



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

לפני כב' השופטת חנה מרים לומפ

המערערות

קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ)  
באמצעות ב"כ עוה"ד דורון לוי ו עו"ד יוסי בן לולו

נגד

המשיב

פקיד שומה ירושלים 3  
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)  
על ידי ב"כ עו"ד יעקב פונקלשטיין

### פסק דין

לפניי ערעור של קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) (להלן: "המערערות" או "הקרן") על החלטתו של המשיב לקבוע בצו שומת מס למערערות לשנות המס 2010, 2011 ו-2013 בהתאם לסמכותו הקבועה בסעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה").

### רקע

1. החל משנות החמישים של המאה הקודמת, החזיק המנוח יוסף בוקסנבאום (להלן: "המנוח") בקבוצת "מכשירי תנועה" הכוללת מספר חברות, שהרלוונטיות בהם לענייננו היא חברת "מכשירי תנועה בע"מ" (להלן: "החברה"), שמשמשת בעיקר כחברת נכסים המרכזת את אחזקות הנדל"ן של קבוצת "מכשירי תנועה". במרוצת השנים עברו אחזקותיו של המנוח בקבוצת "מכשירי תנועה" לבנו מר צבי נטע.
2. בשנת 1971 הקים המנוח את הקרן למען קידום מטרות חברתיות וציבוריות בישראל. בתקנונה, הוגדרה הקרן כחברה לתועלת הציבור שאינה רשאית לחלק רווחים לבעלי מניותיה. לצורך קידום מטרותיה, הקנה המנוח לקרן מניות בחברות המרכיבות את קבוצת "מכשירי תנועה". במהלך השנים קיבלה הקרן דיבידנדים, בסכומים משמעותיים מהחברות שבהן היא מחזיקה והיא חילקה אותם כתרומות לצורך קידום המטרות שלשמן היא הוקמה.
3. במניות הקרן מחזיקים צבי נטע, בנו של המנוח, בשיעור 9%, הקרן עצמה מחזיקה בהחזקה עצמית ב- 27% ממניותיה (מניות באוצר), ו- 54% הנותרים מוחזקים בידי 6 יחידים אחרים בשיעור של 9% כל אחד.
4. ביחס למניות החברה, הקרן מחזיקה ב- 49% מהון המניות הרגילות שלה, המקנות למחזיק בהן זכות לרווחים וזכות לנכסים בפירוק בהתאם לשיעור ההחזקה. 49% נוספים ממניות החברה מוחזקים בידי החברה "נכסי צבי בע"מ" (להלן: "נכסי צבי") המוחזקת באופן מלא על ידי מר צבי נטע. 2% הנותרים ממניות החברה מוחזקות בהחזקה עצמית על ידי החברה עצמה (מניות באוצר).



## בית המשפט המחוזי בירושלים

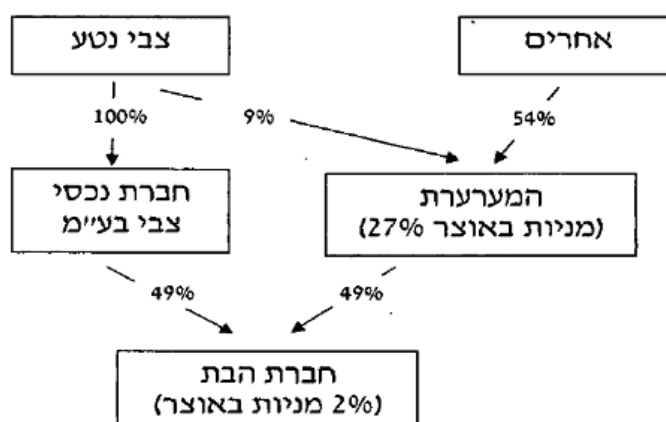
29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

5. להלן, לשם הנוחות, משום השוויון בהחזקת המניות הרגילות בין הקרן ו"נכסי צבי" ומשום שאין גורם חיצוני נוסף שמחזיק במניות החברה, אתייחס לכל אחד משני גורמים אלה כמי שמחזיק במחצית המניות הרגילות של החברה או ב-50% מהם.

6. בנוסף למניות הרגילות, הנפיקה החברה מניות יסוד המעניקות למחזיק בהן זכויות הצבעה וזכות למינוי דירקטורים. עד 20.9.2004 החזיקה הקרן ב-19 מניות יסוד של החברה. בתאריך האמור, לשם סיוע לקבוצת "מכשירי תנועה" להכנסת משקיע חיצוני (לימסול 1999) בע"מ לחברה, מכרה הקרן את כל מניות היסוד שבחזקתה לחברה "נכסי צבי בע"מ". המשקיע החיצוני יצא כעבור מספר שנים מהשקעתו בחברה ומכר את כל אחזקותיו בחברה ל"נכסי צבי בע"מ". היום הקרן וחברת "נכסי צבי בע"מ" מחזיקות, כל אחת, ב-50% מהון המניות הרגילות של החברה. לעומת זאת, מניות היסוד של החברה, 100 במספר, מוחזקות באופן מלא על ידי "נכסי צבי". מצבת האחזקות במניות החברה מפורטת באופן מלא בנסח החברה שהונפק מרשם החברות וצורף כנספח ב'1 לתצהיר של עו"ד אהוד שניידר, היועץ המשפטי של הקרן ושל החברה.

7. תרשים מבנה האחזקות של קבוצת מכשירי תנועה הובא בהודעה המפרשת את נימוקי השומה שהוגש על ידי המשיב. לשם הנוחות אעתיק אותו לתוך פסק הדין:



עד כאן לסקירה הכללית ביחס למפת האחזקות בקבוצת מכשירי תנועה.

8. עתה אעבור לסקירת הרקע הנוגע למחלוקת בין הצדדים, שבבסיסה עומדת השאלה האם הקרן חייבת לשלם מס על הדיבידנד שהיא קיבלה מהחברה במהלך שנים אלה.

9. בשנים 2010, 2011 ו-2013 קיבלה הקרן מהחברה הכנסות מדיבידנד בסכומים 1,250,000 ₪, 9,999,700 ₪ ו-3,000,000 ₪ בהתאמה.

1

10. ביום 6.4.2011 שלחה הקרן, באמצעות משרד רואי החשבון "קוסט, פורר, גבאי את קסירר", מכתב ל"פקיד שומה ירושלים 3" במסגרתו היא הודיעה לפקיד השומה שהיא רואה בהכנסתה מדיבידנד שהיא קיבלה מהחברה כהכנסה פטורה ממס משום שהקרן היא "מוסד ציבור" פטור ממס בהתאם



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

לסעיף 9(2) לפקודה, ומשום שאין לקרן יכולת לכוון את פעילות החברה ולא מתקיים בעניינה מבחן השליטה הקבוע באותו סעיף המקיים חריג לפטור ממס.

11. ביום 25.7.2011 הגישה המערערת "דין וחשבון על הכנסות והוצאות מוסד ציבורי בשנת המס 2010" המכונה טופס 1215 (להלן: "דו"ח 1215" בציון שנת המס אליה הוא מתייחס). ביום 1.11.2012 הוגש לרשויות המס דו"ח 1215 המתייחס לשנת 2011. שני הדו"חות שהוגשו עבור השנים 2010 ו-2011 מולאו באופן כמעט זהה. בפסקה ב' בשני הדו"חות שכותרתה "פרטים על גופים בהם יש שליטה כהגדרתה בסעיף 9(2) לפקודה" ציינה המערערת את "מכשירי תנועה בע"מ" כחברה נשלטת וסימנה, כי היא זכאית ל-50% מרווחיה, אך סימנה גם כי אין לה זכויות הצבעה בחברה ואין לה זכות למנות מנכ"ל בחברה; בפסקה ד' לשני הדו"חות שכותרתו "תקבולים והכנסות פטורות" ציינה הקרן את הכנסתה מדיבידנד כהכנסה פטורה. אולם, הכנסה זו צוינה בערכים שהתקבלו בידי הקרן (ערכי נטו) לאחר ניכוי מס במקור בידי החברה שהעבירה את הדיבידנד; בפסקה י"א לשני הדו"חות שכותרתו "הכנסות נוספות שלגביהן אין המוסד פטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה" סימנה הקרן, כי היא קיבלה באותה שנת מס הכנסה בצורה של "ריבית הפרשי הצמדה ודיבידנד מחברה שבשליטת המוסד" כאשר הכוונה בשליטה היא "שליטה כהגדרתה בסעיף 9(2) לפקודה"; בפסקה י"ז לדו"ח ציינה הקרן כי סך המס שנוכה במקור בגין העברת הדיבידנד בשנת 2010 עומד על 312,500 ₪ ובשנת 2011 על 2,499,925 ש"ח.

12. ביחד עם הגשת דו"חות 1215 הגישה הקרן למשיב את דו"חותיה הכספיים לשנים 2010 ו-2011 וכן דו"חות התאמה לצורכי מס הכנסה לאותן שנות מס.

13. לטענת המשיב, כאשר דו"חות 1215 לשנים 2010 ו-2011 נקלטו במערכת שע"מ של המשיב לא הוזנה הספרה 1 בשדה 443 בשל מגבלות המערכת. לכן, שודרו שומות זכות, לפיהן זכאית הייתה הקרן להחזר המס שנוכה במקור באותן שנים. בפלטי השע"מ צוין, כי ההחזרים יועברו לקרן לאחר אישור הרכז ופקיד השומה. בשני המקרים הרכז לא אישר את ההחזרים והתיק הועבר לטיפול שומתי.

14. בשנת 2013 הגישה הקרן את דו"חותיה לשנת 2012. בשנה זו לא דיווחה הקרן על הכנסות מדיבידנד, לפיכך, שנה זו אינה רלוונטית לדיונו.

15. ביום 24.6.2014 התקבלו אצל המשיב דו"חות 1215 מתוקנים לשנים 2010 ו-2011 שבהם הסירה הקרן את הסימון 1 משדה 443 שבפסקה י"א שעניינו "הכנסות נוספות שלגביהן אין המוסד פטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה". לדו"חות אלה צורף מכתב רו"ח הקרן "קוסט פורר גבאי את קסירר" שבמסגרתו צוין, כי בטפסים המקוריים אשר צורפו לדו"חות החברה, נפלה טעות עת נרשמה ההכנסה מדיבידנד כהכנסה חייבת במס. כן צוין, כי הדו"חות המתוקנים תואמים את עמדת השולחים המקצועית כפי שזו בוטאה במהלך הפגישות בין הצדדים. הדו"חות המתוקנים לא נקלטו במערכת שע"מ מיד עם הגשתם (גב' רוניה קלימי ציינה בתצהירה שבתיקון מהותי אין חובה לקלוט את הדו"ח המתוקן). דו"ח שנת 2010 נקלט ביום 29.12.2015 ועם קליטתו שונה מועד הגשת הדו"ח ליום 24.6.2014.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

16. בניגוד לדו"ח המתוקן לשנת 2010 לא קלט המשיב במערכת שע"ס את הדו"ח המתוקן לשנת 2011.
17. ביום 16.12.2014 התקבל אצל המשיב טופס 1215 לשנת 2013. בפסקה ב' בדו"ח שכותרתה "פרטים על גופים בהם יש שליטה כהגדרתה בסעיף 9(2) לפקודה" שוב ציינה המערערת את "מכשירי תנועה בע"מ" כחברה נשלטת וסימנה כי היא זכאית ל- 50% מרווחיה. בד בבד, סימנה גם בדו"ח זה, כי אין לה זכויות הצבעה בחברה ואין לה זכות למנות מנכ"ל; בפסקה ד' לאותו דו"ח שכותרתו "תקבולים והכנסות פטורות" ציינה הקרן הכנסתה מדיבידנד בסך 2,070,977 ₪ (בתצהיר גב' רונייה קלימי נטען כי סכום זה צריך היה לעמוד על 2,250,000 ₪). לצד זאת הוסיפה בכתב יד "נטו ממס", משמע ההכנסה ננקבה בערכים שהתקבלו בידי הקרן לאחר ניכוי מס במקור בידי החברה שהעבירה את הדיבידנד. בפסקה י"א לדו"ח שכותרתו "הכנסות נוספות שלגביהן אין המוסד פטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה" לא סימנה הקרן בדו"ח זה מאומה. משמע, היא דיווחה בעניין זה בדומה לדו"חות המתוקנים לשנים 2010 ו-2011, כי אין לה הכנסה נוספת מדיבידנד שאינה פטורה ממס; בפסקה י"ז לדו"ח ציינה הקרן, כי סך המס שנוכה במקור בגין העברת הדיבידנד עמד על 750,185 ₪.
18. ביחד עם הגשת דו"ח 1215 הגישה הקרן למשיב את דו"חותיה הכספיים לשנת 2013 וכן דו"ח התאמה לצורכי מס הכנסה לאותה שנת מס.
19. ביום 6.1.2015 נקלט דו"ח 1215 לשנת 2013 במערכת שע"ס של המשיב. משום שלא ציינה הקרן את הספרה 1 בשדה 443 לגבי הכנסות שאין פטורות ממס שודרה שומת זכות לפיה מגיע למערערת החזר של המס שנוכה במקור בתוספת ריבית והפרשי הצמדה. הרכז שבחן את השומה לא אישר את ההחזר, שכן התיק היה מצוי בטיפול שומתי.
20. ביום 30.12.2015 הוציא המשיב לקרן שומת מס הכנסה לפי מיטב השפיטה בהתאם לסעיף 145(א)(2)(ב) (שומה שלב א') המסמך את המשיב להוציא שומה לפי מיטב השפיטה אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון. בשומה זו קבע המשיב, כי הכנסתה החייבת של הקרן מדיבידנד עומדת על 1,250,000, 9,999,700 ו-3,000,000 לשנים 2010, 2011 ו-2013 בהתאמה. הוא נימק שומתו בכך שהואיל והקרן מחזיקה ב-49% מהון המניות של החברה, בהתאם להגדרת "שליטה" שבסעיף 9(2) לפקודה, היא בעלת שליטה בחברה. המשיב הוסיף שהחברה היא חברה תושבת ישראל, היא דיווחה על הכנסותיה למס הכנסה ולמע"מ כהכנסות מעסק. המשיב קבע, שהוא לא קיבל את טענת הקרן שהדיבידנד שהתקבל בידי הקרן אינו חייב במס, זאת משום שמדובר בדיבידנד שהתקבל מחבר-בני-אדם שבשליטת הקרן העוסק בעסק. על כן, הכנסות הקרן מדיבידנד חייבות במס בשיעור הקבוע בסעיף 125(4). בעקבות הוצאת השומה הטיל המשיב על הקרן קנס גירעון לכל אחת משנות המס בהתאם להוראות סעיף 191 לפקודה.
21. על שומה זו ועל הטלת קנסות הגרעון הגישה הקרן השגה בהתאם לסעיף 150 לפקודה. עיקר טענותיה של הקרן בהשגה היו, כי הכנסתה של הקרן מדיבידנד פטורה ממס, זאת מאחר שהקרן אינה שולטת בחברה. בנוסף טענה הקרן, כי מכוח סעיף 126(ב) לפקודה הכנסתה מדיבידנד אינה



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

נכללת בחישוב הכנסתה החייבת, וגם מטעם זה אין מקום לחיובה במס על הדיבידנד שקיבלה מהחברה. ביחס לקנסות הגירעון טענה הקרן, כי המחלוקת בדבר הטלת המס היא מחלוקת מקצועית אשר ניתן לה גילוי מלא בדו"חות המס ובדיונים מול המפקח, אין מדובר במקרה של התרשלות בעריכת הדו"ח לכן אין מקום להטלת קנסות גירעון.

