



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4107/09

ע"א 5415/09

בפני :  
כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין  
כבוד השופט א' רובינשטיין  
כבוד השופט ח' מלצר

המערערים בע"א 4107/09  
והמשיבים בע"א 5415/09 :  
1. בן עוז שמואל  
2. חברת תבניות במשיכה בן עוז בע"מ

נגד

המשיב בע"א 4107/09 והמערער  
בע"א 5415/09 :  
פקיד שומה חיפה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה מיום  
26.1.09 בע"מ 724/05 שניתן על-ידי סגנית בשיאה ש'  
וסרקרוג

תאריך הישיבה : כ"ט בשבט התשע"א (3.2.11)

בשם המערערים בע"א 4107/09

והמשיבים בע"א 5415/09 : עו"ד פטריק אלגז

בשם המשיב בע"א 4107/09

והמערער בע"א 5415/09 : עו"ד יהודה ליבליין

### פסק-דין

השופט א' רובינשטיין:

א. שני ערעורים, מזה ומזה, על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (סגנית הנשיאה וסרקרוג) בע"מ 724/05 ובע"מ 817/06 מיום 26.1.09. במוקד הערעורים היקף הפטור ממס לו זכאי המערער, לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן הפקודה).

רקע

ב. המערער בע"א 4107/09 והמשיב שכנגד בע"א 5415/09 (להלן המערער) הוא מנהל ובעל שליטה בחברת תבניות במשיכה בן עוז בע"מ (המערער בע"א 4107/09

והמשיכה שכנגד בע"א 5415/09 - להלן החברה), העוסקת בתכנון ובייצור של תבניות ומכונות לייצור צנרת על פי הזמנות. המערער מחזיק ב-99% ממניות החברה, ורעייתו מחזיקה ב-1%. החל משנת 1993 עובדת רעייתו של המערער בחברה, והחל משנת 1995 גם בנו. במהלך שנת 1998 נפגעה ראייתו של המערער בעין שמאל, ובמהלך השנים 2000-2002 המשיך מצבו הרפואי להידרדר: בשנת 2001 לקה המערער בליבו, ואיבד את ראייתו גם בעינו השנייה. למערער נקבעה בשנת 2001 נכות זמנית בדרגה של 100% לתקופה 18.12.98-17.3.99, ובחודש פברואר 2002 נקבעה לו נכות צמיתה בשיעור 97.79% (דינה לצורך ענייננו כדין נכות 100%) החל מיום 18.12.98. בהמשך לכך ביקש המערער פטור ממס על מלוא הכנסתו המדווחת מהחברה בשנים 2000-2004 בהיותה הכנסה מיגיעה אישית בהתאם לסעיף 9(5) לפקודה, המקנה פטור להכנסה מיגיעה אישית עד לתקרה מסוימת לעיור או לנכה בדרגה של 100%.

ג. אין חולק כי בשנים נשוא הערעור נטל המערער מן החברה שכר בעבור עבודתו הגבוה באופן משמעותי מהשכר שנטל בשנים שקדמו לקביעת דרגת הנכות, ואף גבוה מן התקרה הנקובה בסעיף 9(5). פקיד השומה (המערער שכנגד בע"א 5415/09 והמשיב בע"א 4107/09 - להלן המשיב) קבע, כי ביחס לשנים אלה יש להעמיד את שכרו של המערער שהתקבל מיגיעה אישית, בגובה השכר שנטל מהחברה בשנת 1999, ולא ליתן פטור ממס על מלוא ההכנסה המדווחת. נקבע, כי הכנסותיו שמעבר לסכום זה הן "הכנסה אחרת" החייבת בשיעור מס של 50%, ולחילופין מהוות דיבידנד, וימוסו ככאלו. הודגש, כי בשנים אלה לא חל שינוי בהיקף פעילות החברה ובהכנסותיה לעומת השנים שקדמו; אף נרשמה ירידה בשיעור של 10% במחזורי ההכנסות של החברה, והמערער עצמו הצהיר כי תפקודו נפגע בשנות המס הרלבנטיות. לחלופין נקבע, כי הצגת ההכנסה העודפת כתשלום שכר עבודה מהוה "עסקה מלאכותית" כמשמעה בסעיף 86 לפקודה.

לשם שלמות התמונה העובדתית יצוין, כי עד שנת 1996 חל על פעילות החברה החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, וכי החברה נחשבה ל"מפעל מאושר", וזכתה להטבות מס בהתאם, בין היתר על דיבידנד שולמו 15% מס תחת 25%.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

ד. המערער והחברה בבעלותו עתרו לבית המשפט המחוזי כלפי השומה שנקבעה. השגת המערער התקבלה בחלקה. נקבע, כי נוכח היעדרויותו התכופות של המערער מעבודתו, העובדה שפעילות החברה לא גדלה בשנים נשוא הערעור, והעובדה שהמערער העביר סמכויות לבנו - יש לקבל את עמדתו העקרונית של המשיב כי

המשיכה העודפת של רווחי החברה אינה תוצר של יגיעה אישית. בית המשפט אף החיל את דוקטרינת ההשתק השיפוטי, נוכח הצהרה סותרת שניתנה על ידי המערער באשר למצבו הבריאותי בפני ועדה רפואית של המוסד לביטוח לאומי. בית המשפט קמא נדרש גם למשיכות הכספים שביצע המערער במהלך השנים מן החברה, וציין כי אך לגבי חלק מן השנים משך המערער את כלל רווחי החברה. ביחס לשנים 2000-2001 נדחה איפוא הערעור. נקבע, כי מצבו הרפואי של המערער הידרדר, ויש לקבל את עמדת המשיב כי ההכנסה העודפת אינה מיגיעה אישית. ביחס לשנת 2002 נקבע, כי פעילותו של המערער בחברה הצטמצמה בכ-35%, וכי יש להחיל את הפטור ממס על 65% מהכנסתו שדווחה. ביחס לשנים 2003-2004 נקבע, כי נוכח התייצבות במצבו הרפואי יש לקבוע שפעילותו הצטמצמה אך ב-25%. ועוד, הגם שהכנסותיו של המערער בשנת 1999 מגלמות הגדלת שכר, בחר בית המשפט שלא להפעיל את הסמכות הנתונה לו בסעיף 156 לפקודה, והשאיר את בסיס החישוב בסך 218,566 ₪, הוא הסכום ששולם למערער כשכר עבודה.

