



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

בעניין: פלוני – תושב זר

המערער

ע"י ב"כ עו"ד טארק בשיר

- נ ג ד -

פקיד שומה אוטונומיה

המשיב

ע"י ב"כ עו"ד אמיר שקר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

1

2

פסק דין

3

4 פסק דין זה עוסק בערעור שהגיש [הושמט] (להלן: "המערער"), נגד שומות מס הכנסה של
5 פקיד שומה אוטונומיה (להלן: "המשיב") לשנת 2015 וזאת, בהתאם להוראות סעיף 160(ג)
6 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה").

7

א. העובדות הדרושות לעניין

8 1. המערער השתתף וזכה במשחק טוטו (WINNER16) שהתקיים בשנת 2015. סכום
9 הזכייה עמד על 45,277,045 שקלים. בהתאם להוראות סעיף 124ב לפקודה
10 ובהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום בשל הימורים, הגרלות או פעילות
11 נושאת פרסים), התשנ"ג-2003 (להלן: "תקנות ניכוי במקור") נוכו למערער במקור
12 30% מכספי הזכייה. בנוסף, לאחר שבוצעה בחינה מחודשת של המשיב, נוכו
13 למערער עוד 2% נוספים בהתאם להוראות 121ב לפקודה בגין מס על הכנסות
14 גבוהות (להלן: "מס יסף").

15

16 2. הסכום עליו קובל המערער במסגרת הערעור דנן עומד על סך של 13,583,114
17 שקלים, שהם 30% שנוכו מכספי הזכייה, לשם גביית מס הכנסה.

18

19 3. המערער הוא תושב רצועת עזה ואינו תושב ישראלי לצורכי מס.

20



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

- 1
2
3 **ב. ההליכים הנוגעים לעניין עד כה**
- 4 .4 המערער טען כי אינו צריך לשלם מס הכנסה בשיעור שנקבע לו ובשל כך, בתחילה
5 הגיש ערעור לבית משפט זה בקשר לכך. במסגרת הערעור, הסתבר כי המערער
6 כלל לא מיצה את ההליכים מול המשיב כנדרש בדין ולכן, ניתן פסק דין בהסכמת
7 הצדדים, הקובע כי המערער יגיש בקשה להחזר מס לפי סעיף 160 לפקודה וישמור
8 על זכויותיו לאחר החלטת המשיב.
- 9
- 10 .5 המערער הגיש כאמור בקשה להחזר מס לשנת 2015 בהתאם להוראות סעיף 160
11 לפקודה ובמסגרתה, ביקש החזר מלוא סכום המס שנוכה לו במקור. טענתו של
12 המערער הייתה כי הוא אינו חב במס הכנסה בגין כספי הזכייה.
- 13
- 14 .6 במסגרת הדיון שנערך, עלה כי לאור המצב החוקי ששרר באותה העת, לא נוכח
15 במקור סכום מס היסף שהיה המערער מחויב בתשלומו ונקבע כי עליו לשלמו גם
16 כך.
- 17
- 18 .7 בהמשך לכך, קיים המשיב דיון, במסגרתו נשמעו טענותיו של המערער, אשר היה
19 מיוצג על-ידי בא כוחו, ובסופו של דבר החליט המשיב לדחות את בקשת המערער
20 להחזר מס בהתאם להוראות סעיף 160 לפקודה.
- 21
- 22 .8 בעקבות החלטת המשיב, הגיש המערער את הערעור דנן.
- 23
- 24 .9 במסגרת הדיון הראשון שנערך, הסכימו הצדדים כדלקמן (פרוטוקול, ע' 1, ש' 30-
25 :28):
- 26 **"ב"כ הצדדים: אין צורך לנהל הוכחות בתיק זה הואיל והמחלוקת**
27 **היא משפטית ולא עובדתית. אנו ננסה להגיע להסכמה על רשימת**
28 **עובדות מוסכמות שתוגש לבית המשפט ועל בסיס כך יוגשו**
29 **הסיכומים בכתב".**
- 30
- 31 .10 ביום 31.1.19 הגיש ב"כ המערער בקשה שכותרתה: **"בקשה להמשך ההליכים**
32 **וקביעת מועדים לתצהירים ומועד הוכחות"**. במסגרת הבקשה, הודיע המערער כי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