22. בהחלטה מיום 25.1.2017 דחתה המפקחת, ר"ח רוניה קלימי את ההשגה של הקרן על השומה. המפקחת קבעה, כי הכנסות הקרן מדיבידנד אינן פטורות ממס מכוח סעיף 9(2) לפקודה משום שחברת הבת, מחלקת הדיבידנד, הינה עוסק בעסק על פי הפקודה ועל פי חוק מע"מ וכך היא מתנהלת ומדווחת. חברת הבת, הוסיפה גב' קלימי, היא חבר בני אדם שבשליטת הקרן בהתאם להגדרת המונח "שליטה" בסעיף 9(2)(א) לפקודה: משום שלקרן יש את היכולת, לבד וביחד עם צבי נטע, לכוון את פעילות החברה; משום שלקרן 49% מהון המניות של החברה, ומשכך יש לה את הזכות ל-49% מכוח ההצבעה בה; משום שהקרן הצהירה בטופס 1215, כי היא שולטת בחברה. בנוסף, דחתה גב' קלימי את טענת הקרן, כי סעיף 9(2)(א) מחריג מתחולת הפטור דיבידנד שהתקבל בידי מוסד ציבורי מחבר בני אדם שבשליטתו במטרה למנוע תכנון מס המתייחס למס הכנסה בלבד ולא למס חברות. היא נימקה את החלטתה, בכך שהמונח "מס" מוגדר בסעיף 1 לפקודה ככולל מס הכנסה ומס חברות המוטלים על פי הפקודה. גב' קלימי הוסיפה ששיעור המס על דיבידנד שאינו פטור ממס בידי מוסד ציבורי, עמד על 20% עד ליום 1.1.2012 ועל 25% אחרי יום זה כקבוע בסעיף 125 לפקודה. גב' קלימי דחתה את טענת הקרן, כי הכנסת הקרן מדיבידנד פטורה ממס חברות בהתאם להוראת סעיף 126(ב) משום שההחרגה בסעיף זה מתייחסת רק לחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף 126(א) בלבד, ואין בה לפטור מחיוב במס המוטל בהוראות אחרות בפקודה. היא הוסיפה שסעיף 126(ב) קובע, כי הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד לא תיכלל בחישוב ההכנסה החייבת לעניין סעיף 126(א) לפקודה, וסעיף 125 לפקודה קובע שיעור מס מיוחד על דיבידנד לא פטור שהתקבל בידי מוסד ציבורי. כמו כן הוסיפה, שנוסחו של סעיף 125 קובע, כי הוראותיו גוברות על הוראות סעיף 126 לפקודה. גב' קלימי דחתה גם את טענת הקרן בדבר התיישנות השומה לשנת 2010. נוכח האמור, הוציאה המפקחת קלימי שומות מס הכנסה לקרן לשנות המס 2010, 2011 ו-2013 מתוקף סמכותה בהתאם להוראות סעיף 152(ב) לפקודה. בשומה זו, שוב נקבעה הכנסתה החייבת של הקרן מדיבידנד שהתקבל מחברת בת בסכומים 1,250,000, 9,999,700 ו-3,000,000 לשנים 2010, 2011 ו-2013 בהתאמה.

23. ביום 28.1.2017 הוציא המשיב הודעת קנס גירעון לפי סעיף 191 לפקודה בגין כל אחת מהשנים בצו.

24. ביום 22.2.2017 הגישה הקרן את הערעור שלפניי על שומות המס שקבע המשיב בצו במסגרת ההכרעה בהשגה, וכן על קנסות הגירעון שנקבעו לאותן שנות מס.

25. לשם שלמות התמונה אציין, כי בעקבות הגשת ערעור זה, החזיר המשיב את מלוא הסכומים שהוחזקו על ידו למערערת, וזאת בהתאם למדיניות המשיב לפיה הוא אינו מחזיק בסכומים השנויים במחלוקת כשאינן חשש לגביה (תצהיר גב' קלימי, פסקה 98).



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

### עיקרי טענות המערערות

26. לטענת המערערות היא סברה, עוד במועד הגשת הדו"חות, שהיא פטורה ממס, ועל כן היא דיווחה על הכנסתה מדיבידנד מהחברה כהכנסה פטורה ממס, אף אם היו מקומות בטופס הדיווח בהם נרשם בטעות שיש לה שליטה בחברה. המערערות פירטה, כי במסגרת דו"חות המס לשנות המס 2010 ו-2011, נרשם הדיבידנד במסגרת החלק השני לטופס 1215 שכותרתו "תקבולים והכנסות פטורות". כך נעשה הדבר במסגרת דו"ח ההתאמה למס הכולל ביאור בנושא, וכך נעשה גם במכתב מיום 6.4.2011 אשר צורף לדו"חות המס, המפרט את עמדת המערערות לפיה ההכנסה מדיבידנד מהווה הכנסה פטורה ממס בידיה. לטענת המערערות, לא ניתן להתעלם מהעובדה שהיא לא ציינה את הכנסתה מדיבידנד כהכנסה חייבת במס במקום הייעודי לכך בטופס 1215 בכל אחת משנות המס שבערעור. יתרה מכך, אילו בעת הגשת דיווחיה סברה היא שהכנסתה מדיבידנד חייבת במס, הרי שהייתה דורשת מהמשיב שיכיר בזיכויים בגין תרומות לפי הוראת סעיף 46 לפקודה. בנוסף, טוענת המערערות שקיומה של שליטה נבחן על פי המבחנים המהותיים הקבועים בסעיף 9(2) לפקודה, ולא על פי הפרטים שצוינו בטפסים שדווחו לרשויות המס.

27. המערערות טוענות, שהיא הגישה את הדו"ח לשנת המס 2010 ביום 25.7.2011 ובהתאם למועדים הקבועים בסעיף 145(א)(2) לפקודה, כנוסחן באותה עת. סמכות המשיב לטפל בדו"ח המערערות לשנת המס 2010 הסתיימה בתום שנת המס 2014. שומת המס של המערערות לשנת 2010 הוצאה על ידי המשיב אך ביום 30.12.2015, באיחור של שנה מהמועד האחרון שניתן היה להוציאה, משום כך, השומה שבערעור לשנת מס זו התיישנה והיא בטלה. אילו ראה המשיב בתיקון הדו"חות שהגישה המערערות בחודש יוני 2014 כתיקון מהותי שדוחה את מועד ההתיישנות, היה עליו לידע את המערערות בטרם הפכה שומתה לשנת המס 2010 לשומה סופית שהוא רואה במועד הגשת התיקון כמועד הגשת הדו"ח.

28. ביחס לקנס הגירעון לשנת המס 2011 מפנה המערערות לאמור בסעיף 93 לתצהירה של הגב' רונייה קלימי לפיו קנס הגירעון לשנת מס זו הוטל בחוסר סמכות ודינו בטלות; ביחס לקנס הגירעון לשנת 2010 טוענת המערערות שככל שבית המשפט יקבל את טענתה המקדמית בדבר התיישנות תקופת השומה לשנת מס זו, הרי שלמעשה שומתה העצמית של המערערות תיהפך לשומה סופית ומשום כך לא ימצא גרעון כלשהו. מכאן, שהבסיס להטלת קנס הגירעון נשטם והטלת קנס הגירעון בטלה; מעבר לאמור טוענת המערערות, כי כלל לא היה מקום להטיל קנס גרעון בשנות המס 2010 ו-2013 משום שקנס זה, כך על פי הוראת סעיף 191(ב) לפקודה, יוטל אך ורק מקום בו הנישום התרשל בעריכת דוחותיו, ובענייננו עמדת המערערות נשענת על ייעוץ מקצועי הן של רואי חשבון והן של עורכי דין.

29. המערערות טוענות, כי הכנסתה פטורה ממס בהתאם לסעיף 9(2)(א) לפקודה בשל היותה הכנסה של מוסד ציבורי, שלא הושגה מעסק שהוא עוסק בו או מדיבידנד, ריבית או הפרשי הצמדה ששולמו לו על ידי חבר-בני-אדם שבשליטתו העוסק בעסק. היא מציינת, כי אין בידיה יכולת משפטית, בין



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

לבדה ובין יחד עם מר צבי נטע, לכוון את פעילותה העסקית של החברה ולהכפיף את החברה למרותה. לטענתה, המבחן לבחינת קיומה של "שליטה" כמשמעותה בסעיף 9(2) לפקודה הוא מבחן מהותי. ביחס למבחנים המנויים בסיפא של הגדרת המונח "שליטה" שבסעיף 9(2)(ב) לפקודה, טוענת המערערת שמדובר במקרים שמהווים אינדיקציה לקיומה של "שליטה", אך אין מדובר במצבים המקיימים חזקה חלוטה לקיומה של שליטה, כי אם מדובר במקרים המקיימים חזקה הניתנת לסתירה.

30. המערערת מודה שהיא אכן מחזיקה בזכות לקבלת 25% מנכסיה של החברה בעת פירוקה, אך מאחר שאין ביכולתה לכוון את פעילותה של החברה, נסתרת החזקה בדבר השליטה של המערערת בחברה.

31. בנוסף נטען, שבעוד שהחלופה בהגדרת המונח "שליטה" המתייחסת לחזקה לפיה מוסד ציבורי שולט בחבר-בני-אדם, אם הוא מחזיק בזכות לקבל 25% מיתרת נכסיו בעת פירוק הוכנסה לפקודת מס הכנסה במסגרת תיקון 133 לפקודה שתחולתו משנת 2003, הזכות של המערערת להחזיק במניות החברה גובשה זמן רב לפני כן. מכאן שלדידם, לא ניתן לטעון כי יוצר הקרן התכוון להעניק לקרן את היכולת לכוון את פעילות החברה.

32. לדבריה, משפחת בוקסנבאום הפרידה באופן מוחלט בין ניהול פעילותה העסקית ובין ניהול פעילותה הפילנטרופית, על ידי כך שמנעה מהמערערת כל יכולת השפעה על הפעילויות העסקיות של החברות השייכות למשפחה. כך ציין מר צבי נטע בתצהירו, כך השיב בחקירתו בבית המשפט וכך גם העידו יתר העדים שמסרו עדות מטעם המערערת. לשיטתם, נקודת המוצא היא כי משפחת נטע-בוקסנבאום העניקה למערערת מניות אשר אינן מקנות לה כל סוג של שליטה בפעילות העסקית של החברה. כמו כן, בעת ייסודה הוענקו למערערת 19 מניות יסוד בלבד כאשר תקנון החברה קובע שרק החזקה ב-20 מניות ומעלה מקנה למחזיק זכות למנות מנהל בחברה. המכירה של מניות היסוד של המערערת למר צבי נטע בשנת 2004 מחזקת את הטענה של המערערת לפיה אין לה יכולת להשפיע על פעילותה העסקית של החברה.

33. עוד נטען, כי הגורמים שהיו אחראים על הוצאת השומות אצל המשיב, כלל לא ערכו בדיקה לגבי היכולת המשפטית של המערערת לכוון את פעילות החברה, והם אף אינם בקיאים בדין הרלוונטי בעניין זה.

34. על כן היא גורסת, שלא מתקיים בעניינו רכיב השליטה כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה המתייחס לשליטה "ביחד עם אחר", זאת משום שהמערערת אינה מחזיקה במניות יסוד ומשום שלא מתקיים שיתוף פעולה קבוע בין המערערת ובין צבי נטע, המעוגן בהסכם משפטי בכתב או בעל פה בנוגע לענייניה המהותיים של החברה. הנתון לפיו צבי נטע, בעל השליטה בחברה היה יו"ר המערערת בשנות המס הרלוונטיות לערעור זה, אינו מוביל למסקנה שלמערערת יכולת לכוון את פעילותה של החברה. מעבר לכך, טוענת המערערת, כי צבי נטע מחזיק במניה אחת מתוך 11 מניות מונפקות של המערערת, לפיכך, צבי נטע אינו מחזיק ביכולת לכוון את פעילות המערערת ובוודאי לא את זו של החברה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

35. המערערת טוענת, כי בהתאם להוראת סעיף 126(ב) לפקודה, הכנסתה מדידידנד אינה נכללת בבסיס הכנסתה החייבת, משכך אין מקום להטיל מס על הכנסה זו. לטענתה, סעיף 126(ב) לפקודה קובע, כי בחישוב ההכנסה החייבת של חבר-בני-אדם לא תיכלל הכנסה מחלוקת דידידנד שמקורה בהכנסות שהופקו בישראל בידי חבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות. הואיל ו"מוסד ציבורי" הוגדר בסעיף 9(2)(ב) לפקודה כ"חבר-בני-אדם", הרי שהכנסתו מדידידנד שהתקבל מחבר-בני-אדם אחר שחייב במס חברות, לא תיכלל בחישוב הכנסתו החייבת של המוסד הציבורי.
36. לשיטתה, הסיפא שבסעיף 126(ב) לפקודה הקובע, כי לא תיכלל בחישוב ההכנסה החייבת של חבר-בני-אדם הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד, הוא תנאי חלופי ונפרד מההחלטה הקבועה ברישא של אותו סעיף, לפיו לא יבוא בחישוב ההכנסה החייבת של חבר-בני-אדם הכנסה מחלוקת דידידנד שהופקו מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות. כך שאם חלה ההחלטה שברישא של הסעיף, הרי שהיא מחריגה את ההכנסה מדידידנד מבסיס ההכנסה של חבר-בני-אדם מקבל הדידידנד, ללא קשר להתקיימות ההחלטה שבסיפא של הסעיף.
37. ביחס לסעיף 125(2) לפקודה הקובע, כי שיעור המס על הכנסה מדידידנד שהוא הכנסה שאינה פטורה ממס בידי מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) הוא 25%, טוענת המערערת שאין הוא מאיין את תחולת הפטור הגורף שבסעיף 126(ב) לפקודה. לדידה של המערערת, סעיף 126(ב) לפקודה קובע את בסיס המס, לעומת זאת, סעיף 125(2) מתייחס לשיעור המס, לכן, משהופטרה ההכנסה לפי סעיף 126(ב), אין בכוחו של סעיף 125(2) שקובע את שיעור המס לכנס אותה שוב לתוך ההכנסה החייבת של הנישום.
38. לתמיכה בטענותיה נסמכת המערערת על פסק הדין עמ"ה (מחוזי – תל אביב) 309/67 כלל, חברה להשקעות בישראל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (פורסם בנבו, 8.10.1968) (להלן: "פסק דין כלל") שם נקבע, כי יש לראות בהחלטת ההכנסה מחלוקת דידידנד בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודה כפטור שניתן לאותה הכנסה. המערערת מוסיפה, כי משינתן לאותה הכנסה פטור לפי סעיף 126(ב) לפקודה, אין חובה לבחון את אותה הכנסה כנגד הפטור ממס שניתן להכנסות מוסד ציבורי בהתאם לסעיף 9(2) לפקודה.
39. ביחס להצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (פטור למוסד ציבור על הכנסה מדידידנד מחברת בת) התש"ע – 2010, אין מקום להסיק ממנה מסקנות ביחס לפרשנות של סעיפי הפקודה, שכן מדובר בהצעת חוק פרטית, שהוגשה בידי חבר כנסת שאינו בקי בדיני המס, שהוסרה מסדר היום עוד בדיון טרומי, לפני שנערך דיון מקצועי בהקשרה.
40. המערערת ציינה, כי משפחת בוקסנבאום-נטע בחרה להקדיש מחצית מרווחיה העסקיים של קבוצת מכשירי תנועה למען רווחת וטובת הציבור בישראל, דוגמא שאין לה אח ורע בנוף העסקים בישראל.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

41. לחילופין, ככל שבית המשפט יקבע כי הכנסתה של המערערת היא הכנסה חייבת, יש לבצע זיכויים בגין סכומים שהוענקו כתרומות בקשר לשנות המס שבערעור. סכומים שהם מוסכמים גם על המשיב כפי שהוא ציין בסעיף 19 להודעה המפרשת את נימוקי השומה, כפי שהוגשה על ידי המשיב.