ה. כן צוין, כי אין בעובדה שהמערער משך את כל רווחי החברה עד לגובה הפטור המזכה כשכר עבודה, ככל שמדובר ברווחים שמקורם ביגיעה אישית, משום תכנון מס שאינו לגיטימי. נאמר, כי אף אין בכך שהמערער בחר להגדיל את חלקו במשיכת הרווחים כשכר בשנים הנדונות על חשבון הסכומים שחולקו בשנים שקדמו לקביעת הנכות כדיבידנד משום תכנון מס שאינו לגיטימי. עם זאת צוין, כי כאשר בשנת מס שוטפת מצטברים רווחים שכולם ביגיעה אישית, ובסוף אותה שנה עומדת בפני הנישום האופציה למשכם כשכר עבודה שמקורו ביגיעה אישית או בחלקם כדיבידנד עקב תכנון מס, אז ורק אז יתכן כי ניתן לאשר את הפעולה כתכנון מס לגיטימי. ואולם, לגבי רווח המושקע בחברה או מוטמע בהון העצמי שלה, נפסק כי לא ניתן לראות במשיכת הרווחים שלא בשנת המס שבה נוצרו משום הכנסה מיגיעה אישית.

#### הערעורים

ו. מכאן הערעורים שבפנינו. ע"א 4107/09 הוא ערעורו של בן עוז, המבקש לקבל את עמדתו לאורך כל הדרך בשנים 2000-2004, ולא כפי שקבע בית המשפט קמא. ע"א 5415/09 הוא ערעור המשיב, המבקש לאשר את עמדתו בבית המשפט המחוזי, לאורך כל הדרך אף הוא. בהמשך יובאו הטענות בערעורים, המשקפות תמונת ראי, בצוותא חדא.

ז. לטענת המערער, קביעת בית המשפט כי אינו זכאי ליהנות מפטור על מלוא השכר אשר שולם לו, מתעלמת מן העובדה שבמהלך השנים אשר קדמו לקביעת נכותו, נהג למשוך את רווחי החברה בצורה של שכר עבודה ודיבידנד. נטען, כי אילו בחן בית המשפט את הסכומים שניטלו על ידי המערער בשנים 2000-2004 בהשוואה לממוצע הסכומים שניטלו על ידו לאורך השנים, היה מוצא כי המערער נהג למשוך את מרבית רווחי החברה גם טרם קביעת נכותו.

ח. לטענתו, פסק דינו של בית המשפט קמא מוביל לתוצאה הבלתי סבירה, שלפיה במקרה שבו קיימים רווחים לחלוקה בחברה, ובעל המניות יכול לחלק רווחים בשתי דרכים, על בעל החברה לבחור בדרך המובילה לחיוב ההכנסה במס בשיעור גבוה יותר.

ט. הוסף, כי בניגוד לקביעתו של בית המשפט קמא, המערער לא צימצם את היקף פעילותו בחברה בשנות המס בשל מגבלותיו; ועוד, קביעתו של בית המשפט בעניין זה אינה מתיישבת עם קביעתו כי המערער שימש כמנהלה בפועל של החברה, כסמכות מקצועית בה, כמי שעמד מאחורי כל מוצר מוגמר שמייצרת החברה, והרוח החיה בה. קביעה זו של בית המשפט אף אינה מתיישבת, כך נאמר, עם מכלול העדויות שנשמעו מטעם המערער בהיעדר גירסאות סותרות. יתרה מכך, גם במעורבות בנו של המערער בפעילות החברה אין כדי להצביע על צמצום היקף פעילותו של המערער, ולראיה, בביקורת שנערכה בעסק נכח המערער במפעל. נטען, כי העברת סמכויות המערער לבנו לא נעשתה בשל מחלתו, אלא במהלך הרגיל שבו מעביר אב את ניהול החברה לבנו.

י. זאת ועוד, נטען כי אף אם חלה ירידה בהיקף הפעילות של המערער בחברה בשל נכותו, אין בכך להשפיע על זכאותו ליהנות מן הפטור המירבי בהיות הירידה זניחה. צוין בהקשר זה, כי אם נקודת המוצא בבחינת הזכאות לפטור היא שיש בנכות כדי להקשות על הנישום לתפקד, לא ניתן לצפות כי היקף פעילותו יישמר כפי שהיה קודם לקביעת נכותו, ולא יתכן שהפטור יושפע מירידה מסוימת בהיקף הפעילות, ככל שזו אירעה. אשר לקביעה כי המערער מושתק מטענה שלא נפגע תפקודו נוכח מצבו הרפואי עקב הצהרתו בפני הועדה הרפואית כי אינו יכול לתפקד, ציין המערער ביחס לדבריו בוועדה, כי היה זה "משפט סתום, אשר עם כל הכבוד לא ברורה משמעותו".