- 1 הצדדים לא הצליחו להגיע להסכמות כלשהם ולפיכך, יש צורך בהגשת תצהירים
2 וקביעת דיוני הוכחות.
3
- 4 .11 עוד באותו היום ניתנה החלטה הקובעת מועדי הגשת תצהירים ומועד לקדם
5 משפט מסכם.
6
- 7 .12 מטעם המערער הוגש תצהיר שלו (ביום 17.3.19).
8
- 9 .13 ביום 8.4.19 הגיש המשיב "הודעה על פתיחת שומה" ובמסגרתה ביקש גם לעכב
10 גם את ההליכים דנן. המדובר בכך שבעקבות הדיון שהתקיים בעניינו של המערער,
11 התקיים שימוע בפני המנהל (כהגדרתו בסעיף 147 לפקודה) לפני פתיחת השומה
12 ובהמשך לכך, החליט המנהל על פתיחת השומה בהתאם לסמכותו לפי סעיף 147
13 לפקודה. לאחר הדברים האלה, התקיים במשרד המשיב שימוע בנוכחות בא כוחו,
14 שבו ניתנה לו הזדמנות להשמיע את טענותיו ולאחר מכן, הוצא למערער צו "חדש".
15
- 16 .14 במסגרת הצו החדש, נקבע כי על המערער לשלם 30% מס הכנסה על כספי הזכיה
17 וכן 2% נוספים בגין מס היסף.
18
- 19 .15 ביום 1.7.19, הגיש המשיב הודעת עדכון בנוגע להוצאת השומה לפי סעיף 147
20 לפקודה. בהמשך לכך, ניתנה למערער האפשרות להגיב לשומה המעודכנת
21 שהוצאה לו, והוא עשה כן ביום 4.8.19.
22
- 23 .16 בהמשך לכך, נקבע דיון בנוכחות הצדדים ובסופו הוצעה לצדדים הצעה לסיום
24 ההליך דנן (פרוטוקול, ע' 4, ש' 1-3). הצדדים הודיעו (ב-17.12.19 וב-18.12.19) על
25 כך שהם אינם מקבלים את ההצעה.
26
- 27 .17 המערער גם הגיש (ב-17.12.19) "בקשה לחייב את המשיב למסור מידע רלוונטי
28 לתביעה". בהמשך לכך, ולארכות שביקש המשיב, הוא הגיש (ב-18.2.19) תגובה
29 לבקשה למסירת פרטים, אשר גובתה בתצהירה של הגב' נטלי תורג'מן.
30
- 31 .18 באותו המועד (18.2.20) הוגש גם תצהירו של דרור גיל, שהוא רכז חולית שומה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

- 1 בפקיד שומה ירושלים 2.
- 2
- 3 19. בדיון קדם המשפט המסכם (שהתקיים ביום 23.2.20), נקבע דיון הוכחות (ל-
4 10.6.20), אשר במסגרתו היו צריכים להיחקר כלל המצהירים.
5
- 6 20. אלא שבעקבות התפרצות נגיף הקורונה, לא ניתן היה לקיים דיון הוכחות בנוכחות
7 המערער ובסופו של דבר הודיעו הצדדים (ב-7.11.21) על הסדר דיוני ובקשה
8 לביטול דיון ההוכחות.
9
- 10 21. בהמשך לאמור, השלימו הצדדים את הגשת הסיכומים.
11
- 12 22. כעת נסקור את טענות הצדדים ובהמשך לכך, נדון בטענותיהם ונכריע בערעור.
13
- 14 **ג. טענות המערער**
- 15 23. המערער טוען כי בשל היותו תושב הרשות הפלסטינאית, שאין לו כל עסק או
16 פעילות בישראל, הוא זכאי לפטור מלא מתשלום מס בישראל. לטענת המערער,
17 המסקנה העולה מסעיף 2 לנספח החמישי (פרוטוקול בנושא יחסים כלכליים)
18 להסכם הביניים בין ישראל לרשות הפלסטינאית (להלן: "פרוטוקול פריז"), היא
19 כי הצדדים לפרוטוקול פריז קבעו במסגרתו כי ישראל תמסה פלסטינאים רק
20 מפעילות כלכלית שהם מבצעים בישראל ותעביר לרשות הפלסטינאית 75% מהמס
21 שתגבה. בענייננו, משהמערער לא מקיים כל פעילות כלכלית בישראל, הוא אינו
22 חייב במס על זכייתו בטוטר, שאין חולק כי אינה מהווה פעילות כלכלית ובמסגרת
23 ההסכם, נקבע כי אין למסותו בגין זכייתו.
24
- 25 24. המערער טוען לחילופין כי יש לסווג את הכנסתו מזכייתו כרווח הון החייב ב-25%
26 בלבד. בקשר לכך, המערער טוען כי מקור החיוב בסעיף 124ב לפקודה מהווה סעיף
27 "קשה ביותר מבחינת תוצאות המס שלו..." וכן כי "הוראות אלו חריגות בנוף
28 המס הישראלי ומטילות מס שלא על הרווח האמיתי ועל כן יש לפרשו בצמצום
29 ככל האפשר..."
30
- 31 25. המערער טוען כי מקור החיוב של הגרלות בישראל נוגע למקרים בהם אין לייחסם
32 להכנסה "החייבת במס לפי מקור אחר בפקודה" וכי בענייננו כרטיס ההגרלה הוא



