



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערערים אליהו זאב גליקמן גילת

ע"י ב"כ עוה"ד ד"ר מ. דרוקר ואח'

נגד

משיבים פקיד שומה כפר סבא

ע"י ב"כ עוה"ד גלית פואה ויעל הרשמן  
מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### פסק דין

#### כללי

בערעור שלפני, עותר המערער לבית המשפט כי יפסוק שסכום שקיבל לידיו בשנת המס 2009 בהיותו עובד חברת פרטנר תקשורת בע"מ אינו מהווה הכנסת עבודה מכח סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה), או לחלופין מכח סעיף 2(10) לפקודה.

#### א. להלן העובדות הצריכות לעניין

1. המערער כיהן, החל משנת 2005 ובמועד הרלוונטי, בתפקידים בכירים בחברת פרטנר תקשורת בע"מ (להלן: פרטנר), חברה ציבורית הנסחרת בבורסה בישראל והמפעילה את רשת הטלפונים הסלולארית "אורנג'". המערער עבד וקיבל את משכורתו מפרטנר, דיווח עליה כדין ושילם את המס המתחייב בגינה בהתאם להוראות הפקודה.
2. עד ליום 12.8.2009 החזיקה חברת ADVENT INVESTMENTS PTE LTD (להלן: החברה הזרה) ב-51.29% ממניות פרטנר. במועד זה מכרה החברה הזרה את מניותיה בפרטנר תמורת סך של 1.381 מיליארד \$ (להלן: עסקת המכירה).
3. לאחר עסקת המכירה, פנתה החברה הזרה במכתב למערער ולעובדים נוספים של פרטנר, (מוצג מע/3, להלן: מכתב החברה הזרה), והודיעה, כי אף שאין לה כל חובה לעשות כן, בכוונתה ליתן להם, לפני משורת הדין, מענק ייחודי, חריג וחד-פעמי,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקיז שומה כפר סבא

- כמחווה של הכרת תודה אישית והערכה על סיוע להעלאת ערכה של פרטנר ותרומתם למחיר עסקת המכירה ולרווח שהפיקה החברה הזרה מעסקת המכירה.
4. בשנת 2009 קיבל המערער מהחברה הזרה סכום חד-פעמי, בהתאם למכתב החברה הזרה (להלן: המענק) – זאת מתוך 6.5 מיליון \$ אשר חילקה החברה הזרה מיוזמתה הבלעדית ועפ"י שיקול דעתה רק ל-4.4% מעובדי פרטנר, שזהותם איננה ידועה למערער, כמענק ייחודי.
5. המערער הגיש דו"ח על הכנסותיו לשנת המס 2009 ובו, בין היתר, דיווח על המענק כהכנסה הפטורה ממס בהיותו מתנה (WINDFALL), שאינה מהווה הכנסה.
6. עמדת המשיב, כפי שקבע המשיב בצו ובהודעה המפרשת את נימוקי השומה, הינה כי המענק החד-פעמי החריג אינו הכנסה הפטורה ממס, אלא מהווה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה או לחילופין לפי סעיף 2(10) לפקודה. מכאן הערעור.

### ב. טענות המערער

1. המערער טוען כי מהות הערעור דידן נסובה סביב ניסיון המשיב למסות מענק ייחודי וחד-פעמי, חריג ובלתי צפוי שקיבל המערער מהחברה הזרה, שהינה בעלת מניות בפרטנר, ללא קשר ישיר או עקיף לעבודת המערער בחברה, בגינה שולמו למערער משכורת ובונוסים. על כן טוען המערער כי מעשי המשיב מהווים ניסיון למסות את המענק החריג, וזאת מבלי שלמענק החריג יש מקור חיוב עפ"י הפקודה.
2. המערער מציין כי בתי המשפט עמדו על העיקרון הבסיסי ביותר בדיני המס, שהוא גביית מס אמת, אשר נועדה לשרת את הצדק. קרי, חשיבותה של "שומת אמת" אינה נופלת מזכותו וחובתו של המשיב לגבות את המס.
3. לטענת המערער, המענק ניתן כמחווה חד-פעמית חריגה, כאות להכרת תודה אישית לכ-4.4% מעובדי פרטנר בלבד, על תשואה שהחברה הזרה הפיקה בעסקת המכירה, כאשר החברה הזרה היא שקבעה את גובה המענק וזהות מקבליו.
4. המערער מוסיף וטוען כי המענק אינו מהווה הכנסה בדין וזאת בהעדר מקור לחיוב עפ"י הפקודה. ניסיון המשיב ליצור מקור מס יש מאין, לשם ניסיון הגדלת הכנסת המערער באופן מלאכותי, הינו שגוי ובניגוד לדין. המענק הוענק למערער כמחווה חריגה וחד-פעמית של הכרת תודה על ידי החברה הזרה, ועל כן יש לראותו כמתנה אשר מצד המערער אין תמורה בצידה, ולפיכך אין לראות בה הכנסה החייבת במס.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

המערער מדגיש, לעניין זה, כי גם עמדת המשיב הינה כי המענק הוענק למערער כאות תודה והערכה: "המענק ניתן למערער... וכמחווה של הכרת תודה והערכה...". (סעיף 8(א) לנימוקי השומה).

5. בהתייחס לחוק, טוען המערער כי המונח "הכנסה" מוגדר בסעיף 1 לפקודה, ככזה הניתן לשיוך לאחד מהמקורות הנזכרים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה, ובלשון הסעיף: "הכנסה - סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו"; דהיינו, על מנת שתקבול פלוני יסווג כ"הכנסה" לצורכי הפקודה, עליו מחד, להיחשב כהכנסה ומאידך להשתייך לאחד מהמקורות המנויים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה.

6. יישומם של המבחנים הקבועים בדין להגדרת הכנסה חייבת במס במקרה דנן מעלה באופן ברור כי אין עסקינן בתקבול המהווה הכנסה בידי המערער, ולפיכך המענק החריג אינו חייב במס:

**מבחן ההשתלבות** – המענק החריג לא השתלב בפעילות העסקית והכלכלית של המערער, אלא היווה מענק חיצוני שהמערער לא צפה את קבלתו ובוודאי לא עשה דבר במיוחד כדי לקבלו. החברה הזרה העניקה את המענק החריג רק בדיעבד וכאות הוקרה למערער ללא ידיעתו על כך מראש.