יא. הוסף, כי צמצום הפטור הניתן למערער בשל היעדרותו מפאת מחלה - יש בו להפלותו למול עובד "רגיל" של חברה, אשר אינו בעל שליטה בה. עובד רגיל בחברה הנעדר מעבודתו בשל מחלה, ימשיך - כך נאמר - לקבל שכרו, ואם נקבעו לו שיעורי נכות המזכים אותו בפטור, תהא הכנסתו פטורה בהיותה הכנסה משכר עבודה. כן נטען,

כי אין מקום להשוואה בין גובה השכר בטרם נקבעה למערער דרגת נכות לבין גובה השכר לאחריה, והשוואה זו יש בה כדי ליצוק תוכן שונה מזה שכיון אליו המחוקק בקבעו את הוראות הפטור. הוסף, כי אין מקום לבחינת סבירות ההכנסה כפי שעשה בית המשפט קמא, וכי ניתן ללמוד שיש לראות בהכנסת המערער משום הכנסה מיגיעה אישית גם מהוראות סעיף 18 (ב) לפקודה.

י"ב. הודגש, כי בניגוד לטענת המשיב, לא נטען על ידי המערער מעולם כי יש לראות כדיבידנד ששולם לו בשנים אשר קדמו לקביעת נכותו משום הכנסה הנובעת מיגיעה אישית. כל שטען המערער הוא, שעל המשיב לבחון את השכר ששולם למערער בשנות המס שבערעור בהשוואה לכלל השתכרותו בתקופה שקדמה לקביעת נכותו, תוך הכללת הסכומים שחולקו לו כדיבידנד. לבסוף נטען, כי נטל השכנוע מוטל על המשיב כאשר מבקש הוא להפעיל את סעיף 86 לפקודה.

טענות המשיב

י"ג. לטענת המשיב, על נישום המבקש להיכנס לגדרו של הפטור להראות, כי הוא "יגע" בהשגת ההכנסה, וכי מלוא ההכנסה שבגיניו מבוקש הפטור נובע "מיגיעתו האישית", שאם לא כן יינתן לנכה פטור בשיעור הגבוה מזה שביקש להעניק לו המחוקק ובניגוד לתכליתו של הסעיף. הודגש, כי על מבקש הפטור מוטל הנטל לשכנע, כי הסכום שאותו הציג כשכר עבודה ניתן לו בגין יגיעתו האישית. בנדון דידן הודה המערער, כי הגידול בקביעת שכר עבודתו נעשה מטעם אחד ויחיד, והוא הרצון ליהנות ממירב הפטור. כנטען, משהגידול בשכר אינו נובע מגידול בהיקף עבודתו של המערער, אלא אך ורק מתוך רצון ליהנות מפטור במס, לא עמד המערער בנטל להראות כי מדובר בהכנסה מיגיעה אישית, וממילא אינו זכאי לפטור ממס בגין ההכנסה העודפת.

י"ד. לטענת המשיב, מסקנת בית המשפט שהצטמצמה יגיעתו האישית של המערער בחברה, חייבה קביעה שתקרת שכרו מיגיעה אישית תעמוד על השכר שאותו נטל בשנת 1999. הוזכר, כי על פי קביעתו של בית המשפט קמא, השכר לשנת 1999 מגלם בתוכו גידול שאין לו הצדקה, שכן כבר בשנה זו צימצם המערער את היקף פעילותו בחברה. יתרה מכך, משקבע בית המשפט כי המערער צימצם את היקף עבודתו בחברה בשנים 2000-2004 ביחס לשנת 1999, לא היה מקום לתוצאה שלפיה שכר העבודה שבגיניו יינתן לו פטור ממס, יהא גבוה מן השכר שאותו נטל בשנת 1999.

ט"ו. בתשובת המדינה לערעור המערער צוין, כי בגין הסכומים שקיבל המערער כדיבידנד לא שולמו תשלומים שונים לביטוח הלאומי, אשר היו משולמים אילו היה

המערער מצהיר, כפי שהוא טוען כיום, כי מדובר בהכנסה מיגיעה אישית. הוזכר, כי במצב דברים זה שבו חפץ המערער לטעון ביחסיו מול המדינה דבר והיפוכו, חלה דוקטרינת ההשתק השיפוטי. הוסף, כי המערער אף מושתק מן הטענה כי לא נפגע תפקודו נוכח מצבו הרפואי, זאת בעקבות הצהרתו בפני הועדה הרפואית של המוסד לביטוח לאומי כי מחלת הסוכרת פגעה מאוד בתפקודו. עוד הודגש, כי אין לאפשר טשטוש גבולות בין דיבידנד לשכר עבודה בהתאם לנוחותו של המערער, שכן על כל אחד מהשניים חלים מערכת דינים שונה ודין שונה מבחינת מס וביטוח לאומי. יתרה מכך נטען, כי הרווחים הצבורים בחברה אינם תוצר בלעדי של עבודת המערער, שכן חלקם נובעים מעבודת יתר העובדים בחברה, ובכלל זה בנו ואשתו. לבסוף הוסף בהקשר זה, כי ככל שמצהיר המערער שמשיכות הכספים מן החברה הן של רווחים כדיבידנד, ולא כשכר עבודה בגין יגיעה אישית, אין הוא זכאי לפטור ממס הקבוע בסעיף 9(5)(א) בגין סכומים אלו, אלא לפטור מוגבל לפי סעיף 9(5)(ב).