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

- 1 "נכס" והפרס הוא "רווח הון" החייב ב-25% מס ולכן אין למסותו ב-35% (במועד
2 הרלוונטי לענייננו שיעור המס עמד על 30%) כפי שטוען המשיב.
3
- 4 .26 המערער טוען כי בפתיחת השומה בהתאם לסעיף 147 רק לאחר הגשת הערעור
5 ולמרות הזמן הרב שחלף, פעל המשיב בכדי "לתת מכה תחת מכה ולהכריח את
6 המערער לשגת בו מערעורו". בקשר לכך, טוען המערער כי השימוש בפתיחת שומה
7 לפי סעיף 147 צריך להעשות רק כאשר "יצביע פקיד השומה על נסיבות מיוחדות
8 וחריגות המצדיקות זאת". בענייננו, טוען המערער, המשיב לא הצביע על נסיבות
9 מיוחדות המצדיקות את פתיחת השומה כפי שנעשה.
10
- 11 .27 המשיב טוען כי אין להטיל מס יסף על כספי הפרס בו זכה. בקשר לכך טוען המשיב
12 כי בסעיף בפקודה הוגדרה "הכנסה חייבת" ככזו שאינה כוללת הכנסות מסעיף 2א
13 לפקודה. על כן, המערער טוען כי לא היה מקום להטיל על זכייתו את מס היסף
14 בנסיבות המתוארות.
15
- 16 **ד. טענות המשיב**
- 17
- 18 .28 המשיב טוען כי דין הערעור להידחות.
19
- 20 .29 לטענת המשיב, חיוב המס במקור על-ידי המועצה להסדר הימורים בספורט
21 נעשתה בהתאם לתקנות הניכוי במקור.
22
- 23 .30 המשיב טוען כי לאור "המצב החוקי ששרר במועד הזכייה לא נוכה במקור מס
24 נוסף על הכנסות גבוהות", אלא שבהתאם לדו"ח שהגיש המערער עצמו, הוא לא
25 כלל את ההכנסות מהזכיה כהכנסות חייבות ולא דיווח על הזכיה כהכנסה חייבת.
26 לאור בחינת הדו"ח שהגיש המערער, עלה כי הוא לא חויב במס על הכנסות גבוהות
27 ולכן התקיים שימוע שבעקבותיו נפתחה השומה והוא נדרש לשלם גם את מס
28 היסף.
29
- 30 .31 המשיב טוען כי אין מקום להתערבות שיפוטית בשיקול דעתו בשומה וזאת בשל
31 הנסיבות הבאות:
32 א. סעיף 2א לפקודה, שמסדיר את המיסוי בגין זכיה ברווחים מהימורים נחקק



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

- 1 במסגרת חוק התכנית הכלכלית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה
2 להשגה יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003 ו-2004,
3 התשס"ג-2003 (להלן: "החוק"). במסגרת זו נקבע כי גם תושבי חוץ – כגון
4 המערער – הזוכים בהגרלות והימורים בישראל, ימוסו בהתאם לחוק בישראל.
5 ב. סעיף 4א(א)(11) לפקודה קובע כי המקום שבו הופקה ההכנסה הוא מקום
6 מושבו של המשלם.
7 ג. סעיף 124ב לפקודה קובע את שיעור המס ואת העובדה שלא ניתן לתת זכאות
8 "לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או לקיזוז כלשהם...".
9 ד. בהתאם להוראות החקיקה הרלוונטית, המועצה להסדר הימורים בספורט
10 שילמה למערער את כספי הזכיה תוך ניכוי המס במקור.
11
12 32. לאור קביעת סעיף 4א(א)(11) לפקודה חייב המערער במס בישראל ואין בטענותיו
13 בכדי להביא למסקנה אחרת.
14
15 33. נטען כי הפוך מטענתו של המערער, פרוטוקול פריז קובע במפורש כי (בסעיף 2 שלו)
16 "לכל מינהל מס תהא הזכות להטיל את המיסים הישירים הנובעים מפעילויות
17 כלכליות המתבצעות בתוך האיזור אשר תחת אחריות המיסוי שלו". לפיכך, אין
18 בטענותיו של המערער בנוגע לפרוטוקול פריז בכדי להצדיק את הפטור לו הוא
19 טוען. לגבי העברת 75% מהמס שייגבה לרשות הפלסטינאית, טוען המשיב כי
20 מדובר אך ורק במס שנגבה מעבודה ואינו רלוונטי לענייננו.
21
22 34. לטענת המשיב יש גם לדחות את טענות המערער לגבי הטלת מס בשיעור של 25%
23 וזאת בשל החקיקה ספציפית שבה מדובר ואשר קובעת ברחל בתך הקטנה את
24 שיעור המס הרלוונטי בעת זכיה בהגרלות.
25
26 35. לגבי פתיחת השומה – המשיב טוען כי משהתברר כי המערער לא הגיש דוח מס
27 בגין שנת המס הרלוונטית ומשהוגש הדוח לאחר הגשת הערעור, נפתחה השומה
28 כדין וזאת על מנת להגיע למצב בו נגבה מס אמת בהתאם לנסיבות המקרה.
29
30 36. בקשר לכך, טוען המשיב כי במועד זכייתו של המערער לא הייתה חובה לניכוי
31 במקור גם של מס היסוף וכי ביום 1.1.17 תוקנו תקנות ניכוי במקור. המשיב טוען



