



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 550/22

לפני: כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופטת ג' כנפי-שטייניץ
כבוד השופטת ר' רונן

המערער: ישראל דניאל עמרם

נגד

המשיבים: 1. פקיד שומה ירושלים 3
2. ספירה ואופק בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ירושלים מיום 16.8.2021 בע"מ 2995-03-17 ובע"מ 47383-01-18 שניתן על ידי כב' השופט א' דורות

תאריך הישיבה: א' בשבט התשפ"ג (23.1.2023)

בשם המערער: עו"ד שלומי לזר; עו"ד יהושע חבר; עו"ד יהונתן אוליאל

בשם המשיב 1: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופטת ר' רונן:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופט א' דורות) מיום 16.8.2021 בע"מ 2995-03-17 ובע"מ 47383-01-18, אשר דחה את ערעורי המס שהגיש המערער על צווי השומה שנקבעו לו לשנות המס 2011-2013.

הרקע לערעור ופסק דינו של בית משפט קמא

1. המערער הוא מהנדס אלקטרוניקה ומחשבים בהשכלתו. בשנת 1999 רשם המערער בצרפת סימן מסחרי בשם "SEPHIRA" (להלן: הסימן המסחרי), והקים חברה צרפתית בשם "SEPHIRA SAS" (להלן: ספירה צרפת).

2. בשנת 2003 עלה המערער לישראל, והקים בה את חברת ספירה ואופק בע"מ (היא המשיבה 2; להלן: ספירה ישראל או החברה). בעת הרלוונטית החזיק המערער ב-81% ממניות החברה, ויתר מניותיה הוחזקו על ידי גיסו. כמו כן, המערער כיהן כמנכ"ל ספירה ישראל.

3. לאחר מספר שנים, ביום 1.7.2011, חתם המערער עם ספירה ישראל על הסכם למכירת זכויותיו בסימן המסחרי בתמורה ל-8.4 מיליון אירו (להלן: עסקת המכר). התמורה מעסקת המכר, בסך כולל של כ-41 מיליון ש"ח, הועברה למערער בתוך תקופה של כ-4 שנים, כאשר התשלום האחרון בוצע במאי 2015. כספי התמורה דווחו על ידי המערער בדו"חות ההכנסה שלו כרווח הון פטור ממס בהתאם לסעיף 97(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה או פקודת מס הכנסה).

4. לאחר שבחנו נציגי המשיב 1 – פקיד שומה ירושלים 3 (להלן: המשיב), את עסקת המכר, ולאחר שהתנהל מול המשיב הליך השגה, הוצאו למערער צווי שומה לשנים 2011-2013, בהם נקבע כי עסקת המכר היא עסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה לצורכי קביעת המס. זאת, בהתאם לסעיף 86 לפקודת מס הכנסה.

לנוכח קביעה זו, קבע המשיב כי יש לבטל את כל ההשפעות של עסקת המכר על דו"חות ההכנסה של המערער לשנים 2011-2013, ובכלל זאת לבטל את רווח ההון הפטור ממס עליו דיווח המערער בעקבות עסקת המכר. חלף זאת, קבע המשיב כי יש לראות בכספים שמשך המערער מספירה ישראל בין השנים 2011-2013 (בניכוי הכנסות התגמולים שהתקבלו בגין הסימן המסחרי באותן שנים) כהכנסה ממשכורת החייבת בתשלום מס מכוח סעיף 2(2) לפקודה. לחלופין נקבע כי יש לראות בכספים אלה כהכנסה מדיבידנד החייבת במס מכוח סעיף 2(4) לפקודה. יצוין כי הסכום הכולל שסווג כהכנסה ממשכורת בשנות המס הרלוונטיות עומד על כ-16 מיליון ש"ח, והוא שמצוי במוקד המחלוקת בערעור שלפנינו.

מעבר לכך, קבע המשיב כי הואיל והמערער לא הוכיח כי לא התרשל בעריכת דו"חות ההכנסה שהגיש לרשויות המס, יוטל עליו קנס גירעון בשיעור של 15% לפי סעיף 191 לפקודת מס הכנסה.

5. המערער הגיש לבית המשפט המחוזי בירושלים ערעורי מס על צווי השומה שנקבעו לו לשנים 2011-2013. עיקר טענותיו של המערער בערעורים אלה התמקד

בקביעת המשיב לפיה יש לראות בעסקת המכר של הסימן המסחרי כעסקה מלאכותית. כפי שיפורט להלן, במסגרת הדיון שהתקיים לפנינו זנח המערער את טענותיו לעניין זה ולכן לא ראיתי צורך לפרטן.

בשולי הדברים, העלה המערער טענה חלופית לפיה היה מקום לסווג את הכספים שנמשכו על ידי מספירה ישראל כדיבידנד ולא כהכנסה ממשכורת, משום שאין ספק כי הכספים הללו לא התקבלו אצלו בכובעו כעובד, אלא לכל היותר בכובעו כבעל מניות בחברה.

מעבר לכך, העלה המערער גם טענות ביחס לקנס הגירעון שהוטל עליו. לעניין זה נטען כי הדיווח על הרווח מעסקת המכר כרווח הון פטור ממס נעשה תוך גילוי מלא ונאות של העובדות, ומבלי שהוסתרו מהמשיב פרטים כלשהם. משכך, לא ניתן לקבוע כי הייתה התרשלות כלשהי בעריכת הדו"חות. המערער הדגיש כי החיוב בקנס גירעון לפי סעיף 191 לפקודת מס הכנסה נועד למקרים בהם הנישום נוקט בעמדה בלתי סבירה בעליל, כאשר ברור מראש שעמדתו לא תתקבל בבית המשפט. במקרה זה לעומת זאת, נקט המערער בעמדה סבירה ולגיטימית, ולא פעל ברשלנות.

6. ביום 16.8.2021 ניתן פסק דין הדוחה את ערעורי המס שהגיש המערער. בפסק דינו, קבע בית משפט קמא כי הדיווח על עסקת המכר כעסקה פטורה ממס לפי סעיף 97(ב) לפקודת מס הכנסה אינו בגדר תכנון מס לגיטימי; וכי לא הוכח קיומו של טעם מסחרי יסודי לביצוע עסקת המכר. משכך, נקבע כי צדק המשיב בקביעתו כי מדובר בעסקה מלאכותית אשר בבסיסה עומד תכנון מס שלילי.

בדונו בסוגיה זו ציין בית המשפט, בין היתר, כי עסקת המכר הביאה להפחתת סכום המס שהיה צריך להשתלם על ידי המערער על משיכות הכספים שביצע מספירה ישראל. בהקשר זה, צוין כי "בעל מניות המושך כספים מחברה שבשליטתו מבלי להשיבם, מחויב במס על המשיכות ורואים אותן כדיבידנד החייב במס" (פסקה 127 לפסק הדין). כן צוין כי "בשנים קודמות קיבל המערער שכר מ[ספירה ישראל] ושילם בגינו מס הכנסה. סמוך למכירת הסימן המסחרי, הפסיק המערער למשוך שכר ומשך כספים מ[ספירה ישראל], חלף המשכורת וזאת באמצעות משיכת יתרת הזכות שנוצרה לו בעקבות העסקה (יתרת זכות של עשרות מיליוני ₪), אשר בגינה היה זכאי המערער להפרשי הצמדה הפטורים ממס" (שם).