ט"ז. עוד נטען, כי בשנות המס הרלבנטיות משך המערער מן החברה, בשל רצונו ליהנות ממירב הפטור ממס, סכומים גבוהים בהרבה מן הסכום הכולל שנטל מן החברה בשנים טרם קביעת נכותו. המשיב חולק על טענת המערער, כי הוא זכאי לפטור המקסימלי ממס גם אם צמצם את היקף עבודתו בחברה, משהדבר מנוגד להלכות בע"א 833/87 עודה נ' פקיד שומה, פ"ד מד(3) 579 (להלן פרשת עודה) וע"א 631/79 אידר נ' פקיד השומה, פ"ד ל"ו (2) 223 (להלן פרשת אידר), ועומד בסתירה להוראת הפקודה הקובעת במפורש כי הפטור ממס יינתן בגין הכנסה מיגיעה אישית. זאת ועוד צוין, כי אין מקום לטענת המערער שיש להעמיד את שכרו הזכאי לפטור ממס על גובה הסכום הממוצע שנטל מן החברה בשנים 1995-1999, שכן בטענתו זו ממשיך המערער לטשטש את ההבחנה בין שכר עבודה לבין דיבידנד. כנטען, גם לגופו של עניין אין מקום להעמיד את שכרו הזכאי לפטור ממס של המערער על גובה הסכום הממוצע שמשך בשנים 1995-1999, שכן בשנת 1997 משך המערער דיבידנד בסך 700,000 ₪, אשר נבע משיעור המס הנמוך שהיה מושת עליו בתום תקופת ההטבות לפי חוק עידוד השקעת הון. ואשר להיקש שניסה המערער לערוך לסעיף 18(ב) לפקודה, שעניינו הגבלת האפשרות לניכוי הוצאה מסוימת, צוין, שאין בינו לבין ענייניו דבר, ואין בו ללמד כי כל תשלום שאותו מקבל בעל שליטה בחברת מעטים רואים אותו כהכנסה מיגיעה אישית, כפי שטוען המערער.

י"ז. בהתייחס לטענות, כי אין לפגוע בזכאותו של המערער לפטור ממס בשל הצמצום בהיקף פעילותו בחברה, וכי קביעת בית המשפט יוצרת הפליה בינו לבין עובד רגיל צוין, כי טענות אלו עומדות בסתירה להוראת הפקודה הקובעת, כאמור כי הפטור

הוא בגין הכנסה מיגיעה אישית, וכן כי בשגרה אין אדם זוכה להגדיל שכרו באופן כה ניכר כאשר הוא מצמצם את היקף עבודתו בשל מגבלות רפואיות שמהן הוא סובל.

דיון בערעורים

י"ח. בדיון בפנינו חזרו הצדדים על עיקר טענותיהם בכתובים. בא כוח המערער הדגיש, כי כל עוד מדובר בהכנסה מיגיעה אישית קיימת זכאות לפטור, והשוואה להיקף הפעילות בעבר אינה רלבנטית. עוד נטען, כי בניגוד לפסק הדין בפרשת עודה אין בנדון דידן אי בהירות באשר למקורה של ההכנסה ולטעמיה של הגדלת השכר. בא כוח המשיב הטעים, כי על המערער להראות קשר בין השכר שהתקבל ליגיעה אישית. כן נטען, שקביעת בית המשפט כי פעילותו של המערער הצטמצמה, עולה מן המסמכים הרפואיים, מן העדויות השונות ומהגברת פעילות בנו בחברה. הוסף, כי אילו קבע המחוקק זכאות לפטור, היתה נקבעת הקצבה, ואולם המחוקק קבע כי יש צורך שההכנסה תנבע מיגיעה אישית, ועל כן נקבעה תקרה.

הכרעה

י"ט. סעיף 9 לפקודה מונה רשימה של גורמים והכנסות אשר זוכים לפטור מתשלום מס, בין היתר, ומקבלי קצבאות נכות וזקנה מהביטוח הלאומי. המלומד ד"ר א' רפאל מונה בספרו (בהשתתפות שלומי לזר) מס הכנסה (מה' 4, תש"ע) 321 (להלן רפאל) שלוש סיבות מרכזיות למתן פטור ממס: ראשית, מדיניותו הסוציאלית של המחוקק; שנית, עידוד פעילות כלכלית או חברתית מסוימת, כגון פטור לתושבי חוץ ולמפעלים מסוימים (לעניין תמריצי מס ראו מאמרו של ד"ר רפאל "האם דיני המס חייבים להיות מסובכים" מיסים יב' / 6 עמ' 29-31 (1998)); שלישית, מעמדו המיוחד של הנישום, כגון רשות מקומית, קופת גמל או מוסד ציבורי.

ס"ק 9(5) העומד במוקד דיוננו קובע כהאי לישנא:

" פטורים ממס: ...

(א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה לו נכות של 100%, או נכות של 90% לפחות מחמת שלקה באיברים שונים והאחוז האמור הוא תוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי באיברים השונים שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של 100% לפחות, כמפורט להלן...

(ב) היתה ההכנסה מיגיעה אישית של עיוור או נכה כאמור נמוכה מ- 59,520 ש"ח או שלא היתה לו הכנסה כאמור, תהיה פטורה ממס גם הכנסתו שלא מיגיעה אישית, עד לסכום כולל של 59,520 ש"ח. ואולם אם היתה לו הכנסה מריבית המשולמת מכספים שהופקדו בפקדון, בתכנית

חיסכון או בקופת גמל, אשר מקורם בפיצויים או בכספי ביטוח שקיבל היחיד בשל פגיעת גוף - עד לסכום כולל של 221,040 שקלים חדשים או סכום גבוה יותר שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת"