**מבחן המחזוריות** – המענק החריג אינו ממקור בעל פוטנציאל להפיק זרם תקבולים עתידי, אלא נבע עקב הצלחתה החריגה של החברה הזרה, במסגרת עסקת המכירה. המענק החריג היה תשלום מיוחד שאינו אמור להיות משולם פעם נוספת ע"י החברה הזרה, ועל כן לא ניתן להצביע על מקור כלשהו שאמור להפיק למערער תשלומים נוספים.

**מבחן הקשר הסיבתי שבין התקבול לשירות שניתן עבורו** – המערער עבד כשכיר רגיל בפרטנר ולא עשה דבר עבור החברה הזרה בתמורה למענק החריג, אשר הוענק כאמור רק בדיעבד וכמחווה של רצון טוב בלבד. יתרה מכך, בין המערער לחברה הזרה כלל לא מתקיימים יחסי עבודה, במישרין או בעקיפין. המענק החריג לא הוענק למערער כתגמול או כחלק ממשכורתו בפרטנר.

**מבחן הצפיות** – המערער לא ידע על כוונת החברה הזרה ליתן לו את המענק החריג ולא הייתה לו כל צפייה לקבלתו. המענק החריג הוענק לפנים משורת הדין, ללא חובה להעניקו ובהפתעה גמורה למערער.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

7. לפיכך, טוען המערער כי המענק הינו מתנה (WINDFALL) שאינה חייבת במס. בדין הישראלי ההלכה היא כי ככלל, מתנות אינן מהוות "הכנסה" לפי הפקודה, אם אין מתקיימים המבחנים הנזכרים לעיל, ואם ניתנו בתום לב.
8. לאור האמור לעיל, טוען המערער כי המענק החריג מהווה מתנה מהחברה הזרה, הפטורה ממס. המענק הינו מענק חריג, חד פעמי, שלא הייתה כל חובה להעניקו, אלא הוענק בדיעבד למערער כאות הוקרה והערכת תודה, מתוך רצון טוב.
9. כמו כן, טוען המערער כי בספרות קיימת תמימות דעים ביחס למתנות ולמענקים שניתנים כאות הערכה ומתוך וולונטריות. משכך, אין רואים בתקבולים שהם "מתנות והערכת תודה" כהכנסה החייבת במס. לפי הגישה המובעת בספרות, אין רואים במתנות אשר אין תמורה בצידן מקור הכנסה המניב הכנסה חייבת במס. לעמדת המערער יש להחיל את אותו הדין גם במקרה דנן.
10. לטענת המערער, לית מאן דפליג כי החברה הזרה, מעניקת המענק, איננה מעבידתו של המערער, במישרין או בעקיפין, ולא מתקיימים ביניהם יחסי עבודה. לפיכך, לא ייתכן כי המענק החריג ניתן במסגרת יחסי עבודה. גם המשיב מאשר כי החברה הזרה אינה מעבידתו של המערער. לא מובן כיצד מנסה המשיב לטעון טענה עובדתית סותרת, לפיה המענק החריג הינו הכנסת עבודה, רק מאחר שהוענק לעובדי פרטנר ע"י צד ג' (בעל מניות) בהיעדר יחסי עובד-מעביד בין נותן המענק למקבלו.
11. לפיכך, בהיעדר מחלוקת ביחס לאי קיומם של יחסי עובד-מעביד בין החברה הזרה, מעניקת המענק, לבין המערער, אין כל בסיס לטענת המשיב כי המענק הינו חלק מהכנסתו של המערער ומהווה "הכנסת עבודה" מכוח סעיף 2(2) לפקודה. בניגוד לטענת המשיב בסעיף 8(ב) לנימוקי השומה, אין המערער ושאר עובדי פרטנר היו זכאים לקבל את המענק החריג עקב עבודתם בפרטנר. המענק היווה עבורם מתנה בלתי צפויה וניתן לפנים משורת הדין. בנוסף, רק 4.4% מעובדי פרטנר, שזהותם לא ידועה למערער, קיבלו את המענק.
12. יודגש כי גם הסיפא של סעיף 2(2) לפקודה ("שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו") איננה חלה במקרה דנן, מאחר שהמענק לא ניתן למערער בגין עבודתו או בתמורה לשירותיו ולא ניתן לו בעקיפין או לאחר עבורו. המענק מנותק לחלוטין משכרו ועבודתו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

13. המענק אינו נכנס לדלת אמותיו של סעיף 2(10) לפקודה. לטענת המערער, המענק חסר מקור על פי אחד מהמקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה ולפיכך, דרישת הסף של סעיף 2(10) לפקודה איננה מתקיימת. סעיף 2(10) מחייב במס "השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר".
14. לעניין זה, טוען המערער כי סיווגם של "השתכרות או ריווח" על פי סעיף 2(10) מותנה בכך שישנו מקור כלשהו המניב הכנסה רגילה כיתר ההכנסות על פי סעיף 2 לפקודה. לסעיף 2(10) משתייכים תקבולים הנובעים ממקור אשר לתפישת הפקודה נמנה עם אלו המניבים הכנסה רגילה.
15. לשיטתו של המערער, עולה כי המענק שקיבל הינו חד-פעמי וחריג, ונעדר מקור המניב או בעל הפוטנציאל להניב הכנסה חוזרת ונשנית בעתיד. משכך, איננו יכול להוות מקור להכנסה על פי הפקודה בכלל ועל פי סעיף 2(10) בפרט.