### עיקרי טענות המשיב

42. המשיב טען, כי שומת המס לשנת 2010 לא התיישנה, שכן המערערת הגישה למשיב בקשה לתיקון השומה. הגשת הבקשה לתיקון גורמת לדחיית מועד תחילת תקופת ההתיישנות ליום הגשת אותה בקשה. המשיב מוסיף, כי התיקון שערכה המערערת בשומה הוא תיקון מהותי ולא טכני כטענת המערערת. מכאן, שהארכת תקופת ההתיישנות עומדת בתנאים הקבועים בדין. ביחס לטענה של המערערת לפיה לא היה מקום להארכת תקופת ההתיישנות, משום שהמשיב לא הודיע למערערת על הארכה, כאמור. טוען המשיב, כי אין חובה בדין למתן הודעה כזו. לשיטתו, הארכת המועדים שנוצרה בשל הגשת דו"ח התיקון, חלה גם על היכולת של המשיב להטיל קנס גירעון על המערערת. העובדה כי המערערת דנה בשומה לשנת 2010 מול המשיב מלמדת, שהמערערת עצמה מודעת לעובדה שתקופת ההתיישנות השומה הוארכה, וכי היא הסכימה לכך.

43. המשיב סבור, כי סעיף 29(2) קובע פטור ממס על הכנסה של מוסד ציבורי מחריג מתחולת הפטור הכנסות שהושגו מעסק שהמוסד הציבורי עוסק בו או מדיבידנד ששולם על ידי חבר-בני-אדם שבשליטתו העוסק בעסק. "שליטה" לפי סעיף 29(2) לפקודה, היא היכולת לכוון את פעילותו של חבר-בני-האדם במישרין או בעקיפין. בהגדרת המונח "שליטה" נקבעו חזקות שבהתקיימם יראו כאילו מתקיימת יכולת השליטה במוסד הציבורי. בתת סעיף (1) לאותה הגדרה נקבע, כי הזכות לקבלת 25% מיתרת נכסי חבר-בני-האדם בעת פירוקו (לאחר סילוק חובותיו) מהווה חזקה להתקיימות יכולת השליטה. חזקה זו אינה ניתנת לסתירה ובהתקיימה רואים במוסד הציבורי כמי ששולט בחבר-בני-האדם ללא צורך בבחינת יכולת השליטה בפועל. המשיב מוסיף, כי אין מקום לפנות לדינים אחרים, כמו דיני החברות, לצורך בחינת יכולת השליטה במקרה שלנו, הדין הרלוונטי לנו הוא סעיף 29(2) לפקודה בלבד.

44. עוד מוסיף המשיב, כי העובדה שמר צבי נטע מחזיק ביכולת לנהל הן את החברה והן את המערערת, בשל אחזקותיו בשתייהן, מקיימת את מבחן השליטה "ביחד עם אחרים" הקבוע בתוך ההגדרה שבסעיף 29(2) לפקודה.

45. המשיב טוען, כי בחקירתם, הודו העדים מטעם המערערת שמתקיימת שליטה של המערערת בחברה. מעבר לכך, קיומה של השליטה נלמד ממכלל העדויות וראיות שנשמעו בתיק. כך למשל, עסקת מכירת מניות היסוד שהחזיקה המערערת בחברה בשנת 2004, שנעשתה לצורך קידום הכנסת שותף לחברה מלמדת, כי המערערת היא בעלת יכולת שליטה בחברה. בנוסף, הפנה המשיב לנספח א'1 לתצהיר של מר איתמר גבתון שבמסגרתו עלתה שאלת החבות במס על דיבידנד שהקרן קיבלה מהחברה בשנת 2006. ממסמך זה למד המשיב, כי המערערת מודעת לכך שקיימת חשיפה למס בגין אותה הכנסה בשל שליטתה בחברה. כמו כן, מפנה המשיב לדו"חות 1215 שהוגשו מטעם



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

המערערת לרשויות המס ובמסגרתם, כך לטענת המשיב, הצהירה המערערת שהיא בעלת השליטה בחברה. מילוי הדו"חות והמסמכים בצורה כזו אינו בגדר טעות, משום שהמערערת הגישה את דיווחיה באותה צורה שנה אחרי שנה, זמן ניכר אחרי שסוגיית השליטה בחברה עלתה לדיון. בעניין זה מציין המשיב, כי המערערת לא הביאה לעדות את רואה החשבון שערך את הדו"חות, הגורם שיש ביכולתו לשפוך אור על הסוגיה מדוע מולאו המסמכים כפי שמולאו. גם העובדה שהחברה ניתנה מס במקור מלמדת, שהמערערת סברה בזמן קבלת הדיבידנד, כי היא שולטת בחברה ובשל כך היא חייבת בתשלום מס.

46. ביחס לסעיף 126(ב) לפקודה טוען המשיב, כי אמנם ככלל, דיבידנד המתקבל בידי חבר בני אדם מחבר בני אדם אחר החייב במס חברות, אינו נכלל בחישוב הכנסתו החייבת של הגוף המקבל, ואמנם מוסד ציבורי הוא בבחינת "חבר בני אדם". ברם, האמור בסעיף 126(ב) אינו חל על המערערת, שכן סעיף 126(ב) מציין מפורשות, כי החרגה זו לא תחול על הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד. להכנסות מדיבידנד של גופים ציבוריים כדוגמת המערערת נקבע שיעור מס מיוחד בסעיף 125 לפקודה. בסעיף זה נקבע, כי "על אף האמור בסעיפים 121 ו-126 לפקודה, חל שיעור מס מיוחד על הכנסה מדיבידנד שאינו פטור ממס שהתקבל בידי "מוסד ציבורי" בשיעור 25%. משמע, סעיף 125 מציין מפורשות שהוא גובר על הוראת הפטור מתשלום מס על דיבידנד הקבועה בסעיף 126 לפקודה.

47. בהקשר זה ציין המשיב, כי תיקון 110 לפקודה משנת 1996 אינו רלוונטי לענייננו, שכן הנוסח התקף לשנות השומות שבנדון, הוא תיקון מספר 147 משנת 2006 בו נקבע באופן מפורש, כי שיעור המס שנקבע בסעיף 125, הוא על אף האמור בסעיפים 121 ו-126 לפקודה. מכאן, שהטענה המשתמעת לפיה בעבר היה פטור למוסד ציבורי שקיבל דיבידנד מחברה עסקית שבבעלותו בהתאם לפקודת מס רווחי חברות שבוטלה זה מכבר, אין בה כדי להעניק למערערת פטור ממס היום. כך גם טיעוניה של המערערת המתייחסים להיסטוריה החקיקתית של דיני המס בישראל, אינם רלוונטיים לענייננו. הפקודה כנוסחה במועדים הרלוונטיים לשומות נושא ההליך היא הוראת החוק היחידה מכוחו יש לחייב גופים ציבוריים דוגמת המערערת.

48. לשיטתו, ההפניה לפסק דין כלל אינה רלוונטית לענייננו, שכן הוא עוסק בנוסח של סעיף 126(ב) שאיננו עוד בתוקף ובמשטר מיסוי שחלף מן העולם.

49. בעניין ההבדל בתוצאות המיסוי בין מוסד ציבורי המפעיל עסק באמצעות חברת בת לעומת מוסד ציבורי המפעיל עסק בעצמו, טוען המשיב כי משטר המס הנ"ל מוכתב מלשון המפורשת של החוק. אמנם, אילו הייתה המערערת מתאגדת בצורה שונה יתכן שהיה לדבר השפעה על תשלום המס, אולם טענה זו יפה לכל ענייני המס. המשיב הוסיף, כי עניינו של מוסד ציבורי המנהל עסק דומה לאדם המנהל עסק. בשניהם הדיבידנד הגיע ליעדו הסופי ומכאן החובה שהוטלה עליהם לתשלום מס על דיבידנד.

50. המערערת, בדומה לכל מלכ"ר, מקדמת פעילות מבורכת, אך מפעל התרומות של המערערת אינו יכול להביא לפטור ממס בניגוד לחוק שקובע את החבות במס, גם על מוסדות ציבוריים.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

51. לתמיכה בטענותיו, הפנה המשיב להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (פטור למוסד ציבור על הכנסה מדיבידנד מחברת בת) התש"ע-2010 שהונחה על שולחן הכנסת ביום 4.1.2010. במסגרתה הוצע לפטור מוסדות ציבוריים מתשלום מס על הכנסותיהם מדיבידנד המתקבל מחברות בנות. הצעת חוק זו מלמדת, לדידו, כי המצב החוקי היום ממסה את המוסדות הציבוריים על אותם הכנסות.

### הראיות במבט על

52. מטעם הקרן העיד מר צבי נטע, בעל מניות ויו"ר הקרן בשנות המס הרלוונטיות לערעור ובעל מניות ויו"ר החברה; מר איתמר גבתון, דירקטור בקרן ודירקטור ומנהל בחברה. לתצהירו צורפו פרוטוקולים משיבות ההנהלה של הקרן מיום 19.9.2010, 6.4.2011, 28.12.2011 וה-30.5.2013, ופרוטוקול ועדת הכספים של הקרן מיום 2.5.2013; מר משולם פרידמן, מזכיר הקרן; עו"ד אהוד שניידר – יועץ משפטי של הקרן ושל החברה. לתצהירו צורף פרוטוקול של הקרן מיום 31.8.2004, נסח חברה מאתר רשות התאגידים נכון ליום 23.4.2018 ותקנון החברה; רו"ח חגי אופנהיים, נציג משרד רואי החשבון קוסט, פורר, גבאי את קסירר המשמש כמשרד רואי החשבון של המעוררת.

53. מטעם המשיב הוגש תצהיר של רו"ח רוני קלימי, מפקחת מס הכנסה בפקיד שומה ירושלים 3, אשר דנה והחליטה בהשגה על שומת מס הכנסה מיום 30.12.2015. לתצהירה צורפו 23 נספחים: מכתב הקרן למשיב מיום 13.4.2011, העתק טופס 1215 לשנת 2010, העתק דו"חות פיננסיים לשנת 2010, העתק דו"ח התאמה לשנת 2010, העתק פלט שעי"ם מיום 7.9.2011, העתק טופס 1215 לשנת 2011, העתק דו"חות פיננסיים לשנת 2011, העתק דו"ח התאמה לשנת 2011, העתק פלט שעי"ם מיום 28.1.2013, העתק דו"חות מתקנים לשנת 2010, העתק דו"חות מתקנים לשנת 2011, העתק הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 3/2018 מטעם רשות המסים, העתק פלט ממערכת שעי"ם מיום 29.12.2015, העתק טופס 1215 לשנת 2013, העתק דו"חות פיננסיים לשנת 2013, העתק דו"ח התאמה לשנת 2013, העתק פלט שעי"ם מיום 6.1.2015, העתק שומה לפי מיטב השפיטה מיום 30.12.2015, העתק ההשגה של המעוררת מיום 28.1.2016, העתק דו"ח 1215 לשנת 2015, העתק שומה בצו מיום 25.1.2017, העתק השגה על קנס גירעון מיום 2.3.2017 והעתק פלט שעי"ם מיום 7.8.2018.

### דיון והכרעה

#### **משמעות הדיווח של המעוררת:**

54. הקרן טוענת, כי בעת הדיווח באמצעות דו"חות 1215, היא התכוונה לדווח על ההכנסה מדיבידנד שהיא קיבלה מהחברה כהכנסה פטורה ממס. על הדיווחים בתוך הטפסים מהם עולה, כי הקרן מחזיקה בחברה והדיבידנד אינו פטור ממס, טוענת הקרן כי הם נעשו מתוך טעות. לעומת זאת, טוען המשיב, כי הקרן דיווחה על הכנסתה מדיבידנד כהכנסה החייבת במס, וכי אין מדובר בטעות.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

55. כאמור, הקרן הגישה את דו"ח 1215 לשנת המס 2010 ביום 25.7.2011 ואותו דו"ח לשנת המס 2011 ביום 1.11.2012. לדידי, הפרשנות הנכונה שיש להעניק לשני מסמכים אלה מלמדת, כי המערערת דיווחה, על הדיבידנד שהיא קיבלה מהחברה כהכנסה פטורה ממס. כאמור, בפסקה ב' בשני הדו"חות שכותרתה "פרטים על גופים בהם יש שליטה כהגדרתה בסעיף 9(2) לפקודה" ציינה המערערת את "מכשירי תנועה בע"מ" כחברה נשלטת, אך בצד זאת, היא ציינה כי אין לה זכויות הצבעה בחברה ואין לה זכות למנות מנכ"ל. ביחס להכנסה מדיבידנד עצמו, ציינה אותה הקרן בפסקה ד' לשני הדו"חות, שכותרתה "תקבולים והכנסות פטורות", כהכנסה פטורה, אך הכנסה זו צוינה בערכי "נטו" שהתקבלו בידי הקרן לאחר ניכוי מס במקור, בידי החברה שהעבירה את הדיבידנד. בפסקה י"א בשני הדו"חות שכותרתו "הכנסות נוספות שלגביהן אין המוסד פטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה" סימנה הקרן את הספרה "1" שמשמעותו שקיימת בידי הקרן הכנסה מדיבידנד, מחברה נשלטת, שאינה פטורה ממס.

56. בחינה לשונית של דו"חות 1215 אינה מובילה למסקנה חד משמעית בדבר אומד הדעת של הקרן בדיווחים שלה ביחס להכנסתה מדיבידנד. מצד אחד היא מציינת, כי היא שולטת בחברה והכנסתה מדיבידנד שהקבל ממנה אינה פטורה ממס, ומצד שני היא מציינת, כי הכנסתה מדיבידנד פטורה ממס. מצב זה מחייב פניה לנסיבות החיצוניות שנסבו סביב הגשת הדו"חות למשיב.