בשלהי פסק הדין קבע בית משפט קמא כי לנוכח הדיון בסוגיית מכירת הסימן המסחרי אכן היה מקום להטיל על המערער קנס גירעון. הוא הדגיש כי עסקת המכר

היותה תכנון מס שלילי, בלתי לגיטימי, שנעדר טעם מסחרי יסודי; וכפועל יוצא – כי התנהלות המערער אכן מלמדת על רשלנות בעריכת דו"חות ההכנסה שמטרתה הפחתת תשלום המס.

יוער כי בית משפט קמא לא דן בפסק דינו בטענתו החלופית של המערער לעניין סיווג הכספים כדיבידנד ולא כמשכורת.

7. להשלמת התמונה יצוין כי יחד עם ערעורי המס של המערער, נדון גם ערעור מס שהגישה ספירה ישראל ביחס לצווי השומה שנקבעו לה לשנים 2011-2013. ערעור זה התקבל בחלקו על ידי בית משפט קמא.

הערעור

8. משלא השלים המערער עם פסק הדין, הוא הגיש ביום 23.1.2022 ערעור לבית משפט זה, בו העלה שלוש טענות עיקריות: הטענה הראשונה עסקה בקביעה כי עסקת המכר היא עסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. הטענה השנייה הועלתה כטענה חלופית, ולפיה בהנחה כי אכן מדובר בעסקה מלאכותית – הרי שהיה מקום לסווג את כספי התמורה שקיבל המערער מספירה ישראל כדיבידנד ולא כמשכורת. הטענה השלישית התמקדה בקנס הגירעון שהוטל על המערער.

9. ביום 23.1.2023 התקיים לפנינו דיון בערעור. בתום הדיון, חזר בו המערער בהמלצתנו מטענתו הראשונה לעניין הקביעה כי מדובר בעסקה מלאכותית, וביקש למקד את ערעורו בשתי הטענות האחרות: קרי בסיווג מחדש של תשלומי התמורה שקיבל מהחברה ובהטלת קנס הגירעון. משכך יפורטו להלן טענות הצדדים ביחס לסוגיות אלה בלבד.

טענות הצדדים

10. לטענת המערער, משנקבע כי עסקת המכר היא עסקה מלאכותית, היה מקום לסווג את כספי התמורה שנמשכו על ידיו מספירה ישראל כדיבידנד ולא כמשכורת. ראשית, נטען כי בהתאם לפסיקה, השאלה אם תשלום מסוים יחשב כדיבידנד אם לאו תלויה במהותו של התשלום. לגישת המערער, מכלול הנסיבות שהתקיימו בענייננו מלמד כי מבחינה מהותית מדובר כדיבידנד ולא בשכר. בין היתר, טוען המערער כי בשנים 2012-2013 הוא כלל לא היה עובד של החברה, ולראיה הוא לא קיבל ממנה משכורת;

וכי בשנת 2011 הוא אומנם קיבל שכר מהחברה אך השקיע את מרבית זמנו בעבודה בחברה אחרת, ממנה הוא קיבל שכר גבוה בהרבה. עוד נטען כי הסכומים שנמשכו על ידי המערער בשנות המס הרלוונטיות אינם נושאים אופי של שכר עבודה, אשר נקבע מראש והוא תוצר של היקף העבודה ומהותה ושל כישורי העובד. בענייננו, כך נטען, השונות הגדולה בין סכומי המשיכות שבוצעו על ידי המערער בשנים השונות מעידה שאין מדובר בשכר קבוע מראש, אלא במשיכות רווחים שהיקפם תלוי בתוצאות הפעילות של החברה המשתנות מידי שנה. עוד מוסיף המערער כי המשיב לא הבהיר את מהות העבודה שבגינה הוא קיבל שכר כה גבוה ואת היקפה.

זאת ועוד, לטענת המערער גם מבחינה כמותית אין זה סביר לסווג תמורה בסך של כ-40 מיליון ש"ח שנמשכה על ידיו בגין עסקת המכר כמשכורת. זאת, הן בהשוואה לשכר העובדים המקובל בספירה ישראל, אשר סכומו הכולל בכל שנה עמד על בין 3.5 ל-4 מיליון ש"ח; הן בהשוואה לסכומי השכר המקובלים בשוק; והן בהשוואה לגובה השכר ששולם למערער בשנים שקדמו לעסקת המכר, אשר עמד על כ-240,000 ש"ח לשנה בלבד. המערער מציין בהקשר זה כי בשנות המס נושא הערעור הוא לא הגדיל את היקף משרתו ולא השקיע "שעות נוספות" בעבודה בספירה ישראל, באופן שיכול היה לזכותו בתמורה גבוהה זו.

עוד טוען המערער כי מאחר שבתקופה הרלוונטית היו די עודפים בספירה ישראל, הרי שבהתאם לסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 הוא היה זכאי למשוך את כספי התמורה כדיבידנד. מכאן שככל שלא הייתה מתבצעת עסקת המכר, ברי כי הוא היה מושך את רווחי החברה כדיבידנד בכובעו כבעל מניות. הוא מוסיף כי גישת המשיב היא אבסורדית, שכן משמעותה היא שבעל מניות שהוא גם עובד בחברה לעולם לא יוכל למשוך דיבידנד.

אם בכך לא די, גורס המערער כי בעמדת המשיב קיימת סתירה פנימית. כך, נטען כי קביעתו של המשיב לפיה עסקת המכר היא עסקה מלאכותית נבעה מכך שהמערער – כבעל מניות הרוב – שלט באופן אפקטיבי בספירה ישראל. לכן הבעלות בסימן המסחרי לא השתנתה באופן מהותי בעקבות המכירה. לשיטת המערער, לא יתכן מצב בו מחד גיסא קובע המשיב כי מדובר בעסקה מלאכותית בהסתמך על זיהויו של המערער כבעל מניות בספירה ישראל; ומאידך גיסא הוא מסווג את התמורה מעסקה זו כשכר עבודה בהסתמך על זיהויו של המערער כעובד בחברה. כן מציין המערער כי גם המשיב בעצמו קבע בצווי השומה אפשרות חלופית לפיה יש לסווג את תשלומי התמורה כדיבידנד, ובכך הוא הודה כי סיווג זה מהווה פרשנות שקולה ולגיטימית בנסיבות העניין. משכך, בהתאם

לכלל הפרשנות לטובת הנישום, יש להעדיף את הפרשנות המטיבה עם המערער ולסווג את כספי התמורה כדיבידנד.