### ג. טענות המשיב

1. לטענת המשיב, המענק אותו קיבל המערער שולם בהתאם למכתב החברה הזרה, מיום 09/09/2009. מכתב החברה הזרה נשלח זמן קצר לאחר שהחברה הזרה הודיעה על כוונתה למכור את אחזקותיה בפרטנר. בתקופה שקדמה לקבלת המענק שימש המערער כמשנה למנכ"ל פרטנר.
2. המשיב טוען כי המערער קיבל את המענק בשל היותו עובד בחברת פרטנר, בתמורה לעבודתו; וכי המענק נובע כולו ממעמדו כעובד בחברת פרטנר והוא לא היה זכאי לו, אלמלא עבד בחברה. יש לזכור כי המערער ועובדים נוספים בחברת פרטנר, והם בלבד, קבלו תשלום מבעלת השליטה בחברה; פלוני אלמוני, אשר לא עבד באותה עת בחברת פרטנר לא זכה ב"מתת שמים", דוגמת זו.
3. כעולה מהפסקה השנייה למכתב החברה הזרה, המענק שולם למערער ולעובדים נוספים בשל היותם עובדים של פרטנר ובגין תרומתם לפרטנר – ממנה הפיקה גם החברה הזרה רווח – ובלשון החברה הזרה, המענק ישולם:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24802-09-11 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

"... [T]o certain employees of the Company in recognition of their contribution to the Company to date which significantly increased the Company's value..."

במכתב בעלת השליטה מוגדרת "החברה", "The Company", כחברת פרטנר – מעסיקתו של המערער. בניגוד לנטען בסעיף 2.4 לסיכומי המערער, לפיו המכתב מבעלת השליטה נשלח אל המערער, הרי שלמעשה הוא נשלח לפרטנר (ואליה בלבד), לכתובתה הרשמית בפארק התעשייה אפק בראש העין, ומוען לשלשה גורמים בפרטנר, ולא למערער.

4. כעולה מסעיף (iii) למכתב החברה הזרה, המענק שולם למערער באמצעות נאמן שמונה על ידי פרטנר, שזהותו ותנאי העסקתו נקבעו על ידיה, ואושרו על ידי החברה הזרה. כמו כן, כפי שהעיד המערער עצמו בפני בית המשפט, הוא קיבל את סכום המענק אך ורק הודות להיותו עובד בפרטנר.

5. כאמור, המערער היה אחד מ-250 עובדי פרטנר, אשר קיבלו מענקים באותו מועד עבור עבודתם ותרומתם לפרטנר. גובה המענק שקיבל כל אחד מאותם 250 העובדים האמורים נגזר בעיקר מהתפקיד שהוא מילא בפרטנר, תוך התחשבות מסוימת גם בוותק.

6. טענת המערער, לפיה המענק ניתן לו כתשלום חד-פעמי וחריג, כאות להכרת תודה אישית, שלא על ידי מעסיקו, שלא מכח עבודתו, ולפיכך מהווה "מתת-שמים" שאינה מהווה הכנסה - עולה כדי אבסורד; שהרי, קבלת טענת המערער משמעה כי תשלום המענק, אשר קיבל המערער מבעלת השליטה בחברת פרטנר – מעסיקתו – במסגרת עסקה שבצעה בעלת השליטה למכירת מניותיה בחברת פרטנר, ניתן לו ממקור כלשהו, שאינו קשור למקום עבודתו.

7. הפסיקה בישראל ובמדינות אחרות, אליה התייחס גם המערער בסיכומיו, הגדירה כ"מתת שמים" תקבולים, או טובות הנאה, שניתנים לאדם ללא תמורה בצידם. מדובר בתקבול שאינו ניתן כנגד עבודה שביצע או יבצע, אלא לאות הערכה, בשל הכרת איכותיו האישיות של העובד, במנותק מיחסי עובד-מעביד. יישומם של מבחנים אלו על עובדות המקרה שבפנינו ונסיבותיו מחייב מסקנה אחת ויחידה – כי המענק אינו בבחינת "מתת שמים".



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24802-09-11 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

8. מתנה, שאיננה ניתנת בשל קיום יחסי עובד-מעביד, הינה מתנה שנסיבות הענקתה מנותקות מקשרי העבודה. כך למשל, לאות תודה על כך שעובד מצא דבר מה יקר ערך, אשר אבד למעביד; על שום שגילה התנהגות אזרחית נאה במיוחד, שהינה ערך שהמעביד מבקש להביע הערכה לגביו; או לרגל אירוע משפחתי, או אישי, של העובד (א' רפאל, **מס הכנסה**, בעמ' 161). כל אלו דוגמאות מובהקות לתקבולים שהעובד זוכה בהם בשל **יחסים אישיים** שמתקיימים בין הצדדים, בשונה **מיחסי עבודה**.
9. ממשיך המשיב וטוען כי במקרה שבפנינו אין חולק כי הבסיס למתן המענק לא היה בשל יחסים אישיים, אלא נבע מעבודתו של המערער בפרטנר ותרומתו לחברה, בה עבד. סכום המענק הוגדר על ידי החברה הזרה כסכום **ברוטו**, והועבר אל הנאמן שמינתה פרטנר בכפוף ל**ניכוי במקור ולתשלום כל מס המתחייב ממנו**. עובדה זו מלמדת כי גם בעיני החברה הזרה מדובר בסכום שהינו שכר עבודה, שהרי המונחים של "נטו/ברוטו", "ניכוי במקור" ו"תשלום מס" אינם רלוונטיים למתנות, אלא רק בהקשר של שכר.
10. הטענה כאילו קיבל המערער את המענק כ"אות הוקרה" בשל איכויותיו האישיות איננה מתיישבת, עובדתית, עם נסיבות הענקתה. כאמור, הסכום הגבוה והעובדה שנגזר מסכום כולל, שהחליטה החברה הזרה לשלם למספר גדול של עובדים חורג מגדר מתנת הוקרה או תודה. כך עולה גם מהמכתב שנלווה להעברת הכספים; מכתב סטנדרטי, שנשלח לעובדים נוספים בפרטנר בנוסח זהה לחלוטין, ללא כל התייחסות לעובד כזה או אחר, ממנו עולה מפורשות כי הסכום ניתן בגין תרומתם של העובדים לחברת פרטנר, מעסיקתם, אשר הביאה לעליית שוויה של החברה.
11. לגישת המשיב, גם העובדה שלא חלה על החברה הזרה החובה לשלם את הסכום של \$6.5 מיליון – הסכום הכולל שאותו שילמה לכלל עובדי פרטנר – אין בה כדי לערער את מעמדו של הסכום, שקיבל המערער, כשכר עבודה **בידיו**. יש להבחין בין השאלה האם סכום מהווה מתנה לבין השאלה האם הייתה חובה משפטית לתיתו. מתנה מוגדרת בסעיף 1(א) לחוק המתנה כ"**הקניית נכס שלא בתמורה**". כלומר, מבלי שהמקבל עשה דבר עבורו, לא לאחר קבלתו ולא קודם לה. המערער קיבל את המענק בעקבות עבודתו ובשל תרומתו לפרטנר. זו מהותו של שכר עבודה, בשונה ממתנה.
12. גובה הסכום שקיבל המערער מהווה אף הוא אינדיקציה ברורה לכך שמדובר בגמול עבור שירות, או עבודה שבוצעה, ולא במתנה לאות הוקרה בלבד, כפי שטוען