57. בחינה של הראיות בתיק מלמדת כי קיימות ראיות חיצוניות המצביעות על כך כי הקרן התכוונה לדווח על הכנסתה מדיבידנד באותם שנים כעל הכנסה הפטורה ממס. כך למשל, המכתב ששלחה הקרן למשיב ביום 6.4.2011 (נפסח א' לתצהיר גבי רוניה קלימי), עוד בטרם הגישה את דיווחיה בשנים הרלוונטיות לענייננו, ושבמסגרתו היא שטחה את עמדתה לפיה לקרן אין שליטה בחברה, הוא ראיה חיצונית המצביעה על הכוונה של הקרן לדווח על ההכנסה מדיבידנד כהכנסה פטורה ממס. גם ההצהרה הכלולה בדו"חות ההתאמה לשנים 2010 ו-2011, שהוגשו למשיב יחד עם דו"חות 1215, עשויות ללמד כי הכוונה של הקרן הייתה לדווח על הכנסתה מדיבידנד כעל הכנסה פטורה ממס. בדו"ח לשנת 2010 (מש/4) נכללה ההצהרה: **"הכנסה פטורה מדיבידנד מחברה מוחזקת בסך כולל של 1,250,000 ₪. חלק הקרן בדיבידנד נטו הסתכם לסך 937,500 ₪ לאחר ניכוי מס בסך 312,500 ₪..."**. בדו"ח לשנת 2011 (מש/8) נכללה ההצהרה: **"הכנסה פטורה מדיבידנד מחברה מוחזקת בסך כולל של 9,999,700 ₪. חלק הקרן בדיבידנד נטו הסתכם לסך 7,499,775 ₪ לאחר ניכוי מס בסך 2,499,925 ₪..."**. בהצהרות אלה נאמר, כי ההכנסה מדיבידנד היא הכנסה פטורה. כמו כן, כאשר נקבה הקרן, בדו"חות ההתאמה, בסכום ההכנסה הפטורה היא נקבה בסכום ההכנסה המלא, כולל סכום המס שנוכה במקור בידי החברה. משמע, גם מתוך מסמכים אלה ניתן ללמוד, כי הקרן ראתה בהכנסתה מדיבידנד כהכנסה פטורה ממס ודיווחה עליה ככזו.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

58. בנוסף, עיון בעדויות של עדי המערערת מלמד, כי חלק מעדיה אכן מסרו שכוונת הקרן הייתה לדווח על הדיבידנד, במסגרת דו"חות 1215, כהכנסה פטורה ממס, וכי הדיווחים הסותרים נעשו מתוך טעות. כפי שיפורט בהמשך.

59. מר איתמר גבתון העיד בנוגע לרישומים הסותרים כך :

"עו"ד י. פונקלשטיין: אוקיי, כלומר בדיווח שלכם בטופס 1215 אתם כתבתם שיש לכם שליטה.

איתמר גבתון: כתבנו.

"עו"ד י. פונקלשטיין: אז יש לכם שליטה?

איתמר גבתון: לא.

"עו"ד י. פונקלשטיין: למה חתמתם?

איתמר גבתון: טעות... " (עמ' 43, ש' 23 – 28).

60. גם מר אהוד שניידר העיד בעניין זה :

"עו"ד י. פונקלשטיין: אני מציג לך את טופס 1215 לשנת 2010 ברובריקה ב'. יצוין לפרוטוקול שהעד מעיין בטופס.

אהוד שניידר: זו טעות" (עמ' 69, ש' 10 – 12)

ובהמשך :

"עו"ד י. פונקלשטיין: תראה, אתה אמרת לנו שהצהרה של השליטה של המערערת בחברה בטופס 1215 לשנת 2010 מקורו בטעות.

אהוד שניידר: כן" (עמ' 71, ש' 28 – עמ' 72, ש' 1)

61. גם רו"ח חגי אופנהיים העיד מטעם הקרן, כנציג משרד רואי החשבון "קוסט פורר גבאי את קסירר", ומסר שבמסגרת דו"חות המס אשר הגישה המערערת לשנות המס שבערעור נפלה שגגה טכנית על ידי מי שמלאו את הטפסים מטעם משרד רואי החשבון. השגגה נוגעת לטעות בסעיף ב' לטופס שהתבטאה בציון שמה של החברה כחברה נשלטת, וטעות טכנית בסימון שדה 443 בטפסים שממנו ניתן ללמוד, כי קיימת לחברה הכנסה מדיבידנד שמקורו בחברה שבשליטתה. כשהוא ניסה להסביר את מקור הטעויות, העיד מר אופנהיים שהמטרה של עורכי הדו"ח הייתה לספק תמונה עובדתית מלאה למשיב.

כך למשל העיד :

"חגי אופנהיים: זו הצהרה שברמה העובדתית נותנת פריטים על ההחזקה

בחברות ושיעורי ההחזקה בהן, לא בשאלה המהותית אם יש

שליטה או אין שליטה." (עמ' 98, ש' 28 – 29).



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

62. המסקנה העולה ממכלול הנסיבות החיצוניות שאפפו את הגשת הדו"חות, ובמיוחד העובדה כי הקרן פנתה אל המשיב ביום 13.4.2011, עוד בטרם הגשת הדו"חות, והודיעה לו כי עמדתה היא כי הדיבידנדים שהיא מקבלת מהחברה מהווים הכנסה פטורה ממס, מבססים את טענתה, כי אומד הדעת של הקרן, כאשר היא הגישה את הדו"חות היה לדווח על הכנסה מדיבידנד שהיא פטורה ממס.

63. אמנם, הקרן לא הביאה לעדות את הגורם בתוך משרד רואי החשבון המטפל בעניינה, אשר ערך את דו"חות 1215 לשנים 2010 ו-2011, אבל עניין זה אינו ממעיט ממשקלם של הראיות, כאמור, המלמדות שאומד הדעת של המערערות היה לדווח על הכנסה מדיבידנד שהיא פטורה ממס.

64. ביחס לשנת המס 2013, שהדיווח עליה הוגש אחרי הגשת הדו"חות המתקנים, נדמה שבעניינה אין ולא יכולה להיות מחלוקת, כי אומד הדעת של הקרן היה לדווח על הכנסה מדיבידנד הפטורה ממס.

65. יוער, כי קיימת חשיבות לשאלת אופן מילוי הדו"חות, למרות שבסופו של דבר הוציא המשיב צווי שומה בעניינה של המערערות, וזאת לצורך הדיון בשאלת קנסות הגירעון וההשלכה של הדיווח על ההכרעה בשאלת השליטה של הקרן בחברה.

### טענת ההתיישנות

66. סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה בנוסחו היום קובע כלהלן:

**"פקיד השומה רשאי, תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח,**

**לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:**

- |     |                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (א) | לאשר את השומה העצמית;                                                                                                                                                                                                                     |
| (ב) | לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום;" |

67. בשנות המס 2010 ו-2011 הנוסח של סעיף 145(א)(2) היה שונה. תיקון 211 לפקודת מס הכנסה שחוקק כתיקון עקיף באמצעות סעיף 23 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016) התשע"ו-2015 (להלן: **"חוק ההתייעלות הכלכלית"**) האריך את תקופת התיישנות השומה לארבע שנים, כאשר, עובר לכך, תקופת ההתיישנות השומה עמדה על שלוש שנים, למעט מקרים בהם התקבל אישור המנהל להארכת תקופת ההתיישנות בשנה נוספת. נוסח החלקים הרלוונטיים של הסעיף בטרם תיקון 211 לפקודה היה כדלהלן:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

**"פקיד השומה רשאי, בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, ובאישור המנהל – תוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה ..."**

68. תיקון 211 לפקודה, אשר האריך את תקופת התיישנות השומה משלוש שנים לארבע שנים תחולתו משנת המס 2013 ואילך. סעיף 24 לחוק ההתייעלות הכלכלית המתייחס לאותו תיקון קבע כך:

**"סעיפים 145(א)(2) ... לפקודה, כנוסחם בסימן זה, יחולו על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2013 ואילך".**

69. נוכח הוראות הדין שהיו חלות בעניין התיישנות השומה לפני שנת המס 2013, דו"ח המתייחס לשנת המס 2010 שהוגש במהלך שנת המס 2011 יתיישן ביום האחרון של שנת 2014 ודו"ח המתייחס לשנת המס 2011 שהוגש במהלך שנת המס 2012 יתיישן ביום האחרון של שנת 2015. בענייננו, דו"ח 1215 לשנת המס 2010 הוגש ביום 25.7.2011 כך שתקופת ההתיישנות לגביו אמורה הייתה להסתיים ביום האחרון של שנת 2014 ודו"ח 1215 לשנת המס 2011 הוגש ביום 1.11.2012 כך שתקופת ההתיישנות לגביו אמורה להסתיים ביום האחרון של שנת 2015.

70. השומה לפי מיטב השפיטה נשוא ערעור זה הוצאה על ידי המשיב ביום 30.12.2015, כך שלכאורה, במועד הוצאתה הדו"ח של הקרן המתייחס לשנת המס 2010 כבר התיישן ואין לפקיד השומה סמכות לקבוע את הכנסתו של המערער ואת הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה בשומה לפי מיטב השפיטה. ביחס לשומה לפי מיטב השפיטה המתייחסת לשנת המס 2011 ו-2013 הרי ששומה זו הוצאה בהתאם למועדים הקבועים בחוק ולא קמה טענת התיישנות ביחס אליהן.

71. על מנת להתגבר על טענת ההתיישנות טוען המשיב, כי הגשת דו"ח 1215 מתוקן לשנת המס 2010, המכיל תיקון מהותי לדו"ח המקורי, דוחה את תקופת ההתיישנות, כך שתחילתה תהיה בתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח המתוקן, לפיכך, השומה לפי מיטב השפיטה שהוא ערך לקרן עבור שנת המס 2010 נערכה בטרם חלפה תקופת ההתיישנות. לתמיכה בטענתו הפנה המשיב לפסק הדין בעניין עמ"ה (מחוזי-מרכז) 53416-06-12 **אברהם פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה** (24.6.2015) (להלן: עניין "**אברהם פלוס**") ולהוראת ביצוע מס הכנסה מספר 3/2018.

72. בפסק הדין בעניין **אברהם פלוס** אליו מפנה המשיב קבע כב' השופט א' סטולר תוך הפניה לע"א 1804/05 **אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא** (31.1.2008), כי לא קיימת זכות מוקנית לנישום להגיש דו"ח מתקן לדו"ח המקורי שמסר ועיון בפקודה מלמד, כי אין בה כל סעיף המעניק לנישום זכות אוטומטית להגשת דו"ח מתקן. יחד עם זאת, כל עוד לא הוצאה לנישום שומה בידי פקיד השומה, יתיר פקיד השומה לנישום, במקרים נדירים ומוגבלים, להגיש דו"ח מתקן, מטעמי יעילות הדיון, עקרון השוויון בפני החוק, מניעת ניצול לרעה של הזכות וחובת תום הלב של הנישום בעריכת שומותיו. בעניין חישוב תקופת ההתיישנות כאשר מוגש דו"ח מתקן קבע כב' השופט א' סטולר: **"משהותר לנישום לתקן את השומה יש לראות את המועד שבו הוגשה השומה המתוקנת כמועד**



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

**ההגשה...** בהמשך קבע כב' השופט א' סטולר ביחס לנסיבות המקרה מוסר פסק הדיון: **"המדובר בדו"ח שומה מתוקן שהוא שינוי מהותי מהדו"ח המקורי. ולכן בהתאם למצוות המחוקק יש לאפשר לפקיד השומה להחליט בעניין בתוך שלוש שנים או שנה בהתאם אם מדובר בדו"ח שומה שהוגש או בהשגה, בהתאמה..."**

73. כאמור, הפנה המשיב גם ל"הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 3/2018. הוראה זו בחלקים הרלוונטיים לעניינינו קובעת כלהלן:

**"4.3 המועד שייחשב למועד הגשת הדו"ח בתיקים בהם נקלטה בקשה לתיקון דו"ח.**

**בתיקון דו"ח המהווה תיקון טכני – אין לשנות את מועד הגשת הדו"ח.**  
**התיקון דו"ח המהווה תיקון מהותי – יש לשנות את תאריך הגשת הדו"ח השנתי לתאריך הגשת הבקשה לתיקון הדו"ח...**  
**יש לציין בתשובה לנישום בדבר תיקון הדו"ח, כי מועד הגשת הדו"ח שונה, במקביל יש לשקול את הכנסת התיק באופן מיידי להליך שומה. למרות האמור לעיל, במקום שבו תקופת הסמכות של פקיד השומה לא נגרעה באופן ממשי, יש להשתדל ולפעול במסגרת תקופת הסמכות המקורית."**

74. ראשית אציין, כי אני מסכימה עם קביעותיו של חברי כב' השופט א' סטולר בעניין זה. הגשת דו"ח מתקן, היא פעולה שכל כולה פרי יוזמת הנישום ובשליטתו הבלעדית, ואשר במהותה באה להיטיב עם הנישום. הגשת הדו"ח המתקן וקבלתו בידי פקיד השומה, שלעיתים הן פעולות מוצדקות ביסודן, אינן יכולות להוביל למצב שבו פקיד השומה אינו יכול לבחון את השומה לעומק ולהחליט אם הוא מקבל אותה או דוחה אותה. הגשת הדו"ח המתקן, כקביעת כב' השופט סטולר בפסק דין אברהם פלוס "מאפסת" את "המונה" של תקופת ההתיישנות ומאריך אותה בהתאם למועד הגשת הדו"ח החדש. פרשנות זו הולמת את הנוסח הלשוני לסעיף 145(א)(2) שמחיל את תקופת ההתיישנות ב"תום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח". שנת הייחוס שבסופה מתחילה תקופת ההתיישנות בהתאם לסעיף זה אינה שנת המס אליה מתייחס הדו"ח או השומה העצמית, אלא שנת ההגשה של הדו"ח, על כן, אין מניעה, מבחינה לשונית, כי תקופת ההתיישנות ביחס לשומה מתוקנת, תחל מספר שנים אחרי שנת המס אליה מתייחס הדו"ח.

75. בטיעוני לפניי, טען ב"כ המשיב כי התיקון שערכה הקרן לדו"חותיה הוא תיקון מהותי, וטעם זה רלוונטי לצורך הקביעה אם יש מקום להארכת תקופת ההתיישנות אם לאו. בטיעוניו אלה הולך המשיב אחרי הוראת הנוהל של רשות המסים המצוטטת לעיל. על אף שלא ראיתי כי קיים, בפסק הדין בעניין **אברהם פלוס**, תנאי הכרחי כי התיקון של הדו"ח המוביל להארכת תקופת ההתיישנות יהיה תיקון מהותי, נראה לי כי ראוי לאמץ את הקביעה בהוראת הנוהל לפיה רק תיקון מהותי יוביל להארכת תקופת ההתיישנות. יש לזכור, כי הסמכות לתקן את השומה נעדרת עיגון סטטורי וראוי כי ההשפעות שלה על הנישום, בכל הקשור להארכת תקופת ההתיישנות ימותנו על ידי הגבלת המקרים בהם תוארך תקופת ההתיישנות לאותם מקרים בהם התיקון הוא מהותי המביא לשינוי משמעותי בשומת המס של הנישום. ראוי, כי תיקון טכני שאין בו כדי להביא לשינוי



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

משמעותי בשומה, לא יוביל להארכת תקופת ההתיישנות. לעומת זאת, שינוי מהותי המשנה את השומה ומעמיד את הנישום במצב שונה לחלוטין ממה שהיה בו אלמלא התיקון, יוביל להארכת תקופת ההתיישנות.

