקופת כהונה בת 5 שנים."**  
20

21 40. המסקנה הברורה העולה מהאמור היא כי לא התקבלה בחברה החלטה סופית בדבר  
22 הקצאת האופציות למערער וכלל לא אושרה בחברה תכנית הקצאה ספציפית.  
23 משכך, לא מצאתי שהוכח כי הייתה כוונה להקצות למערער אופציות במסלול רווח  
24 הון דווקא.

25 41. זאת ועוד, כפי שהוסבר לעיל, אחד מעקרונותיו של הסדר הקצאת אופציות  
26 באמצעות נאמן במסלול רווח הון לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה הוא אי התרת ניכוי  
27 הוצאת שכר של העובד, וזאת על רקע הטבת המס בדמות שיעור מופחת ממנה נהנה  
28 העובד. לטענת המשיב, החברה דרשה בניכוי הוצאה בהתייחס לתשלומים ששולמו  
29 למערער מכוח הסכם הפשרה. טענת המערער לפיה ההוצאה לא נדרשה, נטענה  
30 בעלמא.

31 ראו לעניין זה את האמור בדוח התקופתי של החברה לשנת 2014 (צורף כמוצג  
32 מש/3):



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

"בסוף חודש אפריל 2014 אישרו האורגנים של החברה הסכם פשרה המסדיר את תנאי פרישתו של המנכ"ל לשעבר של החברה. במסגרת ההסכם כאמור, שולמו למנכ"ל לשעבר של החברה, סך כולל של 1,950 אלפי ש"ח (וכלל שכ"ט עו"ד) בצירוף עלותם של כרטיסי טיסה בהתאם להסכם ההעסקה אשר נחתם עימו. דירקטוריון שלמה החזקות, בעל השליטה בחברה, אישר את ההבנות עם החברה כי שלמה החזקות תישא בעלות של 1,500 אלפי ₪ מהסכם כאמור, באמצעות הזרמת הון לחברה בסכום הנ"ל ובעלותם של כרטיסי הטיסה. בתקופת הדוח נרשמה הוצאה של 1,500 אלפי ₪."

42. המערער הוסיף וטען כי אין בביאור האמור כדי ללמד על כך שהחברה המעסיקה ניכתה את ההוצאה, אך טענה זו לא נתמכה בכל ראיה. לעומת זאת, נציגת המשיב, רו"ח אפרת שרעבי עטיה, הסבירה בעדותה כך (פרוטוקול עמ' 34 ש' 16-5):

"ש. נשאל רואה החשבון לגבי סעיף 8 לגבי העובדה שנרשמה ההוצאה בספרי החברה. מה את למדה מהביאור כאן.

ת. ממה שאני קוראת בביאור ש. שלמה רשמה הוצאה חשבונית בספריה בסך 1.5 מיליון ₪. ההוצאה נדרשה, זה מתקשר לנו לחוסר התאמה בין מסלול רווח הון 25% לבין דרישת הוצאה על ידי החב' המעסיקה, שזה לא אמור להיות כך.

ש. מה תשובתך לטענה כי גם אם זה נרשם כהוצאה לא ניתן לומר שמדובר בהכרח בהוצאה פירותית, יתכן שזו הוצאה הונית.

ת. אני קוראת דוחות מזה 18 שנים ולא משתמשים נדרשה [כך במקור – ש.ב.]. הוצאה של 1.5 מיליון ₪ כשמדובר בהוצאה הונית. אם זו הוצאה הונית אנחנו לא נראה אותה בדוח רווח והפסד, אלא כנכס. אם נדרשת הוצאה היא תירשם כנכס בטופס יא, אבל הוצאה במיוחד כשכותבים אותה בביאור היא הוצאה שנכללה בהוצאות של החברה בדוח רווח והפסד. ולכן השאלה אם היא הוצאה הונית או פירותית היא לא מדויקת".

43. על כל זאת יש להוסיף, כי גם אם היה מוכחת כוונתה הברורה והחד משמעית של החברה המעסיקה להקצות אופציות למערער במסלול ההוני, גם אם הקצאה זו לא בוצעה בשל טעמים פורמליים גרידא, וגם אם החברה לא הייתה מנכה את ההוצאה בגין הפיצוי ששילמה על פי הסכם הפשרה כאשר הפיצוי שולם בשל אי הקצאת האופציות ולא מכל סיבה אחרת - עדיין לא היה בכך כדי להועיל למערער.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

44. יש לזכור - המערער אינו טוען כי הוקצו לו אופציות, או כי הוקצו לו אופציות במסלול הוני. טענתו היא כי נוכח ההבטחה להקצות לו אופציות, כמו גם נוכח ניסוח הסכם הפשרה, התמורה שקיבל כוללת מרכיב שהינו חלק האופציות שמעולם לא הוקצו.