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

המערער (ר' למשל ע"א 597/75 דב ברנשטיין נ' פ"ש פ"ת פ"ד לא(3) 472, 475) (להלן: עניין ברנשטיין). כך נקבע גם בע"א 1834/07 חיים קרן נ' פ"ש גוש דן (פורסם במיסים און-ליין) (להלן: עניין חיים קרן). באותו עניין נקבע כי הנישום קיבל "גמול נאה – כזה שבהחלט ניתן לראותו כתמורה עבור פעולותיו" ונסיבה זו יש בה כדי להצביע על המענק כעל הכנסת עבודה ולא מתנה גרידא (מיסים און-ליין, שם, עמ' 28).

13. סמיכות הזמנים בין הזמן שבו ניתן המענק לעבודה שבוצעה מגלה אף הוא זיקה ישירה בין עבודת המערער בפרטנר לבין המענק. הודעה על הכוונה לשלם את המענק נשלחה בספטמבר 2009 (ההחלטה, מן הסתם, נפלה עוד קודם לכן), וצויין בה כי המענק משולם הודות לעבודתם הטובה של העובדים בתקופה שקדמה לו ובסמוך לו. מתנה, לעומת זאת, הוגדרה בפסיקה האנגלית מקום בו דבר מה ניתן זמן רב לאחר שהסתיימו יחסי העבודה הרלוונטיים לאותו עניין.

14. בענייננו לא הוכח שהמענק ניתן במנותק וללא כל קשר לעבודת המערער בפרטנר, או ליחסי העבודה בין המערער לפרטנר, אשר החברה הזרה הייתה בעלת שליטה מהותית בה. נהפוך הוא. כעולה מן המקובץ לעיל, המענק ניתן במסגרת יחסי העבודה בין המערער לבין פרטנר והחברה הזרה, ויש לראות בו הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה.

15. עוד מוסף המשיב וטוען כי המערער בחר להסתפק בעדותו שלו; על אף שלטענתו המענק ניתן ללא קשר ליחסי העבודה, נמנע המערער מלהביא עדים אשר יתמכו בטענתו. בית המשפט העליון עמד לא אחת על ההשלכות הנובעות מהימנעותו של בעל דין מהבאת ראיותיו, המקימה חזקה כי אילו הובאו אותן ראיות - היו פועלות נגדו (ר' למשל 548/78 שרון נ' לוי פ"ד לה (1) 760, 736 (1980); ר' גם י. קדמי על הראיות חלק רביעי 2009, 1891).

16. לחלופין, ככל שתדחה טענת המשיב לפיה המענק הינו הכנסת עבודה מכח סעיף 2(2) לפקודה, הרי שמדובר בהכנסה לפי סעיף 2(10) לפקודה, המכונה גם 'סעיף העוללות'. הפסיקה קבעה כי יש לפרש את הסעיף האמור פרשנות מרחיבה.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

### ה. דיון והכרעה

1. סוגיית נטל ההוכחה לא עלתה בסיכומי המערער ומשכך הנני מקבל את עמדת המשיב בסוגיה זו, לפיה נטל ההוכחה מוטל על כתפי המערער. למעלה מן הצורך, אציין כי כאשר משולם סכום כסף בזיקה לעבודה, הרי שיש לראות בסכום כנובע מעבודה, ועל כן הכלל הוא, שהסכום ייחשב כהכנסת עבודה. הנטל להראות קיומה של מערכת יחסים אחרת, שאינה קשורה לעבודה, ולשכנע כי הסכום שולם שלא במסגרת העבודה מוטל על שכמו של העובד. טענה זו לעולם תיבחן בזהירות, וזאת על מנת למנוע פתח נרחב לעקיפת מס (ע"א 254/87 ג'אלב אסעד סלפיתי נ' פקיד שומה נצרת מיסים, ד/3 (פברואר 1990) עמ' ה-7, עמ' 63) (להלן: עניין סלפיתי).
2. לעיצומו של עניין, אני סבור - לאחר עיון בסעיפי החוק, בפסיקה ובנסיבות המקרה - כי סכום הכסף שקיבל המערער מהחברה הזרה התקבל כהכנסת עבודה בגין היותו עובד בחברת פרטנר מהחברה הזרה שהייתה בעלת שליטה בפרטנר, בשנת המס 2009. להלן אנמק מסקנתי זאת;
3. סעיף 2(2) לפקודה קובע:

**"(א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;..."**
4. הנה כי כן, סעיף 2(2) לפקודה מכיל את התיבה **"במישרין או בעקיפין"**. הוראה זו פורשה בפסיקה באופן מרחיב. כך, למשל, בעמ"ה 152/97 קופת חולים הכללית נ' פקיד שומה ת"א 5, ציין בית המשפט, כי **"ההגדרה בפקודה, כללית היא ורחבה עד היותה חובקת כל הכנסה הנובעת לעובד על רקע עבודתו ועקב עבודתו אצל המעביד"** (עמ"ה 152/97 קופת חולים הכללית נ' פקיד שומה ת"א 5 מיסים און-ליין).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקייד שומה כפר סבא

5. על פי הפסיקה, תכליתו של סעיף 2(2) היא לתפוש ברשת המס כל הכנסה של עובד שניתנת לו מכח עבודתו, "יהיה אופיה או צורתה אשר יהיה" (עניין סלפיתני), ואשר לא הייתה מתקבלת אצל העובד לולא עבד אצל מעבידו.