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

1 כי העובדה שסכום מס היסף לא נוכה במקור אין משמעו פטור מתשלומו. לפיכך,
2 המערער היה חייב לדווח על זכייתו למשיב ולשלם את מס היסף כדין.
3
4 37. המשיב עוד הסביר כי בהתאם לתצהירה של הגב' תורגימן (הנ"ל), משהמשיב מצא
5 כי המערער הגיש את הדוח כאשר כספי הזכיה סווגו כפטורים מתשלום מס, הוא
6 מצא לנכון לפתוח את הושמה ולקבוע כי המערער חייב גם במס היסף בנוסף למס
7 ההכנסה בהתאם לתקנות ניכוי במקור כפי שנעשה.
8
9 38. לגבי סמכותו לפתוח את השומה טוען המשיב כי סמכותו לפי סעיף 147 לפקודה
10 היא "רחבה ואינה מוגבלת לעילות ספציפיות או לסוג טעות כזה או אחר". בקשר
11 לכך, מפנה המשיב לפסיקה נרחבת שניתנה בהקשר זה (וראו בקשר לכך סעיף 28
12 לסיכומי המשיב).

ה. דיון והכרעה:

13
14
15 39. אביא להלן את המסגרת הנורמטיבית לדיון ואכריע בין טענות הצדדים.
16
17 40. סעיף 2א לפקודה קובע כך (ההדגשות אינן במקור א.ד.):
18

19 "א) השתכרות או רווח של אדם תושב ישראל, שהופקו או
20 שנצמחו בישראל או מחוץ לישראל, וכן השתכרות או רווח
21 של אדם תושב חוץ, שהופקו או שנצמחו בישראל, שמקורם
22 בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, יובאו
23 בחשבון בקביעת רווחים או הכנסתו ויראו אותם לענין
24 פקודה זו כהכנסה, למעט לענין קיזוז הפסדים.

25 (ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על כל אחד מאלה:

26 (1) השתכרות או רווח שהם הכנסה ממקור אחר על פי
27 פקודה זו;

28 (2) השתכרות או רווח מפרסים שניתנו במסגרת אישית;

29 (3) השתכרות או רווח מהגרלות או מפרסים שנקבעו על
30 ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת."

31
32 41. בדברי ההסבר בנוגע לתיקון החקיקה של סעיף 2א לפקודה, נאמרו הדברים
33 הבאים (הצעות חק – הממשלה 25, כ"ח בניסן התשס"ג, 30.4.2003, ע' 325):

34 "זכיות מהגרלות, פרסים והימורים מגדילות את עושרו של
35 הזוכה. עם זאת, הן אינן חייבות במס. עם יישומה של



