



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

מכרות היהלומים אילת בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ירון זאבי

המערערת

נגד

פקיד שומה אילת
ע"י ב"כ עו"ד דנה סבאג, פרקליטות מחוז דרום (אזרחי)

המשיב

פסק דין

מבוא

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
1. ערעור על החלטת המשיב (להלן – "פקיד השומה") בהשגה על שומת ניכויים לשנות המס 2010-2012, שניתנה בצו על פי סעיף 152(ב) **בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]**, **התשכ"א – 1961** (להלן – "**פקודת מס הכנסה**").
2. המערערת, חברה המפעילה מרכז למכירת תכשיטים באילת. על פי המפורט בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, עסקה המערערת במכירת תכשיטים, בעיקר לתיירים, ומשרדיה ואולם התצוגה שלה היו ממוקמים באזור התעשייה באילת. בהתאם להסכמים שהיו למערערת עם סוכני תיירות בחו"ל, נהגה המערערת לקבל את התיירים בנמל התעופה באילת, ודאגה להסיעם מנמל התעופה לבתי המלון ולמרכז המכירות, ובחזרה לנמל התעופה. למערערת מספר חברות קשורות, המפעילות סניפים בערים נוספות, כגון רמת גן וטבריה.
3. עד שנת 2011 היו מר אליהו רותם (להלן – "**מר רותם**") ומר צבי צור (להלן – "**מר צור**") בעלי המניות במערערת, ושניהם החזיקו במניותיה באופן שווה. ביום 21.2.11 מכר מר רותם את מניותיו במערערת, ובעקבות המכירה החזיק מר צור ב- 60% ממניות המערערת, בעוד שגב' איילת צור החזיקה ב- 40% ממניותיה.
4. בהתאם לאמור בפירוט הנימוקים לצו, נקבעה למערערת תוספת מס (קרן) לתשלום: **בסך של 3,183,444 ₪ לשנת המס 2010; בסך של 1,776,003 ₪ לשנת המס 2011; ובסך של 660,330 ₪ לשנת המס 2012.**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

5. המערערת חלקה על קביעת פקיד השומה, ומכאן הערעור שלפני. בין הצדדים נעשו מספר ניסיונות לסיים את המחלוקת בפשרה, גם לאחר הגשת הערעור וגם במהלך הדיונים שלפני, ואולם משהניסיונות לא צלחו אין מנוס מהכרעה במחלוקת. מטעם המערערת העידו מר צור, ומר יעקב יצחק (להלן – "מר יצחק"). מטעם פקיד השומה העידו מר שלומי מרק, פקיד שומה אילת, ומר אורי חלילי, מפקח בכיר בחוליית חברות, אשר הוציא את הצו. בין הצדדים שורה ארוכה של מחלוקות, נדון בהן אחת לאחת. אקדים ואציין כי מצאתי שיש לדחות את עיקרו של הערעור, ולקבלו בסוגיות ספורות בלבד.

הטבות מס באזור אילת

הטבת מס למעסיק

6. סעיף 12 בחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985 (להלן – "חוק אזור סחר חופשי באילת"), אשר כותרתו היא "הטבת מס למעסיק להפחתת עלויות", מעניק הטבת מס למעסיק המשלם הכנסת עבודה בעד עבודה המתבצעת בעיר אילת, בזו הלשון-

(א) מעסיק תושב תחום העיר אילת המשלם הכנסת עבודה לעובדו בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת, זכאי להטבה לשם הקטנת עלויות השכר, בשיעור של 20% מהכנסת העבודה האמורה, אך לא יותר מסכום המס שעליו לנכות מהכנסת העבודה של אותו עובד; בסעיף זה –

"הכנסת עבודה" – למעט תשלומים כמפורט להלן:

- (1) תשלומים לקרוב;
- (2) תשלומים כאמור בסעיף 18(ב) לפקודה המשתלמים לבעל שליטה או לקרובו;
- "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 105א לפקודה;
- "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה.
- (ב) הזכאי להטבה על פי סעיף קטן (א), יקבל אותה על ידי הפחתת סכום ההטבה מהסכום שהוא חייב לנכות מהכנסת העבודה של העובד.

7. הטבת המס למעסיק תושב אילת מותנית אפוא בכך שהכנסת העבודה משולמת על ידי מעסיק תושב העיר אילת, בעד הכנסת עבודה המתבצעת בעיר אילת, ובלבד שאינה הכנסת עבודה המשולמת לקרוב או לבעל השליטה. על פי האמור בסעיף קטן (ב), מוענקת ההטבה, ששיעורה הוא 20% מהכנסת העבודה המשולמת בעד עבודה בעיר אילת (להלן – "הטבת המס למעסיק"), באמצעות הפחתתה מהמס שניכה המעסיק מאותה הכנסת עבודה, וכפועל יוצא נותר בידי המעסיק סכום שנוכה מהכנסת העבודה, בגובה הטבת המס למעסיק.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

החלת ההטבה על שכר עבודה של קרובים

8. על פי המפורט בנימוקי הצו, החילה המערערת את הטבת המס למעסיק גם על הכנסת עבודה ששולמה לחמישה מקרוביהם של בעלי השליטה, אף שהכנסת עבודה המשולמת לקרובים הוחרגה כאמור במפורש, בסעיף 12(א)(1) בחוק אזור סחר חופשי באילת, מהכנסת העבודה המזכה בהטבה. בשל כך חויבה המערערת במס כדלקמן: **בשנת 2010 - 236,387 ₪; בשנת 2011 - 2,244 ₪; ובשנת 2012 - 8,667 ₪.** המערערת לא חלקה למעשה על קביעה זו של פקיד השומה בדבר שלילת ההטבה, לא בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, אף לא בסיכומיה, ועל כן נדחה **ערעורה בסעיף זה.**

החלת ההטבה על שכר עבודה המשולם לעובדים שעבדו מחוץ לעיר אילת

9. על פי המפורט בנימוקי הצו, החילה המערערת את הטבת המס למעסיק, המיועדת כאמור להכנסת עבודה המשולמת בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת, על שישה עובדים שעבדו בשנות המס מחוץ לעיר אילת. פקיד השומה חייב את המערערת במס בסעיף זה כדלקמן: **בשנת 2010 - 108,409 ₪; בשנת 2011 - 96,339 ₪; בשנת 2012 - 85,234 ₪.** המערערת טענה מנגד כי בשנות המס הרלוונטיות עבדו העובדים האמורים בעיר אילת, אף התגוררו בה.

10. מאחר שמדובר בהטבת מס משמעותית, אשר נועדה לעודד את העסקת העובדים בעיר אילת, מוטל על מעסיק המשלם הכנסת עבודה עבור עבודה שבוצעה בעיר אילת להציג ראיות אובייקטיביות למקום ביצוע העבודה, אך המערערת נמנעה מעריכת תיעוד ברור באשר למקום ביצוע העבודה, ומכאן המחלוקת.

11. לעניין העובדת **סילקוב קריסטינה**, שלל פקיד השומה הטבת מס למעסיק בשנת המס 2010, על יסוד דוח נסיעות לחו"ל (מש/11), שלפיו שהתה העובדת מחוץ לגבולות המדינה בחודשים ינואר ופברואר 2010. מר צור צירף לתצהיר עדותו הראשית, כאסמכתא לטענתו בדבר עבודתה של העובדת באילת, תלושי שכר עבור עבודה שביצעה העובדת באותם חודשים, ואולם בחקירתו הנגדית הוא לא ידע להסביר מדוע לטעמו זכאית המערערת להטבת מס למעסיק בגין הכנסת העבודה ששולמה עבור עבודה בחודשים שבהם שהתה בחו"ל. בסיכומיה לא התייחסה המערערת לעובדת האמורה וניתן להסיק שהיא זנחה את טענותיה בעניין העובדת האמורה. על כל פנים, בתקופה שבמהלכה שהתה העובדת בחו"ל, לא שולמה הכנסת העבודה בעד עבודה שבוצעה בעיר אילת, ועל כן **יש לדחות את הערעור לגבי הטבת המס למעביד עבור הכנסת העבודה של העובדת.**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

12. אשר לעובד **מרק בתואל** (להלן - "**מר בתואל**"), מצא פקיד השומה שיש לשלול את הטבת המס למעסיק שניתנה בגין שכר עבודתו בשנת 2010. את קביעתו ביסס פקיד השומה על מספר מסמכים: דוח נסיעות לחו"ל (מוצג מש/6) ודוח נסיעות לחו"ל של המערער (מש/7), שבהם נכתב שמר בתואל הוא מנהל סניף ים המלח; חוזים המעידים על כך שהמערער שכרה עבור מר בתואל דירה בים המלח (מש/8); וטופס 101 של מר בתואל (מש/9), שבו נרשמה כתובתו של מר בתואל באותה דירה שנשכרה עבורו בעיר ערד. מר צור ומר יצחק כאחד העידו על כך שמר בתואל עבד בשנת המס בעיר אילת, ואולם עדויותיהם לא נתמכו בראיות אובייקטיביות. מר צור השיב במהלך חקירתו הנגדית ב"שפה רפה" כאשר הוצגו בפניו המסמכים שעליהם ביסס פקיד השומה את קביעתו, וטען שהוא אינו יכול לאשר את הדברים ו"אין זה המצב". בעדותו לא ניתן הסבר מניח את הדעת לרישום במסמכים האמורים, שהוצגו לפקיד השומה על ידי המערער במהלך הליכי השומה, אף לא לשכירת דירה בערד עבור העובד. מר צור הפנה לכך שבהמשך המסמך נכתב גם שמר בתואל הינו מנהל שיווק, ואולם לא מצאתי שיש בכיתוב זה כדי להוכיח שעבודתו של מר בתואל בוצעה בעיר אילת ולא בעיר ערד. בסיכומי המערער נטען שעל פי המסמכים שהוצגו התגורר מר בתואל בעיר ערד לכל היותר במשך 9 חודשים, ואולם תקופת השכירות, על פי חוזים שהוצגו לפקיד השומה, הייתה ינואר עד אפריל 2010, על פי חוזה אחד, ויולי עד דצמבר 2010, על פי חוזה שני. סביר להניח, כפי שעשה פקיד השומה, כי גם בתקופת הביניים, שבין שתי תקופות שכירות אלו, עבד מר בתואל בערד, ובכול מקרה לא הובאה על ידי המערער ראיה אחרת. נוכח הממצאים האובייקטיביים שביסוד קביעת פקיד השומה, יש לקבוע שלא עלה בידי המערער להוכיח שבשנת המס 2010 שילמה למר בתואל הכנסת עבודה בעד עבודה שבוצעה בעיר אילת. **לפיכך נדחה הערעור לגבי הטבת המס למעביד עבור הכנסת העבודה של העובד האמור.**
13. אשר לעובד **מר יצחק**, קבע פקיד השומה כי המערער אינה זכאית להטבת המס למעסיק בכל שלוש שנות המס נושא הערעור. את קביעתו ביסס פקיד השומה על ממצאים אלו: כתובת מגוריו של מר יצחק נרשמה בתעודת הזהות בכתובת החברה באילת, מקום שאינו יכול לשמש למגורים, ולא בדירת מגורים כלשהי; בדוח נסיעות לחו"ל של מר יצחק (מש/5), ובדוח נסיעות של המערער (מש/7), נרשם כי מר יצחק הוא מנהל סניף תל אביב של המערער. מר יצחק הצהיר בתצהיר עדותו הראשית, כי בין השנים 2007-2013 שימש כמנהל מרכז המכירות של המערער באילת. בכל אותן שנים התגורר באילת באופן קבוע, בדירה המצויה במתחם "חברים בלגונה"