6. זאת ועוד, גם הפסיקה וגם הספרות הכירו בהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, אף כאשר ההכנסה אינה מגיעה לעובד באופן ישיר מידי המעביד. סעיף 2(2)(א) מדבר על השתכרות או רווח מעבודה ולא רק על רווח מתקבולים או טובות הנאה, הנובעים ישירות מחוזה עבודה. המלומד א. רפאל תמך יתדותיו בעניין זה באמור בסעיף 2(2)(א) וקבע לגביו כי מדובר בסעיף שעניינו "השתכרות או רווח שבאו לעובד "במישרין או בעקיפין", ודי במילים אלה כדי לראות בתשלומים ששולמו על-ידי צדדים שלישיים, חלק מהכנסת עבודתו של העובד" (מיסים און-ליין - אמנון רפאל, מס הכנסה (כרך א): פרק שני: מהותה של הכנסה / 2.04 בסיס המס – סעיף 2 לפקודת מס הכנסה).

גישה זו באה לידי ביטוי בפסיקה שדנה בגורלם של דמי-שתייה (טיפים) למלצרים. ואכן, בפסיקת בית המשפט העליון, נפסק כי ניתן להכיר בהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, אף כאשר ההכנסה אינה מגיעה לעובד באופן ישיר מידי המעביד. בית המשפט העליון קבע, במסגרת דיון נוסף, כי לשון הסעיף תומכת בתזה הפרשנית לפיה אין ההשתכרות או הריווח חייבים להגיע דווקא מן המעביד, וכך קבע:

"אין ספק, כי על מנת שהכנסה תיחשב להשתכרות או לריווח "מעבודה" עליה לנבוע ממערכת יחסים של עובד-מעביד (ראו, עניין הפועל טבריה). השאלה היא האם נדרש שההשתכרות או הריווח יגיעו מן המעביד דווקא או שההגדרה משתרעת גם על הכנסות מצד שלישי ובלבד שיתקיים קשר סיבתי בינן לבין יחסי העבודה. לשון הסעיף תומכת בתזה הפרשנית לפיה אין ההשתכרות או הריווח חייבים להגיע דווקא מן המעביד. הסעיף מדבר על השתכרות או ריווח "מעבודה" ואינו מוסיף ומתנה זאת בכך שמקורם יהיה מן המעביד. זאת, בשונה מהחלופות הנמנות לאחר מכן, "טובת הנאה" ו"קצובה", לגביהן נאמר כי עליהן להגיע לעובד "ממעביד". ואכן, בספרות הובעה הדעה, כ גם הכנסה המתקבלת מצד שלישי בקשר לעבודה, כגון דמי תשר, עשויה להיחשב הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נמדר, עמ' 80-81; רפאל, עמ' 167-169; גרוס, עמ' 133).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

7. פרשנות זו של תכלית החוק פוסעת בד בבד עם לשון החוק ולאור המשמעות הנובעת משתייהן גם יחד. אני סבור, כי יישומה של פרשנות זו במקרה שלפני מביא למסקנה, שהמערער קיבל את המענק עקב עבודתו אצל פרטנר, אשר החברה הזרה הינה בעלת השליטה בה. יתר על כן, אני משוכנע, כי אילולא המערער עבד בפרטנר לא היה מקבל כל תשלום. המלומד א' רפאל מדגיש בספרו כי "אין הכרח, כי ההכנסה השתלמה לעובד על ידי המעביד עצמו, אלא הדגש במבחן הוא על העובדה, כי לולא היה העובד עובד אצל מעבידו, לא היתה הכנסה זו נצמחת לו." (מיסים און-ליין - אמנון רפאל, ה"ש 714). במקרה דידן, דומה שאין חולק, כי רק המערער בהיותו עובד של פרטנר ועובדים נוספים בחברת פרטנר, והם בלבד, קיבלו תשלום מבעלת השליטה בחברה; כמו כן, נעלה מכל ספק, כי החברה הזרה לא העניקה מענקים מעין אלה לזרים אשר לא עבדו באותה העת בחברת הבת פרטנר.

8. המערער עצמו הוא שהעיד בפני בית משפט זה כי הוא קיבל את סכום המענק הודות להיותו עובד בפרטנר:

**"ש: כל מי שקיבל את המענק היה עובד בפרטנר?"**

**ת: למיטב ידיעתי" (עמ' 5 ש' 32 – עמ' 6 ש' 1).**

דבריו של המערער עצמו בפני בית המשפט לא מותירים כל ספק כי מבחינתו הזכאות לקבלת המענק נבעה מעצם היותו עובד בפרטנר:

**"ת: אם לא הייתי עובד בפרטנר לא הייתי מקבל את המענק. כיוון**

**שעבדתי קיבלתי. אבל אם לא הייתי עובד בטוח שלא הייתי מקבל".**

**(עמ' 6 ש' 4-5); וכן: "המענק הזה ניתן למספר מנהלים בחברה..."**

**להערכת המענק ניתן כאות תרומה למנהלים בחברה" (עמ' 4 ש' 27-**

**29).**

9. גב' סילביה טולצ'נסקי, אשר העידה מטעם המשיב, דיווחה כי המערער נמנה על קבוצה של 250 עובדי פרטנר, אשר חלקו בתשלום בסך 6.5 מיליון דולר, שהועבר באותן נסיבות (עמ' 9 לפר' שור' 29-30); לאור העובדה, כי הדבר נטען גם בסעיף 2.5 לסיכומי המערער – דומה שאין מחלוקת בין הצדדים בעניין זה. המענק שולם למערער, כמו ל- 249 עובדים נוספים בחברת פרטנר, מכח היותו "עובד" בחברה. דומה שהיה זה תנאי יסודי שבילתו אין לקבלת המענק. בכך נכנס המענק בגדר הכנסת עבודה, על פי סעיף 2(2) לפקודה, כאמור.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

10. יתר על כן, מכתב החברה הזרה מוען לא למערער אלא לשורת בעלי תפקידים בפרטנר שתפקידם היה - כפי הנראה - להחליט כיצד יחולק הסכום שהוקצה לכך על ידי החברה הזרה. זאת שכן מכתב החברה הזרה ובעלת השליטה לא נשלח אל המערער, אלא לכתובתה הרשמית של פרטנר בפארק התעשייה אפק בראש העין, ומוען לשלשה גורמים חשובים בה: ליו"ר הדירקטוריון בפרטנר; ליו"ר ועדת הביקורת של הדירקטוריון בפרטנר, העוסקת, בין היתר, בעסקאות עם בעלי עניין; וליו"ר ועדת התגמול בדירקטוריון פרטנר, העוסקת, בין היתר, בתגמול בכירים בפרטנר.