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

- 1 הרפורמה במס והרחבת בסיס המס תוך הטלת מסים גם
2 על ההון, אין סיבה להימנע ממיסוי זכויות מהגרלות
3 ומפעילות נושאת פרסים (להלן – זכיה). מוצע להטיל מס
4 על זכויות בשיעור של 25%."
- 5
- 6 42. סעיף 124ב לפקודה קובע את שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או
7 מפרסים כדלקמן:
- 8 "על אף הוראות סעיף 121, שיעור המס על הכנסה
9 מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, לפי סעיף
10 א, יהיה 35%, בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי
11 או לקיזוז כלשהם, למעט פטור לפי סעיף 9(28) או ניכוי לפי
12 סעיף 17(11)."
- 13
- 14 43. יש לציין כי שיעור המס תוקן מספר פעמים מאז חקיקת התיקון הנ"ל כך שהיה
15 בשיעור 25% בתחילה, לאחר מכן, עלה שיעור המס ל-30% (בזמן זכיית המערער)
16 וכעת, עומד שיעור המס על זכויות בהגרלות על 35%. בענייננו, שיעור המס
17 הרלוונטי עומד על 30%.
- 18
- 19 44. פרוטוקול פריז אליו מפנה המערער אינו רלוונטי לעניינו. במסגרתו, נקבע כי כל
20 צד יוכל לקבוע את הסדרי המס שלו וכך נעשה בענייננו. המערער גם סותר את
21 עצמו כאשר מחד, טוען כי לא היה מקום למסותו כלל כתושב הרשות הפלסטינאית
22 ומאידך, כי ככל שהיה מקום למסותו, יש להעביר 75% מהמס לרשות
23 הפלסטינאית. מצאתי כי יש מקום לדחות את טענת המערער בנוגע לפרוטוקול
24 פריז ולקבוע כי אינו רלוונטי לענייננו.
- 25
- 26 45. סעיף 147 לפקודה קובע את סמכות המנהל לעיין ולתקן את השומה. בקשר לכך,
27 מתאים להביא את הסעיף הרלוונטי במלואו:
- 28 "(א) (1) המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום,
29 תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות
30 שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג) לפי המאוחר, או תוך
31 שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב),
32 לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה
33 זו שנקט פקיד השומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי
34 הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת
35 חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן
36 בענין זה כל צו שייראה לו;
- 37 (2) הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216ב, 217
38 עד 220 או לפי סעיפים 117(ב), 117(1), או 3(3) עד 8(8), 117(ב2) או



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

1 117 א לחוק מס ערך מוסף או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף
2 221 או לפי סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף, רשאי המנהל
3 לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת בתום
4 שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי הענין, או
5 עד תום התקופה הקבועה בפסקה (1), לפי המאוחר;
6 (3) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א)(1) ופקיד השומה לא
7 הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2), רשאי המנהל
8 לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע בעבירה לפי
9 סעיפים 216(8), 216 ב או 217 עד 220 או הוטל עליו כופר
10 כסף לפי סעיף 221.
11 (ב) צו לפי סעיף קטן (א) יינתן על ידי המנהל או על ידי מי
12 שהוסמך לכך על ידיו, ושומה שנעשתה בעקבות צו שניתן
13 כאמור, דינה לענין ערעור כדין הצו.
14 (ג) לא יינתן צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה אלא
15 לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.
16 (ד) צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה, דינו לענין
17 ערעור, כדין צו לפי סעיף 152(ב).
18 (ה) צו לפי סעיף קטן (א) המקטין את השומה, שניתן לפני
19 תום המועד להגשת ערעור, לא תהיה לנישום עוד זכות
20 לערער על אותה שומה, אלא רשאי הוא לערער על הצו
21 כאילו היה צו לפי סעיף 152(ב).
22 (ו) ניתן צו לפי סעיף קטן (א) לאחר שהוגש ערעור על
23 השומה אך בטרם נסתיימו ההליכים בערעור, ידונו בו
24 כאילו היה ערעור על הצו."
25

26 46. לאחר שקילת המכלול, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות.

27
28 47. אסביר להלן כיצד הגעתי למסקנה האמורה.

29
30 48. המערער אינו מציג עמדתה קוהרנטית שמגובה בחקיקה ובפסיקה מתאימה.
31 הוראות החוק שהובאו לעיל מביאות את ההסדר החוקי הנוגע למיסוי של זכיה
32 בפרסים ובהגרלות. דברי ההסבר של סעיף 2א לפקודה ברורים ואינם משתמעים
33 לשתיה פנים.

34
35 49. בקשר לכך מתאים להביא גם את הציטוט שהובא בסעיף 21 לסיכומי המשיב מתוך
36 פסק הדין בע"מ (מחוזי ת"א) 19898-03-13 רפי אמית (אמשיקשויילי) נ' פקיד
37 שומה תל אביב 4 (15.6.16):

38 "הוראות אלו נוספו לפקודה בשנת 2003 מתוך תפיסה כי
39 אין בכוחו של משטר המס המבוסס על שיטת המקורות
40 לחייב במס זכיות במשחקי מזל ובהגרלות. לפי הגישה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

1 הרווחת, זכייה שכולה תלוייה ביד המקרה נעדרת מקור כי
2 הרי אין היא מייצגת תשואה על נכס או גמול בגין מאמץ.
3 על מנת להתגבר על קושי עקרוני זה ולהביא את תקבולי
4 ההגרות וההימורים למיניהם לתוך רשת המס נחקקו
5 סעיפים 2א ו-124ב לפקודה".