בהקשר זה יפה ההלכה מימים ימימה (ראו ע"א 521/65 ון הרטן, **מפעלי מתכנת בע"מ (בפירוק) נ' פקיד שומה תל אביב פ"מ כ(3) 625 (1966)** :

"... שלא מה שנישום יכול היה לעשות ולא עשה, אלא רק מה שהוא עשה, קובע את מצבו ואת דינו מבחינת המס".

וכפי שנאמר בע"א 269/78 מנהל מס עיזבון נ' מלון ריץ נתניה בע"מ, פ"ד לג(2) 49 (1979) :

"בעניני מיסים חשוב מה נעשה, ולא מה אפשר היה להיעשות ולא נעשה".

ראו גם : ע"א 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ, פ"ד לב(2) 121 (1978) ; ע"א 2/81 יהושע שפירא נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד לח(2) 414 (1984) ; ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ (16.08.2006).

45. המערער מבקש להסתמך על העיקרון לפיו "דין הפיצוי כדין הפרצה" אותה נועד הוא למלא (ראו למשל ע"א 171/67 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ פ"ד כא(2) (1967), וכן ע"א 6909/11 זאב אבלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין (23.1.2013)), ומכאן כי מסיווגה של "הפרצה" – אופציות ב"מסלול ההוני" לפי סעיף 102 לפקודה - ייגזר גם סיווגו של הפיצוי, דהיינו כפיצוי במישור ההון ולא במישור הפירות.

46. עם זאת, סבורני כי תנאי להחלת העיקרון האמור הוא כי "הפרצה" עצמה אינה תלויה בתנאים ש"הפיצוי" אינו יכול לשמש תחליף להם. כידוע, ההסדר הקבוע בסעיף 102 לפקודה – הכולל אף אפשרות לתשלום מס בשיעור מופחת על פי המסלול ההוני – הוא בגדר יוצא מן הכלל לעקרון לפיו כל טובת הנאה שמקבל עובד ממעבידו במסגרת יחסי העבודה, מהווה הכנסת עבודה. הקצאת אופציות לעובד היא בוודאי הטבה מהסוג האמור, ודינה, בהעדר הסדר מיוחד, להיות ממוסה כהכנסת עבודה, שהיא "ברירת המחדל" לאופן מיסוי ההטבה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

47. וכך הובהרו הדברים על ידי בית המשפט העליון (ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר

סבא נ' יאיר דר, פ"ד נח(4) 913 (2004)):

"הכנסה מעבודה החייבת במס נוסחה באופן רחב, וברשתה נלכדות, בין היתר, טובות הנאה הניתנות לעובד ממעבידו בכסף או בשווה כסף, ובכללן אופציות. ניסוח רחב זה נועד למנוע שחיקה של בסיס המס בדרך של הענקת הטבות בעין לעובד כתחליף למזומנים" (עמ' 921).

ובהמשך (עמ' 923):

"סעיף 102 הנ"ל יוצר אפוא מסלול מיסוי מיוחד מקום שבו הוקצו לעובד אופציות או מניות בחברה בקשר עם יחסי עובד ומעביד. על-פי הסדר זה, אין ההקצאה מהווה אירוע מס בהתקיים תנאים מסוימים המפורטים בסעיף 102, ובמרכזם התנאי בדבר הפקדת האופציות או המניות בידי נאמן לתקופה מינימלית בת שנתיים. כמו כן המס המוטל בגין אופציות על-פי המסלול הקבוע בסעיף 102 הינו מס רווחי הון. בצד מסלול זה (להלן – המסלול המועדף) המשיך להתקיים לגבי הקצאת אופציות לעובדים מסלול המיסוי הרגיל, המוסדר כאמור בהוראת סעיף 2(2) ובהוראת סעיף 3(ט) לפקודה (להלן – המסלול הרגיל)".