לבסוף, טוען המערער כי גם מבחינה נורמטיבית – ברירת המחדל החוקית היא סיווג משיכת בעלים כדיבידנד. בטענה זו מתבסס המערער על סעיף 3(ט1)(2) לפקודת מס הכנסה שנכנס לתוקף רק בשנת 2017, ושלפיו משיכת כספים על ידי בעל מניות מהותי תסווג כדיבידנד אם היו רווחים בחברה, ובהתאם לחלקו בהם. עוד הוא טוען כי גם הדין שקדם לחקיקתו של סעיף 3(ט1) לפקודה תומך בעמדתו. כך, נטען כי סעיף 3(ט1) לפקודה מסדיר את הכללים לסיווג משיכות כספים מהחברה; ומלשונו עולה כי משיכת כספים על ידי בעל מניות בחברה תסווג כהכנסת עבודה אך ורק אם נעשתה בקשר ליחסי עובד-מעביד, ואלמלא כן היא תסווג כדיבידנד. על כן, הואיל ובמקרה דנן כספי התמורה לא התקבלו בקשר ליחסי עובד-מעביד, יש לסווגם כדיבידנד. לעניין זה, מבהיר המערער כי המשיב רשאי לסווג את המשיכות שבוצעו כדיבידנד, וזאת אף שחלוקתם לא נעשתה פרו-רטה בין כל בעלי המניות בחברה.

11. בכל הנוגע לקנס הגירעון שהוטל עליו – טוען המערער ראשית כי הסמכות להטיל קנס גירעון מסורה אך ורק לפקיד השומה עצמו או למפקח שהוסמך באופן מפורש על ידיו להטיל קנס כאמור. בענייננו, כך נטען, קנס הגירעון הוטל על ידי רכזת החוליה במשיב אשר לא הוסמכה לעשות כן, ולכן הקנס בטל. כן נטען כי גם ההליך המנהלי של הטלת קנס הגירעון היה פגום, שכן ההחלטה על הטלתו לא נומקה כנדרש, ולא התקיים שימוע בטרם הטלתו.

שנית, נטען כי סעיף 191 נועד להטיל קנס גירעון רק במקרים של התרשלות בגין נאותות הדיווח לרשויות המס. לגישת המערער, הואיל ובענייננו הוא נקט בעמדה לגיטימית לפיה עסקת המכר פטורה ממס; הדיווח לרשויות המס על העסקה נעשה בכנות ובתום לב; וניתן גילוי מלא ביחס לפרטיה באופן שאיפשר לפקיד השומה לבקר את עמדתו של המערער – לא היה מקום לקבוע כי הוא התרשל בעריכת הדו"חות, וזאת אף אם בסופו של דבר סווגה עסקת המכר כעסקה מלאכותית.

עוד הוסיף המערער כי בהתאם לפסיקה הכללית ביחס לרשלנות, רק התנהגות החורגת מסטנדרט ההתנהגות של האדם הסביר תיחשב כהתרשלות. לטענתו, בשים לב לכך שבאותה עת הוא היה עולה חדש אשר לא הכיר את מערכת המס הישראלית, והסתמך על ייעוץ שניתן לו בזמן אמת על ידי רואה החשבון שלו – הרי שהוא לא חרג מסטנדרט ההתנהגות המצופה ממנו. כן הדגיש המערער כי לא ניתן לקבוע כי הוא התרשל רק

בהתבסס על כך שבדיעבד סווגה עסקת המכר כמלאכותית, אלא יש לבחון את התנהלותו בזמן אמת, שהייתה הגיונית וסבירה.

12. המשיב מצדו טוען כי יש לדחות את טענות המערער בכל הנוגע לסיווג תשלומי התמורה שקיבל מספירה ישראל. בפתח הדברים מבהיר המשיב כי מה שהתרחש בפועל הוא קבלת הכנסות הוניות על ידי המערער בתמורה לעסקת המכר; ומשנקבע כי עסקת המכר שבוצעה היא עסקה מלאכותית – היה צורך לסווג מחדש את אותן הכנסות הוניות כהכנסות פירותיות. מכאן שהלך טיעונו של המערער – המנסה לטעון כי תשלומי התמורה התקבלו אצלו בכובעו כבעל מניות ולא בכובעו כעובד – שגוי מעיקרא. זאת מאחר שידוע כי כספים אלה התקבלו אצלו בכובעו כבעל הסימן המסחרי, ולא באף אחד משני הכובעים שנזכרו לעיל.

המשיב מדגיש כי השיקולים שמעלה המערער היו יכולים להיות רלוונטיים במסגרת בחינת המהות האמתית של העסקה כפי שאירעה, לצורך מה שמכונה "סיווג שונה". אלא שהשאלה הנידונה בענייננו איננה מה אירע בפועל – שכן התשובה לשאלה זו ידועה; אלא מה צריך להיות "הסיווג מחדש" של ההכנסות שהתקבלו אצל המערער. זאת לאחר שנקבע כי יש להתעלם מהעסקה המלאכותית שבוצעה. בהתאם, טוען המשיב כי עובדת היותו של המערער גם עובד וגם בעל מניות, משמעה שניתן לבחון לצורך סיווג מחדש של התקבולים כהכנסות פירותיות הן סיווג לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה והן סיווג לפי סעיף 2(4) לפקודה.

בהמשך לכך, טוען המשיב כי בחינת השיקולים הרלוונטיים בענייננו מובילה למסקנה כי הסיווג הנכון הוא לפי סעיף 2(2) לפקודה. בין היתר, נטען כי בהתאם להלכה שנקבעה בע"א 5083/13 פקיד שומה כפר טבא נ' ברנע (10.8.2016) (להלן: עניין ברנע), ישנה חזקה "חזקה" כי כל תשלום או טובת הנאה שמועברים ממעביד לעובדו הם בגדר הכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה. כן מדגיש המשיב כי באותו עניין אף נקבע מפורשות כי יצירת ברירת מחדל הרואה בתקבולים שניתנים לעובד על ידי מעבידו משום "הכנסת עבודה" תורמת לחיזוק הוודאות המשפטית, ועשויה ליצור "אפקט מצנן" למתכנני המס שיעדיפו לחסוך מעצמם את המחיר הכרוך בהתדיינות מול פקיד השומה. משכך, נטען כי בדין סווגו תשלומי התמורה שקיבל המערער כהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה.

עוד נטען כי גם לשונו של סעיף 2(2) לפקודה תומכת בסיווג זה. זאת, שכן הסעיף כולל בתוכו לא רק "השתכרות או ריווח מעבודה" אלא גם "כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו". מכך ניתן ללמוד לגישת המשיב כי כאשר מדובר

בנישום שהוא גם עובד וגם בעל מניות – כמו המערער – הרי שסעיף 2(2) לפקודה הוא בגדר סיווג שיורי, כך שכל הכנסה שקיבל ואיננה דיבידנד נופלת לגדרו. בנוסף, תומך המשיב את עמדתו גם בפסק דינו של בית משפט זה בע"א 2552/11 ד"ר ברנע נ' פקיד שומה חיפה (2.4.2013), שם נקבע כי יש לסווג כהכנסת עבודה כספים אשר במקור דווחו על ידי הנישום כדיבידנד.