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שהמערערת שכרה עבורו. רעייתו ובתו התגוררו באותה העת בעיר כפר סבא, ומדי
2 מספר שבועות הוא נסע לבקרן. מר יצחק ביאר שהוא רשם את משרדי המערערת
3 באילת ככתובתו כדי לקבל את הדואר בצורה מסודרת. כאסמכתא לטענתו בדבר
4 עבודתו בעיר אילת הציג מר יצחק, נוסף לתצהירו של מר צור שתמך בעדותו, תעודה
5 של תושב העיר אילת, וכן מכתב של מנהל מתחם "חברים בלגונה", מר יורם ששון,
6 מיום 15.8.18, המאשר שמר יצחק התגורר במתחם בשנים 2010-2013, בכול ימות
7 השבוע. כן הציג שורה של 'בונים', שוברים שעליהם חתם בסיום המכירה של
8 תכשיטים שהתבצעה בעיר אילת. בחקירתו הנגדית השיב מר יצחק שלא ניתן היה
9 לנהל את מרכז המכירות ממרכז הארץ, ועל כן נוכחותו בעיר אילת הייתה הכרחית,
10 במשך כל ימות השבוע. בסיכומיה הפנתה המערערת גם לביקורת שערך מר חלילי
11 במשרדה, ביום 16.8.16, שבמהלכה השיב מנכ"ל המערערת באותה תקופה, מר
12 רוזנברג, כי מר יצחק שימש בשנות המס הרלוונטיות כמנכ"ל הסניף באילת, ואורן
13 רוזנברג החליף אותו.
14. לאחר שמיעת הראיות שוכנעתי שיש לקבל את עמדת המערערת שלפיה היה מר יצחק
15 מנהל מרכז המכירות של המערערת בעיר אילת, ושכל עבודתו בוצעה בתחום העיר,
16 חרף הקשיים הראייתיים. קשה להסתמך על מצגיה של המערערת, אשר כאמור דרשה
17 הטבת מס למעסיק גם בנסיבות שבהן לא התקיימו בה התנאים המזכים אותה
18 בהטבה. המערערת אף נמנעה מלבצע הפרדה מלאה של עבודה באילת ומחוץ לה, ולא
19 הציגה בפני פקיד השומה כרטיסי נוכחות או כרטיסי נסיעה לאילת וממנה (כפי שהעיד
20 מר חלילי, עמ' 290, שורות 22-20). מר אורן רוזנברג לא זומן לעדות כדי לתמוך
21 בטענותיה של המערערת, אף שהיה בעדותו כדי לשפוך אור על הדברים. זאת ועוד.
22 הרישומים באשר להיותו של מר יצחק מנהל סניף תל אביב העלו מספר סימני שאלה,
23 בעיקר מהטעם שלא ניתן הסבר נאות לכך (מר צור הסתפק בחקירתו הנגדית בתשובה
24 שלפיה לא היה מר יצחק מעולם מנהל סניף תל אביב). יחד עם זאת, לאחר ששמעתי
25 את עדויותיהם של מר צור ושל מר יצחק, אשר נתמכה ב'בונים' שהוגשו ולאחר
26 שבחנתי את כלל הראיות, שוכנעתי שעבודתו של מר יצחק בוצעה במלואה בעיר אילת.
27 שוכנעתי שהיקף הפעילות בסניף חייב נוכחות מלאה של מנהל בסניף, ומהנתונים
28 שהוצגו עולה כי מר יצחק מילא תפקיד זה. עבודתו של מר יצחק באילת נתמכה
29 בעובדה שנשכרה עבורו דירה, וכן בתשובות שניתנו על ידי מר רוזנברג במהלך ביקורת
30 שנערכה במשרדה של המערערת ובמהלך הדיונים שהתקיימו בפני פקיד השומה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 **אשר על כן מצאתי שיש לקבל את הערעור לעניין הטבת מס למעסיק בגין הכנסת**
2 **עבודתו של מר יצחק.**

3 15. אשר לעובד **רוי יעקב** (בנו של מר יצחק), שלל פקיד השומה את ההטבה שניתנה בגין
4 הכנסת העבודה ששולמה לו בשנת 2012. מר צור העיד שרוי יעקב עבד בשנת המס
5 בעיר אילת, ושהמערערת שכרה מרוי יעקב את דירתו, לשם מגוריו שלו ושל אביו.
6 בסיכומיה הפנתה המערערת לכך שבביקורת שנערכה בעסק ביום 15.8.2016, השיב
7 מנכ"ל המערערת, מר אורן רוזנברג, כי רוי יעקב עבד בעיר אילת עד אוגוסט 2013,
8 ולאחר מכן עבד בסניף ברמת גן. אף שמר רוי יעקב לא זומן לעדות, מצאתי שיש לקבל
9 את גרסתה של המערערת בעניין עבודתו באילת בשנת המס 2012, נוכח כלל הנסיבות,
10 **ועל כן הערעור לגבי הטבת מס למעסיק בגין הכנסתו של מר רוי יעקב מתקבל.**

11 16. אשר לעובד **ברק אופיר**, שלל פקיד השומה הטבת מס למעסיק בגין הכנסת עבודה
12 ששולמה לעובד בכל השנים נושא הערעור. את עמדתו ביסס פקיד השומה על דוח שכר
13 לפי מחלקות של המערערת (מש/10) שלפיו שייך העובד ל"שיווק הארצי", וכן על
14 המסמך מש/7 שבו נכתב שהעובד עובד בשיווק בסניף תל אביב. בביקורת שנערכה
15 במשרדי החברה ביום 16.8.16, נשאל מר רוזנברג, מנכ"ל המערערת באותה תקופה,
16 מי העובדים שעבדו בעיר אילת, ולא מנה את ברק אופיר כעובד באילת. מר צור טען
17 בתצהיר עדותו הראשית (סעיף 13.1) שברק אופיר עבד במרכז המכירות של המערערת
18 באילת, ומדי פעם הגיע למרכז לצורך טיפול בנושאי שיווק ולוגיסטיקה של הסניף
19 באילת. בחקירתו הנגדית השיב ביחס למש/7 שהעובד היה שייך לשיווק הארצי,
20 ואולם עבד בעיר אילת. בסיכומיה הפנתה המערערת לכך שעל פי מש/12 כתובתו
21 המדווחת של העובד הייתה בעיר אילת בין התאריכים 19.4.2010 לבין 28.11.2011.
22 אף שעובדה זו תומכת לכאורה בהצהרתו של מר צור שלפיה מדובר באיש שיווק שעבד
23 באילת, לא ברור מתצהירו ומסיכומי המערערת מדוע ניטלה הטבת המס למעסיק גם
24 בשנת המס 2012, שבה לא הייתה כתובתו המדווחת של העובד בעיר אילת. הסתמכות
25 על כתובת מגורים בלבד כמבחן למתן הטבת מס למעסיק אינה מובנית מאליה, גם
26 לא בעיר אילת המרוחקת מרחק רב מיישובים אחרים, הן מאחר והמגורים באילת
27 אינם מעידים בהכרח על ביצוע עבודה בעיר אילת, והן מאחר שאין כל וודאות שעובד
28 שפסק לעבוד בעיר אילת ועבר לעבוד בעיר אחרת הזדרז לשנות את כתובת מגוריו
29 במרשמי משרד הפנים. זאת ועוד, על פי עדותו של מר צור עצמו, לא כל עבודתו של
30 ברק אופיר בוצעה בתחום העיר אילת, ועל כן לא ברור מדוע נטלה לעצמה המערערת
31 הטבת מס למעסיק בגין כלל הכנסת העבודה ששולמה לו. המערערת לא ביארה מה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

היו מספר ימי העבודה של העובד באילת, לעומת מרכז הארץ, וכל טענותיה בעניין זה
היו טענות כלליות שלא נתמכו בראיות אובייקטיביות, אלא התבססו על זיכרוננו של
מר צור. מר ברק אופיר לא זומן לעדות על ידי המערערת, אף שהיה בעדותו כדי לשפוך
אור על סוגיה זו. המערערת לא הוכיחה אפוא שהיא זכאית להטבת מס למעסיק בגין
שכר עבודה ששולם לברק אופיר, ולפיכך אני דוחה את ערעורה לגבי עובד זה.
17. גם לגבי העובד אריה קלמן שלל פקיד השומה את הטבת המס למעסיק לשנת 2012,
בטענה שכעובד שיווק שהה העובד באופן מזדמן בלבד בעיר אילת, ולא ביצע את כל
עבודתו בעיר אילת. המערערת הפנתה בסיכומיה לכך שמעיון במש/12 עולה שכתובתו
של העובד הייתה בעיר אילת בין 25.10.94 לבין 27.9.2012, ורק לאחר מכן בעיר רמת
גן. כפי שציינתי לגבי העובד ברק אופיר, עצם הרישום של כתובת המגורים בעיר אילת
אינו מעיד כשלעצמו על ביצוע עבודה בעיר אילת, ויש להציג ראיה אובייקטיבית
לביצוע עבודה בעיר אילת, שעה שמדובר בהטבת מס ניכרת. בביקורת שנערכה
במשרדי החברה לא ציין מר רוזנברג את שמו של אריה קלמן כעובד בעיר אילת. מר
אריה קלמן לא זומן לעדות כדי להבהיר מה היה מקום עבודתו בשנת המס, וקשה
להסתמך על תשובותיו של מר צור כאסמכתא לביצוע עבודה בעיר אילת. **אשר על כן**
אני דוחה את הערעור לגבי עובד זה.