11. כאמור, המערער היה אחד מ-250 עובדים בפרטנר אשר קיבלו מענקים באותו מועד עבור עבודתם ותרומתם למעסיק. גובה המענק שקיבל כל אחד מאותם 250 עובדי החברה האמורים נגזר בעיקר מהתפקיד שהוא מילא בפרטנר תוך התחשבות מסוימת גם בוותק (עמ' 10 ש' 2-3). המשמעות היא שהחברה הזרה ובעלת השליטה חילקה את הסכום שהוקצה לעובדים והמערער ביניהם - דרך פרטנר - שהיא המעסיקה הישירה של העובדים. חלוקת המענק למערער ולעובדים רבים נוספים דרך פרטנר מכספים שהוקצו על ידי בעלת השליטה, היא החברה הזרה, משמעה כי מדובר במענק הקשור לעבודה - אם לא בקשר ישיר - אזי בקשר עקיף שבו הכירו החוק והפסיקה באופן ברור ומפורש.

12. סכום המענק הוגדר על ידי החברה הזרה כסכום ברוטו, והועבר אל הנאמן שמינתה פרטנר בכפוף לניכוי במקור ולתשלום כל מס המתחייב ממנו. אף עובדה זו מלמדת על כך, כי גם לשיטתה של החברה הזרה מדובר בסכום שהינו שכר עבודה, שהרי המונחים של נטו וברוטו, ניכוי במקור ותשלום מס אינם רלוונטיים למתנות, אלא רק בהקשר של שכר. אין זאת אלא שהמענק שקיבל המערער, מהווה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, ומשכך חויב במס, בהתאם.

13. כאמור, המענק אותו קיבל המערער הוענק בהתאם למכתב הודעה שנשלח על ידי החברה הזרה, שהחזיקה מעל ל-50% ממניות חברת פרטנר, מיום 09/09/2009. מכתב זה נשלח זמן קצר לאחר שבעלת השליטה במעסיק הודיעה על כוונתה למכור את אחזקותיה בפרטנר. כאמור, מהפסקה השנייה למכתב החברה הזרה עולה כי המענק שולם על ידי החברה הזרה בגין תרומתם של מספר עובדי פרטנר, וביניהם המערער, לחברת פרטנר, דבר אשר העלה את שווייה של החברה, ובהתאם השיא רווחים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24802-09-11 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

לחברה הזרה במכירתה. בשל חשיבותה של אותה פסקה לעניינו, נציג אותה שוב כלשונה:

**"[The payment will be made – A. S.] to certain employees ... of the Company [Partner – A.S.] in recognition of their contribution to the Company to date which significantly increased the Company's value"**

...

בנוסף מגלה המכתב כי המענק שולם למערער באמצעות נאמן שמונה על ידי פרטנר, בכפוף לאישורה של החברה הזרה. הנה כי כן, אף מלשון מכתב החברה הזרה שנשלח לפרטנר ומכותביו ניתן ללמוד על מהות היחסים בין הצדדים. מתברר, כי המענק שולם למערער ולעובדים נוספים בשל היותם עובדים של פרטנר ובגין תרומתם לפרטנר - ממנה הפיקה רווח גם בעלת השליטה במעסיק.

14. מהאמור לעיל עולה אפוא, כי ההכנסה החייבת שולמה למערער בשל היותו עובד של פרטנר ובגין תרומתו לפרטנר - ממנה הפיקה רווח גם בעלת השליטה במעסיק היא החברה הזרה.

15. אף בטענתו של המערער לפיה ההכנסה החייבת שקיבל המערער הינה "מתת שמים" (WINDFALL) – אין כל ממש. זאת שהרי טען המערער כי המענק, ניתן לו כתשלום חד פעמי וחריג, כאות להכרת תודה אישית, שלא על ידי מעסיקו, שלא מכח עבודתו, ולפיכך מהווה "מתת שמים" שאינה מהווה הכנסה, לא ממקור של עבודה ולא מכל מקור אחר, ומשכך הינה פטורה ממש. הנני דוחה טענה זו ולהלן אנמק עמדתי זו;

16. מתנה מוגדרת בסעיף 1(א) לחוק המתנה כ"הקניית נכס שלא בתמורה". כלומר, מבלי שעשה דבר עבורו, לא לאחר קבלתו ולא קודם לה. הפסיקה בישראל ובמדינות אחרות, אליה התייחס גם המערער בסיכומיו, הגדירה כ"מתת שמים" - תקבולים, או טובות הנאה, שניתנים לאדם, שאין תמורה בצידם. זאת בתנאי שאינם ניתנים כנגד עבודה שביצע או יבצע, אלא לאות הערכה, בשל הכרת איכויותיו האישיות של העובד, במנותק מיחסי עובד-מעביד. כמו כן, מתנה מוגדרת ככזו שנסיבות הענקתה מנותקות מקשרי העבודה. כך למשל, לאות תודה על כך שעובד מצא דבר מה יקר ערך, אשר אבד למעביד; על שום שגילה התנהגות אזרחית נאה במיוחד, שהינה ערך שהמעביד מבקש להביע



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

הערכה לגביו; או לרגל אירוע משפחתי, או אישי, של העובד (א' רפאל בספרו מס הכנסה הנ"ל, בעמ' 161). כל אלו דוגמאות מובהקות לתקבולים שהעובד זוכה בהם בשל יחסים אישיים שמתקיימים בין הצדדים, בשונה מיחסי עבודה. תקבולים, שהוכרו כמתנות בשל הוקרה ברמה האישית, הם כאלו ש"ניתנו ונתקבלו ... כמחווה של הבעת תודה שכולו נתון במישור הרגשי" (עמ"ה 13/82 ד"ר יצחק פרומקין נ' פקיד השומה, חיפה, מיסים און-ליין) (להלן: עניין פרומקין).