המשיב מוסיף כי סיווג הכנסה כדיבידנד, מחייב את קיומם של התנאים הקבועים בחוק להכרה כדיבידנד. בענייננו, תשלומי התמורה שקיבל המערער לא חולקו פרו-רטה בין בעלי המניות (קרי בין המערער שהחזיק ב-81% ממניות החברה לבין גיסו שהחזיק ביתר המניות), ועל כן מדובר בסתירה ברורה לדיני התאגידים.

אם בכך לא די, טוען המשיב כי קביעתו העובדתית של בית משפט קמא – לפיה בשנות המס הרלוונטיות הפסיק המערער למשוך שכר ומשך כספים מהחברה חלף המשכורת, תומכת אף היא בסיווג תשלומי התמורה לפי סעיף 2(2) לפקודה. כמו כן, קביעה זו עומדת בניגוד לטענת המערער בדבר היעדר יחסי עבודה בשנים אלה עקב הפסקת משיכת השכר.

לבסוף, נטען כי המערער נהג בחוסר תום-לב המצדיק את דחיית עמדתו. כך למשל, המערער טען כי כל התמורה ששולמה בגין עסקת המכר (כ-41 מיליון ש"ח) סווגה לפי סעיף 2(2) לפקודה, בעוד שלפי שומות המשיב סווג רק סכום של כ-27 מיליון ש"ח מכספי התמורה לפי סעיף זה; מתוכם כ-15 מיליון ש"ח בשנות המס שבערעור הנוכחי ועוד כ-12 מיליון ש"ח בשנים שלאחר מכן. עוד גורס המשיב כי הטיעון שהעלה המערער ביחס לסעיף 3(ט) לפקודה הועלה בחוסר תום-לב, שכן סעיף זה נכנס לתוקף רק בשנת 2017 והוא אינו חל בשנות המס הרלוונטיות לערעור. בשולי הדברים, מציין המשיב כי בניגוד לטענות המערער, סעיף 3(ט) לפקודה כלל אינו רלוונטי לעמדתו, וממילא אין הוא תומך בה.

13. לצד האמור, טוען המשיב יש לדחות את טענות המערער גם בכל הנוגע לקנס הגירעון שהוטל עליו. ראשית, באשר לטענה כי הקנס הוטל בחוסר סמכות, מציין המשיב כי מדובר בטענה חדשה שלא הועלתה בהליך קמא; וכי המערער הגיש לעניין זה ראיה חדשה במסגרת הערעור, מבלי שהותר לו לעשות כן. עוד נטען כי יש לדחות טענה זו גם לגופה, שכן הסמכות להטיל קנס גירעון היא "סמכות עזר" לסמכות להוציא שומה, והמערער לא הביא כל אסמכתא לכך שנדרשת הסמכה עצמאית ונפרדת לצורך כך. המשיב מדגיש כי על פי הפסיקה, הוראה המסמיכה לבצע פעולה שהיא "כדין שומה" מהווה

הסמכה לכל דבר ועניין, ודי בה כדי להסמיך את המפקחת גם להטיל קנס גירעון. כן נטען כי ממילא קנס הגירעון הוצא על דעת פקיד השומה; וכי הואיל והמערער לא חקר את עדת המשיב לעניין זה – עומדת לו חזקת התקינות.

שנית, נטען כי אין ממש בטענות המערער כי הוא נהג בתום-לב ולא חרג מסטנדרט ההתנהגות המצופה ממנו. המשיב מבהיר לעניין זה כי מדובר במי שביצע עסקה מלאכותית – קרי עשה שימוש לרעה בזכות לתכנון מס באופן החורג מגדר הלגיטימי. בהתחשב בממצאים אלה ניתן היה לחייבו בקנס גירעון כפול בשיעור של 30% לפי סעיף 191(ג) לפקודה – שעניינו במקרים בהם "הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס". על כן, טוען המשיב כי קל וחומר שדי בממצאים אלה כדי להצדיק הטלת קנס גירעון רגיל של 15% לפי סעיף 191(ב) לפקודה.

דיון והכרעה

14. כאמור לעיל, במסגרת הדיון שהתקיים לפנינו מיקד המערער את ערעורו בשתי סוגיות מרכזיות: האחת עוסקת בשאלה כיצד יש לסווג מחדש את כספי התמורה שמשך המערער מספירה ישראל מכוח עסקת המכר – האם כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה או כהכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה; והשנייה עניינה בקנס הגירעון שהוטל על המערער.

לאחר שנתתי דעתי לטענות הצדדים מזה ומזה, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להתקבל בכל הנוגע לסוגיה הראשונה, ולהידחות ביחס לסוגיה השנייה. להלן אפרט את נימוקיי.

סיווג מחדש של תשלומי התמורה מעסקת המכר

15. משקבע המשיב כי עסקת המכר היא בגדר עסקה מלאכותית – קביעה אשר לגביה אין עוד חולק – הוא נדרש לסווג מחדש את העסקה ולקבוע כיצד ימוסו כספי התמורה שנמשכו על ידי המערער מספירה ישראל בשנות המס הרלוונטיות. זאת, בהתאם לסמכות המוקנית לו מכוח סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. כפי שצוין בפסיקה, הכלי של "סיווג מחדש" (להבדיל מהכלי של "סיווג שונה"), מאפשר לפקיד השומה להגדיר מחדש את מהות העסקה. הוא מיועד לאותם מקרים בהם לפי העובדות הרלוונטיות לא ניתן לסווג את העסקה באופן שונה מכפי שסיווגה הנישום (ראו: ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915, 932-

931 (2003); ע"א 4374/05 ראובני נ' פקיד שומה תל אביב 4, פסקה ח (19.9.2007); ע"א 750/16 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות, פסקה 6 (28.2.2019).

בענייננו, הצדדים אינם חולקים עוד על כך שיש לסווג מחדש את תשלומי התמורה כהכנסה פירותית לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה (ולא כהכנסה הונית מעסקת המכר כפי שסווגו במקור). אלא שהם נחלקים ביחס לסוג ההכנסה הפירותית אשר לפיה יש למסות את התשלומים – אם כ"הכנסת עבודה" לפי סעיף 2(2) לפקודה או כ"הכנסה מדיבידנד" לפי סעיף 2(4) לפקודה.