זיכוי ממס לתושב העיר אילת

18. פקיד השומה שלל את הטבת המס המיועדת לתושב העיר אילת, אשר ניתנה למר
יצחק בשנת 2012, על פי סעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת. סכום המס לחיוב
על פי הצו מסתכם ל- 23,340 ₪.

19. סעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת קובע-

(א) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב אילת זכאי באותה שנה
לזיכוי ממס בשיעור 10% מהכנסתו החייבת שהיא הכנסה מיגיעה
אישית, עד לסכום של 227,640 שקלים חדשים, שנצמחה או הופקה
באזור אילת או באזור חבל אילות, אך לא יותר מהמס שהוא חייב בו בשל
הכנסתו האמורה, שיראוה לעניין זה כאילו הוא בשלב הגבוה ביותר
בסולם הכנסתו, ולא יהא זכאי להנחה לפי סעיף 11 לפקודה.

20. הטבת המס ניתנת ל"תושב אילת", מונח שלא הוגדר בחוק אזור סחר חופשי באילת,
ואולם על פי סעיף 2(א) בחוק -

(א) כל מונח בהוראה בחוק זה המתייחס למס כלשהו יתפרש לפי המשמעות שיש
לו בחוק שלפיו מוטל אותו מס.

21. המונח תושב אילת יפורש אפוא, בדומה לפרשנות הניתנת למונח 'תושב' בסעיף 11
בפקודת מס הכנסה, המוזכר בסעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי אילת, המעניק למעשה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 הטבה מקבילה להטבה המוענקת לתושבי ישובים מסוימים בסעיף 11 בפקודת מס
2 הכנסה.
3 22. 'תושב' מוגדר בסעיף 11 בפקודת מס הכנסה כמי שמרכז חייו באותו יישוב, וזאת על
4 מנת להבטיח את תכליתן של הטבות המס המיועדות למי שהוא תושב אילת, בשונה
5 מהטבת המס למעסיק, הניתנת על בסיס עבודה בעיר אילת, ולא על בסיס תושבות.
6 23. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, אף שבקביעת 'מרכז החיים' קיים היבט סובייקטיבי,
7 הבוחן מהו 'מרכז החיים' מנקודת ראותו של הנישום, המבחן המרכזי הינו מבחן
8 אובייקטיבי מהותי, הבוחן את התושבות בהתאם למבחן 'מירב הזיקות' של נישום
9 למקום, על פי אמות מידה איכותיות, בעוד שהמבחן הסובייקטיבי הינו מבחן משלים.
10 24. מבחן 'מירב הזיקות', כפי שנקבע בפסק דינה של כב' השופטת חיות (כתוארה אז)
11 בע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (מיום 29.12.05) (להלן – "פרשת גונן"), בוחן
12 את המקום אשר ביחס אליו מתקיימות 'מירב הזיקות': המשפחתיות, החברתיות
13 והכלכליות, תוך כדי בחינת מקום מגוריו הקבוע של הנישום, או האם יש לו בית קבע
14 (ע"א 328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (מיום 22.2.17) (להלן – "פרשת פלוני"),
15 מקום המגורים הקבוע של בני משפחתו, מקום עבודתו, מיקום חבריו, וקשריו
16 הכלכליים. כפי שהודגש בפרשת גונן, בחינת מרכז החיים מערבת היבטים עובדתיים
17 ומשפטיים כאחד. קביעת התושבות אינה קביעה עובדתית בלבד, אלא גם מסקנה
18 משפטית, המיוסדת על אמות מידה משפטיות לקביעת התושבות (ראו גם פרשת
19 פלוני; ע"א 4525/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים
20 גדולים (מיום 17.8.2016); ע"א 2704/13 כהן נ' רשות המיסים – פקיד שומה ת"א 3
21 (מיום 28.7.2014)).
22 25. מבחנים אלו לעניין קביעת תושבות ומרכז חיים, אשר נדונו בפרשת גונן בהקשר של
23 קביעת 'תושב ישראל' לעומת 'תושב חוץ', אומצו לשם קביעת תושבות לצורך ההטבה
24 שמעניק סעיף 11 בפקודת מס הכנסה, הטבה דומה במהותה להטבה הניתנת לתושב
25 העיר אילת בחוק אזור סחר חופשי באילת, בע"א 8234/11 אביב בלטינסקי נ' פקיד
26 שומה עכו (מיום 6.2.14) (להלן – "פרשת בלטינסקי"). בית המשפט הפנה בפרשת
27 בלטינסקי להגדרת "תושב" בסעיף 1 בפקודת מס הכנסה, הקובע מבחנים לעניין
28 קביעת מרכז חייו של יחיד בהקשר של קביעת תושבות בישראל, שממנה ניתן להקיש
29 גם לעניין תושבות ביישוב, כדלקמן –
30 "תושב ישראל" או "תושב" –
31 (א) לגבי יחיד – מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות
32 אלה:



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון
2 מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין
3 השאר:

- 4 (א) מקום ביתו הקבוע;
5 (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;
6 (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו
7 הקבוע;
8 (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים
9 שלו;
10 (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות
11 שונים;
12

13 26. מבחינת 'מרכז החיים' ומבחן 'מירב הזיקות', ובשים לב לתכליתו של סעיף 11 בחוק
14 אזור סחר חופשי באילת, להעניק הטבה לתושבי העיר אילת, בהבדל מהטבת מס
15 הניתנת לעבודה בעיר אילת, נדרש כי לנישום מרכז חיים ייחודי בישוב, ואין לו מרכז
16 חיים "כפול" (ראו למשל ע"מ (חי) 21313-05-15 דוד יעקב נ' פקיד שומה עכו (מיום
17 25.11.2016) (להלן- "פרשת דוד"), וכי מגוריו ביישוב המזכה הם מגורי קבע, ולא
18 מגורים ארעיים או מזדמנים (ראו ע"א 1117/92 ד"ר זילמה לונדר נ' מנהל מס ערך
19 מוסף ירושלים, פ"ד מז (5) 91 (להלן- "פרשת זילמה לונדר")). קיומה של דירת
20 מגורים באילת אינה מעידה בהכרח על כך שהעיר אילת היא מרכז חייו של הנישום,
21 גם אם הנישום לן לעיתים באותה דירה לצרכי עבודה (ראו פרשת זילמה לונדר).

22 27. נטל הראיה מוטל בענייני מסים על המערער, בעיקר בשל הנחיתות הראייתית
23 המובהקת של פקיד השומה, וביתר שאת בערעור שעניינו תושבותו של נישום, כאשר
24 מירב המידע אודות נסיבותיו האישיות מצוי בידי שלו (ראו ע"מ (מרכז) בר רפאלי נ'
25 פקיד שומה כפר סבא (מיום 10.4.2019) (להלן- "פרשת רפאלי"), והפסיקה המוזכרת
26 שם; פרשת דוד והפסיקה המוזכרת שם).

27 28. בענייננו לא שוכנעתי שעלה בידי המערערת להוכיח כי מר יעקב היה תושב העיר אילת.
28 אמנם מצאתי שעבודתו של מר יעקב בוצעה במלואה בעיר אילת, ואולם מקום ביצוע
29 העבודה, כמו גם מקום לינה סמוך למקום העבודה, אינם מעידים על תושבות,
30 הנבחנת כאמור על פי מבחן מירב הזיקות. משפחתו של מר יעקב (אשתו ובתו),
31 מתגוררת בכפר סבא. אמנם מר יעקב הצהיר שרק אחת למספר שבועות הוא נוסע
32 לבית משפחתו, ואולם טענה זו לא הוכחה. אין להוציא מכלל אפשרות שמדי שבוע
33 נסע מר יעקב לבקר את משפחתו, שכן מר יעקב נמנע מלהציג ראיות בדבר תדירות
34 טיסותיו למרכז הארץ. גם אם אכן הסתפק מר יעקב בביקורים משפחתיים אחת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 למספר שבועות, ניתן ללמוד מהצהרתו שיש לו קשר למשפחתו והוא מגיע לביתו בכפר
2 סבא. אמנם המערערת שכרה עבורו דירה לשם לינה סמוך למקום העבודה, בשל
3 ריחוקה של אילת ממקום מגוריו בכפר סבא, שם תושבותו, ואולם ניתן להתרשם כי
4 מדובר במקום לינה ארעי בלבד, ואפילו את הדואר ביקש מר יעקב לקבל במקום
5 עבודתו. זאת ועוד, מר מלר, מייצג החברה, טען בדיוני שלב ב' של השומה, כי
6 המערערת שכרה דירות מגורים עבור עובדיה שמרכז חייהם אינו באילת.
7 29. כפי שנקבע לגבי תושבות בארץ לעומת תושבות בחו"ל, עבודה מחוץ לגבולות המדינה,
8 הכרוכה מעצם טיבה בהיעדרות ממושכת מ'בית הקבע', אין בה כשלעצמה כדי לשנות
9 את מרכז החיים, וכל מקרה נבחן בהתאם לנסיבותיו, ועל פי מבחן מירב הזיקות. כך
10 גם לגבי עבודה המרוחקת מבית הקבע בארץ. אין בעבודה בישוב מסוים כדי לשנות
11 את מרכז החיים ואת תושבותו של נישום, גם אם העבודה כרוכה בלינה סמוך למקום
12 העבודה (ראו פרשת פלוני ופרשת רפאלי).
13 30. מר יעקב לא הציג ראיות כלשהן לכך שאילת הייתה מרכז חייו בשנת 2012, ולא ביאר
14 מהן הזיקות שיש לו לעיר, מלבד עבודתו בה במשך מספר שנים, והלינה הארעית שלן
15 בה. כמו כן לא הציג ראיות בדבר העדר זיקות לעיר כפר סבא. בנסיבות האמורות לא
16 מצאתי שעלה בידי המערערת להוכיח כי מרכז חייו של מר יעקב בשנת 2012 היה בעיר
17 אילת, ועל כן אין הוא זכאי לזיכוי ממס המיועד לתושבי אילת. **לפיכך נדחה ערעורה**
18 **של המערערת בעניין זה.**

טובות הנאה לעובדים - כללי

20 31. סעיף 2(2) בפקודת מס הכנסה, מחייב במס כל תשלום ששילם מעביד לעובדו, כל
21 "השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה" בכסף או בשווה כסף.
22 ההלכה הפסוקה עמדה על רוחב תחולתו של הסעיף, אשר נועד למנוע שחיקה של
23 בסיס המס, בדרך של הענקת הטבות לעובדים כתחליף לתשלום משכורת במזומן (ראו
24 למשל כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) בע"א 7034/99 פקיד שומה כפר-סבא נ'
25 דר, פ"ד נח (4) 913, 921 (2004); כב' המשנה לנשיאה (כתוארה אז) מרים נאור, בע"א
26 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (מיום 2.2.14); כב' השופט א' רובינשטיין
27 (כתוארו אז), בע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים נ' בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ
28 (מיום 28.11.07) כב' השופט ד' מינץ בע"א 4096/18 חכם את אור – זך עורכי דין ואח'
29 נ' פקיד שומה עכו (מיום 23.5.19) (להלן – "פרשת אור זך").