כ. דומה, כי בבסיס הפטור המוקנה לנכה או לעיור כאמור בסעיף 9(5), מצויים שלושת הטעמים גם יחד, בראש וראשונה הטעם החברתי, אך גם העידוד והייחוד. ברי כי יש אך לעודד ולשבח אנשים בעלי מוגבלויות הפועלים בשוק העבודה חרף מוגבלותם, ויפה עשה המחוקק בקבעו את הפטור. הפטור מושתת על מדיניות חברתית המבקשת לתמוך בנישומים שאיבדו על פני הדברים את כושר הכנסתם, ולסייע להם להמשיך בפעילות (ראו א' ויתקון וי' נאמן דיני מיסים (מה' 4 1969), 196; עמ"ה (חיפה) 278/01 קורנבלום נ' פקיד שומה עכו (לא פורסם)). בין היתר, מבקשת הוראה זו להקל עליהם את נטל המס, נוכח עמידתם בהוצאות שונות עקב מחלתם, וזאת כדי לאפשר להם להשתלב בשוק העבודה (רפאל, 342). המחוקק ביקש איפוא לתמרץ את מי שאיבדו את כושר הכנסתם לשקם את חייהם, הן לטובת החברה והן לטובתם שלהם: שיקומם ותחושת הערך העצמי (י' מ' אדרעי מבוא לתורת המיסים (תשס"ט) עמ' 165; 200 (להלן אדרעי)).

כ"א. טעם אחרון זה מתיישב עם דרישתה הברורה של הפקודה העומדת בלב הפטור, כי ההכנסה תנבע מיגיעה אישית: זו כשמה כן היא - תוצר של "עמל, מאמץ, עבודה קשה" של מבקש הפטור (להגדרת "יגיעה" ראה מלון אבן שושן מחדש ומעודכן לשנות האלפיים (2007)) "כדי ליהנות מהפטור צריך הנישום להראות יגיעה אישית משלו. דהיינו, פעילות אינדיווידואלית של ממש, שהביאה לצמיחת ההכנסה" (ההדגשות אינן במקור - א"ר). (פרשת אידר (השופט - כתארו אז - ברק)). כך למשל הכנסתו של אדם שבבעלותו עסק שבו הוא אינו פעיל - ואדגיש, אינו פעיל פירוש שאינו עובד כלל, אלא פועל באמצעות אחרים - לא תיחשב כהכנסה אקטיבית מיגיעה אישית (אדרעי, עמ' 165). נטיית המחוקק לתמרץ ייצור הכנסה מיגיעה אישית באה לידי ביטוי גם במספר הוראות נוספות, למשל סעיף 66 לפקודה קובע כי הכנסות בני זוג ימוסו בנפרד רק כאשר ההכנסה היא מיגיעה אישית ו/או הכנסה מרכוש שנרכש קודם לנישואין; שיעור המס ההתחלתי על הכנסה מיגיעה אישית נמוך משיעור המס על הכנסה שאינה כזאת (סעיף 121 (ב)), וקיצוז הפסד יתאפשר כאשר מדובר בעסק או במשלח יד (סעיפים 28 (א) ו- (ב)). יודגש, עסקינן בהטבה ביחס להכנסה אקטיבית, קרי, שהנישום עצמו יגע בהשגתה, ואילו ההטבה ביחס להכנסה פסיבית קטנה בהרבה (סעיף 9 (5) (ב)).



כ"ב. השאלה הניצבת לפתחנו היא מה פשר החלטת המערער להגדיל את שכר עבודתו מן החברה באופן כה ניכר; האם מדובר בכספים שכל כולם נובעים מיגיעתו האישית? האם מדובר בתכנון מס לגיטימי? אכן, מטבע האנוש שלתכונתו ולעתים לערמתו אין חקר, לעתים מזומנות קביעת קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי להתחמקות ממס אינה פשוטה, שכן הגבול הוא מטושטש וחמקמק (ע"א 10829/02 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' מכון טיפול בשפכי אשקלון (לא פורסם)); אכן, יצירת מבנה מיטיב מבחינת מיסויית אינה מובילה בהכרח לקביעה כי מדובר בעסקת מס שאינה לגיטימית, אך הדבר טעון בדיקה קפדנית, שמא יש בפנינו הערמה או מלאכותיות, מה שקרוי בלשון העם "שיטת מצליח", כלומר – "אם יצליח-ארויח". ולענייננו, השאלה היא עד כמה ניתן למתוח את יריעת היגיעה האישית.

כ"ג. הצדדים חלוקים באשר להיקף צמיחת השכר לאחר קביעת הנכות. לטענת המשיב מדובר בגידול בגובה פי ארבעה ביחס לשכרו הממוצע של המערער עובר לקביעת הנכות. המערער טוען כי מדובר בגידול קטן בהרבה (כפי שניים), וכי הבסיס להשוואה הוא שכרו בשנת 1999. יהא הגידול בשכר אשר יהא, נראה כי מדובר בגידול משמעותי המצריך הסבר משכנע עד מאוד.

כ"ד. בפרשת עודה נתגלה, בדומה לענייננו, פער משמעותי (פי שלושה) בין שכר העבודה ששולם על ידי החברה שבבעלותו של הנישום דשם עובר לקביעת דרגת הנכות, לבין שכר העבודה ששולם לו לאחר מכן. בית המשפט קבע שם כי על הנישומים (עזובן הנישום, שכבר הלך לעולמו) ליתן הסבר שיבאר את פשר העלאת השכר. משלא הוצג בפני בית המשפט הסבר שיניח את דעתו, נקבע כי נותק הקשר בין עבודתו של המנוח לבין אותו חלק של ההכנסה שהנישומים לא הצליחו לקשור בהסבריהם בינו לבין יגיעתו האישית, וכי הם לא עמדו בנטל ההוכחה כי כל ההכנסה נצמחה מיגיעה אישית. זאת, כדברי השופט מלץ שם (עמ' 582-583), שיש לראות יגיעה אישית במבט רחב, כדברי השופט ויתקון בע"א 282/58 פקיד השומה חיפה נ' ביטקובר, פ"ד יג 844, 845 "וכל מי שמתגגע וטורח כדי להוציא רווח מרכושו בדרך של מסחר או עסק, אפילו מושקע הרכוש בעסק משותף, הרי הוא בעל הכנסה מיגיעה אישית".