48. אין זאת אלא, כי על מנת ליהנות מאותו הסדר מיוחד הקבוע בסעיף 102 לפקודה, ההקצאה נדרשת לעמוד במספר תנאים ספציפיים, וזאת כמפורט בסעיף 102(ב)(2) לפקודה ובתקנות שהוצאו מכוחו. כך נדרש שתוגש בקשה לאישור נאמן, שתימסר הודעה על הקצאה, שיערך דיווח על ההקצאה, וכן, ובעיקר, כי האופציות יופקדו בידי נאמן לתקופות הקבועות בסעיף 102 בהתאם למסלולים השונים (ראו גם כללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), תשס"ג – 2003).

49. דבר מכל אלה לא התבצע במקרה שלפנינו, ובכלל זאת אופציות כלשהן לא הופקדו בידי נאמן, ותוכנית ההקצאה כלל לא הוגשה לפקיד השומה. בנסיבות אלה, החלת העיקרון בדבר "דין הפיצוי כדין הפרצה", כפי שמבקש המערער לעשות באופן זה שהפיצוי גם הוא יתחייב במס ריווח הון כאילו מדובר בהקצאת אופציות ב"מסלול ההוני" על פי סעיף 102 לפקודה - אינה אלא עקיפה ברורה של התנאים הנדרשים על פי אותו סעיף. זאת בוודאי אין לאפשר. יתר על כן, תכליתו של סעיף 102(ב)(2)



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 לפקודה היא מתן תמריץ לעובדים תוך יצירת הזדהות בינם לבין החברה המעבידה,  
2 כך שמתן אותה הטבה לעובד אך ורק בשל פיצוי שקיבל לרגל סיום יחסי העבודה,  
3 אף אינו עולה בקנה אחד עם התכלית האמורה. הפרצה "הנכונה" היא, אפוא, הטבה  
4 שמקבל העובד מהמעביד בדמות אופציות למניות, שיש לסווגה כהכנסת עבודה  
5 ב"מסלול הרגיל".

6 50. זאת ועוד, מאחר שההסדר המיוחד של "המסלול ההוני" שבסעיף 102 לפקודה הוא,  
7 כאמור, בבחינת חריג לכלל הרגיל לפיו כל טובת הנאה שמקבל עובד ממעבידו הינה  
8 הכנסת עבודה החייבת בשיעור המס השולי, החלת העיקרון בדבר "דין הפיצוי כדין  
9 הפרצה", באופן זה שהפיצוי יתחייב במס ריווח הון, אינה אלא בבחינת **"פיקציה  
10 על פיקציה"**. אין להכשיר דרך פרשנית זו. באותה רוח פסק בית המשפט העליון  
11 בעניין ע"א 6914/15 אהרוני נ' פקיד השומה כפר סבא (22.4.2018) באומרו את  
12 הדברים הבאים:

13 **"יש להיזהר מפני יצירת 'פיקציה על פיקציה' שעלולה**  
14 **להוביל להתרחקות מתכליתה של הפיקציה הראשונית.**  
15 **אמנם, אין חולק כי פיקציות הן כלי חשוב, לעתים הכרחי,**  
16 **שבגורמיהן ניתן פעמים רבות למצוא פתרונות לסוגיות סבוכות.**  
17 **ואולם, טבען של פיקציות שכוחן מוגבל, ויש להישמר שלא**  
18 **ללכת שבי אחריהן ולהפכן מאמצעי עזר לתכלית עצמאית.**  
19 **המטרה היא ללכוד עסקאות מתאימות ברשת המס ולגבות מס**  
20 **אמת. לא להיגרר אחר הפיקציה ולהעמיס על גביה פיקציות**  
21 **נוספות, עד כדי התרחקות מהמטרה שלשמה נולדה הפיקציה**  
22 **מלכתחילה"**.

23

24 51. מכל האמור עולה כי אין בסיס לטענת המערער לפיה יש להחיל על הפיצוי שקיבל  
25 בשל אי הקצאת האופציות, את שיעור המס החל על הקצאת אופציות במסגרת  
26 "המסלול ההוני".

27 למסקנה דומה הגיע בית המשפט בעניין ברניב, וכך נאמר שם (פסקה 35):

28 **"משלא ניתן לאתר 'פירצה' בגין רכיב אופציות במסלול הוני,**  
29 **על כורחך אתה אומר כי הפיצוי ששולם למערערים אינו בגדר**  
30 **רווח הון. לאור זאת, יש לחזור לנקודת המוצא 'החזקה'**  
31 **לפיה, בהעדר הוכחה אחרת מצד המערערים, דינו של התשלום**  
32 **בגין 'רכיב האופציות' כדין כל תשלום המשולם לעובד**  
33 **ממעבידו המהווה הכנסת עבודה"**.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1

2 52. אין בידי לקבל את טענת המערער לפיה יש לאבחן את עניין **ברניב** מענייננו. כשם  
3 שבעניין **ברניב** הגיע בית המשפט למסקנה לפיה החברה לא ראתה מקום להעניק  
4 למערערים את האופציות הנוספות, וכי לא התקיימו התנאים המזכים בהטבת המס  
5 במסלול ההוני לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה, כך גם כאן.