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

32. פקיד השומה מצא בבדיקתו כי המערערת העניקה טובות הנאה לעובדים מבלי לחייבן במס, בניגוד להוראת סעיף 2(2) בפקודת מס הכנסה. המערערת חלקה על קביעתו של פקיד השומה, ואולם כפי שאפרט להלן, לא עלה בידי המערערת להוכיח את טענתה.

שווי דיור ודמי ניהול למגורי העובדים

33. פקיד השומה מצא בבדיקה שערך כי בשנות המס הרלוונטיות שכרה המערערת דירות באילת, במתחם "חברים בלגונה", עבור מספר עובדים, וכן עבור מר צור. המערערת נמנעה מלזקוף את שווי שכר הדירה ודמי הניהול לשכרם של העובדים. לטענת פקיד השומה, גם אם השכרת הדירות חסכה למערערת כסף, כפי שטענה, עדיין מדובר בטובת הנאה לעובד, החייבת במס. משכך קבע פקיד השומה שיש לחייב את שכר הדירה ואת דמי הניהול כהכנסת עבודה, לפי סעיף 2(2) בפקודת מס הכנסה, וחייב את המערערת בתשלום המס. את הסכומים זקף פקיד השומה לעובד ששמו היה נקוב בהסכמי השכירות, גילם את סכום ההטבה במדרגת המס שחלה על הכנסת העובד שלו נזקפה ההכנסה (בצירוף 12% בגין ביטוח לאומי). את יתרת דמי ניהול, שלא יוחסה לעובד ספציפי, חייב פקיד השומה במס על פי מדרגת המס הגבוהה ביותר- 45%. פקיד השומה חייב את המערערת במס בסעיף זה כדלקמן: **בשנת 2010- 206,477 ₪; בשנת 2011- 146,967 ₪; ובשנת 2012- 75,214 ₪.**

34. המערערת טענה מנגד כי הדירות נשכרו לשם פעילותה, ושימשו מספר רב של עובדים, וכן את ספקיה. עוד טענה שהיא הייתה הנהנית העיקרית משכירת הדירות, ואילו הייתה משכנת את העובדים בבתי מלון באילת, הייתה העלות גבוהה באופן משמעותי מאשר תשלום דמי שכירות. המערערת הוסיפה וטענה טענות לעניין טעויות בקביעותיו של פקיד השומה, כגון זקיפת ההכנסה שבשנת 2012 לעובד מר דין, שלא עבד עוד בשורותיה באותה שנה, במקום להכנסתו של העובד סמרי ירדן. אשר לזקיפת ההטבה למר צור, טענה המערערת שלא היה מקום להתבסס אך ורק על הכרטסת של המערערת, והיה מקום לבחון באילו מועדים שהה מר צור באילת.

35. טענותיה של המערערת שלפיהן דמי השכירות אינם מהווים הכנסה בידי העובדים, נטענו בשפה רפה, והטיעונים בדבר טובת ההנאה של המערערת מניחים את המבוקש, בטענה שמדובר ב'נוחות המעביד', תוך התעלמות מטובת ההנאה המובהקת שנצמחה לעובדים. ההלכה הפסוקה ביארה כי שכירת דירות עבור העובדים מהווה הכנסת עבודה בידם, בהתאם לסעיף 2(2) בפקודת מס הכנסה, כיון שמדובר בתשלום שכר עבודה בשווה כסף (או במתן טובת הנאה), ובהתאם להלכה הפסוקה, לא מדובר בהוצאה שהיא לנוחות המעביד, גם כאשר מספר עובדים מתגוררים בדירת הנופש



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שהושכרה לשימושם (ראו לעניין זה ע"א 545/59 דן אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד
2 שומה ת"א 5 פ"ד יד 2089 (1960); ע"א 343/68 פקיד שומה ת"א 5 נ' עיריית בת ים,
3 פ"ד כג (1) 188 (1969); עמ"ה (נצ') מלון טבריה בע"מ נ' פ"ש טבריה (מיום 11.9.90);
4 וראו גם פסק דיני בע"מ (ב"ש) 28796-05-16 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ
5 נ' פקיד שומה אשקלון (מיום 16.2.2020) שבו התייחסות מפורטת לסוגיה).
- 6 36. חרף החובה המוטלת עליה, נמנעה המערערת מלנכות את המס משכר עבודה זה
7 ששולם לעובדיה, אף לא ניהלה רישום מדויק של העובדים ושל תקופת השימוש שבהן
8 השתמש כל אחד מהם בדירה. בסיכומיה ניסתה המערערת להתנער מהרישומים
9 בכרטסת, שעליהם התבסס פקיד השומה בקביעותיו, וטענה, בין היתר, כי עצם רישום
10 שמו של מר צור בכרטסת לצד מספרה של אחת הדירות, אינו מעיד על השימוש שעשה
11 מר צור בדירה.
- 12 37. בהעדר דיווח וניכוי מס במקור כנדרש, ערך פקיד השומה את השומה בהתאם לנתונים
13 שהיו ברשותו, שמקורם ברישומי המערערת או במסמכים שהגישה. לא מצאתי כל
14 מקום לטרוניותיה של המערערת בסיכומיה על אופן עריכת השומה. אף שהמידע
15 המלא מצוי ברשותה של המערערת, נמנעה כאמור המערערת מלזקוף את ההטבה
16 לחובת עובדים ספציפיים שנהנו ממנה, אף נמנעה מלדווח על ההטבה, וליחסה
17 לעובדים ספציפיים, לא רק בזמן אמת, אלא גם בשלבי הבירור בפני פקיד השומה,
18 וגם בהליך שלפני. המערערת הסתפקה במתיחת ביקורת על התחשיב שערך פקיד
19 השומה, ונמנעה מ'לדייק' את הנתונים באמצעות המידע המצוי ברשותה ובידיעתה,
20 לצורך 'דיוק' השומה. המערערת מתחה ביקורת על זקיפת טובת ההנאה לעובד דיין,
21 לאחר שלא עבד עוד בשורותיה, אך נמנעה מלפרט ולהוכיח מי העובדים שהשתמשו
22 בדירה בשנות המס. בחקירתו הנגדית של מר חלילי טענה המערערת כי היה זה העובד
23 סמרי ירדן שהחליף את העובד דיין, ואולם היא נמנעה מלהציג ראיות לתמיכה
24 בטענתה, ומלפרט האם שיעורי המס החלים על העובד סמרי ירדן היו שונים משיעורי
25 המס החלים על העובד אלי דיין, ומהי הנפקות של טענתה לעניין חבות המס.
- 26 38. הנטל בעניין זה אינו מונח לפתחו של פקיד השומה, אלא לפתחה של המערערת,
27 המחויבת בהגשת דיווח מלא וראיות התומכות בגישתה, ולא מצאתי שעלה בידי
28 המערערת לעמוד בנטל האמור. עצם הטענה שנטענה בעלמא, שלפיה שלושה עובדים
29 השתמשו בדירה, ולא אחד, או שעובד אחד הוחלף בעובד אחר, לא הוכחה בכול דרך,
30 ובכול מקרה אין בה די כדי לפסול את השומה או להוכיח שהיה מקום לחייב במס
31 את הטבה בשיעור מס אחר מזה שחויבה. פקיד השומה התבסס בקביעותיו על נתוני



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

המערערת, ועל הרישומים שהיו בכרטיסות של המערערת, אף הביע נכונותו לאורך כל הדרך לשנות ולתקן בהתאם לעובדות שיוצגו לו, אלא שעובדות שכאלו לא הוצגו, לא בזמן אמת, לא במהלך הדיונים לפני פקיד השומה, אף לא במהלך בירור ההליך שלפני. גם אילו הייתי סבורה שמוטל על פקיד השומה להצדיק את קביעותיו, ולא נטענו כל טענות מצד המערערת על כך, לא מוטלת על פקיד השומה החובה להוכיח בראיות מדויקות שהשומה שנערכה היא מדויקת לחלוטין (ראו ע"א 4230/00 רצון נ' פקיד שומה נתניה (מיום 29.9.2003); ע"א 4493/12 צדוק ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים 1 (מיום 13.4.2014)). פקיד השומה ערך ביקורת בעסק, ועשה מאמצים לקבוע שומה מדויקת ככל האפשר, למרות העדר שיתוף פעולה מצד המערערת, ועל כן לא נפל פגם בשומה. בהעדר עובדות מדויקות הנתמכות באסמכתאות מינימליות לא מצאתי שיש לקבל את הטענות הכלליות שטענה המערערת, ולשנות מקביעותיו של פקיד השומה.

39. גם לעניין הדירה שהועמדה לרשות מר צור, ביכרתי את עמדתו של פקיד השומה על פני עמדתה של המערערת. עצם העמדת הדירה לרשותו של מר צור, מחייבת זקיפת הטבה, גם אם בפועל לא עשה בה מר צור שימוש מדי יום. לא זו אף זו. מר חלילי השיב במהלך חקירתו הנגדית כי בכרטיס שניהלה המערערת מצא רישומים המעידים על תשלום הוצאות לחברת חשמל בסכום בלתי מבוטל, המעיד על שימוש בדירה לאורך כל השנה (עמ' 27 בפרוטוקול הדיון). גם לעניין זה לא הציגה המערערת תחשיב חלופי מבוסס הנתמך בראיות אובייקטיביות, אלא הסתפקה בטענות כלליות, שאין בהן לטעמי כדי לבטל את החיוב במס, שאותו הייתה המערערת אמורה לשלם מלכתחילה.

40. בהעדר נתונים מדויקים באשר לשימוש בדירות, אין כל בסיס לקביעת המס על פי שיעורי מס ממוצעים, או על ייחוס שרירותי של ההטבה לעובדים רבים לשם הפחתת תשלום המס. לפיכך לא מצאתי כל פגם בקביעתו של פקיד השומה, ואני דוחה את הערעור בנקודה זו.