6
7
8 וראו בקשר לכך גם את פסיקת בית המשפט העליון בערעור על פסק דין זה
9 במסגרת ע"א 476/17 רפי אמית (אמשיקשוילי) נ' פקיד שומה תל אביב
10 4 (9.10.18).

11
12 50. מדברי ההסבר הנ"ל עולה כי תכלית החקיקה היא הרחבת בסיס המס ולכן, אין
13 מקום לקבל את גישת המערער המבקשת לצמצם את הטלת המס במקרים
14 הרלוונטיים. ככל שהמחוקק היה מעוניין בצמצום המס היה מאפשר לעשות כן
15 במקרים מסוימים, אלא שטענות המערער, כפי שהובאו בערעור דנו, אינן
16 מצדיקות גישה מצמצמת של הטלת המס שבהתאם לסעיף 2ב לפקודה (וראו
17 בקשר לכך: ע"מ (מחוזי ת"א) 47738-01-15 פלוני נ' פקיד שומה תל אביב 1
18 (12.6.17).

19
20 51. יש לדחות גם את טענת המערער כי מדובר ברווח הוני וכי כרטיס ההגרלה הינו
21 "נכס". כאמור, מדובר בהסדר חקיקה ייחודי וספציפי בנוגע למיסוי הגרלות
22 וההסדר הספציפי גובר על ההוראות בנוגע למיסוי רווח הון. בקשר לכך מתאים
23 להביא את דבריו של בית המשפט העליון בבר"מ 16/7696 טומגזי אריא נ' משרד
24 הפנים - רשות האוכלוסין וההגירה (04.01.17):

25 "כידוע, כאשר מתעוררת שאלה של התאמה ו"סינכרון"
26 בין הסדרים חקיקתיים – האחד כללי והאחר ספציפי –
27 הרי שההסדר הספציפי גובר על זה הכללי (ראו למשל: ד"נ
28 36/84 טייכנר נ' איר-פרנס נתיבי אוויר צרפתיים, פ"ד
29 מא(1) 589, 599 (1987); ע"פ 3417/99 הר-שפי נ' מדינת
30 ישראל, פ"ד נה(2) 766, 735 (2001); ע"פ 2947/00 מאיר נ'
31 מדינת ישראל, פ"ד נו(4) 645, 636 (2002); בג"ץ 3037/14
32 אבו ספא נ' משרד הפנים והמנהל האזרחי, [פורסם בנבנ]
33 פסקה 11 (7.6.2015) (להלן: עניין אבו ספא)). על כך ניתן



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

- 1 להוסיף כי בית משפט זה כבר ציין כי אף במקרים שבהם
2 חלות על עניין שתי סמכויות "מקבילות" שאינן מבטלות או
3 דוחות זו את זו (ראו: סעיף 19 לחוק הפרשנות, התשמ"א-
4 1981; יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך א 234 (מהדורה
5 שניה, 2010)), רצוי שהרשות תשתמש בדין "שנושאו קרוב
6 יותר לאותו השטח" (בג"ץ 261/63 מגידוביץ נ' הועדה
7 המחוזית, פ"ד יח(2) 289, 293 (1964). ראו גם: בג"ץ
8 879/79 אפא"י אגודה שיתופית לפירות א"י בע"מ נ' שר
9 התעשייה, המסחר והתיירות, פ"ד לד(2) 449 (1980); בג"ץ
10 256/88 מדאינווסט מרכז רפואי הרצליה בע"מ נ' מנכ"ל
11 משרד הבריאות, פ"ד מד(1) 19, 37-40 (1989); עניין אבו
12 ספא, בפסקה 13). עמדה זו מבטאת במידה רבה גם גישה
13 של הרמוניה חקיקתית (ראו והשוו: בג"ץ 953/87 פורז נ'
14 ראש עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד מב(2) 309, 328-329, 334
15 ((1988)).
- 16
- 17 52. בהמשך לאמור, אני קובע כי המערער השתתף במשחק הטוטו כמהמר וכי החזקת
18 הכרטיס מהווה אישור להשתתפותו במשחק ואין מדובר בנכס או במכירה
19 כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה.
- 20
- 21 53. בכל הנוגע לפתיחת השומה על-ידי המנהל, מסקנתי היא כי המשיב פעל כדין כאשר
22 קבע כי על המערער לשלם גם מס יסף. סמכויותיו של המנהל לפתוח את השומה
23 קבועות באופן ברור במסגרת סעיף 147 שהובא לעיל. אני גם מקבל את עמדת
24 המשיב כי סמכויותיו של המנהל בנוגע לפתיחת השומה הן רחבות. יש להוסיף כי
25 מקובל עלי ההסבר שנתנה הגב' תורג'מן במסגרת תצהירה בנוגע לפתיחת השומה.
26 נישום שאינו מדווח דיווח אמת ונכון, ראוי כי המנהל ישקול את פתיחת השומה
27 בעניינו לכשהדבר מתברר לפניו. לפיכך, אני מוצא כי המשיב פעל כדין בקשר לכך
28 ויש לדחות את טענות המערער הנוגעות לעניין.
- 29
- 30 54. בקשר לכך, יש להביא את פסק הדין (אליו מפנה גם המשיב במסגרת סעיף 28
31 לסיכומיו) בע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' יגאל צבי אייזינגר (10.5.15):