16. לטענת המשיב, לנוכח העובדה שבין המערער לבין ספירה ישראל התקיימו בשנות המס הרלוונטיות יחסי עבודה – שכן המערער כיהן כמנכ"ל החברה – ברירת המחדל היא סיווג הכספים כהכנסת עבודה בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. את עיקר יהבו משליך המשיב על ההלכה שנקבעה בעניין ברנע. בתמצית, נידונו באותו עניין ערעורי המס של שלושה עובדים בחברות שונות שניהנו בתפקידים ניהוליים בכירים (להלן: המנהלים). בתום תקופת העסקתם, חתמו המנהלים על תניית אי-תחרות עם החברות בהן הם עבדו, בתמורה לתקבול כספי. בדו"חות שהגישו לפקיד השומה דיווחו המנהלים על תקבולים אלה כהכנסה מרווח הון. דיווח זה נדחה על ידי פקיד השומה, וחלף זאת נקבע כי מדובר בהכנסה פירותית הנכנסת תחת סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה.

בפסק דינו, קבע השופט י' עמית כי יש לקבוע חזקה "חזקה", אם כי ניתנת לסתירה, לפיה "כל תקבול שמשולם לעובד ממעבידו הוא הכנסה פירותית שמקורה בעבודה" (שם, בפסקאות 25-26). בנמקו קביעה זו, ציין השופט עמית, בין היתר, כי "יצירת ברירת מחדל" הרואה בתקבולים הניתנים לעובד על ידי מעבידו משום 'הכנסת עבודה', תורמת לחיזוק הוודאות המשפטית ולהבהרת הנורמה הפיסקאלית. היא אף עשויה לעתים ליצור 'אפקט מצנן' לדידם של מתכנני המס, אשר יעדיפו לחסוך מעצמם את המחיר הכרוך בהתדיינויות מול פקיד השומה" (שם, בפסקה 27).

קביעה זו מבקש המשיב להחיל גם בענייננו. לגישתו, משהתקיימו בין המערער לבין ספירה ישראל יחסי עובד-מעביד – קמה חזקה "חזקה" כי התשלומים שהועברו אליו מכוח עסקת המכר הם הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה. חזקה זו, טוען המשיב, לא הצליח המערער לסתור.

17. לטעמי, קיים קושי להחיל באופן ישיר את הקביעות נושא עניין ברנע על ענייננו. ראשית, יש להבין את החזקה שנקבעה בעניין ברנע על רקע הנסיבות בהן היא נקבעה.

כך, בעניין ברנע דובר על נישומים אשר הקשר שלהם לחברות ששילמו להם את התקבולים התמצה בהיותם עובדים בהן – כאשר הם לא היו בעלי מניות בחברות הללו. כמו כן, דובר היה בתקבולים ששולמו למנהלים בגין תניות אי-תחרות אשר מעצם טיבן קשורות ביחסי העבודה בין העובד למעביד. משכך באותו עניין היה ברור כי התקבולים הועברו לידי הנישומים כתוצאה מיחסי העבודה בינם לבין החברות. במוקד הדיון שנערך בפסק הדין ניצבה אפוא השאלה האם יש לסווג את התקבולים שהתקבלו מכוח יחסי העבודה כהכנסות הוניות – כפי שדיווחו עליהם המנהלים במקור, או כהכנסות פירותיות – כעמדת פקיד השומה. קרי, בעניין ברנע נקודת המוצא הייתה כי המנהלים קיבלו את התקבולים ב"כובעם" כעובדים ומכוח יחסי העבודה; ובהתחשב בנקודת מוצא זו התעורר הצורך להכריע בין סיווגם של התקבולים כ"רווח הון" או כ"הכנסת עבודה".

מכך ניתן להסיק שתי מסקנות השלובות זו בזו: הראשונה – כי החזקה שנקבעה בעניין ברנע נועדה לחול ביחס לתשלומים שהועברו ממעביד לעובד בשל קיומם של יחסי העבודה ביניהם. אמירות המלמדות על כך שזורות לאורך פסק דינו של השופט עמית (ראו למשל בפסקאות 18, 23, 25, 26, 43, 47 לפסק דינו). כך למשל, בפסקה 43 לפסק דינו ציין השופט עמית כי "לשונו של סעיף 2(2) רחבה היא... והפרשנות המקובלת היא כי יש להחילו על כל תשלום הניתן כתוצאה מיחסי העבודה בין הצדדים ומשום קיומם של יחסים אלה"; וכי "קשה לחלוק על כך שתשלומי אי התחרות במקרים שלפנינו ניתנו כתוצאה מיחסי העבודה בין הצדדים ומשום קיומם של יחסים אלה, וממילא החזקה הרואה בתשלומים אלה משום 'הכנסת עבודה' פירותית בעינה עומדת" (ההדגשות הוספו).

השנייה – כי מטרתה העיקרית של החזקה הייתה לקבוע ברירת מחדל לפיה תקבולים שהועברו לעובד כתוצאה מיחסי עבודה ימוסו כהכנסה פירותית מעבודה ולא כהכנסה הונית, אלא אם כן הוכיח העובד כי מדובר בהכנסה הונית. כלומר, בעניין ברנע הדגש העיקרי הושם על ההבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית בכל הנוגע לתקבולים המשולמים ממעביד לעובד (ראו את הדיון שערך השופט עמית בפסקאות 28-18 לפסק דינו. כן ראו פסקאות 43, 45-47, 55, 66 לפסק דינו).

המקרה דנן לעומת זאת נבדל מעניין ברנע בשני היבטים מהותיים: ראשית, בענייננו ברור כי התקבולים התקבלו במקור אצל המערער שלא כתוצאה מיחסי העבודה בינו לבין החברה (ואף לא בכובעו כבעל מניות בה) – אלא במסגרת עסקת המכר, בכובעו כבעל הסימן המסחרי. ואולם בשל הקביעה כי מדובר בעסקה מלאכותית, התעורר הצורך לסווג מחדש. שנית, בענייננו אין עוד מחלוקת כי יש לסווג את התקבולים כהכנסה פירותית (ולא כהכנסה הונית), והשאלה שבמוקד היא האם יש לסווגם כ"הכנסת עבודה"

– לנוכח היותו של המערער עובד החברה; או שמא יש לסווגם כ"הכנסה מדיבידנד" – בשל היותו של המערער בעל מניות בה. שאלה זו כלל לא התעוררה בעניין ברנע, משלא היה ספק כי המנהלים קיבלו את התקבולים ככובעם היחיד כעובדי החברות.