נסיעות לחו"ל

41. פקיד השומה זקף את הוצאות הנסיעה לחו"ל, שאותן תבעה המערערת בניכוי, כהכנסת עבודה של מר צור, בטענה שלא הוכח לו כי ההוצאות עומדות בהוראות סעיפים 17 ו- 32 בפקודת מס הכנסה, ושהן הוצאות הכרוכות ושלובות בייצור ההכנסה. בשנת המס 2010 נקבע לעניין רכיב זה מס לתשלום בסך של 504,222 ₪; בשנת 2011 - 355,490 ₪; ובשנת 2012 - 292,103 ₪.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

42. לטענת פקיד השומה היה על המערערת להציג מסמכים וקבלות להוכחת ההוצאות שתבעה בניכוי, להנחת דעתו של פקיד השומה, בהתאם לאמור **בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972** (להלן - "**תקנות הוצאות מסוימות**"). פורט כי המערערת נמנעה מלהגיש מסמך התואם את הנחיות פקיד השומה, המבאר את פרטי הנוסע (שמו, תפקידו, יעד הנסיעה, מטרת הנסיעה, ימי השהות העסקית בחו"ל, סכום ההוצאות בכל סעיף, קבלות לגבי הנסיעות, כרטיסי נסיעה). עוד פורט שבעקבות דרישתו של פקיד השומה להמציא את המסמכים, התקבל מדגם של חשבוניות עבור טיסות, שאינן עומדות בכללים. בבדיקה שערך פקיד השומה נמצא כי הוצאות הנסיעה היו בגין נסיעות עובדים שאינם מועסקים על ידי המערערת באילת. במהלך חקירתו הנגדית ביאר מר חלילי כי לא זו בלבד שהנוסעים לא היו עובדי המערערת, המערערת כלל לא הוכיחה שהתכשיט שהובל לחו"ל באותה נסיעה נמכר באילת, ולא בסניף אחר (עמ' 33 ; עמ' 35). פקיד השומה הוסיף וטען כי חלק ממדגם החשבוניות שקיבל מהמערערת היו בגין נסיעות של בעלי החברה או קרוביהם, ועל כן קבע שלא מדובר בהוצאות בייצור הכנסה.
43. המערערת טענה מנגד כי הוצאות הנסיעות לחו"ל, כפי שפורטו בספריה, הן הוצאות הכרוכות והשלובות בייצור ההכנסה במלואן, ואינן הוצאות פרטיות. נטען כי פקיד השומה לא הצביע על הוצאות טיסה קונקרטיות שלגביהן התעורר חשד כי מדובר בהוצאה פרטית, אף שרואה החשבון של המערערת הסכים במהלך הדיונים שכל שימצאו הוצאות פרטיות יחויב מר צור בגין. המערערת הוסיפה וטענה שלא היה מקום לזקוף את הוצאות הנסיעה לחו"ל להכנסתו של מר צור דווקא, ולחייבן בגילום על פי שיעורי המס המקסימליים החלים על הכנסתו, גם אם נמצאה חשבונית אחת של נסיעה של מר צור ובתו, שכן הנסיעות לא בוצעו על ידי מר צור, והוא לא היה עובד של המערערת. המערערת הפנתה לכך שבשלב א' נזקפו כטובת הנאה לשכר העובדים מחצית בלבד מההוצאות, וכן שהן חויבו בגילום לפי שיעור מס ממוצע של העובדים, 34%-35%, ולא 45% כפי שנעשה בצו.
44. מתצהיר עדותו הראשית של מר צור עולה כי על מנת לעודד את שיווק התכשיטים, הציעה המערערת לתיירים לשלם מקדמה בלבד בעת רכישת התכשיט במהלך שהותם בחופשה באילת, ולשלם את יתרת התמורה עם קבלת התכשיט בביתם בחו"ל. התכשיט שנרכש נשלח אל הרוכשים באמצעות נציג ששלחה המערערת. מר צור העיד בתצהיר עדותו הראשית כי מדובר בחוויית קניה מיוחדת לתיירים, וכי לו עצמו לא נצמחה כל טובת הנאה אישית מהנסיעות שביצע לטובת החברה, לצורך אספקת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 התכשיטים, או לצורך השתתפות בתערוכות תיירות או תערוכות מקצועיות. לעיתים
- 2 נסעו לחו"ל בשליחות המערערת נציגים שלא עבדו באילת, אלא בסניף אחר, ואולם
- 3 בכול מקרה מדובר בהוצאות בייצור הכנסה של המערערת.
- 4 45. בהעדר דיווח מפורט של המערערת בדבר פרטי הנסיעה, הנתמך באסמכתאות לאימות
- 5 ההוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה, כאמור בתקנה 6 בתקנות הוצאות מסוימות
- 6 ובהנחיות הפנימיות, קשה לאמץ את הטענה שלפיה היו ההוצאות כרוכות ושלובות
- 7 במלואן בייצור הכנסה, כנדרש בסעיף 32 בפקודת מס הכנסה. לעניין זה אין די
- 8 בהצהרתם של מר צור או מר יצחק על כך שלא היו הוצאות פרטיות כלל, או על כך
- 9 שכל ההוצאות היו כרוכות ושלובות בייצור ההכנסה, במיוחד לאחר שפקיד השומה
- 10 מצא במדגם הקבלות שהועברו לידי הוצאות נסיעה לחו"ל של מר צור ובתו.
- 11 46. יחד עם זאת, מצאתי שיש לקבל אחדות מטענותיה של המערערת בעניין זה. פקיד
- 12 השומה לא חלק למעשה על משלוח התכשיטים לחו"ל באמצעות עובדים (של
- 13 המערערת, או עובדי סניף אחר של חברה קשורה), ועל כן, סביר להניח שלא כל
- 14 ההוצאות היו הוצאות פרטיות, וחלק מהן היו הוצאות בייצור הכנסה, אשר אינן
- 15 מהוות טובת הנאה של בעל השליטה או של העובדים. בנסיבות אמורות, ובשים לב
- 16 לליקויים שפורטו, ניתן לטעמי להעריך, על דרך האומדן, כי 75% מההוצאות היו
- 17 הוצאות כרוכות ושלובות ביצור הכנסה, בעוד ש- 25% מהן היו הוצאות פרטיות
- 18 (שיעור שהיה מקובל על פקיד השומה בדיון שהתקיים לפני).
- 19 47. אשר לשיעור המס בגילום, מר חלילי ביאר בחקירתו הנגדית את הטעמים לייחוס
- 20 ההוצאות למר צור דווקא, והשיב כי לא נמסר לו מידע אודות העובדים שנסעו,
- 21 ומשראה בחשבוניות המדגמיות חשבונית המעידה על נסיעה של מר צור עם בתו
- 22 לחו"ל, שייך את כול הנסיעות לבעל המניות. עוד השיב כי גם מר יצחק, שהיה בין
- 23 הנוסעים לחו"ל, נמצא במדרגת המס השולי הגבוהה ביותר.
- 24 48. מצאתי אמנם מקום לקבל את טענת המערערת שלא היה מקום לזקוף את ההוצאות
- 25 במלואן דווקא כהכנסת עבודה של מר צור, שכן ברור מהממצאים שעמדו בפני פקיד
- 26 השומה שלא מדובר בסכומי כסף שמר צור משך לכיסו, או בהוצאות נסיעה של מר
- 27 צור דווקא, אלא בהוצאות נסיעה של מגוון עובדים. יחד עם זאת, לא מצאתי שיש
- 28 לבכר גילום על פי שיעור המס השולי הממוצע של העובדים, על פני גילום בשיעור המס
- 29 המרבי. כפי שציינתי, נמנעה המערערת מלדווח את הדיווח הנדרש, ובהתאם לדרישת
- 30 פקיד השומה הגישה אסמכתאות חלקיות בלבד, שאינן עומדות בדרישות. בשל כך לא
- 31 עמד בפני פקיד השומה מידע מלא אודות העובדים שנסעו ואודות מטרת נסיעתם,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

ובוודאי שלא היה בידו מידע אודות נוסעי הנסיעות הפרטיות. ניתן ללמוד מעדותו של מר צור כי גם הוא וגם מר יצחק היו בין הנוסעים לחו"ל, וסביר להניח כי המערערת מימנה הוצאות פרטיות דווקא לבעלי השליטה וקרוביהם, המצויים במדרגות המס הגבוהות, או לבכירים בחברה, כמו מר יצחק, ולא לעובדים הזוטרים. מר חלילי ביאר במהלך חקירתו הנגדית שהן מר צור והן מר יצחק נמצאים במדרגת המס המרבית. עוד השיב בהקשר אחר, כי מחלוקת המס בין הצדדים היא במגוון רחב של סוגיות, לגבי חלק גדול של העובדים, וככל שתתקבל עמדת פקיד השומה יהיו מדרגות המס של העובדים האחרים גבוהות יותר. בנסיבות האמורות אין מקום לקבע את ממוצע שיעור המס של העובדים, המשקף מדרגות מס נמוכות, רק בשל הימנעות המערערת מלמסור מידע מלא, ומלחייב את עובדיה במס כדין, ועל כן אינני רואה מקום לביצוע הגילום במדרגת המס המופחתת של 35%.

49. לסיכום נקודה זו, הערעור מתקבל באופן חלקי, כך שרק 25% מההוצאות יזקפו כהכנסות של העובדים ובעלי השליטה, ואולם שיעור הגילום יהיה בשיעור המס המרבי שקבע פקיד השומה בצו (בתוספת ביטוח לאומי).