76. בענייננו, הגישה המערערת ביום 24.6.2014 דו"ח 1215 מתוקן לשנת 2010 בו היא הסירה את הסימון 1 משדה 443 שבפסקה י"א שעניינו "הכנסות נוספות שלגביהן אין המוסד פטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה". דו"ח זה נקלט בידי פקיד השומה ביום 29.12.2015. תיקון זה, כטענת המשיב, הוא תיקון מהותי והדין עמו. באמצעות התיקון אותו ביקשה המערערת לערוך, היא ביקשה לסווג את הכנסתה מדיבדנד כהכנסה פטורה ממס. השינוי המבוקש שינה את הדיווח העצמי של המערערת באופן מהותי ושינה את המשמעות המיסויית שלו מן היסוד. לפיכך, מדובר בענייננו בתיקון מהותי לדו"ח המביא להארכת תקופת ההתיישנות בעקבות הגשתו וקליטתו בידי פקיד השומה.

77. נוכח האמור, אני קובעת כי פקיד השומה לא איחר את המועד לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם לסעיף 145(2)(ב) לפקודה ואין לבטל את הצו המתייחס לאותה שומה מטעם זה.

### פטור ממס למוסד ציבורי

78. המערערת טוענת, כי היא אינה שולטת בחברה לכן הכנסתה מדיבדנד שהתקבל מהחברה פטורה ממס בהתאם להוראת סעיף 9(2)(א) לפקודה. המשיב טוען מנגד, כי המערערת שולטת בחברה, לכן, הכנסתה מדיבדנד שהחברה חילקה אינה פטורה ממס.

79. סעיף 9 לפקודת מס הכנסה קובע בחלקים הרלוונטיים לנו כלהלן:

#### "פטורים ממס:

(2) (א) הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבדנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר-בני-אדם שבשליטתם העוסק בעסק ...

...

(ב) בפסקה זו –

...

"שליטה" – היכולת, בין לבד ובין ביחד עם אחרים, לכוון את פעילותו של חבר בני אדם, במישרין או בעקיפין; בלי לגרוע מכלליות האמור, יראו יכולת למנוע קבלת החלטות עסקיות בחבר בני אדם, כשליטה בו, למעט יכולת למנוע החלטות עסקיות מהותיות; לענין זה, "החלטות עסקיות מהותיות" – החלטות שענינן הנפקה של אמצעי שליטה בחבר בני אדם או מכירה או חיסול של רוב עסקי אותו חבר בני אדם או שינוי מהותי בהם; ..."



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

80. סעיף 9(2)(א) לפקודה קובע, שהכנסה של מוסד ציבורי תהיה פטורה ממס אם לא הושגה מעסק שהוא עוסק בו, או מדיבידנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר-בני-אדם שבשליטתו העוסק בעסק. ההכנסה שבמחלוקת בענייננו, אינה נובעת מעסק שהמוסד הציבור עוסק בו ועל כן היא אינה רלוונטית לענייננו. ההכנסה של המוסד הציבורי תהיה חייבת בתשלום מס רק אם היא נבעה מדיבידנד, ריבית או הפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר-בני-אדם שבשליטת המוסד הציבורי העוסק בעסק. ההכנסה שבמחלוקת בענייננו היא הכנסה מדיבידנד ששילמה החברה לקרן. על מנת שהקרן תחוב בתשלום מס על הכנסתה מדיבידנד, יש להוכיח כי הקרן שולטת בחברה, וכי החברה עוסקת בעסק. אין מחלוקת בין הצדדים, כי החברה הינה עוסק העוסק בעסק והמחלוקת נסובה סביב השאלה האם הקרן "שולטת" בחברה.

81. בפסיקת בית המשפט העליון נקבע, כי המונח "שליטה" הוא מורכב ובעל פנים רבות, אשר משמעותו משתנה בהתאם להקשר ולנסיבות (רע"א 2903/13 אינטרקולוני השקעות בע"מ נ' שמואל שקדי (פורסם בנבו, 27.08.2014) פסקה 45 (להלן: עניין "אינטרקולוני"); ע"א 345/03 דן רייכרט נ' יורשי המנוח משה שמש ז"ל, סב(2) 437 (2007) פסקה 11 (להלן: עניין "רייכרט"); עע"מ 6352/01 חדשות ישראל (טי.אי.אין.סי) בע"מ נ' שר התקשורת, פ"ד נו(2) 97, 116-113 (2001); ע"א 817/79 קוסוי נ' בנק י.ל. פויכטונגר בע"מ, פ"ד לח(3) 253, 286-287 (1984)). כאמור, פקודת המסים הגדירה את המונח "שליטה" בסעיף 9(2)(ב): "היכולת, בין לבד ובין ביחד עם אחרים, לכוון את פעילותו של חבר בני אדם, במישרין או בעקיפין...". יוער, כי ההגדרה הבסיסית של המונח "שליטה" בפקודת מס הכנסה דומה לזו שנקבעה למונח זה בדיני החברות. חוק החברות, התשנ"ט - 1999 אינו קובע הגדרה עצמאית למונח "שליטה", ובסעיף 1 לאותו החוק הוא מפנה להגדרה שנקבעה בחוק ניירות ערך. בסעיף 1 לחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968 (להלן: "חוק ניירות ערך") מוגדרת "שליטה" כ"יכולת לכוון את פעילותו של תאגיד...".

82. נשאלת השאלה, מהי אותה יכולת לכוון את פעילותו של התאגיד. הפסיקה שהתייחסה למשמעות המונח בדיני החברות קבעה, כי ניתן ללמוד על היכולת לכוון את פעילות התאגיד ממספר מאפיינים של הגוף המחזיק: שיעור האחזקה בתאגיד הנשלט; הזכות למנות דירקטורים או מנכ"ל לתאגיד הנשלט; ההשפעה המוכחת של בעל המניות על התאגיד הנשלט; היכולת של בעל המניות למנוע מיזוגים והשתלטויות ומאפיינים דומים היכולים להצביע על יכולתו של בעל המניות לכוון את הפעילות של התאגיד הנשלט (רייכרט, פסקה 11). ודוק, ההגדרה של המונח "שליטה" לא תרה אחרי שליטה בפועל של בעל המניות בתאגיד הנשלט, כי אם מספיקה "שליטה בכוח" או "יכולת" לשלוט בתאגיד הנשלט על מנת לעמוד בתנאים הקבועים בהגדרה (ר' שם).

83. את הפסיקה בעניין משמעות המונח "שליטה" בדיני החברות יש לאמץ, בשיויים המחויבים, גם לעניין המשמעות של המונח "שליטה" בהתאם להוראת סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה. בשני המקרים המרכיב המרכזי בבחינת יכולת השליטה מצוי ביכולתו של הגוף השולט לכוון את הפעילות של הגוף הנשלט.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

84. יוער, כי גם הפסיקה שדנה בהגדרת המונח "שליטה" בדיני המיסים הדגישה, שהמרכיב המרכזי בבחינת סוגית השליטה הוא היכולת לכוון את פעילות החברה. כך למשל נקבע בע"א 7387/06 בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים (פורסם בנבו, 29.05.2008):

**"מושג ה"שליטה" מוגדר באופן שונה בהוראות חוק שונות. ההגדרה שמתייבשת עם העקרונות שמנינו היא זו שלפיה מושג השליטה מבטא את עיקר האינטרס הכלכלי בחברה ואת היכולת לכוון את פעילותה." (שם, פסקה 15).**

85. לצד המבחן הפונקציונלי-איכותי הקבוע בהגדרה הבסיסית של המונח "שליטה", קבעת פקודת מס הכנסה חזקות המבוססות על מבחנים כמותיים המבססים שליטה של מוסד ציבורי בחבר בני אדם (לניתוח דומה ראה: רייכרט, פסקה 13; אינטרקולוני, פסקה 46). הסיפא של הגדרת המונח "שליטה" הנוגעת לענייננו קובעת:

**"... בלי לגרוע מכלליות האמור יראו כאילו מתקיימת יכולת כאמור ברשות מקומית, במפעל הפיס, בקופת גמל או במוסד ציבורי, בהתקיים אחד מאלה:**

(1) **בידי רשות מקומית, מפעל הפיס או מוסד ציבורי – הכוח למנות, במישרין או בעקיפין, מנהל באותו חבר, או הזכות, במישרין או בעקיפין, ל-25% לפחות מכוח ההצבעה בו או מיתרת נכסיו בעת פירוקו לאחר סילוק חובותיו או למרבית רווחיו;**

(2) **(נמחקה);**

(3) **בידי כמה גופים מגופים אלה: רשות מקומית, מפעל הפיס, מוסד ציבורי או קופת גמל – החזקה או זכות להחזקה, יחד או לחוד, במישרין או בעקיפים, בשיעור העולה על 50% מאמצעי השליטה בחבר בני אדם..."**

86. בפרשו את המונח "שליטה" בכל הקשור לחוק ניירות ערך, קבע בית המשפט העליון, כי המבחן הכמותי (או "מבחני העזר" כפי שהם מכונים בפי כב' השופטת נאור בפסק הדין בעניין אינטרקולוני) אינו בבחינת חזקה חלוטה המקימה שליטה בכל מקרה ומקרה. יתכן שלמרות החזקה לא תתקיים "שליטה" ויתכן ותתקיים שליטה בניגוד לחזקה (ראה אינטרקולוני, פסקה 46). החזקה הכמותית, כך נקבע, היא חזקה ראייתית המטילה על הגוף השולט את הנטל להוכיח כי הוא אינו שולט בתאגיד הנשלט. כאשר המבחן הכמותי מתקיים, מוטל על מחזיק המניות הנטל להוכיח, כי בפועל הוא אינו שולט בתאגיד הנשלט, לעומת זאת, כאשר המבחן הכמותי אינו מתקיים, נטל ההוכחה מוטל על הטוען כי למרות אין התקיימותו, מדובר עדיין בשליטה (ראה שם בפסקה 46 וההפניות שם).

87. כשלעצמי, אני סבורה כי ההלכה שנקבעה בעניין היחס בין ההגדרה הבסיסית (המבחן האיכותי-פונקציונלי) ובין חזקות השליטה (המבחנים הכמותיים או מבחני העזר) חלה גם ביחס להגדרה של המונח "שליטה" בסעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה. משמע, ככל שמתקיים המבחן המהותי,



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

לפיו בעל המניות מחזיק ביכולת לכוון את פעילות החברה, נראה בגוף המחזיק כ"שולט" בתאגיד המוחזק ללא קשר למבחנים הכמותיים. מהעבר האחר, ככל שהמבחנים הכמותיים מתקיימים, חזקה היא שהגוף המחזיק "שולט" בתאגיד המוחזק, למעט אם יצליח הגוף המחזיק להוכיח שהוא אינו בעל יכולת לכוון את פעילות התאגיד המוחזק.

88. אימוץ מבחנים אלה מקיים איזון בין שני עקרונות חשובים: מהצד האחד, הוא מבטיח כי ההכרעה בשאלת השליטה, לעולם תהיה הכרעה מהותית המבוססת על נסיבות כל מקרה ומקרה ויכולתו של המוסד הציבורי, בפועל, לכוון את פעילותו של התאגיד המוחזק על ידו. מהצד השני, במצבים עובדתיים בהם עולה תמונה לכאורית של אינטרסים משמעותיים של המוסד הציבורי בגוף המוחזק, הם יפורשו, במצב הדברים הרגיל, בהתאם לאותה תמונת אינטרסים.

89. חזקות השליטה שיכולות להיות רלוונטיות לענייננו, הן אלה הקבועות בסעיפים (1) ו-(3) להגדרת המונח "שליטה". סעיף (3) קובע, כי יראו כאילו מתקיימת יכולת שליטה אם המוסד הציבורי מחזיק או יש לו זכות להחזיק, ביחד עם גופים אחרים מהסוג המנוי באותה הגדרה, יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, בשיעור העולה על 50% מאמצעי השליטה בחבר בני האדם. המונח "אמצעי שליטה" הוגדר גם הוא בסעיף 9(2)(ב) לפקודה:

**"אמצעי שליטה", בחבר בני אדם – כל אחד מאלה:**

(1) זכות למנות מנהל;

(2) זכות להצבעה;

(3) זכות לרווחים;

(4) זכות ליתרת נכסים בעת פירוקו של החבר לאחר סילוק חובותיו;

90. בחינה של זכויות המערערת בחברה מלמדת, כי אין לה החזקה בשיעור העולה על 50%, לחוד או ביחד עם אחד הגופים המנויים באותה פסקה, באף אמצעי שליטה מן האמצעים המנויים לעיל, לכן, לא מתקיימת בענייננו חזקת שליטה בהתאם לסעיף (3) להגדרת המונח "שליטה" בסעיף 9(2)(ב) לפקודה.

91. ביחס לחזקת השליטה הקבועה בסעיף (1) להגדרת המונח "שליטה", הדברים שונים. סעיף (1) להגדרה האמורה קובע, כי יראו כאילו מתקיימת במוסד ציבורי יכולת לכוון פעילות של חבר בני אדם בארבעה מקרים שונים: 1. אם בידי אותו מוסד הכוח למנות, במישרין או בעקיפין, מנהל באותה חברה; 2. אם המוסד מחזיק, במישרין או בעקיפין, ב-25% מזכויות ההצבעה בחברה; 3. אם למוסד הציבורי זכות לקבל 25% מיתרת נכסי החברה בעת פירוקה לאחר סילוק חובותיה; 4. אם למוסד הציבורי זכות לקבל את מרבית רווחי החברה. למערערת אין יכולת למנות מנהל בחברה, אין לה זכויות הצבעה בה ואין זכות לקבל את מרבית רווחיה, לפיכך החלופה הרלוונטית לענייננו היא החלופה השלישית בסעיף (1) הקבועה בהגדרת המונח "שליטה", לפיה יראו כאילו מתקיימת במוסד הציבורי יכולת לכוון את פעילות חבר בני האדם אם למוסד הציבורי זכות לקבל 25% מיתרת נכסי החברה בעת פירוקה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

92. בעניינינו, אין מחלוקת בין הצדדים כי המערערת מחזיקה בזכות לקבל 25% מיתרת נכסי החברה בעת פירוקה לאחר סילוק חובותיה, לכן, מתקיימת בעניינה של המערערת החזקה הקבועה בסעיף (1) להגדרת המונח "שליטה" וכתוצאה לכך, לפי סעיף 9(2)(ב) לפקודה, יראו כי מתקיימת במערערת היכולת לכוון את פעילותה של החברה ויראוה כמי ששולטת בחברה.

93. נוכח התקיימותה של החזקה הכמותית הקבועה בהגדרת המונח "שליטה" יש לבחון האם עלה בידי המערערת לסתור את החזקה הכמותית על ידי הוכחת נסיבות הסותרות את קיומו של המבחן האיכותי, או במילים אחרות סתירת חזקת השליטה העולה מהזכות לקבלת 25% מיתרת נכסי החברה בעת פירוק באמצעות הוכחת היעדר היכולת של המערערת לכוון את פעילותה של החברה.