כ"ה. אף בנידון דידן הכריע בית המשפט על בסיס הראיות שהיו בפניו, כי בשנים 2000-2004 הצטמצמה פעילותו של המערער בחברה עקב מצבו הבריאותי, מבלי שהובא נימוק אשר יסביר את פשר העלאת השכר פרט לתכנון מס ("שיקולי מס, שיקולי מס, הכל שיקולי מס, אני מחפש את המסלול, אני אומר את זה בריש גלי, את המסלול שאני מוציא את הרווחים בצורה הזולה ביותר... ש. זולה הכוונה מבחינת מיסוי ת.

בודאי, מיסוי, מס הכנסה, ביטוח לאומי, הכי זול שאני יכול כמיטב יכולתי באופן חוקי" (עמ' 62, שורות 18-23)).

כ"ו. כידוע בית משפט של ערעור אינו נוטה להתערב בממצאי עובדה ומהימנות, אלא במקרים חריגים ויוצאי דופן, שבהם המסכת העובדתית אשר נקבעה על ידי הערכאה הדיונית אינה מתקבלת על הדעת ואינה מתיישבת עם חומר הראיות (ע"פ 7374/07 שמאי נ' מדינת ישראל (לא פורסם); ע"פ 3914/05 אלחור נ' מדינת ישראל (לא פורסם), פסקה 13; ע"פ 190/82 מרקוס נ' מדינת ישראל פ"ד לז(1) 225, 233; ע"פ 6411/98 מנבר נ' מדינת ישראל פ"ד נה(2) 150, 165). דברים אלה הם ילידי ניסיון החיים והשכל הישר. ענייננו אינו חורג מן הכלל.

כ"ז. תיאור מחלתו ומצבו הרפואי של המערער (מחלת רשתית, מחלת כליות, הפרעות במערכת העיכול, הפרעת עצבים הקפית ועוד מלמדים כי הוא נזקק למרבה הצער לטיפולים רבים בשל מוגבלותו, ונאלץ להיעדר מן העבודה בחברה למשך תקופות ממושכות עקב מחלתו. כך לדוגמה בעקבות ניתוח מעקפים שעבר בשנת 2001 נעדר מהחברה למשך שישה שבועות; בחודש אוגוסט אותה שנה עבר טיפול רפואי בקניה במשך כחודש ימים, ובחודש פברואר 2002 אף נפגע בתאונת דרכים והחסיר מספר ימי עבודה. בשל מוגבלותו הוא אינו יכול לקרוא מסמכים, ועל פי דבריו הוא נדרש לסיוע במידה רבה (ראו גם תצהיר המערער, סעיף 31). הדבר מתיישב עם העובדה שבנו החל נוטל חלק גדול יותר בניהול החברה, והוא מסייע לו רבות. איני מוצא שקביעת בית המשפט קמא בדבר צמצום עיסוקו של המערער בפעילות שוטפת, עומדת בסתירה, כטענת המערער, לעובדה כי היה ועודנו מקבל ההחלטות העיקרי בחברה, וכלשונו של בית המשפט קמא "הרוח החיה" בחברה, כפי שגם עולה מהעדויות השונות (עדות מר משה דיין ומר עיזאת נאפסו). עם זאת מצבו הבריאותי הלא פשוט מחייב את המסקנה הפשוטה כי לא יכול לתפקד במלוא ההיקף כבעבר, עם כל הכבוד וההערכה להתמדתו, שתגמול היגיעה האישית לה בתחום הראוי הוא במקומו ביותר.

כ"ח. נוסף, ולדידי אולי זו עיקר, שהמערער הצהיר בפני הועדה הרפואית של המוסד לביטוח לאומי כי המחלה "בזמן האחר" פגעה בי מאוד עד למינימום הפעילות שלי ביום יום" (נספח ב' 1 לתצהיר מטעם המשיב, הצהרה מ-24.5.99 שביקשה לקבוע אחוזי נכות). הדברים מדברים בעדם ואינם משתמעים לשני פנים; ולמשמעותן של הצהרות שונות לפי נוחות נידרש להלן. זאת ועוד, המערער משך מן החברה סכום כולל הגבוה משמעותית מן הסכום הכולל שמשך מן החברה בשנים שעובר לנכותו, ועל פי קביעתו העובדתית של בית המשפט קמא, המערער לא הניח תשתית עובדתית לכך שחל

גידול כלשהו בפעילות החברה בשנים הרלבנטיות; נהפוך הוא, אף חלה ירידה בהיקף הכנסותיה (פסקה 9 לתצהירו של רו"ח קלאוזנר).

כ"ט. כאן המקום להטעים, כי כל בית משפט יתייחס, מטבע הדברים, בחשדנות כלפי מי שלפי נוחותו טען בהליך פלוני טענה אחת ובהליך אחר טענה אחרת, כ"להטוטן בקרקס הרוכב בעת ובעונה אחת על שני זוגות אופניים" (רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ ואח' נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6), 625, 630 (השופט גרוניס)). אין להלום התנהלות מעין זאת.

ל. במצב דברים שבו טוען בעל דין טענות סותרות בהליכים משפטיים שונים, יש איפוא מקום להידרש לדוקטרינת ההשתק השיפוטי:

"הטענה בדבר השתק שיפוטי יכולה להתעורר מקום שבו אחד מבעלי הדין מעלה טענות עובדתיות או משפטיות סותרות באותו הליך עצמו או בשני הליכים שונים ... התכלית שמאחורי ההשתק השיפוטי היא למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט וכן להניא מפני ניצולם לרעה של בתי המשפט ... הדגש בהשתק השיפוטי הינו על היחס בין בעל הדין לבין בית המשפט" (שם עמ' 633).