17. יישומם של מבחנים אלו על עובדות המקרה שבפנינו ונסיבותיו – מחייבים מסקנה כי המענק איננו בבחינת "מתת שמים". בענייננו לא הובאה כל הוכחה כי המענק במקרה שבנדון ניתן על בסיס אישי או רגשי ודומה שאין חולק כי במקרה דידן הבסיס למתן המענק לא היה בשל יחסים אישיים, אלא נבע מעבודתו של המערער בפרטנר ותרומתו לחברה בה עבד. אכן מתנה מוגדרת כהקניית נכס שלא בתמורה, מבלי שהמקבל עשה דבר עבורו, אך בענייננו לא כך הדבר. המערער קיבל את המענק בעקבות עבודתו ובשל תרומתו לחברה בה הועסק. זו מהותו של שכר עבודה, בשונה ממתנה. זאת ועוד, מקום שהחברה הזרה – בעלת השליטה – העבירה סכום כסף גדול לחברת פרטנר כדי שהיא תחלק את הכסף למי שהיא תמצא לנכון הרי שבכך יש להסב את תשומת הלב לנקודה אחת חשובה ביותר: החברה הזרה שהעניקה את הסכום לא עשתה כן באופן אישי ממנה לעובד, אלא העניקה סכום כסף גלובלי לחברת פרטנר כדי שזו תחלק את המענק ל-250 עובדים שונים. דבר זה מצביע על כך שמדובר בהענקת מענק על רקע זיקת קשרי העבודה שבין החברה הזרה מצד אחד, פרטנר מצד שני והמערער מצד שלישי. אכן "טובים השניים מן האחד... והחוט המשולש לא במהרה יינתק" (קהלת פרק ד' י-יב).

18. פרופ' אהרון נמדר כותב בספרו כי תקבול יכול להוות הכנסה החייבת במס גם אם מקבל המענק היה נעדר כוונה להפיק רווחים וגם אם נותן התקבול התנדב ולא היה חייב לנותנה (פרופ' נמדר, **מס הכנסה**, מהדורה שלישית, התש"ע 2010, עמ' 72). פרופ' נמדר מבהיר כי **"מתנה הניתנת על ידי מעבידו תתחייב במס אם היא ניתנה בקשר ליחסי עובד ומעביד"** (שם). לדברי פרופ' נמדר, כל תקבול שניתן בגין קשרים מסחריים או לרגל עיסוקו של הנישום יתחייב במס אפילו אם מקורו בנדיבות ליבו של הנותן. לא מבחן כוונת הנותן הוא העיקר, אלא הנסיבות האובייקטיביות שהולידו את התקבול. הנסיבות האובייקטיביות בענייננו הנן שהמערער קיבל תגמול מהחברה הזרה עקב עבודתו בחברת פרטנר הנתונה לשליטתה של החברה הזרה. מכיוון שכך, יש לראות במענק כדבר מה הניתן בקשר ליחסי עובד-מעביד במובן הרחב של המושג.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקיז שומה כפר סבא

19. מצאתי גם לנכון לקבל את טענתו של המשיב לפיה סכום המענק שקיבל המערער מעיד על היות המענק גמול עבור עבודה, בניגוד למתנה לשם הערכת תודה כגרסת המערער. בעניין חיים קרן, אשר עסק בשאלה האם הרווחים של יוזם תובענה ייצוגית מהווים הכנסה חייבת במס, התייחס כבוד השופט דנציגר לגובה הגמול אשר קיבל המערער כאינדיקציה להיות הגמול "תמורה עבור פעולותיו". (מיסים און-ליין, שם, עמ' 28). המענק נשוא ענייננו אמנם שונה מרווחים המתקבלים בשל תובענה ייצוגית, אך הרציונל העומד מאחורי קביעתו של כבוד השופט דנציגר שריר וקיים גם במקרנו אנו. גובה סכום המענק אותו קיבל המערער מחזק את מסקנתי כי בענייננו המענק אכן היווה תמורה עבור עבודתו של המערער בפרטנר.

20. הטענה כאילו קיבל המערער את המענק כ"אות הוקרה" בשל איכויותיו האישיות איננה מתיישבת, עובדתית, עם נסיבות הענקתה. כאמור, הסכום הגבוה והעובדה שנגזר מסכום כולל, שהחליטה החברה הזרה, בעלת השליטה בפרטנר, לשלם למספר גדול של עובדים – חורג מגדר מתנת הוקרה, או תודה. כך עולה גם מהמכתב שנלווה להעברת הכספים; מכתב סטנדרטי, שנשלח ל- 250 עובדים במעסיק בנוסח זהה לחלוטין, ללא כל התייחסות לעובד כזה או אחר, ממנו עולה מפורשות כי הסכום ניתן בגין תרומתם של העובדים לחברת פרטנר, מעסיקתם, אשר הביאה לעליית שווייה של החברה.

21. על כן, המסקנה הנדרשת לענייננו היא כי המענק ניתן למערער על ידי החברה הזרה בעקבות ותמורת עבודתו בפרטנר, אשר תרמה לרווחיה של החברה הזרה, ובשל יחסי העבודה בין המערער לפרטנר, מעסיקתו. משכך, המענק מהווה הכנסת עבודה החייבת במס לפי סעיף 2(2) לפקודה.

22. מעבר לצורכי ערעור זה אוסיף, כי אף אם הייתי דוחה את טענת המשיב לפיה המענק הינו הכנסת עבודה מכח סעיף 2(2) לפקודה, הרי שמדובר בהכנסה לפי סעיף 2(10) לפקודה, המכונה גם 'סעיף העוללות', ואשר קובע "מקור סל" לחוב במס הכנסה:  
**"השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר".**

23. עם זאת, סעיף 2(10) כפוף לכלל, לפיו כל הכנסה החייבת במס מכוחו צריכה להיות ממקור מסוג המקורות המנויים בסעיף 2(1) עד 2(9) – היינו, מקור של הכנסה שבפירות. תפקידו של סעיף זה הוא בעיקר למנוע שרשימת המקורות שבסעיף 2



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24802-09-11 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

תיראה כרשימה סגורה וממצה. במקרים מסוימים ביסס בית המשפט חיוב במס על חלופות אחרות של סעיף 2 לפקודה, אך קבע כי באותה מידה ניתן היה לעשות שימוש בסעיף 2(10) לפקודה כמקור חלופי. כך לדוגמה בע"א 597/75 ברנשטיין נ' פ"ה פ"ת פ"ד ט 157) נדון עניינו של פקיד בנק שתיווך בין שני צדדים לעסקת מקרקעין וזכה עקב כך לתמורה. ברנשטיין היה כלכלן ועבד כפקיד שכיר בבנק. פעם אחת נזדמן לו לתווך בין שני אנשים שהכיר לעסקת נדל"ן שבמהלכה קיבל מהשניים סכום כסף נכבד. ברנשטיין טען לפטור בעוד שפקיד השומה ראה בסכום זה כדמי תיווך אשר יש חובה למסותו. המערער ערער לביהמ"ש המחוזי על חיובו וזה האחרון דחה את ערעורו. ברנשטיין ערער לביהמ"ש העליון שקבע, כי צדק פקיד השומה בקובעו, כי ניתן לבסס את החיוב הן על הסיפא של סעיף 2 (1) לפקודת מס הכנסה והן על סעיף 2 (10) לפקודה.