לא למותר לציין גם כי בעניין ברנע לא התעוררה השאלה של "סיווג מחדש" של העסקה מכוח סעיף 86 לפקודת מס הכנסה – במסגרתו כאמור נדרש פקיד השומה להגדיר מחדש את מהות העסקה שלא בהתאם לעובדות שהציג הנישום; אלא השאלה של "סיווג שונה" של התקבולים, אשר "נועד לאותם מקרים בהם מקבל פקיד השומה את העובדות כפי שהוצגו על-ידי הצדדים אך סבור שיש להאיר את העסקה באור שונה לאור המהות המשפטית-כלכלית האמתית שלה" (ראו: ע"א 9308/20 פקיד שומה עכו נ' בית חוסן בע"מ, פסקה 12 לחוות דעתי (13.2.2023)). כלומר, בעניין ברנע נדרש בית המשפט לנתח את מהותם הכלכלית האמתית של התקבולים שקיבלו המנהלים על פי העובדות שהוצגו על ידיהם, ובהתאם לקבוע את סיווגם לצורכי מס. בענייננו לעומת זאת, אנו נדרשים להתעלם מעסקת המכר שבוצעה ומן העובדות כפי שדווחו על ידי המערער, ולקבוע מחדש את מהות התשלומים שהתקבלו אצל המערער במנותק מהעובדות שהתרחשו בפועל.

מטעמים אלה אני סבורה כי קיים קושי להחיל בענייננו את "חזקת הכנסת העבודה" שנקבעה בעניין ברנע, וכי יש לבחון את סיווגם של התקבולים שקיבל המערער בהתעלם מחזקה זו.

18. במאמר מוסגר יצוין כי אף לו היה מקום להחיל את החזקה האמורה גם בענייננו, משאין חולק כי בפועל התקבולים שהועברו לידי המערער לא הועברו אליו כתוצאה מיחסי העבודה בינו לבין ספירה ישראל אלא מכוח עסקת המכר של הסימן המסחרי, כפי שמציין גם המשיב, נראה שבכך נסתרה החזקה לפיה מדובר בהכנסה מעבודה.

19. כיצד אפוא יש לסווג את הכספים שנמשכו על ידי המערער מספירה ישראל בשנות המס שבערעור? אני סבורה כי התשובה לשאלה זו טמונה בסעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה.

אקדים ואבהיר כי כפי שטוען המשיב, סעיף 3(ט) לפקודה נחקק רק בשנת 2016, ונכנס לתוקף ביום 1.1.2017 (ראו סעיף 164 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז – 2016). משכך הוא אינו חל בשנות המס הרלוונטיות לערעור דנן. אף-על-פי-כן, הגם שהסעיף לא חל באופן ישיר על ענייננו, אני סבורה כי ניתן ללמוד ממנו על השקפת

המחוקק בדבר סיווגם לצורכי מס של כספים שנמשכו מחברה על ידי בעל מניות מהותי בה, מבלי ששולם בגינם מס כנדרש.

20. סעיף 3(ט)2 לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

יראו משיכה מחברה, במועד החיוב, כהכנסתו של בעל המניות המהותי –

- (א) מדיבידנד, אם היו רווחים בחברה ובהתאם לחלקו בהם; לעניין זה, "רווחים" – כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות;
- (ב) במשיכה שפסקת משנה (א) אינה חלה עליה, אם מתקיימים יחסי עובד מעביד – כהכנסת עבודה;
- (ג) במשיכה שפסקת משנה (ב) אינה חלה עליה – כהכנסה מעסק או ממשלח יד;

"משיכה מחברה" מוגדרת לצורך הסעיף כ"משיכה של כספים מחברה על ידי בעל מניות מהותי או קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימושם, והכול במישרין או בעקיפין, למעט משיכה או העמדה לשימוש כאמור המהווה הכנסה אשר חויבה במלוא המס"; ו"בעל מניות מהותי" מוגדר כ"מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם" (ראו סעיף 3(ט)1) וסעיף 88 לפקודה).

21. מקריאת נוסח הסעיף ניתן ללמוד כי המחוקק נתן דעתו למצבים בהם מי שהוא בעל מניות מהותי בחברה מנצל את כוחו על מנת לבצע משיכות של כספים מהחברה או להעמיד לרשותו נכס מנכסיה בדרך שאינה מחייבת אותו לפי חוק בתשלום מס על מלוא הסכום שהגיע לכיסו (למשל בדרך של הלוואה); וכך הוא זוכה לעשות שימוש בכספי החברה ובנכסיה וליהנות מהם מבלי לשלם עליהם מס כדין. כך גם עולה מדברי ההסבר לסעיף, שם נכתב כי "אחת התופעות הנפוצות של ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו-שלבי היא משיכות של כספים או נכסים מחברה בידי בעלי המניות של החברה, אשר משמשות את בעלי המניות ואינן מוחזרות במשך פרק זמן ארוך, ולעתים אינן מוחזרות כלל. המשיכות מוגדרות על ידי בעלי המניות כהלוואה שתוחזר לחברה בבוא היום, או בתום תקופה ארוכה" (דברי הסבר להצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, ה"ח הממשלה 433, 505 (להלן: דברי ההסבר)).

כמו כן, במסגרת סעיף זה הביא המחוקק בחשבון גם את האפשרות שאותו בעל מניות מהותי מחזיק בכובע נוסף כעובד החברה. במצבים מעין אלה, קבע המחוקק כי ברירת המחדל הראשונה היא שכספים שנמשכו על ידי בעל המניות המהותי יסווגו כהכנסה מדיבידנד על פי סעיף 2(4) לפקודה, וזאת בכפוף לכך שישנם רווחים בחברה, ובהתאם לחלקו בהם. רק אם אופציה זו אינה מתקיימת – קרי אין רווחים בחברה, ואם מתקיימים בין בעל המניות לבין החברה יחסי עובד-מעביד, יסווגו הכספים כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה. אם גם אופציה זו אינה מתקיימת – קרי לא מתקיימים יחסי עובד-מעביד, הרי שאז יסווגו הכספים כהכנסה מעסק או ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה (ראו: חוזר מס הכנסה מספר 07/2017 "סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה – מיסוי בעל מניות מהותי בשל משיכה מחברה" 7-6 (22.8.2017) (להלן: חוזר מס הכנסה 07/2017)).

22. אכן וכפי שציינתי לעיל, סעיף זה אינו חל באופן ישיר בענייננו. עם זאת, אני סבורה כי משהביע המחוקק דעתו ביחס לאופן בו יש לסווג כספים שנמשכו על ידי מי שהוא בעל מניות מהותי בחברה, לרבות במקרים בהם אותו בעל מניות הוא גם עובד בחברה – יש להעניק לכך משקל מכריע בבחינת השאלה כיצד יש לסווג מחדש את הכספים שמשך המערער מהחברה בשנות המס הרלוונטיות.