6 53. אשר למחלוקת הנוספת בין הצדדים והנוגעת לפיצוי ששולם בגין "עוגמת נפש",  
7 סבורני כי אף בעניין זה טענתו של המערער דינה להידחות.

8 54. אזכיר מושכלות יסוד בדיני המס. האופן בו הוגדר התשלום בהסכם שבין הצדדים,  
9 אין בו כדי להכריע בשאלת מיסוי, אלא יש לבחון את טיבו האמתי. נכונים הדברים  
10 במיוחד בהסכמי פרישה מהסוג הנדון כאן, ויפים לעניין זה דברי בית המשפט העליון  
11 בע"א 604/73 פרמה שרפ ישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (22.5.1974):

12 "נאמר כבר לא פעם שבית-המשפט בתוך עמו יושב ואין עליו  
13 להתעלם מהמציאות הידועה לכל. ידוע שבמדינתנו רבים  
14 המקרים בהם משתלמים פיצויי פיטורין לעובדים מפוטרים  
15 או מתפטרים מעל לקבוע בחוק, ובמיוחד מתייחס הדבר  
16 למנהלי חברות ודומיהם. ואין זה גם סוד שלרוב משתדלים הן  
17 המעביד והן העובד לשוות לסכום הפיצויים העולה על הקבוע  
18 בחוק אופי של תשלום אחר, הפטור ממס הכנסה ביד מקבלו.  
19 כל עוד אין במעשיהם של הצדדים "סילוף של מציאות" יש  
20 לראות אותם כניצול לגיטימי של האפשרויות החוקיות  
21 הפתוחות בפניהם, אך המצב שונה כשהם נזקקים לביום  
22 עובדות ולשימוש בתארים שאינם הולמים את האמת. במקרים  
23 כאלה רשאי בית-המשפט להעדיף את השיקול שהפיצויים  
24 אשר משתלמים על-ידי מעביד לעובדו בעת פרישתו מקורם  
25 במעשה הפיטורים או ההתפטרות, וזאת כל עוד לא הוכח  
26 ההיפך מזה לשביעות רצונו".

27

28 55. כפי שכבר צוין לעיל, חזקה היא כי סכומים שהתקבלו במסגרת וכתוצאה מיחסי  
29 עבודה בין עובד למעביד, דינם כדין הכנסת עבודה, כאשר על המערער מוטל נטל כבד  
30 לסתור חזקה זו. לא מצאתי כי המערער עמד בנטל הנדרש. המערער לא תמך את  
31 טענתו באשר ל"עוגמת הנפש" בכל ראיה מטעמו, לא הוכיח מהי אותה עוגמת נפש  
32 שהוכרה לו, ועל שום מה הוא זכאי לפיצוי בסכום שנקבע בעניין זה בהסכם הפשרה.  
33 המערער אף לא הציג כל ראיה באשר למשא ומתן שהתנהל עובר לחתימת הסכם





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22721-10-18 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 הפשרה, וכאמור, לא הביא לעדות כל נציג מטעם החברה אשר יבהיר על שום מה  
2 נתנה החברה הסכמתה לשלם לו עבור "עוגמת נפש". המערער אף לא זימן לעדות  
3 גורם מטעמו שלו, אשר נטל חלק בהליכי המשא ומתן והיה שותף לניסוח הסכם  
4 הפשרה. לפיכך, גם בעניין זה יחול הכלל לפיו הימנעות בעל דין מהבאת ראיה,  
5 מקימה חזקה שזו הייתה פועלת לחובתו.

6 56. בנסיבות אלו, הרושם המתקבל הוא כי מדובר בתשלום ששולם למערער על רקע  
7 טענות אחרות שהיו לו ובקשר לתשלומים אחרים, כפי שפורטו במכתב הדרישה  
8 מטעמו ובטיוטת כתב התביעה שניסח במסגרת הליכי המו"מ הממושכים. יודגש כי  
9 בטיטוט כתב התביעה לא נכללה כל התייחסות מצדו של המערער לנזק מסוג  
10 "עוגמת נפש". מהאמור עולה כי התשלום שכונה בהסכם הפשרה כפיצוי בגין  
11 "עוגמת נפש" אינו אלא מסווה להכנסת עבודה וכי הגדרתו ככזה נעשתה מטעמי מס  
12 גרידא.