24. למעלה מן הצורך, נעיר, כי אף אם נבחן את קיומו של מקור, על-פי המבחנים שמפרט המערער, נראה כי קיים בענייננו מקור לחיובו של המענק במס:

**מבחן ההשתלבות** – המערער טוען שיש הבחנה בין פרס פנים ארגוני שמקבל עובד כהערכה ליכולותיו והישגיו בעבודתו, שגם לשיטתו יחשב כהכנסה חייבת, לבין פרס חיצוני, כמו פרס אקדמיה, שאינו מהווה הכנסה כאמור (סעיף 4.1.4.1 לסיכומי המערער). עם זאת, המקרה שבפנינו דומה הרבה יותר לפרס שנותן מעסיק אשר הפיק תועלת מן ההישגים של עובדיו ובגינם הוא מתגמל את העובדים, מאשר לפרס שניתן לעובד מגורם חיצוני בלתי קשור. החברה הזרה, היא בעלת השליטה בפרטנר, תגמלה את המערער בגין תרומתו לפרטנר, שהביאה לה רווחים.

**מבחן המחזוריות** – יש לראות בתשלומים בצורת מענקים חד-פעמיים עבור תוצאות יוצאות דופן של עובד במהלך עבודתו (בונוס, עמלה, פרס פנים ארגוני שניתן לרגל אירוע חד פעמי) כהכנסה ממקור של עבודה. הפוטנציאל המחזורי אינו דווקא בתשלומים בעלי אופי דומה לזה נשוא הערעור; אלא שסכום זה מצטרף לסכומים, שקיבל המערער מחברת פרטנר, בגין עבודתו אצלה באופן מחזורי. כדברי בית המשפט: **"העיקר הוא, שבאופן פוטנציאלי יכול היה המערער לחזור ולנצל את כישוריו הרפואיים, מעמדו ותפקידו כדי לקבל טובות הנאה נוספות מאותו סוג"** (עניין פרומקין הנ"ל).

**מבחן הצפיות** – גם אם לא הייתה למערער ידיעה קונקרטית על הכוונה להעניק לו (ביחד עם אחרים) את המענק, הרי שתמיד קיימת ציפייה אצל עובד, ודאי בדרגים





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-24802 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

הגבוהים, להיות מתוגמל עבור עבודתו והישגיו, בפרט כאשר מתרחשים אירועים חריגים בחיי חברה כגון מכירת מניות בסדר גודל משמעותי. לצורך העניין, אין בעובדה כי מדובר במענק, שניתן על-פי שיקול דעתה הבלעדי של החברה הזרה, או בעובדה שלא מדובר בהתחייבות שניתן לאכוף, כדי לשנות מאופיו כשכר עבודה. כך, למשל, לא יעלה על הדעת לראות בבונוס סוף שנה, או בונוס שנת יובל, או העלאת שכר, הניתנים על-ידי מעסיק מתוך רצון טוב ומשיקוליו שלו, בין היתר, כאות הערכה לעובד, אלא כשכר בגין עבודה.

25. **הנה כי כן, הוכח כי סכום הכסף שקיבל המערער מהחברה הזרה - התקבל בגין היותו עובד בחברת פרטנר מהחברה הזרה שהייתה בעלת שליטה בפרטנר. מלשון הסעיף הרלוונטי לענייננו שהינו 2(2) לפקודה עולה כי כל השתכרות או ריווח מעבודה וכן כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין, יחויבו במס. סעיף 2(2) לפקודה מכיל את התיבה "במישרין או בעקיפין". הוראה זו פורשה בפסיקה באופן מרחיב וזאת "עד היותה חובקת כל הכנסה הנובעת לעובד על רקע עבודתו ועקב עבודתו אצל המעביד". תכליתו של סעיף 2(2) לפקודה היא לתפוש ברשת המס כל הכנסה של עובד שניתנת לו מכח עבודתו, יהיה אופיה או צורתה אשר יהיה. לא זו אף זאת; בפסיקת בית המשפט העליון נפסק לאחרונה כי ניתן להכיר בהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, אף כאשר ההכנסה אינה מגיעה לעובד באופן ישיר מידי המעביד. יישום נסיבות המקרה לתכלית החוק ולשונו מצביעים על כך שהמערער קיבל את המענק עקב עבודתו אצל פרטנר, אשר החברה הזרה הינה בעלת השליטה בה, ויש לראות במענק זה תשלום בעקיפין הקשור בזיקה ישירה לעבודתו בפרטנר. בנייתוח המושג מתנה מצינו כי מדובר בטובת הנאה שאיננה ניתנת לאדם כנגד עבודה שביצע או יבצע, אלא לאות הערכה, בשל הכרת איכויותיו האישיות של האדם, במנותק מיחסי עובד-מעביד. בענייננו, לא הובאה כל הוכחה כי המענק הנדון ניתן על בסיס אישי או רגשי. נהפוך הוא. הוכח כי המענק ניתן על בסיס עסקי טהור. דומה שאין חולק כי במקרה דידן הבסיס למתן המענק לא היה בשל יחסים אישיים, אלא נבע מעבודתו של המערער בפרטנר ותרומתו לחברה, בה עבד.**

התוצאה היא שהערעור נדחה

המערער ישלם למשיב שכ"ט עו"ד והוצאות משפט בסך של 15,000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24802-09-11 גליקמן גילת נ' פקיד שומה כפר סבא

ניתן היום, ט"ז טבת תשע"ד, 19 דצמבר 2013, בהעדר הצדדים.



ד"ר אחיקם סטולר, שופט