עם התנהלות מעין זו אין להסכין: "תקנת הציבור סולדת מן המניפולציה בהליכי משפט בדרך של הסכמה שהרי שתי הגירסאות שהועלו ... אינן יכולות לדור בכפיפה אחת..." (ע"א 1393/92 קזצ'קוב נ' קזצ'קוב, פ"ד מח (4) 353, 361 (הנשיא שמגר)). דברים אלה פשוטים וברורים, ובית המשפט אינו יכול לפעול כשוטה שבעולם.

ל"א. במקרה דנא טען המערער בהליך זה שפעילותו בחברה לא צומצמה עקב מצבו הרפואי; אך בביטוח הלאומי טען את האמור מעלה, שמשמעו הברור צמצום הפעילות עד למינימום. לא היה בפני המערער הסבר ממש בעניין זה.

ל"ב. דומה שנוכח האמור המסקנה המתבקשת היא, כי המערער לא הוכיח קשר בין יגיעתו האישית להגדלה הרבה בשכר העבודה שנטל, שהרי כיצד יתכן כי היקף פעילותו קטן ואילו שכרו גדל.

ל"ג. להלן נידרש לטענתו של המערער כי נהג בשנים 2000-2004 לחלק את רווחי החברה כדיבידנד וכשכר עבודה, וממנה משתמע כי הרווחים כולם, לרבות אלו שחולקו כדיבידנד, הם תוצר של יגיעה אישית.

ל"ד. מה בין דיבידנד להכנסה מיגיעה אישית? ביסוד תורת דיני המיסים עומדת ההבחנה בין הכנסה אקטיבית להכנסה פסיבית, מונחים שכבר הזכרנו (סעיף 2 לפקודה; ראו גם י' אדרעי אירוועי מס, עלייתם (ואיבונם?) של דיני מיסים בישראל (תשס"ז) עמ' 67-68). ההכנסה האקטיבית – "ההכנסה ה'עסקית', נובעת מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית; מטרתה מוגדרת; ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלווחיו או אחרים מטעמו" (ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ ואח' נ' פקיד שומה אילת (לא פורסם), פסקה 9 (השופטת ארבל)). לעומת זאת, הכנסה שמאפיינה העיקרי הוא היותה תשואה על הון מושקע, היא הכנסה פסיבית, "והיא אינה דורשת מעיקרה יגיעה אישית לשם יצירתה ובכך שהתקבול המתקבל בגין ההשקעה מהוה, על פי רוב, את מלוא ההכנסה שעליה מוטל המס" (רפאל, עמ' 171; ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד שומה, פ"ד יט (1) 244; ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה (לא פורסם), פסקה 19); א' אלתר "תמורה לנכס ויגיעה אישית כבסיס לאבחנה בין הכנסות עפ"י סעיפים (1)2 ו-(2)2 לבין הכנסות עפ"י סעיפים (4)2, (6)2 ו-(7)2 לפקודה" מיסים ג/1, א-61 (1989). אין חולק כי דיבידנד, בדומה למשל לדמי שכירות, לריבית ועוד, מהוה הכנסה פסיבית (אדרעי, עמ' 171; רפאל, עמ' 171), אשר הנישום אינו נדרש לעשות (מעבר לטרח "מינהלית" מסוימת) למען יצירתה.

ל"ה. המערער בחר בעבר, כטענתו, למשוך את רווחי החברה כשכר עבודה וכדיבידנד, אך בשנים נשוא הערעור ביקש למשוך את רווחי החברה כשכר עבודה ולזכות בפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה. בטענה זו, בשילוב עם הטענה כי היקף פעילותו בחברה לא השתנה (ראו סעיף 9 לתצהירו של מר קלאוזנר), מובלעת מניה וביה הטענה כי הדיבידנד שקיבל המערער מהחברה הוא למעשה הכנסה מיגיעה אישית. לא נהירה איפוא אמירתו של המערער שמעולם לא טען שיש לראות כדיבידנד ששולם לו הכנסה הנובעת מיגיעה אישית, ושיש להשקיף על השכר ששולם לו בשנות המס נשוא הערעור ביחס לכלל השתכרותו בתקופה שקדמה לקביעת נכותו כבסיס להשוואה בלבד. הטענה המוסיפה את הדיבידנד ל"יגיעה האישית" אינה יכולה לעמוד.

ל"ו. נוכח כל שאמרנו בדין טען המשיב, כי אילו היו הסכומים שחולקו כדיבידנד למעשה שכר עבודה, היה על המערער לשלם בגינם תשלומים שונים לביטוח הלאומי, וכי כעת מבקש הוא לאחוז את החבל משני ראשיו; מחד גיסא טוען הוא כי דובר ברווחים שחולקו כדיבידנד ועל כן יש לשלם מס מופחת, ומאידך גיסא טוען הוא כי מדובר בהכנסה מיגיעה אישית. לטענת המערער, כבעל השליטה בחברה וכמנהלה רשאי היה לבחור את אופי משיכת הכספים, ואכן בשנים מסוימות בחר למשוך את רווחי החברה כדיבידנד וכשכר עבודה, ובאחרות אך כשכר עבודה, אך לשיטתו הרווחים כולם מקורם ביגיעתו האישית וכתוצאה מעמלו. בהקשר זה דומה כי יש מקום