הוצאות ביגוד

50. על פי האמור בנימוקי הצו, ניכתה המערערת בשנות המס הרלוונטיות הוצאות ביגוד. מבדיקה שערך פקיד השומה נמצא כי ההוצאה נרשמה בכרססת הנהלת החשבונות כנגד תשלום לחנות בגדי יוקרה בעיר אילת. פקיד השומה קבע שלא מדובר בהוצאה מותרת בניכוי, נוכח האמור בסעיפים 17 ו-32 בפקודת מס הכנסה, ותקנות ניכוי הוצאות מסוימות. נטען שכיון שהנהנה העיקרי מהביגוד הוא העובד, מדובר בטובת הנאה, החייבת במס לפי סעיף 2(2) בפקודה. המערערת לא הגישה לפקיד השומה את שמות העובדים שקיבלו את הביגוד, ועל כן לא חישב פקיד השומה את המס לתשלום בהתאם לשיעור המס החל על הכנסתו של עובד ספציפי, אלא בשיעור של 45%. **בשנת המס 2010 חויבה המערערת במס בסכום של 8,545 ₪, ובשנת 2011- בסכום של 4,343 ₪.**

51. המערערת קבלה על חיובה וטענה כי הביגוד הרלוונטי מתייחס לחליפות שסופקו לנציגי המכירות באילת, אשר נדרשו להופעה ייצוגית ומכובדת. נטען שלא מדובר בטובת הנאה אישית, שכן נוכח מזג האוויר באילת, לא ניתן להפיק מהביגוד האמור תועלת או טובת הנאה פרטית, והוא משמש לעבודה בלבד. כמו כן קבלה המערערת על כך שההוצאות גולמו לפי שיעור המס המקסימלי של 45% (בתוספת 12% ביטוח לאומי), ולא על פי שיעורי המס החלים על הכנסת העובדים שקיבלו את החליפות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

52. מר יצחק הצהיר אמנם בתצהיר עדותו הראשית כי ככל הידוע לו, לא נהגו הוא או עובדיו, ללבוש את החליפות המחויטות שרכשה המערערת, בשל מזג האוויר באילת, אלא לצרכי עבודה, ועל כן הייתה המערערת הנהנית העיקרית מרכישת הבגדים, ואולם ברור מעדותו שלא מדובר במדים או בתלבושת אחידה, כי אם בחליפות יוקרה מחויטות, ואין כל ראיה לכך שלא נעשה בחליפות שימוש לצרכים פרטיים. מזג האוויר החם באילת אינו משנה את אופייה של טובת ההנאה הנצמחת לעובד מבגדים אלו, וכפי שנעשה בבגדים שימוש לעבודה באילת, ניתן לעשות בהם שימוש גם לצרכים פרטיים. בהתאם למבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה, מדובר בטובת הנאה חייבת במס, ובהעדר פרטים בדבר העובדים שקיבלו את ההטבה, אף שניתנה למערערת אפשרות להגישם, רשאי היה פקיד השומה לחייב את המערערת בגילום בהתאם למדרגת המס המרבית. ולפיכך אני דוחה את הערעור בנקודה זו.

סגירת יתרת חובה של עובדים כנגד זכות יתרת ספקים

53. במהלך הביקורת מצא פקיד השומה כי בשנת המס 2010 נעשתה פקודת יומן לסגירת יתרת החובה של עובדי החברה מול ספקי החברה, בסך של 717,841 ₪. בצו נושא הערעור פירט פקיד השומה כי הספקים הינם בחלקם חברות קשורות למערערת. עוד צוין כי בהעדר הסברים נאותים לעניין זה יש לראות בכך 'מחילת חוב לספק' ו'הכנסת עבודה', לפי סעיף 2(2) בפקודה, של אותם עובדים. פקיד השומה חייב את המערערת במס (בגילום) לפי שיעור מס של 45% (ו-12% ביטוח לאומי), סה"כ 751,229 ₪ ברכיב זה.

54. לטענת המערערת, סכום של 400,000 ₪ הינו הלוואה שניתנה למר יצחק, אשר החזיר אותה זה מכבר, כפי שהוכח לפקיד השומה. עוד טענה כי פקיד השומה שגה בגילום יתרות החובה בשעה שבחר בשיעור המס המקסימלי. בחקירתו הנגדית טען מר יצחק שהוא מעולם לא לוה סכום כסף כלשהו מהמערערת. נהפוך הוא. הוא זה שהלווה למערערת סכומי כסף. לא זו בלבד שעדותו זו של מר יצחק אינה תומכת בהסברים שנתנה המערערת ובטענותיה בדבר פירעון ההלוואה, היא עומדת בסתירה לה. המערערת לא הוכיחה אפוא שההלוואה נפרעה בחלקה.

55. גם לעניין העובדת אירית גולן לא ברורה גרסתה העובדתית של המערערת. מר צור השיב כי הסכום שולם לעובדת לאחר סיום יחסי עובד מעביד בשנת 2010. יחד עם זאת, על פי הכרטסת של המערערת, המשיכה העובדת לעבוד בשורות המערערת גם בשנים 2011-2012, וכנראה גם בשנת 2016. תשובתו של מר צור, שלפיה יתכן שהעובדת חזרה לעבוד לא נתנה מענה להעדר חיוב במס כנדרש.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

56. מר צור הודה בחקירתו הנגדית כי לא ברורים לו הדברים שעליהם הצהיר בסוגיה זו, וכי כתב בתצהירו מה שהסביר לו רואה החשבון. מעבר לסתירה המהותית בין ההסבר שניתן לבין עדותו של מר יצחק, שלפיה כלל לא נטל הלוואה מהמערערת, ובין ההסבר שניתן לגבי העובדת אירית גולן, ונסיבות עבודתה בפועל, המערערת נמנעה מלזמן לעדות רואה חשבון או מנהל חשבונות מטעמה, שיבהיר את הפעולות החשבוניות שנעשו, אף נמנעה מלהציג מסמכים כלשהם לתמיכה בטענותיה. קשה להימנע מהרושם שפעולות חשבונאיות אלו מבטאות למעשה מחיקת חוב, כפי שהתרשם פקיד השומה. לא ניתן הסבר מניח את הדעת להעברת יתרת חוב לחברות קשורות, אף לא ליחס הנטען בין מחיקת הלוואות לבין תשלום פיצויי פיטורים, שלא הוכח בדרך כלשהי. לפיכך לא מצאתי פגם בקביעתו של פקיד השומה, ואני מורה על דחיית הערעור בעניין זה.
57. אשר לשיעור הגילום, מר חלילי השיב כי "יש המון סוגיות שאנו מחייבים את כולם, הצטברות של הסוגיות מביאה אותם למס מקסימלי ולכן הוחלט לחייב בצורה זו. בפועל, בוודאי שצריך לעשות את החישוב המדויק לאחר שתוכרע השומה" (עמ' 37 בפרוטוקול הדיון, שורות 12-14). עוד השיב כי "... יכול להיות שיש טעויות חישוביות מבחינת שיעורי המס, כי יש כאן המון סוגיות ומוסיפים כמעט לכולם מס כמה מהסוגיות. ולכן נלקח שיעור מס כזה ולא באופן מדויק. וכשתוכרעו הסוגיות ניגע לשיעור המס המדויק. זה יהיה פשוט מאוד לעשות את זה. זה לא משהו מורכב" (עמ' 38, שורות 10-13).
58. אף שלטעמי ראוי היה לסיים את ההתדיינות זה מכבר, בוודאי לאחר שניתנו למערערת מספר הזדמנויות להוכיח את טענותיה לפקיד השומה, נוכח תשובתו של מר חלילי, אשר בהגינותו הרבה הסכים לבחון את שיעור המס הספציפי, ככל שעמדת פקיד השומה תתקבל, אני קובעת שהגילום יעשה בשיעור שנקבע בצו, ואולם פקיד השומה יהיה רשאי לתקנו לשיעור המס החל בפועל על כל עובד שנהנה מפקודת היומן של סגירת החובה, ככל ששיעורי המס הרלוונטיים מצויים בידיו.
- ניכוי מס במקור מתשלומי שכר דירה
59. המערערת שכרה כאמור דירות באילת עבור אחדים מעובדיה ועבור בעל השליטה, מר צור. פקיד השומה בדק ומצא כי בניגוד לאמור בסעיף 164 בפקודת מס הכנסה, ולתקנה 2 בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות), התשנ"ח-1998 (להלן - "תקנות ניכוי מדמי שכירות"), לא ניכתה המערערת מס במקור מתשלומים אלו (בגין חבות המס של המשכירים), אף שלא הוצג לה אישור על פטור מניכוי מס במקור. על



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 פי נימוקי הצו חויבה המערערת בשנת 2010 במס בסכום של 89,627 ₪; בשנת 2011-
- 2 ב-65,908 ₪; ובשנת 2012 - 60,738 ₪. לטענת המערערת, לא חלה עליה חובת ניכוי
- 3 מס במקור מהטעם שפקיד השומה קבע שיש לראות בדמי השכירות הטבת מס בידי
- 4 עובדיה.
- 5 60. תשלום דמי השכירות יוצר בענייננו אירוע מס במישור משכיר הדירה, במישור
- 6 המערערת, המשלמת דמי השכירות, ובמישור בעל השליטה והעובד, שלצורך
- 7 מגוריהם נשכרה הדירה. אירוע המס בעניין טובת ההנאה שנצמחה לבעל השליטה
- 8 ולעובדים בגין שכירת דירה לשימושם נדונה בפרק קודם, שם נקבע כי בעל השליטה
- 9 והעובדים קיבלו טובת הנאה או הכנסת עבודה 'בשווה כסף', ועל כן יש כאמור לראות
- 10 בדמי השכירות כחלק מהכנסת עבודה בידיהם שיש לגלמה ולחייבה במס.
- 11 61. דמי השכירות ששולמו על ידי המערערת מהווים כאמור גם הכנסה פסיבית בידי
- 12 משכיר הדירה, ובענייננו חלה על משלם דמי השכירות חובת ניכוי במקור בגין
- 13 ההכנסה שנצמחה למשכיר.
- 14 62. סעיף 164 בפקודת מס הכנסה קובע סוגי הכנסות שבהן חלה חובת ניכוי מס במקור,
- 15 בראש ובראשונה חובת המשלם הכנסת עבודה לנכות את המס בגין הכנסת העבודה
- 16 שקיבל העובד. לצד התשלומים המנויים במפורש בסעיף 164 בפקודה, שבתשלומם
- 17 חלה חובת ניכוי המס במקור, מסמיך הסעיף את שר האוצר, באישור וועדת הכספים
- 18 של הכנסת, לקבוע סוגי הכנסות נוספות שבתשלומם יחויב המשלם לנכות מס במקור
- 19 ולהעבירו לידי פקיד השומה, על חשבון המס החל על מקבל התשלום.
- 20 63. צו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה לענין ניכוי במקור), התשנ"ח-1998
- 21 (להלן - "צו הקביעה"), אשר נקבע מכוח סמכותו האמורה של שר האוצר, קובע מהן
- 22 הנסיבות שבהן חלה על משלם דמי השכירות חובת ניכוי מס במקור (על פי תקנות
- 23 הניכוי במקור). על פי צו הקביעה, דמי השכירות שבתשלומם קיימת חובת ניכוי מס
- 24 במקור (על פי תקנות ניכוי מדמי שכירות), הוא "תשלום בעד שכירות של מקרקעין,
- 25 כהגדרתם בחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן - מקרקעין), שניתן לתבוע אותו
- 26 כהוצאה בייצור הכנסה, לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות של המשכיר בשל
- 27 ההשכרה, והכל בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום
- 28 חד פעמי ובין בשיעורים, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי במקור לפי
- 29 תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס
- 30 מעסיקים), התשנ"ג-1993."