13 57. בדומה לכך קבעתי בעניין ע"מ (מחוזי מרכז) 63585-11-17 בן אנוש נ פקיד השומה  
14 (12.2.2019). באותו מקרה קיבל העובד תשלום במסגרת פסק הדין של בית הדין  
15 לעבודה לפי סעיף 79א לחוק בתי משפט (נוסח משולב), תשמ"ד-1984 שהוגדר כפיצוי  
16 בגין "עוגמת נפש" (פסקה 27 לפסק הדין):

17 **"...ברי כי תנאי לפטור ממס הוא כי המערער יוכיח שהפיצוי**  
18 **ששולם לו הינו אכן בגין עוגמת נפש שנגרמה לו, ולא בגין איזה עניין**  
19 **אחר, כגון בגין סיום יחסי העבודה שלו עם החברה המעבידה,**  
20 **הפרשי שכר המגיעים לו, בונוסים שהובטחו ושלא שולמו, וכיוצא**  
21 **באלה עניינים שאינם בבחינת תשלום בגין עוגמת נפש גרידא, אלא**  
22 **הם בבחינת הכנסה לכל דבר ועניין".**

23 וראו אף בהמשך פסק הדין, בפסקאות 31-32:

24 **"... [המערער] לא הוכיח כי נגרמה לו עוגמת נפש, כי התשלום**  
25 **ששולם הינו בגין עוגמת נפש, ואף לא הוכיח כי התשלום, גם אם**  
26 **נגרמה לו איזו עוגמת נפש (כפי שנאמר על ידי בית הדין, לדברי**  
27 **המערער, כי "ברור שיש עניין של עוגמת נפש"), אינו בזיקה ממשית**  
28 **ליחסי העבודה ובשל סיום יחסי העבודה. צא וראה, שאף המערער**  
29 **כרך בתביעתו את הפיצוי בגין עוגמת נפש עם הפיטורין ועם הבונוס**  
30 **לו הוא זכאי כפועל יוצא מעבודתו רבת השנים אצל החברה. משמע,**  
31 **כי אף אם היה המערער מוכיח שאיזה תשלום שולם "בגין עוגמת**  
32 **נפש", הרי שהוא קשור באופן מובהק ליחסי העבודה ולהכנסתו**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-10-22721 ליבושור נ' רשות המיסים-פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

מהעבודה, ולא מנותק ממנה. אף מטעם זה לבדו יש לחייבו במס כדין.

ההלכה היא כי כאשר עניין לנו בתשלום המשולם במסגרת העבודה או עם סיום יחסי העבודה, חזקה היא כי מדובר בהכנסת עבודה, אלא אם יוכח בראיות ממשיות אחרת, ואם הוא אינו מוגדר ככזה, אלא באופן אחר, כגון תשלום בגין עוגמת נפש כבמקרה דנן (או, למשל, בגין התחייבות לאי תחרות), יש לוודא היטב כי תשלום זה אינו מסווה להכנסת עבודה החייבת במס...

על פניו נראה כי התשלום דנן הינו מהסוג האמור, דהיינו הוא מסווה להכנסת עבודה, והמטרה היחידה בשלה הוא הוגדר על ידי הצדדים כתשלום בגין עוגמת נפש היא לשם הפחתת המס".

[יש לציין כי על פסק הדין הנ"ל הוגש ערעור לבית המשפט העליון, במסגרתו הסכימו הצדדים כי מאחר שמדובר בנסיבות ייחודיות ויש להן פנים לכאן ולכאן, פקיד השומה יסתפק בתשלומי המס שבהם נשא הנישום עד לאותו שלב ובכך תבוא המחלוקת ביניהם לסיומה – ע"א 1920/19 בן אנוש נ' פקיד שומה רמלה (28.10.2019)].

58. סוף דבר - הערעור נדחה.

המערער יישא בהוצאות המשיב בסך כולל של 30,000 ₪ שישולמו בתוך 14 יום, שאם לא כן יישאו בהפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד לתשלום בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, י' אדר תשפ"א, 22 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין, שופט