94. בתצהיריהם, מסרו המצהירים מטעם הקרן, כי הקרן אינה שולטת בחברה ואין לה יכולת לשלוט בה. מר צבי נטע, דירקטור בחברה מזה 39 שנים ויו"ר שלה מזה 27 שנים, וכן כיו"ר וכדירקטור בקרן בשנים הרלוונטיות לערעור זה הצהיר, כי הקרן אינה מחזיקה במניות יסוד של החברה, נעדרת זכויות הצבעה בה ונעדרת יכולת למנות מנהל בה, משכך, אין לקרן שליטה בחברה. מר נטע הוסיף, כי בעת הקמת הקרן, משפחת בוקסנבאום-נטע, התכוונה להעניק לקרן זכויות לקבלת רווחים בלבד, ללא מתן זכויות שליטה בעסקים, וכי הקרן נעדרת יכולת לכוון את פעילות החברה לכל אורך שנות קיומה. מר נטע הוסיף, שאף במועדים שקדמו ליום 20.9.2004 בהם החזיקה הקרן ב-19 מניות יסוד של החברה, היא נעדרת יכולת שליטה בחברה מן הטעם שמספר מניות היסוד בהן החזיקה הקרן אז לא הקנה לה אמצעי שליטה בחברה. מר נטע הצהיר עוד, כי בפועל מעולם לא עלה בדיוני הקרן רעיון להכוונת פעילותה של החברה ומעולה לא קיבלה הקרן החלטה הנוגעת לפעילותה העסקית של הקרן.

95. מר איתמר גבתון, דירקטור בקרן מזה 35 שנים ומנהל ודירקטור בחברה מזה 25 שנים, מסר בתצהירו, בדומה למר צבי נטע, שהזכויות של הקרן בחברה אינן מקנות שליטה בה. את עמדתו הוא ביסס על כך שהקרן אינה מחזיקה במניות יסוד של החברה, אין לה יכולת להצביע באספות של החברה, ואין לה יכולת למנות מנהל בה. מר גבתון הצהיר עוד, כי גם בעבר עת החזיקה הקרן ב-19 מניות יסוד של החברה, היא לא הייתה בעלת שליטה בחברה, משום שלפי תקנה 72(ג) לתקנון החברה רק צד שמחזיק ב-20 מניות יסוד רשאי למנות דירקטור בחברה. מר גבתון הוסיף, כי "שומרי הסף" בקרן והרכב מועצת המנהלים שלה אינם מאפשרים שליטה של הקרן בחברה, משום שמצב כזה היה יוצר ניגוד אינטרסים בין הקרן לחברה. מר גבתון ציין עוד, כי בעת הקמת הקרן הכוונה של משפחת נטע הייתה שלא להקנות לקרן יכולת לכוון את הפעילות העסקית של החברה, וכי בפועל הקרן מעולם לא הכוינה ולא ניסתה להכוין את הפעילות של החברה.

96. מר משולם פרידמן, המזכיר של הקרן מסר בתצהירו, כי טענת המשיב בעניין השליטה של הקרן בחברה, בין לבדה ובין באמצעות מר צבי נטע, מנוגדת לכוונת מייסדה. הוא הוסיף, כי המנוח ראה בקרן גוף אשר פועל הייחודי יהיה בתחום העשייה החברתית הניזון מהפעילות העסקית של החברות הבנות, מבלי שיחזיק ביכולת לכוון את פעילותן. כמי שהשתתף במרבית ישיבות ההנהלה



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

והוועדות של הקרן, הצהיר מר פרידמן, שלא זכורה לו ולו הצעה אחת או החלטה אחת, שהוצעה או התקבלה על ידי הקרן או מי מטעמה, הנוגעת לפעילותה העסקית של החברה. הוא הוסיף, שגם בשיחות לא רשמיות שהתקיימו בקרן עם מר צבי נטע או מי מטעמו, מעולם לא הועלתה הצעה בעניין זה.

97. מר אהוד שניידר, היועץ המשפטי של הקרן ושל החברה מסר בתצהירו, כי האחזקות של הקרן בחברה אינן מקנות לה יכולת לכוון את פעילותה. הקרן אינה מחזיקה במניות יסוד, אין לה זכויות הצבעה והיא אינה יכולה למנות מנהלים. מר שניידר הוסיף עוד שלאורך השנים, לא ניתן באף שלב ביטוי לקיומה של יכולת שליטה של הקרן בחברה. ביחס ליכולת השליטה של הקרן בחברה יחד עם מר נטע צבי, טען מר שניידר, כי יכולת שליטה זו אפשרית רק מקום בו מר נטע יפר לחלוטין את אחריותו כדירקטור בחברה ויפעל בניגוד לאינטרסים הכלכליים שלה. מר שניידר התייחס גם לפעילות של ועדת הביקורת, מבקרת הפנים והיועץ המשפטי בתוך הקרן וטען, כי גורמים מקצועיים אלה לא הצביעו על חשש לניגוד עניינים או הפרת אמונים הנובעים מיחסי הקרן והחברה.

98. מר איתמר גבתון ועו"ד אהוד שניידר חזרו על דברים אלה גם במהלך חקירתם הנגדית. כך למשל, העיד מר גבתון:

"עו"ד י' פונקלשטיין: אז יש שליטה או אין שליטה?  
איתמר גבתון: אין שליטה" (עמ' 45, 12 – 13)

ובמקום אחר:

"איתמר גבתון: אבל אם הוא יפעיל את – אם יש לו, לטענתכם, שליטה, מן הסתם אתה אומר מתישהו הוא יפעל אותה, הוא ישתמש בה. ואני אומר שעל פני עשרות שנים שאני חבר במערכת לא הייתה לו פעם אחת שהתקרבו בכלל, ברמז, להפעלת שליטה כזאת והדברים ברורים, מכיוון שמר נטע נאמן, כדירקטור וכבעלים וכשותף שולט בחברה, הוא לא יעשה את הדבר הזה" (עמ' 55, ש' 1 – 5)

99. כך גם העיד עו"ד שניידר בחקירתו הנגדית:

"אהוד שניידר: ... אבל אם יורשה לי, גברתי, לומר משהו בהקשר הזה. כמי שגם יועץ משפטי של החברה ושל הקרן, הקרן היא לא שולטת בחברה ולו מהטעם שאין לה מניות שמקנות לה את האפשרות לשלוט בחברה....

אני אסביר רק שלקרן אין מניות יסוד. היו לה ב-2004 19 מניות יסוד שאגב לא נתנו לה שום אפשרות לשלוט, אבל גם אחרי 2004, כשהיא מכרה את מניות היסוד, אז גם אם הייתה לה איזה שהיא יכולת השפעה לפני זה אז כבר אין



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

לה. כל מה שיש לה בחברה זה מניות שמזכות אותה בחלוקת דיבידנדים..."  
(עמ' 72, ש' 17 – 28).

ובהמשך:

"אהוד שניידר: אני לא נתקלתי בשנים שאני מייצג, גם לקרן וגם לחברה, באיזה שהוא מצב שבו הקרן הכוונה איזה שהיא פעילות של החברה. הקרן לא מתערבת שהוא זה בפעילות החברה, מעולם לא היה דיון בקרן על מכשירי תנועה, מעולם לא התייעצו איתי מחוץ לדיונים על איזה שהיא, הקרן לא התייעצה איתי על איזה שהיא פעילות של החברה, אם זה נכון או לא נכון לעסוק בה. אני נפגשתי פעמים רבות עם גם צבי נטע וגם עם איתמר גבתון, שדנו איתי על עסקים של החברה, הם דיברו איתי על הקרן בלי שום קשר לעסקים של החברה, כשהם דיברו איתי על הקרן דיברו איתי על הקרן, זה מעט מאוד, הם אישית דיברו איתי על הקרן, ולכן האפשרות שהקרן לכאורה עשתה איזה שהיא פעולה שקשורה לחברה, שיכולה להשפיע על החברה, לא קיימת. היא פשוט לא קיימת, זה לא היה." (עמ' 80, ש' 9 – 19)

100. לעומת העדויות החד משמעיות של מר גבתון ועו"ד שניידר, ניתן היה ללמוד מעדותו של מר נטע בחקירתו הנגדית דברים אחרים. למרות שמר נטע ניסה לשמור על קו אחד עם גרסתו בתצהירים, בסופו של דבר הוא אישר כי למערכת יכולת לשלוט בחברה:

"ש. אז אני שואל אותך שוב פעם, בשביל זה אביך נתן לקרן שליטה מסוימת, ואתה בהתנהלות שלך מגשים את השליטה הזאת. אתה כבר הודית בזה.  
ת. לא, אני אומר שאף פעם לא היה מצב שאני, כצבי נטע, עשיתי החלטה במכשירי תנועה שהיא החלטה של הקרן. ההיפך, נמנעתי מזה.  
ש. אבל אתה אמרת שיש לך את האפשרות, נכון?  
ת. את האפשרות יש ---  
ש. אתה חוזר בדך ממה שאמרת? אתה יכול לחזור בדך. אתה רוצה לחזור בדך מהאמירה?  
ת. לא, תראה, אפשרות יש תמיד." (עמ' 32, ש' 20 – 28)

101. גם מר פרידמן שינה מהגרסה שמסר בתצהירו והעיד לפניי כי מר צבי נטע, בתפקידו כיו"ר המערער יכול לנהל את החברה ולכוון את פעילותה:

"עו"ד י. פונקלשטיין: טוב. תגיד לי, אם אני אספר, למר בוקסנבאום, הוא יושב ראש הקרן והוא גם בעלים של 50% בחברה, נכון? כלומר הוא כיושב ראש הקרן יכול לנהל החברה כרצונו, נכון? האם נכון.  
משולם פרידמן: איזה חברה? מכשירי תנועה?



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

|                     |                                  |
|---------------------|----------------------------------|
| עו"ד י. פונקלשטיין: | מכשירי תנועה.                    |
| משולם פרידמן:       | הוא יכול לנהל את מכשירי תנועה.   |
| עו"ד פונקלשטיין:    | כלומר הוא יכול לכוון את פעילותה. |
| משולם פרידמן:       | כן. (עמ' 67, ש' 10 – 17)         |

102. המסקנה מעדותו של מר פרידמן היא שהקרן יכולה לכוון את הפעילות של החברה, זאת, כפועל יוצא ליכולתו של צבי נטע, בתפקידו כיו"ר הקרן, ולא מתוקף תפקידיו האחרים, לכוון את פעילותה של החברה.

103. העדויות של מר צבי נטע, יו"ר הקרן, ושל מר משולם פרידמן, מזכיר הקרן, לפיהן הקרן יכולה לכוון את פעילותה של החברה מטילות צל כבד על גרסת המערערת לפיה אין לה יכולת לכוון את פעילות החברה ואין לה יכולת לשלוט בה. מכאן, שהמערערת לא הצליחה לסתור את חזקה השליטה העולה מתוקף זכאותה ל- 25% מנכסי החברה בעת פירוקה.

104. הואיל וכאמור לעיל, המערערת שולטת בחברה, אין היא יכולה ליהנות מהפטור הקבוע בסעיף 29(2) לפקודה ביחס להכנסה של מוסד וציבורי והכנסתה מדיבידנד שהיא קיבלה מהחברה חייבת במס.

105. נוכח המסקנה לפיה הקרן שולטת בחברה, התייתר הצורך לדון בשאלה האם הקרן שולטת בחברה "יחד עם אחר".

### חוב מוסד ציבורי במס על דיבידנד ושיעורו

106. מקור החיוב במס על דיבידנד שהתקבל בידי מוסד ציבורי מצוי, כמו באותו חיוב של כל גוף אחר, בסעיף 2(4) לפקודה. סעיף 2 רישא וסעיף משנה (4) לאותו סעיף קובעים: **"מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס ... על הכנסתו של אדם ... ממקורות אלה: ... (4) דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי הצמדה או דמי ניכיון;".** סעיף 1 לפקודה מגדיר **"אדם"**: **"לרבות חברה וחבר-בני-אדם, כהגדרתם בסעיף זה;".** כך שסעיף 2 המטיל תשלום מס הכנסה על הכנסתו של אדם מהמקורות המנויים בו, מטיל חובת תשלום מס הכנסה על הכנסתו של חבר-בני-אדם מאותן מקורות. המונח **"חבר בני אדם"** הוגדר בפקודה כ**"כל גוף ציבורי, מאוגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחדים, חברותה או התאחדות, בין שהן מאוגדות ובין שאינן מאוגדות"**. **"מוסד ציבורי"** הוא **"חבר-בני-אדם"** כהגדרתו בסעיף 29(2)(ב) לפקודה. מאחר ו**"מוסד ציבורי"** הוא חבר-בני-אדם, ומאחר וחבר-בני-אדם הוא **"אדם"** לצורכי הפקודה, הרי שפקודת מס הכנסה מטילה את החיוב בתשלום מס הכנסה על המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה, לרבות על הכנסה מדיבידנד של **"מוסד ציבורי"**. ניתוח זה עולה גם מהספרות המשפטית בעניין, כך למשל נכתב על ידי אמנון רפאל:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

"... אין בפקודה הגדרה שונה להכנסה החייבת של חברה לעומת הכנסתו החייבת של כל נישום אחר..." (אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך שני (הוצאת רונן, מהדורה שנייה, התשע"ה – 2014) עמ' 198).

107. באופן דומה כתב עו"ד אלכסנדר שפירא, בספרו כך:

"ככלל, חישוב ההכנסה החייבת של חבר-בני-אדם נעשה בדרך דומה לזו של חישוב ההכנסה חייבת של נישום יחיד. זאת, כפועל יוצא מניסוחן של ההוראות בפקודת מס הכנסה הנוגעות לחישוב ההכנסה חייבת, הנוקטות במונח "אדם", שהוא לרבות חברה וחבר-בני-אדם..." (אלכסנדר שפירא, עו"ד (רו"ח) מיסוי שוק ההון (מהדורה שלישית, 2019) עמ' 59).

108. על כן, סעיף 4(2) קובע את המקור לחיוב מוסד ציבורי במס על הכנסה מדיבידנד כקבוע באותו סעיף.

109. ביחס לשיעור המס המוטל על המוסד הציבורי הרי שהוא קבוע בסעיף 125 לפקודה המתחיל במשפט: "על אף האמור בסעיפים 121 ו- 126 ...". סעיף 121 לפקודה קובע את שיעורי מס ההכנסה ליחיד וסעיף 126 קובע את שיעור מס החברות. סעיף 125 קובע שיעור מס מיוחד על הדיבידנד, השונה לעיתים, משיעורי המס הרגילים המוטלים על יחידים ועל חברות, מכאן הצורך במשפט הפותח של הסעיף "על אף האמור בסעיפים 121 ו- 126 ...".

110. החלקים הרלוונטיים של סעיף 125(4) לפקודה בשנות המס 2010 ו- 2011 היו כלהלן:  
"125ב. על אף האמור בסעיפים 121 ו- 126, שיעור המס על הכנסה מדיבידנד יהיה כלהלן:

(4) דיבידנד שאינו פטור ממס בידי מוסד ציבורי או בידי קופת גמל  
כהגדרתם בסעיף 9(2) – 20%";

111. לאחר תיקון 187 לפקודת מס הכנסה שנכנס לתוקף ביום 1.1.2012, ובמהלך שנת המס 2013, שיעור המס על דיבידנד שאינו פטור עמד על 25%.

### סעיף 126 לפקודה

112. טוענת הקרן שהואיל והיא חבר-בני-אדם בהתאם להגדרת מונח זה בפקודה, ההכנסה שלה מדיבידנד שהחברה מחלקת לא צריכה להיכלל בחישוב הכנסתה החייבת לפי סעיף 126(א) לפקודה. אציין בפתיח הדברים שאין בידי לקבל טענה זו.