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

64. עיון בהוראת צו הקביעה מלמד על כך שהצו מסייג את חובת הניכוי במקור על פי זהות המשלם, ומוטלת על משלם דמי שכירות **הרשאי לתבוע את התשלום כהוצאה בייצור הכנסה בלבד**. בכך ממועטים מתחולתו של צו הקביעה אותם דמי שכירות המשולמים במישור הפרטי, שהם הוצאה פרטית מעצם טיבם, ולא הוצאה בייצור הכנסה, וזאת כדי לפטור אדם פרטי או משקי בית מחובת הניכוי במקור. לעומת זאת, בשעה שמשלם דמי השכירות רשאי לתבוע את דמי השכירות כהוצאה, אין כל מניעה מלחייבו גם בחובת ניכוי במקור מהתשלום. כך בענייננו, כאשר דמי השכירות מהווים תשלום שכר עבודה בשווה כסף, ועל כן ניתן לדרוש ניכוי הוצאה בגינם, קובע צו הקביעה כי מדובר בדמי שכירות שעל משלם חלה חובת ניכוי במקור על חשבון המס החל על המשכיר.
65. המערערת טענה שאילו הייתה משלמת את דמי השכירות לעובדים במשכורתם, והם אלו שהיו משלמים את דמי השכירות, לא הייתה חלה חובת ניכוי מס במקור. אף שהדברים נכונים, משביכרה המערערת לשלם את דמי השכירות בעצמה, מטעמיה (כפי הנראה כדי להימנע מלשלם את המס החל על העובד בגינם), אין בכך כדי לפטור אותה מניכוי המס במקור.
66. בהתאם לתקנות ניכוי מדמי שכירות היה על המערערת לנכות מדמי השכירות המשולמים למשכיר 35%, אלא אם כן הוצג בפניו פטור מניכוי המס במקור. המערערת טענה כי מדובר בכפל מס, ואולם טענה זו לא הוכחה בדר כלשהי, והיא נותרה בגדר טענה תאורטית שנטענה בעלמא. אישור על פטור מניכוי מס במקור נועד בדיוק לשם מניעת כפל מס, ואילו היה משולם המס בגין דמי השכירות על ידי המשכירים, או אילו היו המשכירים מחויבים בשיעור מס נמוך מ-35%, היו המשכירים מציגים למערערת אישור על פטור מניכוי מס במקור, או אישור על שיעור מס נמוך יותר, כדי להימנע מתשלום מס כפול או מתשלום מס ביתר. לא זו אף זו. במהלך הדיונים שהתקיימו בפני פקיד השומה התבקש מייצג המערערת להגיש אישור על כך שמשכירי הדירות שילמו את המס החל על ההכנסה מדמי שכירות, ואולם אישור שכזה לא הוגש לפקיד השומה, לא בהליכי השומה, אף לא במהלך הדיון שהתקיים לפני. משכירי הדירות לא זומנו לעדות על מנת להוכיח שהמס שולם על ידם, ועל כן יש לדחות את טענתה של המערערת בדבר כפל מס או תשלום מס ביתר.
67. קביעה נוספת בצו הקביעה, ממעטת מתחולתו תשלום למשכיר שיש לנכות ממנו מס במקור בהתאם לתקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג-1993. בהתאם להוראה זו, צו הקביעה הינו שיויר,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

והוא יחול רק בנסיבות שבהן לא חלה על תשלום דמי השכירות חובת ניכוי במקור על פי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993 (שמון של התקנות כיום) (להלן - "תקנות הניכוי ממשכורת"), שכן חובת ניכוי המס על פי התקנות האמורות אינה מוגבלת ל- 35%, אלא מחייבת ניכוי במקור בהתאם לשיעורי המס המלאים.

68. בענייננו דמי השכירות אינם מהווים הכנסת עבודה בידי המשכיר (אף לא בידי רוי יעקב), ועל כן לא חלה חובת ניכוי במקור על פי תקנות המשכורת, אלא על פי צו הקביעה ותקנות הניכוי מדמי שכירות. עצם העובדה שלעובדים שונים נזקפה טובת הנאה כהכנסת עבודה בגובה דמי השכירות, אינה רלוונטית לעניין קביעת הכנסתו של משכיר הדירה, או לעניין חבות המס שלו, אף לא לעניין חבות ניכוי המס במקור על חשבון המס החל עליו. לפיכך הערעור בסוגיה זו נדחה.

בעלי שליטה וקרוביהם

יתרות חובה עובדים

69. בנימוקי הצו פירט פקיד השומה כי בשנת 2011 הייתה קיימת יתרת חובה בגין עובדים שהם רובם ככולם קרוביו של בעל השליטה (וכן מר יצחק), על פי סעיף 88 בפקודת מס הכנסה. פקיד השומה זקף את יתרות החובה כהכנסת עבודה של העובדים הרלוונטיים, וחייב אותה, בגילום, במס שולי בשיעור של 45%. המס לחיוב ברכיב זה הסתכם לסכום של 364,903 ₪ בשנת 2011.

70. לטענת המערערת, בשלהי שנת 2010, סיימו את עבודתם העובדים: בועז רותם; עומר רותם; עודד רותם, ואלי דיין, קרוביו של בעל המניות, מר רותם, שפרש, ועל כן היו זכאים לפיצויי פיטורים ולתשלומי גמר חשבון, שאותם צריך היה להפחית מיתרת החוב שלהם למערערת. יתרה מכך, סגירת החוב של קרוביו של מר רותם, נעשתה כנגד יתרת זכות שהייתה למר רותם, ועל כן, מבחינה מעשית, לא היה ויתור של חוב לעובדים האמורים, ולא היה מקום לייחס להם הכנסות משכר עבודה, או הכנסות כלשהן כתוצאה מהפסקת עבודתם. המערערת הוסיפה וטענה שפקיד השומה שגה בכך שחייב את ההכנסות בשיעורי המס המקסימאליים, ולא בשיעור המס הספציפיים החלים על כל עובד, או בשיעור המס הממוצע.

71. הטענה בדבר מחיקת החוב כנגד פיצויי הפיטורים הועלתה רק בהליך שלפני, ולא בפני פקיד השומה, ועל כן לא נבדקה באופן יסודי. לתצהיר עדותו הראשית צירף מר צור טפסי 161 (הודעת מעביד על פרישת עובד) של העובדים שהם קרוביו של מר רותם. הטפסים אינם נושאים תאריך, וסעיף הצהרת המעביד לא מולא בהם. לא ברור האם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

מדובר בטפסים שהוגשו לפקיד השומה ובאיזה מועד. זאת ועוד, הטענה בדבר קיזוז
יתרת החובה כנגד פיצויי הפיטורים מעלה סימני שאלה שלא ניתן להם מענה
בראותיה ובטיעוניה של המערערת. ראשית, העובדים, קרוביו של מר רותם, סיימו
עבודתם, על פי עדותו של מר צור ועל פי טפסי 161 שצורפו לתצהיר עדותו הראשית,
בשנת 2010, ואילו יתרת החובה עדיין הופיעה בספרי המערערת בשנת 2011. שנית,
טענתה של המערערת מעוררת את השאלה האם מדובר במשיכת כספי פיצויים בשנים
שקדמו לפרישה, השוללת את הפטור ממס לאותם פיצויים שאותו דרשה המערערת
בטופס 161. אילו הייתה הטענה נטענת במהלך דיוני השומה, ניתן היה לערוך בדיקה
ממצה בעניין זה, לרבות בעניין תוצאת המס שלה, בדיקה שלא ניתן היה לערכה בשלב
שבו הועלתה. שלישית, סימני שאלה מתעוררים גם בשל הפער בסכומים שבהם
מדובר. כך למשל שולמו לכאורה על פי טופס 161, לעובד אלי דין, על ידי המעביד, על
חשבון פיצויי פיטורים - 43,052 ₪, בעוד שיתרת החוב שנמחקה הסתכמה, על פי
האמור בנימוקי הצו, לסכום של 110,592 ₪.

72. גם ההסבר המשלים שנתנה המערערת, שלפיו נמחקו יתרות החובה של קרובי מר
רותם כנגד יתרת זכות שהייתה למר רותם (יתרת זכות ששימשה כהסבר גם להעברת
הרכב לידיו של מר רותם, מבלי שהוא חויב במס על כך), אינו הסבר מניח את הדעת.
הקרובים הם אלו החייבים במס על סגירת יתרת החוב, וקיומה של יתרת זכות למר
רותם אינה פוטרת ממס את החיוב האמור. זאת ועוד, המערערת נמנעה מלזמן את
מר רותם להעיד על כך שהוא ביכר לפרוע את החוב של בני משפחתו ביתרת הזכות
המגיעה לו, ומאלה טעמים, וניתן להניח שאילו היה מזומן, לא הייתה עדותו תומכת
בגרסתה של המערערת. המערערת נמנעה כאמור מלזמן רו"ח או מנהל חשבונות
להסביר את פעולות היומן שבוצעו, ולא היה די בעדותו של מר צור כדי לבאר את
משמעות הפעולות החשבונאיות שבוצעו. למותר לציין שלא ניתן כל הסבר למחיקת
החוב של מר יצחק למערערת.

73. מר חלילי השיב בחקירתו הנגדית כי אין מניעה מלחייב את ההכנסות האמורות
בשיעורי המס הספציפיים לכל עובד, ככל שבית המשפט ידחה את הערעור בסוגיה זו,
ולפיכך יחויבו יתרות החובה כהכנסה בידי כל עובד, בגילום, בהתאם לשיעור המס
החל על הכנסתו. בהעדר נתונים תחויב מחיקת יתרת החובה במס בהתאם לשיעור
המס החל על הוצאות עודפות, היינו - 45%.