להזכיר מושכלות יסוד: החברה והמערער לא חד הם. מדובר בשתי ישויות משפטיות שונות ונפרדות; המערער חובש שני כובעים: הראשון, כעובד החברה, ובמסגרת זו מקבל הוא שכר עבודה, והשני, כבעל מניות בה, ובמסגרת זו מקבל הוא נתח מרווחיה באמצעות דיבידנד. זאת ועוד נזכיר, כי בשנת 1997 בוצעה משיכת דיבידנד חריגה בגובה 700,000 ₪, אשר רו"ח קלאוזנר העיד כי נבעה משיעור המס הנמוך בשל תום תקופת ההטבות לפי חוק עידוד השקעות הון, וכיוון שהמערער היה "במשיכת יתר" כלפי החברה (עמ' 57). כך גם המערער העיד כי מדובר היה בדיבידנד חריג (עמ' 113-112 לפרוטוקול); בכך יש משום "הודאת בעל דין" כי לא בהכנסה מיגיעה אישית עסקינן. "תפסת מרובה לא תפסת", אמרו חכמים (בבלי יומא פ', א'), ואין לקבל הכפלה (למצער) של ההכנסה הנטענת מיגיעה אישית, שעה שהעבודה עצמה נצטמצמה.

ל"ז. נוכח כל אלה אין מקום להיעתר לערעור המערער 4107/09.

ל"ח. אשר לערעור המשיב: משבאנו איפוא למסקנה כי היקף פעילותו של המערער הצטמצם בשנים 2000-2004 ביחס לשנים שקדמו לקביעת דרגת נכותו, וכי היקף ההכנסות שדווח אינו כולו תוצר של יגיעה אישית, התוצאה המתבקשת היא כי נקבע שהיקף הכנסת העבודה לצורך הפטור הוא ממוצע ההכנסות בשנים 1995-1999 בטרם נקבעה למערער כל נכות. בחישוב זה יש לייצג באופן האמיתי ביותר את גובה השכר שהמערער והחברה חישבו כראוי, לא נוכל איפוא להלום את הפחתת השומה בהתייחס לירידה בהיקף הפעילות של המערער בחברה, כפי שקבע בית המשפט המחוזי. הדעת וההיגיון הכלכלי נותנים כי ככל שצומצם היקף עבודתו של המערער, לא יהא שכרו כתוצאה מיגיעה אישית גבוה מהשכר שנטל בשנת 1999, אשר גם הוא לדעת בית המשפט קמא היה מופרז, וכלל הכנסה שאינה מיגיעה אישית, אף אם הצמצום בעבודת המערער ב- 2002-2004 היה קטן מזה של 2000-2001. סוף דבר, יש לקבל את ערעורו של המשיב (ע"א 5415/09) במובן זה שבסיס חישוב השומה יהא השכר שדווח בשנת 1999; לא אציע להתערב בהכרעתו של בית המשפט קמא שלא לשנות מהשומה ביחס לשנת זו עצמה, על אף שגם במקרה זה דובר כאמור בהגדלת שכר באופן הנראה מלאכותי.

ל"ט. לכאורה עלתה טענה באשר לתחולתו של סעיף 86 לפקודה. התנאי המקדמי לתחולתו של סעיף 86 לפקודה הוא כי מדובר בעסקה המפחיתה או שעשויה להפחית את החבות במס (ע"א 3415/97 רובינשטיין נ' פקיד השומה, פ"ד נד (5) 915, 924-925; ע"א 4374/05 ראובני נ' פקיד שומה תל אביב 4, פסקה י"ג (לא פורסם)). סעיף 86 לפקודה ממשיך וקובע מספר עילות להתערבותו של המשיב באופן סיווגה של העסקה. אחת מהן, העשויה להיות הרלבנטית לענייננו, היא קיומה של "עסקה מלאכותית" -

עסקה בעלת לבוש חוקי, שהמחוקק בחר לראות בה עסקה בלתי לגיטימית, ובדומה לה עסקה שמטרתה הימנעות ממס או הפחתתו. סעיף זה נדון לאחרונה בהרחבה בפסק דינו המקיף של המשנה לנשיאה ריבלין בע"א 2965/08 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקוה (לא פורסם) פסקאות 9-29 (לעניין פרשנות המונח עסקה ראו ד' גליקסברג גבולות תכנון המס (תש"ן) 211); לטעמי אין צורך בנסיבות להידרש לעניין זה, אך מכל מקום אף לפי המבחן שנקבע בפרשת סגנון, קרי, הצורך כי המטרה המסחרית תהא סיבה יסודית לעסקה. בענייננו אין מדובר בהכנסה שכולה מיגיעה אישית, אף שהמערער ניסה להציגה ככזו לשם הפטור ממס ובגדרי תכנון מס; וככלל תכנון מס הוא לגיטימי כל עוד הוא מביא את השומה לגדרים שהחוק סובלם, מה שאין כך מקום שהוא מחריג אותה כליל מתכלית החוק, ובנדון דידן יגיעה אישית צריך שתהא פשוט ולא דרש. ואולם - כאמור - אין אנו נזקקים להכריע בשאלה האם מדובר בעסקה מלאכותית אם לאו, ולוא מן הטעם כי סיווגה ככזו יובילנו לתוצאה שאליה באנו בפסקה ל"ח.

מ'. סוף דבר וסיכומו, עם כל ההערכה להמשך פעולתו המקצועית של המערער, שאנו מאחלים לו כל טוב, אין בידינו להיעתר לערעור בע"א 4107/09. אנו נעתרים לערעור המשיב בע"א 5415/09, ושומתו תעמוד על כנה. בנסיבות המיוחדות של המקרה לא נעשה צו להוצאות.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

אני מסכים.

ה מ ש נ ה - ל נ ש י א ה

השופט ד' מלצר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' רובינשטיין.

ניתן היום, י' באב תשע"א (10.8.2011).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה מ ש נ ה - ל נ ש י א ה