113. החלקים הרלוונטיים של סעיף 126, כנוסחם בשנות המס הרלוונטיות לענייננו, יובאו להלן:  
"126. (א) על הכנסתו החייבת של חבר-בני-אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות", בשיעור של 25%.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

(ב) בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות וכן לא תיכלל הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד."

114. סעיף 126(ב) מגדר את תחולתו של סעיף 126(א) לפקודה ומוציא מתחולתו הכנסה מדיבידנד שהתקבל מתאגיד החייב במס חברות שהכנסתו הופקה או נצמחה בישראל. בע"מ 8783/14 צ.א.ג. תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב (23.08.2016) הובא הרציונל העומד בבסיס סעיף 126(ב) לפקודה:

"הרציונל של ס"ק (ב) הוא למנוע כפל מס ... מיסוי חברות בישראל מבוסס על מודל דו-שלבי - החברה חייבת במס חברות בגין הכנסתה החייבת, ובעלי המניות היחידים מחויבים בשיעור מס משלים לשיעור המס המלא, כאשר רווחי החברה מחולקים כדיבידנד. לכן, כאשר חברה א' מחלקת דיבידנד לחברה ב' המחזיקה במניותיה וזו מחלקת דיבידנד לחברה ג' המחזיקה במניותיה, לא מוטל מס על החברה מקבלת הדיבידנד. שיעור המס המשלים יחול כאשר ראובן, בעל מניות יחיד בחברה ג', יקבל דיבידנד מהחברה, ובכך מובטח כי בקצה השרשרת ישולם מס מרווח שהופק מפעילות עסקית של שרשרת חברות" (שם, פסקה 9).

115. סעיף 126(ב) מחריג את ההכנסה מדיבידנד מבסיס ההכנסה החייבת של התאגיד מקבל הדיבידנד, לפיכך, אין מקום לחייב את ההכנסה המוחרגת במס בהתאם לפקודה. טוענת המערערת שסעיף זה חל לכאורה על ענייננו ומחריג את ההכנסה של הקרן מדיבידנד מההכנסה החייבת שלה, שכן הקרן היא חבר בני אדם שקיבל דיבידנד מחבר-בני-אדם אחר שהפיק את הכנסתו בישראל.

116. לא מצאתי לקבל טענה זו. ההקלות במיסוי המוסד הציבורי נקבעו בהוראת הפטור שנקבעה בסעיף 9(2)(א) לפקודה. הפטור הקבוע בסעיף האמור, הוא בעל תחולה נרחבת המשתרע על חלק נכבד מההכנסות של כל מוסד ציבורי. החלת ההחרגה הקבועה בסעיף 126(ב) לפקודה על הכנסותיו של מוסד ציבורי, בנוסף להוראת הפטור הקבועה בסעיף 9(2) תרוקן מתוקף למעשה את החלק שבסעיף 9(2)(א) שאינו פוטר ממס את ההכנסה של המוסד הציבורי שהתקבלה מדיבידנד מחברה נשלטת ותגביל את תשלום המס על דיבידנד מאותן חברות רק למצבי שוליים בניגוד לכוונת המחוקק.

117. ההקלות במיסוי מוסד ציבורי נקבעו, כאמור, בסעיף 9(2)(א) לפקודה. הוראת סעיף זה מהווה דין מיוחד ביחס להוראת החוק הקבועה בסעיף 126(ב) לפקודה. לפיכך, בהתאם לכלל הפרשני לפיו דין מיוחד גובר על דין כללי, צריך להעדיף את הפרשנות המעניקה לסעיף 9(2)(א) תוקף ומשמעות, על פני הפרשנות המחילה את הוראת סעיף 126(ב) על מוסדות ציבוריים, המרוקנת את סעיף 9(2)(א) מתוקף והופכת אותו ללא רלוונטי ברוב המקרים שבהם מוסד ציבורי מקבל דיבידנד מחברה נשלטת. נדמה, כי פרשנות אחרת תחטא לכוונת ולתכלית החקיקה. (לעניין הכלל הפרשני



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

לפיו דין מיוחד גובר על דין כללי ראה למשל: רע"א 4962/19 לוקי בניה ופיתוח בע"מ נ' דורי דנקנר (פורסם בנבו, 19.11.2019); רע"א 7855/17 מדינת ישראל - המשרד להגנת הסביבה נ' קיבוץ בית אלפא (פורסם בנבו, 06.08.2019); רע"א 4499/17 זאב בקר נ' מגדל חברה לביטוח בע"מ (פורסם בנבו, 22.08.2017).

118. יתרה מזו, מצב משפטי זה והקושי הגלום בו לא נעלם מעיני הרשות המחוקקת, ובמהלך הכנסת השמונה עשרה, הגישו חברי הכנסת אילן גילאון, ניצן הורוביץ, חיים אורון, גדעון עזרא וג'מאל זחאלקה הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (פטור למוסד ציבור על הכנסה מדיבידנד מחברת בת) התש"ע – 2010 (להלן: "הצעת החוק"). הצעת החוק הוגשה ליו"ר הכנסת ביום 4.1.2010, וכלשונה:

**"בפקודת מס הכנסה, בסעיף 9, אחרי פסקה (2) (א) יבוא:**

**(א1) על אף האמור בפסקה משנה (א), לא ישלם מוסד ציבורי בשל הכנסה מדיבידנד ששולם לו על ידי תאגיד המצוי בהחזקתו המלאה או בהחזקה משותפת על גופים ציבוריים נוספים ובלבד שהכנסתו האמורה תשמש לקידום מטרה ציבורית"**

בדברי ההסבר להצעת החוק ציינו מגישיה, כי לפי המצב החוקי הקיים, הכנסותיהם של מוסדות ציבור מחברות בנות ממוסות בשיעור של 25%, בנוסף למס החברות שמשלמות החברות הבנות. מצב זה, הסבירו מגישי ההצעה, מפלה את הארגונים ללא כוונת רווח (להלן: "מלכ"רים") לעומת חברות עסקיות, שכן חברות כאלה אינן משלמות מס על הכנסותיהם מדיבידנד. הם הוסיפו כי נוכח הירידה בתרומות למלכ"רים והירידה בתמיכה מצד המדינה, יש מקום להקל בנטל המס על ארגונים אלה.

119. עיינו הראות, שהניסיון לתקן את סעיף 9 לפקודת מס הכנסה מלמד, כי גם המחוקק סבור, שעל פי הדין המצוי, ההכנסה של חברה מדיבידנד שהתקבל מחברה נשלטת, אינו פטור ממס מתוקף סעיף 126(ב) לחוק. הצעת החוק אף מדברת על ההבדל בין מוסדות ציבור שמחויבים בתשלום מס על הדיבידנד לעומת "חברות עסקיות" שהכנסה כזו אינה נכנסת לגדר ההכנסה החייבת שלהן.

120. הצעת החוק שקיבלה את המספר פ/18/1945 נדונה במליאת הכנסת בישיבת יום ה-14.7.2010. במהלך הישיבה הציג חבר הכנסת אילן גילאון את הצעת החוק ובמהלך דבריו ציין:

**"... מה שקורה היום, אדוני, יש אפליה מובנית בין חברות מסחריות לחברות שלא לצורך רווח, מלכ"רים ועמותות. אני מראש רוצה לסייג ולומר לאדוני שריבוי המלכ"רים במדינת ישראל לא מבשר טובה משום שאדוני אף פעם לא יודע אם המלכ"רים קמו כתוצאה מכך שמדינת ישראל מתנערת מאחריותה, או שאולי ריבוי המלכ"רים מנציח מציאות שמדינת ישראל וממשלתה מתנערות מאחריותן לאזרחים.**



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

...

יש, אדוני, מלכ"רים במדינת ישראל שיש להם חברות-בת רווחיות. אני יכול לציין לדוגמה את "יד שרה" במקרה הזה. אני יכול לציין את החברה מתנ"סים, אני יכול לציין את עמותת "ידיד" ואולי כהנה וכהנה שעוד יבואו בעתיד ויש רבות.

כאשר יש רווח וחלוקת דיבידנד של אותה עמותה, שיכול לחזור רק לתוך הפעילות החברתית של העמותה שהיא לא למטרות רווח, אנחנו ממסים אותה; אחרי שמסינו את מס החברות, אנחנו ממסים גם את הדיבידנד הזה בעוד 25%, לעומת חברה שהיא חברה מסחרית ששם הדיבידנד הוא פטור, אלא אם כן הוא הולך, כמובן, כשכר לבעלי המניות בתוך אותה חברה.

מה שאני בא לעשות כרגע זה לבקש מהכנסת לכל הפחות – הרי המצב בוודאי שהוא היה צריך להיות – אבל אני אומר: לא. אני אומר: לכל הפחות, בואו נפטור את אותם מלכ"רים שמקבלים דיבידנד מחברות הבת שלהם, ויכולים להשקיע את אותם רווחים בתוך הפעילות החברתית של המלכ"ר. לא זאת בלבד, שזה יכול להצמיח, אדוני, יותר חברות כאלה, כי העולם – תדע לך – הוא מאוד מגוון מהבחינה הזאת היום, הוא מאוד דיפוזי. יש גם חברות רבות שלא למטרות רווח, קואופרטיבים במקומות כאלה ואחרים, שיכולים לייצר גם מוקדי פרנסה, מצד אחד, גם ריבוי הפעולה החברתית, וגם לשלם מס חברות כדין.

לכן, בגלל כל אלה, אני אומר לכנסת, אני מבקש – אני לא מבין למה הממשלה מתנגדת לדבר שהיה צריך להיות מובן מאליו, וקודם לכל הנחה אחרת. אני בא ואומר: בואו נפטור את החברות שהן לא למטרות רווח, את המלכ"רים, ואת אותן עמותות שלהן חברות-בנות, על 25% שהן משלמות על הדיבידנד, ולפחות להשוות אותן – לכל הפחות – לחברות המסחריות. כי כאשר חברה "כלל" תזכה בדיבידנד, לדוגמה, אם היא תשקיע אותו בחזרה בפיתוח שלה, היא לא תשלם את המס על הדיבידנד הזה, שהוא כאמור 25%. לעומת זאת, אם חברה שהיא למטרות ציבוריות, מלכ"ר, מה שנקרא, שתוכל להשקיע את הכסף הזה בחזרה, בתוך הפעולה הציבורית שלה, אותה אנחנו לא פוטרים."

121. בשם הממשלה השיב להצעת החוק סגן שר האוצר חבר הכנסת הרב יצחק כהן, אשר התנגד לה. בדבריו הסביר כי על פי המצב החוקי הקיים על פי סעיף 9(2) לפקודה, לא ניתן פטור ממס לדיבידנד המתקבל בידי מוסד ציבורי מחברה שבשליטתו מהטעם שדיני המס צריכים להיות ניטרליים, מתוך ניסיון למנוע פגיעה בשוק החופשי ובתחרות ההוגנת. הוא הוסיף שהמחוקק מאפשר למוסד ציבורי החזקה בחברה בת מתחת ל- 25% ומעניק את פטור לגבי הכנסה שהתקבל מתאגיד, כאמור. לעומת זאת, כאשר ההחזקה הופכת ריאלית, משמע, בשיעור גבוה מ- 25%, הרי



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

שהכנסה כזו אינה מתומרצת על ידי המחוקק וכל הכנסה שמתקבלת מתאגיד כזה חייבת במס. סגן השר כהן הוסיף כי ניהול ישיר של עסק אשר היקפו גדול ביחס להיקף הפעילות הציבורית של המוסד הציבורי עלול לפגוע בסיווגו של התאגיד כמוסד ציבורי. את המגבלה הזו יכול המוסד הציבורי לעקוף על ידי הקמת חברה-בת וניהל פעילות עסקית ענפה באמצעותה, דבר אשר התכוון החוק למנוע. סגן השר כהן הדגיש את חשיבות ניטרליות דני המס, לצורך מניעת תחרות הוגנת ופגיעה בשוק החופשי, אשר נלמד מניסיון שהצטבר ברשות המסים. סגן השר כהן הוסיף, כי הטענה שיש להשוות את מעמדם של מוסדות הציבור למצבן של חברות המחזיקות חברות בשרשור וזכאיות לפטור ממס בעת חלוקת דיבידנד בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודה, אינה מן העניין, באשר סעיף 126(ב) נועד למנוע מצב של מיסוי תלת שלבי, דבר שאינו קיים במיסוי מוסדות ציבור. בסוף דבריו ביקש סגן השר מחברי הכנסת להסיר את הצעת החוק מסדר היום.

122. וכלשונו:

**"באופן מפתיע, אדוני היושב-ראש, כבוד השרים, חברי חברי הכנסת, הממשלה מתנגדת להצעת החוק.**

...

על כל פנים, הצעת החוק מבקשת לקבוע כי מוסד ציבורי יהיה פטור ממס על דיבידנד שחולק לו על-ידי תאגיד המצוי בהחזקתו המלאה או בהחזקה משותפת עם מוסד ציבורי אחר – אתה לא מקשיב, חסון – ובלבד שהכנסתו האמורה תשמש לקידום מטרה ציבורית. סעיף 29(2) לפקודת מס הכנסה קובע פטור ממס למוסדות ציבור לגבי הכנסתם שלא הושגה מעסק, וזאת על בסיס הרצון לקדם את פעילותם של מוסדות אלה. כמו כן ניתן למוסדות ציבור פטור ממס בעת חלוקת דיבידנד מחברה שאינה בשליטתם – החזקה שאינה עולה על 25%.

על הכנסה מעסק של אותם מוסדות, לרבות הכנסה מדיבידנד המחולק על-ידי חברה שבשליטתם, לא ניתן פטור אף אם ההכנסות משמשות לקידום הפעילות הציבורית, וזאת על בסיס העיקרון שלפיו על דיני המס להיות נייטרליים ולהימנע מפגיעה בשוק החופשי ובתחרות ההוגנת, ועל בסיס ההנחה שעיקר פעילותו של מי שהוכר כמוסד ציבור אמורה להיות קידום פעילות ציבורית, וכי פעילות עסקית שנעשית על-ידיו אמורה טפלה לפעילותו הציבורית. השרה רוחמה אברהם.

כך מאפשר למעשה המחוקק למוסד ציבורי החזקה שאינה החזקה ריאלית מתחת ל-25%, שלפיה אין שליטה על תאגיד-הבת, ומעניק את הפטור לגבי ההכנסה שמתקבלת בידי מוסד ציבורי מתאגיד כאמור. כאשר ההחזקה הופכת ריאלית, משמע, בשיעור הגבוה מ-25%, היא אינה מתומרצת על-ידי המחוקק, וכל הכנסה שמתקבלת מתאגיד כזה חייבת במס.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

...

לאור העובדה, אדוני היושב-ראש, שהמיסוי המוטל על חברות הוא דו-שלבי, כאשר בשלב הראשון מוטל מס חברות על הכנסת החברה ובשלב השני מוטל מס על הכנסת בעלי המניות בעת חלוקת הרווחים או הדיבידנדים, אם יינתן פטור ממס למוסד ציבור בגין חלוקת דיבידנד מחברה שבשליטתו, יהא בכך כדי ליתן לאותו מוסד העדפה על פני עוסקים אחרים באותו תחום, דבר אשר יביא לפגיעה בשוויון ולתחרות בלתי הוגנת.