23. במאמר מוסגר יוער כי מדברי ההסבר עולה כי סעיף 3(ט) לפקודה נועד בעיקר למצבים בהם מושך בעל מניות כספים מהחברה בכסות של הלוואה (שאינה מוחזרת במשך פרק זמן ארוך או שאינה מוחזרת כלל), וכך מחויב בתשלום מס רק על הריבית הרעיונית שנחסכה ממנו (ראו סעיף 3(ט) לפקודה. כן ראו: דברי ההסבר, בעמוד 505). בענייננו לעומת זאת, מדובר על בעל מניות שמשך כספים בכסות של תשלומי תמורה בגין עסקת מכר שתמורתה פטורה ממס (אשר לאחר מכן נקבע כי היא עסקה מלאכותית). עם זאת, בשני המקרים המהות היא זהה: בעל מניות המנצל את כוחו בחברה לצורך הזרמת כספים לכיסו, תוך סיווג הפעולה באופן הפוטר אותו מתשלום מלוא המס בו הוא הוא היה מחויב לו סיווג את הפעולה בדרך אחרת, לרבות כהכנסה מעבודה או מדיבידנד (ראו בהקשר זה: חוזר מס הכנסה 07/2017, בעמוד 3 – שם הובהר כי "משיכה של כספים מחברה הינה הגדרה רחבה מאוד").

24. אם כן, יש לבחון האם בענייננו מתקיימת ברירת המחדל הראשונה הקבועה בסעיף 3(1ט)2, כלומר האם בעת משיכת הכספים היו בספירה ישראל רווחים לחלוקה. במסגרת ערעורו טען המערער כי בשנים הרלוונטיות אכן היו בחברה די עודפים צבורים לצורך משיכת הכספים שנמשכו על ידיו כדיבידנד. המשיב מצידו לא חלק על טענה זו,

לא בתשובתו לערעור ואף לא במסגרת השלמת הטיעון שהוגשה על ידיו לאחר שהתקיים הדיון בערעור. בשים לב לכך שעסקינן רק בשאלת סיווג הכספים לצורך תשלום מס על ידי המערער, מבלי שצפויה להיות לכך השפעה משמעותית על נושי החברה (שכן הכספים נמשכו זה מכבר) – אני סבורה כי ניתן להסתפק בכך לצורך הכרעה בשאלת קיומם של רווחים לחלוקה. בהתאם, אני סבורה כי יש מקום לסווג מחדש את כספי התמורה שמשך המערער מספירה ישראל בשנות המס הרלוונטיות כהכנסה מדיבידנד.

25. בטרם סיום חלק זה, אדרש בקצרה לטענות המשיב ביחס לפסק הדין שניתן בע"א 2552/11 ד"ר ברנע נ' פקיד השומה חיפה (2.4.2013). באותו עניין נדון ערעור מס הכנסה שהגיש ד"ר עלי ברנע (להלן: ד"ר ברנע), אשר שימש בעת הרלוונטית כמנכ"ל חברת בייטמן הנדסה בע"מ (להלן: בייטמן) והחזיק במניות שלה. בין השנים 1998-2002 שולם לד"ר ברנע סכום של כ-15 מיליון ש"ח. ד"ר ברנע דיווח על הכספים כדיבידנדים שקיבל מהחברה בהיותו בעל מניות. פקיד השומה לעומת זאת קבע כי יש לסווג את הכספים ששולמו לד"ר ברנע כהכנסת עבודה, בשל היותו עובד של החברה. באותו עניין התקבלה עמדת פקיד השומה כי מדובר בהכנסת עבודה.

לטענת המשיב יש ללמוד מקביעה זו על ענייננו. לא מצאתי ממש בטענה זו. באותו עניין התבססה הקביעה כי יש לסווג את הכספים שקיבל ד"ר ברנע כהכנסת עבודה על הנסיבות הספציפיות שהתקיימו שם. כך, באותו עניין קיבל ד"ר ברנע את מניותיו בביטמן במסגרת הסכם הקצאה שנחתם בין החברה האם שלה לבין ארבעה עובדים בכירים בביטמן, מכוחו הוקנו להם מניות בכורה שהוחזקו על ידי חברת נאמנות באיי הבתולה (להלן: הסכם ההקצאה). במהלך השנים קיבלו אותם עובדים בכירים, ובהם ד"ר ברנע, סכומים שהוגדרו כדיבידנדים. בין היתר, במסגרת הסכם הפרישה שנחתם עם ד"ר ברנע עם פיטוריו, נקבע כי בייטמן תחלק לו דיבידנד של 2 מיליון דולר.

בפסק הדין, עמד בית משפט זה על הטעמים בשלהם הוא היה סבור כי יש לסווג את הכספים כהכנסת עבודה ולא כדיבידנד. כך, צוין כי הסכם ההקצאה יצר מבנה מיוחד שעל פיו מניות הבכורה של העובדים יוחזקו בנאמנות; לעובדים לא תעמוד זכות להוריש את המניות; והם יידרשו להחזירן עם סיום יחסי העבודה. עוד צוין כי במהלך השנים קיבלו אותם עובדים סכומים שהוגדרו כדיבידנדים, כאשר לצורך חישובם נלקחו בחשבון רווחים של חברות אחרות בחו"ל שהשתייכו לקבוצת החברות עמה נמנתה בייטמן. ואולם הרווחים של אותן חברות בחו"ל כלל לא נכללו בדו"חות הכספיים של בייטמן, וד"ר ברנע אף לא היה בעל מניות באותן חברות. חרף זאת, הרווחים של אותן חברות זרות נכללו כאמור בתחשיב "הדיבידנדים". כמו כן, צוין כי חרף העובדה שמניות הבכורה

שקיבלו אותם עובדים בכירים הומרו למניות רגילות בשנת 2000, הם המשיכו לקבל סכומי כסף שהוגדרו כדיבידנדים. על רקע האמור, נקבע באותו עניין כי "הנתונים שציננו, בוודאי בהצטברם יחד, מובילים למסקנה שנכון היה לסווג את סכומי הכסף שקיבל המערער לא כדיבידנדים אלא כתשלומים ששולמו לו אך ורק בשל היותו עובד החברה" (שם, בפסקה 4).

מן האמור עולה אפוא כי באותו עניין ניתן היה להסיק בבירור מנסיבות העניין כי הכספים שקיבל ד"ר ברנע מבייטמן שולמו לו רק מכוח היותו עובד בחברה; וכי הקצאת המניות וחלוקת הכספים כדיבידנדים נועדו ככל הנראה כדי לכסות על מהותם האמתית של הכספים כתמורה המשולמת בשל קיומם של יחסי עבודה. נסיבות דומות לאלה אינן מתקיימות בענייננו, ולכן אינני סבורה כי ניתן ללמוד מהקביעות בפסק הדין על הסיווג הנכון של הכספים במקרה דנן.

עוד יצוין כי לא מצאתי ממש בטענת המשיב לפיה הלשון הרחבה בה נוקט סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה מובילה למסקנה כי מדובר בסיווג שיורי אשר יחול בכל מקרה בו מדובר בנישום שהוא גם עובד וגם בעל מניות, אשר קיבל הכנסה מהחברה שאיננה דיבידנד. סעיף 2(2) לפקודה אומנם נוקט בלשון רחבה וכולל בתוכו "כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו". עם זאת, על פי פרשנותו המקובלת של הסעיף, הוא חל רק על תשלום הניתן כתוצאה מיחסי העבודה בין הצדדים ובשל קיומם (ראו: ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, פסקה 18 (2.2.2014); עניין ברנע, בפסקה 43; ע"א 3844/15 פקיד שומה פתח תקוה נ' שירותי בריאות כללית, פסקה כט (15.12.2016)).