החזר הוצאות רכב לבעלי המניות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

74. בנימוקי הצו פורט כי בשנות המס העמידה המערערת לרשות בעלי מניותיה רכבים לשימוש צמוד. פורט כי מדובר בהחזר הוצאות, החייבות בניכוי מס במקור בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשמ"ז-1987, ועל כן חויבו בעלי המניות, מר צור, ומר רותם, במס השולי, כדלקמן: בשנת 2010 - 185,764 ₪; בשנת 2011 - 172,577 ₪; ובשנת 2012 - 27,207 ₪.
75. המערערת לא טענה בסיכומיה כל טענה נגד החיוב האמור, ועל כן הערעור בסוגיה זו נדחה.
- העברת רכב ללא תמורה מהמערערת לבעל מניותיה
76. על פי המפורט בנימוקי הצו, פרש מר רותם, אחד מבעלי המניות במערערת, ותוך כדי כך העביר לרשותו רכב שעלותו 400,000 ₪, ללא תמורה. העברה זו חויבה במס כתשלום לבעל השליטה, והמס לאחר גילום, נקבע לסך של 416,570 ₪.
77. לטענת המערערת, הטבת המס למר רותם, ככל שהייתה הטבה שכזאת, הייתה לכול היותר בגובה שווי הרכב במועד הרלוונטי, אשר היה נמוך באופן משמעותי מהסכום שיוחס לו. עוד נטען כי לכול היותר היה על פקיד השומה לסווג את ההכנסה כהכנסה מדיבידנד, שכן מר רותם מעולם לא היה עובד של המערערת. בשל כך נטען, יש לחייב את ההכנסה במס בשיעור של 30%, ולא של 45%. לחלופין נטען שיש לנכות כהוצאה את כלל ההכנסה המגולמת אשר יוחסה למר רותם.
78. מר צור לא ביאר בתצהיר עדותו הראשית מדוע לא התכבדה המערערת ולא זקפה את שווי הרכב כהכנסה או כדיבידנד למר רותם, אלא הסתפק בטענה שלפיה על פי מחירון לוי יצחק, עמד שווי הרכב באותה שנה על 270,000 ₪ בלבד, ועל כן לא היה בסיס לזקוף למר רותם הכנסה בסך של 400,000 ₪. עוד הצהיר כי בסיום ההסכם בינו לבין מר רותם קיבל מר רותם את אחד משני הרכבים שרכשה המערערת לשימושם של בעלי המניות, כנגד יתרות הזכות שהייתה לו בחברה.
79. אף שמצאתי שלא הייתה כל הצדקה לכך שהמערערת נמנעה מלחייב את טובת ההנאה שנצמחה למר רותם מהעברת הרכב לרשותו, מצאתי שיש לקבל את הטענה שטובת ההנאה הסתכמה בשווי הרכב בשנת העברתו לידי בעל המניות, היינו ב- 270,000 ₪. פקיד השומה לא הצביע על המקור החוקי לחיוב במס על פי עלות הרכב או יתרת שווי רכשה. אמנם הוצגה ראיה להתנהלות חשבונאית לקויה בכך שהמערערת המשיכה לתבוע פחת על הרכב גם בשנים שלאחר העברתו של הרכב לבעלותו של מר רותם, ואולם אין בכך כדי להצדיק את קביעה שלפיה עלות גובה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 ההטבה הוא כעלות הרכישה. פקיד השומה לא חלק על כך שיש להתיר למערערת
2 הוצאה בגובה ההטבה שיוחסה למר רותם. מאחר שלא חולק דיבידנד למר צור, יש
3 לזקוף הטבה בהתאם לשווי השוק באותה שנה, לגלם את כפי שנעשה על ידי פקיד
4 השומה, ולהתיר במקביל את ההוצאה בניכוי.

סגירת יתרת חובה של בעלי המניות

5
6 80. בנימוקי הצו נקבע כי בשנת 2010 נסגרה יתרת החובה של בעלי המניות, מבלי שניתן
7 הסבר סביר לכך. כמו כן נעשתה המחאת זכות לחברות קשורות, מבלי שהוצגו
8 מסמכים המבססים העברה זו. פקיד השומה מצא כי מדובר בדיבידנד, החייב במס
9 לפי סעיף 2(4) בפקודה, וחייב את בעלי המניות במס בגין חלוקת דיבידנד, בסך של
10 910,082 ₪, לאחר גילום. לטענת המערערת, לא הציג פקיד השומה את הכרטסת
11 המבססת את טענותיו בדבר הצו, והואיל שלא נסתרה טענתו של מר צור באשר
12 לסגירת יתרות החובה אגב המחאת החוב של בעלי המניות לחברה קשורה, יש לבטל
13 סעיף זה בשומה.

14 81. לא מצאתי שיש לקבל את הערעור בנקודה זו. מדובר בכרטסת של המערערת, המצויה
15 בידיעתה ובשליטתה. ככל שחלה טעות או שגיאה בשומה, היה על המערערת להציג
16 את הכרטסת, כדי להוכיח את הטעות שחלה לטענתה בעמדתו של פקיד השומה. כפי
17 שצינתי קודם לכן, נמנעה המערערת מלזמן בעל מקצוע לביאור הפעולות
18 החשבונאיות שביצעה, והסתפקה בעדותו של מר צור, שלא הצליח לבאר בעדותו את
19 הפעולות החשבונאיות שבוצעו. מר צור השיב בחקירתו הנגדית שכול מה שכתב
20 בתצהירו בסוגיה זו היה מבוסס על הסבריו של רואה החשבון, ועל כן לא ניתן לקבל
21 הסברים אלו. לא הוצגו כל מסמכים או ראיות אחרות מטעם המערערת המבססים
22 את הטענה בדבר העברת יתרת החובה לחברות אחרות. לפיכך אני דוחה את הערעור
23 בסוגיה זו.

הוצאות עודפות

24
25 82. בנימוקי הצו פירט פקיד השומה כי החברה לא תיאמה בדוח ההתאמה למס הוצאות
26 עודפות, כנדרש בתקנות ניכוי הוצאות מסוימות, ולפיכך יש לחייבה במקדמה בסך
27 של 45% מהסכומים שלא תואמו. בין היתר נמנו הוצאות טלפון נייד, אירוח וכיבוד,
28 הפקת ערב גיבוש, מתנות לעובדים, הוצאות רכב וכביסה. סה"כ המקדמה שנקבעה
29 בצו הייתה כדלקמן: בשנת 2010 - 182,702 ₪; בשנת 2011 - 150,662; ובשנת 2012 -
30 87,827 ₪.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

83. לטענת המערערת, **הטלפונים הניידים** יועדו לעובדים באולם התצוגה בלבד, לצורך תקשורת פנימית ביניהם, נוכח גודלו של האולם. **ערבי הגיבוש** יועדו לעובדים בלבד, ולא לבני משפחותיהם, והם חויבו להשתתף בערבי הגיבוש ביחד עם נציגי חברות התעופה הזרות, על מנת לקדם את פעילות המערערת. הנהנית העיקרית היא המערערת, וההטבה לעובדים מוגבלת. מדובר בהוצאה בייצור הכנסה, ואין לזקוף שווי בגינה. לעניין **המתנות לעובדים**, נטען כי מדובר בעיקר במתנות שניתנו לספקים, בגדר קידום מכירות, ועל כן אין לזקוף שווי בגינן; **הוצאות הרכבים**, שגויות, ואינן תואמות את הנתונים המופיעים בדוחות הכספיים של המערערת בשנות המס הרלוונטיות. עוד נטען כי פקיד השומה חייב את המערערת בגין הרכבים בסעיפים נוספים, ועל כן מדובר בחיוב כפול; **לעניין הכביסה**, מדובר בכביסה עבור עובדים שהתגוררו באילת, ובני משפחותיהם התגוררו בערים אחרות, ועל כן נאלצו העובדים למסור לכביסה חליפות וחולצות ששימשו אותם בעבודתם. נטען שבכול מקרה היה על פקיד השומה לחייב את ההוצאות העודפות **בשיעור מס** ממוצע, ולא בשיעור המס השולי.

84. פקיד השומה חייב את המערערת במקדמת תשלום הוצאות עודפות בגין הוצאות החורגות מהמגבלות הקבועות בתקנות. המערערת נמנעה מלתאם הוצאות טלפון נייד על פי **תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברדיו טלפון נייד), התשס"ב-2002**, והוצאות רכב על פי **תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995**. כמו כן נמנעה מלתאם את הוצאות בגין מתנות, ערבי גיבוש וכביסה, כאמור בתקנות הוצאות מסוימות (ראו לעניין המגבלות למשל את פסק הדין בפרשת אור-זך).

85. על פי סעיף 181ב בפקודת מס הכנסה ישלם חבר בני אדם לפקיד השומה מקדמה בשיעור 45% מ'ההוצאות העודפות' שהיו לו, המוגדרות בסעיף כסכומים שאינם מותרים בניכוי על פי התקנות שהותקנו על פי סעיף 31 בפקודה, או על פי סעיף 32(11) בפקודה. עוד קובע הסעיף כי פקיד השומה רשאי לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המקדמה.

86. לא מצאתי בטענות המערערת טעם של ממש המצדיק סטייה מהמגבלות המפורשות שנקבעו לעניין התרת ההוצאות שבגינן הוצאה למערערת שומת הוצאות עודפות. בוודאי שאין מקום לקביעת שיעור מס נמוך משיעור המס הקבוע במפורש בפקודה לעניין המקדמה. **לפיכך אני דוחה את הערעור בנקודה זו.**

הפחתת החזר מס שלא שולם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

87. לטענת המערערת הכיר פקיד השומה במסגרת הדיונים בשלב א', ביתרת זכות הקיימת למערערת, בעקבות הגשת דוחות מתוקנים. נטען שיש לחייב את פקיד השומה להפחית מחוב המס בתיק זה, ככל שידחה הערעור, כולו או חלקו, את יתרות הזכות האמורות.

88. סוגיית החזר המס של שנים קודמות אינה חלק מיריעת המחלוקת שלפני, היא אינה קשורה בערעור שלפני, וכלל לא נדונה, ועל כן אינני רואה הצדקה להתייחס אליה.

קנס גירעון

89. פקיד השומה חייב את המערערת בקנס גירעון, בהתאם לסעיף 191 בפקודה. קנס גירעון הינו נגזרת של השומה, ולמעשה לא הועלתה טענה של ממש לגביו. קנס הגירעון יושת בענייננו בהתאם לתוצאה הסופית.

סיכום

90. אשר על כן אני דוחה את עיקרו של הערעור, ומורה לפקיד השומה, מכוח סמכותי בסעיף 156 בפקודת מס הכנסה, לערוך תיקונים בשומה, כפי שפורט בפסק הדין.

91. נוכח היקף ההליכים בתיק, והעובדה שעיקרו של הערעור נדחה, אני מחייבת את המערערת בתשלום הוצאותיו של המשיב בסכום של 50,000 ₪. הסכום ישולם בתוך 30 ימים, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית כדין עד יום התשלום בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין

ניתן היום, כ"ו אב תש"פ, 16 אוגוסט 2020, בהעדר הצדדים.


יעל ייטב, שופטת