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

1 34". לייחוד זה של הוראת 147 לפקודה (וההוראות הדומות
2 לה בחוקי מס אחרים כאמור), שאינה עוסקת ברשות
3 המבקשת לעיין מחדש בהחלטותיה היא, אלא מדובר
4 ברשות ממונה המבקשת לבצע עיון מחדש במסגרת תפקיד
5 של פיקוח על החלטות הכפופים לה - יש השלכות לענין
6 היקף הסמכות ולענין הנסיבות העשויות להצדיק עיון
7 מחדש ושינוי החלטה קודמת. כך למשל, יש לתת משקל
8 מוגבל לעובדה ששגגה בשומה אירעה עקב טעות של פקיד
9 השומה, שהרי לשם תיקון טעויות כאלה ממש הוענקה
10 הסמכות למנהל בסעיף 147 לפקודה.
11 35. הסמכות לפי סעיף 147 היא רחבה, ואינה מוגבלת
12 לעילות ספציפיות או לסוג טעות כזה או אחר (ע"א 264/64
13 בן ציון נ' פקיד השומה, פ"ד יט(1) 245, 248 (1965), להלן:
14 ענין בן ציון; ע"א 669/66 מטעי רסקו נ' פקיד השומה, פ"ד
15 כא(1) 141, 144 (1967), להלן: ענין מטעי רסקו; ענין
16 יעקובוביץ, בעמ' 370; ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה
17 עכו (9.8.2009); ענין מרום). וכעולה מטיעוני בא כוח
18 המערער ומפסיקת בתי המשפט המחוזיים, נראה שזו גם
19 הפרקטיקה הנוהגת הלכה למעשה (ראו למשל: בש"א
20 ת"א) 9769/06 דהב מערכות פיננסיות בע"מ נ' פקיד שומה
21 ת"א (10.7.2007), להלן: ענין דהב; עמ"ה 13/98 איגלטקס
22 בע"מ נ' נציב מס הכנסה (17.6.1999); וכן עמ"ה 52,53/90
23 ברקוביץ נ' פ"ש חיפה, הנזכר בענין איגלטקס הנ"ל
24 והאסמכתאות הנוספות הנזכרות שם). וכפי שכבר נאמר
25 לעיל באשר לסמכות הכללית לעיין מחדש בהחלטה, הרי
26 שגם לענין הסמכות לפי סעיף 147 אין מקום לקטגוריזציה
27 נוקשה של עילות ונסיבות שיצדיקו עיון מחדש בהחלטה
28 שניתנה, ולאבחנות מראש בין סוגי טעויות ועילות
29 שעשויות להצדיק, או שלא להצדיק, עיון מחדש בהחלטה.
30 גם כאן נדרש בכל מקרה לגופו לבחון את איזון האינטרסים
31 הקונקרטי, כאשר נקודת המוצא היא שקיימת ככלל



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

1 סמכות רחבה לעיין מחדש בשומה שניתנה, והמבחן הוא
2 סבירות ומידתיות הפעלת שיקול הדעת במקרה הנתון. גם
3 מבחינה מתודית-אנליטית, ראוי להימנע מיצירת
4 מחסומים אפריוריים להפעלת הסמכות לפי סעיף 147 -
5 כמו גם להפעלת הסמכות הכללית שלפי סעיף 15 לחוק
6 הפרשנות - על ידי יצירת קטגוריות ועילות שרק בהתקיימן
7 ניתן להפעיל את הסמכות. כפי שכבר נאמר לעיל, סמכות
8 לחוד ושיקול דעת לחוד. הסמכות היא כאמור כללית
9 ורחבה, ואילו את בחינת איזון האינטרסים יש לערוך
10 במסגרת שיקול הדעת בהפעלתה של הסמכות. שיקול דעת
11 זה מחייב בחינה של כל מקרה לגופו על יסוד איזון
12 השיקולים והאינטרסים הקונקרטיים בכל מקרה. יצירת
13 קטגוריזציה פורמלית של עילות יש בה כדי לערב בין שאלת
14 הסמכות לשאלות של שיקול דעת".