יודגש, אדוני היושב-ראש, כי ניהול ישיר של עסק אשר היקפו גדול ביחס להיקף הפעילות הציבורית של מוסד ציבורי עלול לפגוע בסיווגו של התאגיד כמוסד ציבורי, ואילו באמצעות הקמת חברה-בת יוכל אותו מוסד ציבורי לעקוף את הוראות החוק, לנהל פעילות עסקית ענפה ולזכות להטבות שניתנות למוסדות ציבור, דבר אשר אף אותו התכוון החוק, כאמור, למנוע. לעניין זה יצוין כי מניסיון שהצטבר ברשות המסים, השימוש של מוסדות ציבור ומלכ"רים בחברות-בנות נועד פעמים רבות לצורך ביצוע תכנוני מס, ויש להימנע מעידוד תופעה זו.

...

הטענה שיש להשוות את מעמדם של מוסדות הציבור למצבן של חברות המחזיקות חברות בשרשור וזכאיות לפטור ממס בעת חלוקת דיבידנד בין-חברתי על-פי סעיף 126(ב) לפקודה אינה מן העניין, באשר באותו מקרה נועד הפטור למנוע מצב של מיסוי תלת-שלבי על אותה ההכנסה, כאשר בעת חלוקת הדיבידנד מהחברה המחזיקה לבעל מניותיה תהא חבות מס.

אבקש מחברי הכנסת, לאור ההסבר הארוך והמנומק, להסיר את הצעת החוק מסדר-היום למרות הסימפתיה והאמפתיה של חבר הכנסת אילן גילאון.

123. בסוף הדיון הועברה הצעת החוק לדיון במליאת הכנסת. בעד ההצבעה לעביר את הצעת החוק לדיון מוקדם בוועדה הצביעו 21 חברי כנסת. בעד ההצעה להסיר מסדר היום את הצעת החוק הצביעו 43 חברי כנסת ואף חבר כנסת לא נמנע בהצבעה. התוצאה הייתה שההצעה להסיר מסדר היום את הצעת החוק התקבלה.

124. המסקנה העולה מהדברים האמורים היא, כי עמדת הרשות המחוקקת היא, כי ההחרגה הקבועה בסעיף 126(ב) לפקודה אינה חלה על הכנסה של מוסד ציבורי מדיבידנד שהתקבל מחברה נשלטת. עולה גם המסקנה כי הכנסת דנה באופן ישיר אם לשנות את המצב החוקי הקיים היום, והצעת החוק המשנה את המצב הקיים נדחתה והדין המצוי נותר על כנו.

125. בשולי הדברים יוער, כי הטענה של המערערת לפיה, לא צריך לייחס משמעות מרחיקת לכת להצעת החוק משום שהיא הוגשה בידי חבר כנסת שאינו בקי בדיני המס, היא טענה שמוטב היה שלא הועלתה, ומכל מקום יש לדחותה, שכן עיון בפרוטוקול הדיון בכנסת ובדברי ההסבר להצעת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

החוק עולה, כי המציעים גילו בקיאות בדין הקיים, והדברים עולים בקנה אחד עם לשון החוק, כאמור.

126. המערערת תומכת את טענותיה בדבר הפרשנות הנכונה ביחס לסעיפי הפקודה בדברי המלומד פרופ' דוד גליקסברג שהובעו בספרו "מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח":

"הרחבת בסיס המס בעניין הנדון אין פירושה חיוב אוטומטי במס הכנסה, אלא רק שלילת תחולתו של הפטור על הכנסות אלה. כך, למשל, אם קיימת הוראת פטור ממס אחרת היא תחול על הכנסות אלה, ולא נוצרת אפוא התנגשות בין הוראת סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה כמצמצמת את תחולת הוראת הפטור לבין הוראת פטור אחרת.

הסדר המס נדון קובע, כאמור, כי דיבידנד, ריבית והפרשי הצמדה המתקבלים על ידי "מוסד ציבורי" והממלאים אחר המאפיינים שיצוינו להלן, אינם פטורים ממס לגבי דיבידנד. הוראה זו אין בה כדי ליצור חבות במס, וזאת משום שסעיף 126 לפקודת מס הכנסה קובע כי:

...

העולה מהוראה זו כי חלוקת דיבידנד למלכ"ר תהיה פטורה ממס, אם החברה המחלקת חייבת במס חברות. קביעה זו כפופה לשני החריגים: ראשית, דיבידנד על ניירות ערך זרים כמשמעותם בסעיף 16 לפקודת מס הכנסה יהיה חייב במס בשיעור של 35%. שנית, אם המלכ"ר הוא תושב חוץ, אזי הדיבידנד יחוב במס בשיעור של 25%." (דוד גליקסברג מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח כך א (נבו הוצאה לאור בע"מ, תשנ"ו – 1996)).

127. העולה מדברי פרופ' גליקסברג, אכן תומך בעמדתה של המערערת לפיה, סעיף 126(ב) לפקודה חל לצד הפטור הקובע בסעיף 9(2) לפקודה, והוא מחריג מתחולת ההכנסה החייבת של מוסד ציבורי הכנסה שהתקבלה מחבר בני אדם אחר כאמור באותו סעיף. עם זאת, לצד עמדתו של פרופ' גליקסברג, הובעו בספרות המשפטית דעות אחרות לפיהן סעיף 126(ב) אינו חל על הכנסות של מוסד ציבורי מדיבידנד. כך הייתה למשל העמדה של המלומדים אמנון רפאל ושלומי לזר בספרם "מס הכנסה":

"שאלה מעניינת עולה בנוגע לחבות במס על דיבידנד של המוסדות הפטורים ממס לפי סעיף 9(2) ו-9(א) לפקודה. מוסד ללא כוונת רווח הנזכר בסעיפים 9(2) ו-9(א) לפקודה הינו חבר-בני-אדם. ככזה, הכנסת הדיבידנד שלו אינה באה ברשת המס ולא מוטל בגינה מס על פי סעיף 126(ב) לפקודה. אולם, לאור העובדה כי מוסד ללא כוונת רווח מהווה את החוליה האחרונה בשרשרת חלוקת הרווחים (שכן רווחיו לא מחולקים לבעלי המניות), הוצר עיוות לכאורה, לפיו רווחים מפעילות עסקית שחולקו למוסד שכזה מאת חברה שבמניותיה הוא מחזיק, ימוסו במס חברות בלבד. עיוות זה מקבל משנה תוקף כאשר המוסד



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

הינו בעל שליטה בחברה המוחזקת על ידו, שאז הוא יכול להעביר את פעילותו העסקית אל החברה הנשלטת, ולקבל את רווחי החברה בחזרה כדיבידנד הפטור ממס. המחוקק היה ער לכך, ובתיקון 110 לפקודה נוסף סעיף 125ב(4) בו נקבע, כי שיעור המס על דיבידנד שקיבל מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 29(2) לפקודה, שאינו פטור ממס על פי הוראות סעיף זה, יהיה 25%. ואולם, נראה כי המחוקק הרחיק לכת בהטילו את המס על הדיבידנד. הסיבה לכך היא, שאילו הייתה הפעילות העסקית נותרה במוסד, והוא היה מתחייב בגינה במס, היה המוסד משלם מס חברות בלבד משום היותו חבר-בני-אדם. כאשר הפעילות העסקית מועברת לחברה בשליטת המוסד, מוטל מס חברות זהה על הכנסות החברה... בהטלת מס על הדיבידנד נוצר מצב לפיו, אם הייתה הפעילות מתבצעת באמצעות המוסד, היה המס המוטל בגינה מס חברות, ואם הפעילות הינה באמצעות חברה בשליטתו – המס בגינה הינו בשיעור מס חברות בתוספת 25% על הרווחים המחולקים למוסד". אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך שני (הוצאת רונן, מהדורה שנייה, התשע"ה – 2014) עמ' 833.

128. על אף הביקורת שהובעה על ידי המלומדים אמנון רפאל ושלומי לזר על ההסדר החל היום בעניין מיסוי הדיבידנד שמקבל מוסד ציבורי מחברה נשלטת, עמדתם היא, בדומה לפרשנות שנקבעה בפסק דין זה, כי הדין היום מחייב הטלת מס כזה.

129. גם המלומד פרופ' אהרן נמדר תומך בגישה לפיה בהתאם למצב החוקי הקיים, דיבידנד המתקבל בידי מוסד ציבורי מחברה נשלטת חב במס בשיעור הקבוע בסעיף 125 לפקודה. הוא כתב כך:

"שיעור מס של 20% על דיבידנד יוטל גם במקרה שמקבל הדיבידנד הינו מוסד ציבורי או קופת גמל, המקבלות דיבידנד מחבר בני אדם אשר בשליטתם העוסק בעסק. במקרה כזה המוסד הציבורי או קופת הגמל יחויבו במס בשיעור האמור בגלל עיסוקו של מחלק הדיבידנד בעסק, למרות שכרגיל הינם פטורים מהמס. לעומת זאת, דיבידנד המתקבל על ידי חבר בני אדם רגיל, יהיה פטור מן המס משום שהחייב במס יוטל על חבר בני האדם מקבל הדיבידנד כשהוא יחלק את הדיבידנד לבעלי מניותיו" (אהרן נמדר מס הכנסה [יסודות ועיקרים] (חושן למשפט, מהדורה רביעית, 2013) עמ' 197 – 198).

130. התוצאה היא, אפוא, שגם בעניין זה הטענות של המערערת נדחות, ואני קובעת כי הפטור הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה אינו חל על הכנסתו של מוסד ציבורי מדיבידנד.

131. אשר לטענת המשיב, כי סעיף 126(ב) לפקודה כולל בסיפא שלו החרגה נוספת מההכנסה החייבת של תאגיד, לאור האמור בסיפא של הסעיף, לפיו מוחרגת מבסיס ההכנסה החייבת גם "הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד", וכי החרגה זו חלה על עניינו משום שנקבע שיעור מס מיוחד להכנסה של המוסד הציבורי מדיבידנד, לאור התוצאה אליה הגעתי, כאמור, הדיון בעניין זה מתייטר ויישאר ב"צריך עיון".



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

### קנסות הגירעון

132. כאמור, גב' רוניה קלימי הודתה בסעיף 93 לתצהירה שקנס הגירעון לשנת 2011 הוטל בחוסר סמכות, ועל כן הוא בוטל על ידי המשיב. משום כך, הדיון בפרק זה יתייחס לקנסות הגירעון ביחס לשנים 2010 ו-2013.

133. המשיב השית על המערערת קנסות גירעון בשיעור 15% מהגירעון בהתאם לסעיף 191(ב) לפקודה בגין כל אחת משנות המס הרלוונטיות לענייננו. סעיף 191(ב) לפקודה קובע שני תנאים להטלת קנס הגירעון הקבוע בו, קיומו של גירעון העולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו, והתרשלות של הנישום בעריכת הדו"ח. בפסק הדין בעניין ע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע (פורסם בנבו, 12.05.2013) (להלן: עניין "שביט מבנים") קבע כב' השופט זילברטל, כי השאלה מהי "התרשלות" לצורך סעיף 191 לפקודה טרם לובנה באופן מקיף. בדונו בשאלה זו הוא הפנה לע"א 285/70 פקיד השומה, תל-אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155 (1971) שם נקבע, ש"כאשר שוכנע בית המשפט שהנישום פעל בכנות ובתום לב, כי אז אין לייחס לו רשלנות" (שם בפסקה 31). כמו כן, הפנה כב' השופט זילברטל לפסיקה של בתי משפט מחוזיים לפיה יוטל הקנס כאשר הנישום אינו מספק הסבר המניח את הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו, וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים משמעותי. בנוסף, הפנה גם לפסיקה לפיה יוטל הקנס כאשר מאופן הדיווח הכולל של הנישום עולה תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה (שם בפסקה 31). בנסיבות העניין שנדונו שם, קבע כב' השופט זילברטל כי אין באי פסילת הספרים, כדי להוכיח שהנישום לא התרשל, אך במקרה כזה, יש מקום לסברה כי יש לבחון את שאלת ההתרשלות במשנה זהירות (שם בפסקה 31).

134. במקרה דנן, ספריה של המערערת לא נפסלו על ידי המשיב, דבר המחייב, כאמרתו של כב' השופט זילברטל בעניין שביט, התייחסות לשאלת ההתרשלות במשנה זהירות. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים, לא שוכנעתי כי התנהלותה של המערערת עולה כדי התרשלות כהגדתו של מונח זה בסעיף 191 לפקודה. נראה אפוא, כי המחלוקת בין המערערת והמשיב היא מחלוקת כנה הנובעת מחילוקי דעות ביחס לפרשנות הראויה של החוק החל על ענייננו. נוכח האמור, לא היה מקום בענייננו להטיל קנסות גירעון על המערערת וערעורה בעניין זה מתקבל.

### היותה של הקרן גוף פילנטרופי

135. לא נעלמה מעיני פעילותה הפילנטרופית המבורכת של הקרן. אכן הקרן תרמה במהלך שנות פעילותה סכומי כסף משמעותיים לצורך קידום מטרות ציבוריות, והחברה בישראל חבה רבות למערערת ולגופים הדומים לה. עם זאת, לאור הדין הקיים, פעילותה של הקרן ושל גופים הדומים לה, אין בה כדי לשנות את פרשנות הסעיפים הרלוונטיים בפקודה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 17-02-50189 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

### זיכוי בגין תרומות

136. בסעיף 15 להודעה המפרטת את נימוקי השומה, טען המשיב כי המערערת הגישה לו קבלות על תרומות לפי סעיף 46 לפקודה בסך 2,171,5000 ₪ בשנת 2010, 2,418,150 ₪ שנתרמו בשנת 2011 ו- 910,000 ₪ שנתרמו בשנת 2013. בסעיף 19 להודעה המפרטת את נימוקי השומה ציין המשיב שעמדתו היא שיש לתקן את צו השומה, כך שמסכום המס שהמערערת חייבת בו בגין הדיבידנד יינתן זיכוי בהתאם לסעיף 46 לפקודה עד לתקרה הקבועה באותו סעיף, דהיינו 30% מההכנסה החייבת של הקרן בכל שנה, העומדת על: 375,000 ₪ בשנת 2010, 2,999,910 ₪ בשנת 2011 ו- 900,000 ₪ בשנת 2013.

137. לאור העמדת המשיב, יש לתקן את צו השומה כך שיינתן למערערת זיכוי במס בהתאם לסעיף 46 לפקודה בהתאם להצהרות של המשיב.

### סוף דבר

138. משכך, ערעור המערערת על קנסות הגירעון מתקבל ואני מורה על ביטול קנסות הגירעון שהוטלו על המערערת.

139. נוכח כל האמור לעיל, ערעור המערערת על צווי השומה של המשיב נדחה, בכפוף לתיקון צווי השומה בעניין זיכוי המס בשל תרומות בהתאם להצהרת המשיב כאמור בהודעה המפרטת את נימוקי השומה.

140. בהתחשב בתוצאות הערעור, לא מצאתי ליתן צו להוצאות.

### המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ד' אדר תש"פ, 29 פברואר 2020, בהעדר הצדדים.

חנה מרים לומפ, שופטת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 פברואר 2020

ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15

ניתן היום, ד' אדר תש"פ, 29 פברואר 2020, בהעדר הצדדים.

חתימה

איסור פרסום