26. לאור האמור, הגעתי למסקנה כי יש לסווג את הכספים שנמשכו על ידי המערער מספירה ישראל בשנות המס הרלוונטיות כהכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה; ובהתאם לקבוע את שיעור המס שייגבה בגינם.

קנס הגירעון

27. כזכור, בענייננו חויב המערער בצווי השומה בשנות המס שבערעור בקנס גירעון בשיעור של 15% בהתאם לסעיף 191(ב) לפקודת מס הכנסה, הקובע כדלקמן:

נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון.

בית משפט קמא קבע בפסק דינו כי אכן היה מקום להטיל קנס כאמור. זאת משנקבע כי עסקת המכר של הסימן המסחרי מהווה תכנון מס שלילי בלתי לגיטימי, הנעדר טעם מסחרי, באופן המלמד על רשלנות בעריכת הדו"חות שמטרתה היא הפחתת תשלום המס. כאמור בפתח הדברים, לא ראיתי מקום להתערב בקביעה זו.

28. המערער מעלה שתי טענות עיקריות בכל הנוגע לקנס הגירעון: הראשונה – כי הקנס הוטל בחוסר סמכות; והשנייה – כי הוא לא התרשל בעריכת הדו"חות שהגיש לרשויות המס.

בכל הנוגע לטענה הראשונה, אני סבורה כי יש לדחותה בראש ובראשונה בהתחשב בעובדה שהיא לא הועלתה בשום שלב על ידי המערער במסגרת ההליך קמא, והיא נזכרה לראשונה רק במסגרת הערעור דנן. די בטעם זה כדי להביא לדחייתה.

אף לגופו של עניין לא מצאתי ממש בטענה זו. לטענת המערער, קנס הגירעון הוטל על ידי רכזת החוליה במשיב, אשר הוסמכה לשמש כעוזר פקיד השומה לעניין סעיפים 145, 150, 151 ו-152 לפקודה. לגישתו, מאחר שהיא לא הוסמכה מפורשות לשמש כעוזר פקיד השומה לעניין סעיף 191(ב) לפקודה, הרי שהיא אינה מוסמכת להטיל קנס גירעון. אלא שלטעמי ההסמכה להוציא שומה לפי סעיף 145 לפקודה כוללת מיניה וביה גם את הסמכות להטיל קנס גירעון (השוו: ע"א 6893/19 חברת בית אבות שלמה המלך בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 23 (4.8.2020)). על כן ניתן ללמוד, בין היתר, מסעיף 191(ד) לפקודה, הקובע כי "לענין סעיפים 149-152 דין הוספת קנס על גרעון לפי סעיף זה כדין שומה". עוד יצוין כי לפי טענת המשיב – אשר לא נסתרה – קנס הגירעון במקרה דנן הוטל על דעת פקיד השומה.

29. גם בטענות המערער כי לא היה מקום לקבוע כי הוא התרשל בעריכת הדו"ח לא מצאתי ממש. אומנם השאלה מהי "התרשלות" לצורך סעיף 191 טרם התבררה באופן מקיף בפסיקתו של בית משפט זה. עם זאת, הובהר בפסיקה כי:

בבחינת ההתרשלות של נישום לצורך הטלת קנס גירעון "רגיל", בשיעור של 15%, יש להשקיף על התמונה הכוללת המצטיירת מן הדיווח שלו, בהינתן הפגמים המצטברים שנפלו בו. הנטל להוכחת אי-התרשלות רובץ על כתפי הנישום עצמו, וככל שהתמונה הכוללת חמורה יותר עליו להציג הסברים משכנעים יותר ביחס להתנהלותו. בסופו של דבר צריכים אותם הסברים להניח

את הדעת בעניין היסוד הנפשי שעמד בבסיס הפגמים בדיווח, כך שיהיה ברור כי מקורם בפעולות שנעשו שלא מתוך התרשלות. בתוך כך יש להבחין בין פגמים הנובעים מעמדה לגיטימית של הנישום, שבה האמין בתום לב, גם אם היא מנוגדת לעמדת פקיד השומה; לבין פגמים שמקורם בחוסר תשומת לב, אי-שקידה ראויה על הדיווח או אי-עריכת בירורים נדרשים בנוגע אליו (ע"א 3454/21 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה 17 (12.7.2023)).

30. בענייננו, בהתאם לקביעותיו העובדתיות של בית משפט קמא – שכזכור המערער חזר בו מהערעור לגביהן – עסקת המכר עליה דיווח המערער נעדרה כל טעם מסחרי אמיתי; והמניע היחיד שהוביל את המערער לביצועה היה רצונו למשוך כספים מהחברה בפטור מתשלום מס. כן קבע בית משפט קמא כי המערער ביקש לנצל פרצה שהתגלתה בהוראת סעיף 97(ב)(1) לפקודה. מכך עולה כי לא רק שהמערער התרשל בדווחו על העסקה, אלא שהוא פעל מתוך מניע פסול במטרה ברורה להפחית את תשלום המס שהוטל עליו (באופן שייתכן כי יכול היה להצדיק אף הטלת כפל קנס לפי סעיף 191(ג) לפקודה, שעניינו במקרים בהם "הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס").

בשים לב לקביעות אלה, לא השתכנעתי כי ההסברים שהציג המערער לפגמים שנפלו בדיווחו – אשר עיקרם בכך שהוא קיבל ייעוץ מקצועי וסבר בתום לב כי העסקה פטורה ממס – די בהם כדי להניח את הדעת ביחס להתנהלותו (ראו והשוו: ע"א 1134/11 ד.מ שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע, פסקאות 32-30 (12.5.2013); ע"א 1002/15 שהרבני נ' פקיד שומה חיפה (6.7.2016)). משכך, אני סבורה כי יש להותיר את קנס הגירעון שהוטל על המערער בשנות המס שבערעור על כנו.

סוף דבר

31. אם תישמע דעתי נורה על קבלת הערעור באופן חלקי, כך שהכנסות המערער אשר סווגו על ידי המשיב בשנות המס שבערעור כהכנסות מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה יסווגו כהכנסות מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה; וקנס הגירעון שהוטל על המערער בשנים אלה יותר על כנו.

בהתחשב בתוצאה אליה הגעתי, אציע כי לא ייעשה צו להוצאות.

ש ו פ ט ת

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

שופט

השופטת ג' כנפי-שטייניץ:

אני מסכימה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ר' דונן.

ניתן היום, י"ב באלול התשפ"ג (29.8.2023).

שופטת

שופטת

שופט