15
16 מהאמור עולה כי בידי המנהל סמכות כללית ורחבה לפעול בהתאם לסעיף 147 .55
17 לפקודה ובמסגרת הערעור יש לשקול את נסיבות פתיחת השומה והשיקולים
18 שביסודה. ממכלול האמור עולה כי המנהל פעל כדין שפתח את השומה והורה על
19 תשלום מס היסף כפי שנעשה.

20
21 המערער טען בהקשר למס היסף כי הגדרת "הכנסה חייבת" אינה כוללת הכנסות .56
22 מסעיף 2א לפקודה ועל כן לא היה מקום לחייבו במס יסף.

23
24 יש לדחות טענה זו של המערער. הוראות סעיף 121ב לפקודה קובעות כך (ההדגשות
25 אינן במקור א.ד.):

26 "(א) יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על
27 640,000 שקלים חדשים, יהיה חייב במס נוסף על חלק
28 הכנסתו החייבת העולה על 640,000 שקלים חדשים
29 (בסעיף זה - הכנסה החייבת במס נוסף), בשיעור של 3%.
30 (ב) על הכנסה החייבת במס נוסף לא יחולו הוראות סעיף
31 91(ד) לעניין מקדמות.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

1 ג) הוראות סעיף זה יחולו על אף האמור בכל חיקוק.
2 ד) הוראות סעיף 8ג) יחולו לגבי ההכנסות הקבועות בו,
3 בחישוב ההכנסה החייבת לעניין סעיף זה.
4 ה) בסעיף זה, "הכנסה חייבת" – הכנסה חייבת
5 כהגדרתה בסעיף 1 וכמשמעותה בסעיף 89, למעט סכום
6 אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 וסכום אינפלציוני כהגדרתו
7 בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, ולרבות שבח כמשמעותו
8 בחוק מיסוי מקרקעין, ואולם לגבי מכירת זכות במקרקעין
9 בדירת מגורים כהגדרתה בחוק האמור – רק אם שווי
10 מכירתה עולה על 4 מיליון שקלים חדשים והמכירה אינה
11 פטורה ממס לפי כל דין; הסכום האמור יתואם בהתאם
12 להוראות סעיף 9ג) לחוק מיסוי מקרקעין, ולעניין זה
13 יהיה המדד הבסיסי כאמור באותו סעיף המדד שפורסם
14 ביום ד' בשבט התשע"ג (15 בינואר 2013).

15
16 58. צודק המשיב בטענתו כי תכלית החקיקה הייתה גביה של כל סוגי ההכנסות
17 הגבוהות לרבות הכנסות בשיעור מס נמוך או מוגבל. בהקשר זה אפנה להוראות
18 ביצוע מס הכנסה 9/15 (וראו בהרחבה את ההפניות שבסעיף 33 לסיכומי המשיב).
19 וראו בקשר לכך גם בע"מ (ת"א) 19-11-13328 אלכסנדר שפונט נ' פקיד שומה תל
20 אביב 4 (28.07.21):

21 "הנה כי כן, מן המקובץ עולה כי סעיף 121 ב' הוא מס
22 מיוחד... הסעיף מהווה מעשה חקיקה המבקש ליצור
23 הסדר שלם וייחודי הקובע מס נוסף על כלל הרווחים
24 שהתקבלו בשנת המס למי שהכנסתו החייבת באותה שנה
25 מכלל המקורות עלתה על הסף הקבוע בסעיף".

26
27 59. לאור האמור, מצאתי לדחות את עמדת המערער בנוגע לתשלום מס היסף בהתאם
28 להוראות סעיף 121ב' לפקודה.

29
30 ו. סוף דבר
31 60. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 בנובמבר 2022

ע"מ 57600-04-18 פלוני נ' פקיד שומה אוטונומיה

1

2 61. לאור התוצאה, המערער ישלם למשיב הוצאות ושכר טרחת עו"ד בסכום כולל של

3 30,000 ₪ וזאת; תוך 45 ימים מהיום. לאחר מכן, יתווספו לסכום החיוב הפרשי

4 הצמדה וריבית כחוק, עד למועד התשלום בפועל.

5

6 המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

7

8 ניתן לפרסם את פסק הדין ללא פרטי זיהוי המערער.

9

10 ניתן היום, ד' בכסלו התשפ"ג, 28 בנובמבר 2022, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט

11

12

13