



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער משה שחף
ע"י ב"כ עו"ד משה אהרוני

נגד

משיב פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד יעל הרשמן
פרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

2

3

פסק דין

4

5

6

פתח דבר

7 הסוגיה המונחת לפתחו של בית המשפט בערעור זה נוגעת לסיווגם של תשלומים ששולמו
8 למערער על פי הסכם פשרה שהביא לידי סיום שתי תביעות שהגיש נגד נתבעים שונים.
9 המערער קיבל סכום כולל של 1,150,000 דולר (מעל 5 מיליון שקלים) לסילוק תביעותיו,
10 כאשר מתוכו נקבע בין הצדדים כי סכום של 500,000 דולר (כ- 2 מיליון שקלים) ישולם
11 למערער כפיצוי בגין נזק של עוגמת נפש.

12 סכום זה של פיצוי בגין עוגמת נפש, עומד במוקד המחלוקת בערעור.

13 המערער עבד אצל הנתבעים הן כעובד שכיר והן כיועץ עצמאי וההכנסות שקיבל מהם חויבו
14 בחלקן כשכר עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – הפקודה)
15 ובחלקן כהכנסה מעסק או משלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה.

16 המשיב טוען כי היה על המערער לבסס את טענתו בדבר עוגמת נפש בראיות אובייקטיביות.
17 כן היה על המערער לתת הסברים על אופן כימות סכום הפיצוי בגין עוגמת הנפש, בפרט נוכח
18 העובדה שמדובר בסכום שאין לו אח ורע בפסיקת בתי המשפט בתביעות האזרחיות השונות.
19 משלא עשה זאת המערער, ובהתבסס על נימוקים נוספים, טוען המשיב כי יש לסווג מחדש
20 את הסכום כהכנסה פירותית החייבת בשיעור המס השולי של המערער, חלקה כהכנסת
21 עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה וחלקה כהכנסה מעסק או משלח יד לפי סעיף 2(1)
22 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1 המערער טוען כי יש לתת תוקף להסכמות הצדדים כפי שנקבעו בהסכם הפשרה, שקיבל
2 תוקף של פסק דין בשתי ערכאות שיפוטיות, על פיהן סווג סכום של 500,000 דולר כפיצוי
3 בגין נזק של עוגמת נפש. לטענת המערער סכום זה אינו חייב במס הכנסה משום שאינו
4 מהווה "הכנסה" ולחלופין הוא פטור ממס לפי סעיף 9(7) לפקודת מס הכנסה. המערער טוען
5 כי המשיב אינו רשאי לשלול פיצוי בגין עוגמת נפש רק משום ששיעור המס עליו הוא אפס.
6 במסגרת הערעור הועלו טענות נוספות, ובראשן טענת המערער כי המשיב מחויב לשיעור
7 המס שנקבע באישור על ניכוי מס במקור (באישור נקבע שיעור מס של 20% על כלל סכום
8 הפיצוי) וכי אינו רשאי לסטות ממנו במסגרת שומת המס.
9 על טענות אלה ואחרות יתקיים הדיון להלן.

גדר המחלוקת בערעור

11 בית המשפט נדרש להכריע בשאלה, האם סכום הפשרה ששולם למערער בגין הסעדים אותם
12 תבע מן הנתבעים מהווה כולו הכנסה מעבודה או הכנסה מעסק או משלח יד, כטענת המשיב,
13 או, שמא, מדובר בסכום ששולם למערער בגין עילות שונות, שאינן מכוח זכויות המגיעות לו
14 כשכר עבודה או כדמי ייעוץ, אלא כפיצוי על עוגמת נפש וכוויתור על דמי הצלחה ומניות,
15 כטענת המערער.
16 קבלת טענת המערער משמעותה היא כי כ- 45% מסכום הפשרה לא יחויב במס כלל ויתרת
17 סכום הפשרה תחויב במס בשיעור מופחת של 20% כהכנסת רווח הון, כאשר אף חלק
18 מסכום הפשרה לא יחויב במס השולי של המערער כהכנסת עבודה או כהכנסה מעסק.
19 קבלת טענת המשיב משמעותה היא כי מלוא סכום הפשרה ייחשב כהכנסה פירותית שתחויב
20 במס השולי של המערער, למעט ההכנסות המסווגות כדמי הצלחה מקרנות הון סיכון
21 הזכאיות לשיעור מס מוטב בהתאם להסדר הכללי שבין קרנות הון סיכון לבין רשות
22 המיסים.

רקע עובדתי

24 1. המערער עסק החל משנת 1997 בתחום קרנות הון סיכון, הן כשכיר והן כנותן שירותי
25 ייעוץ כעצמאי.
26 בשנים 2000-2003 נחתמו בין המערער לבין קבוצת קרנות הון סיכון הכוללת את
27 קרנות ורטקס2, ורטקס 3 ונובדנט (להלן – ורטקס או נובדנט או קבוצת הקרנות)
28 הסכמים המסדירים הן את יחסי העבודה ביניהם והן את יחסייהם העסקיים (להלן –
29 הסכמי ההתקשרות).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

- 1 מר יורם אורון היה אחד הבעלים והמנכ"ל של קבוצת הקרנות (להלן – **יורם אורון**).
- 2 בתחילת שנת 2007 הודיע המערער לקרנות על סיום ההתקשרות עימן.
- 3 בסוף שנת 2009, לאחר שלוש שנים של דין ודברים, הגיש המערער שני כתבי תביעה
- 4 כנגד הקרנות וגורמים קשורים נוספים ביניהם מר יורם אורון.
- 5 כתב תביעה אחד הוגש על ידי המערער לבית הדין לעבודה במעמדו כעובד של
- 6 הקרנות וכתב תביעה שני הוגש לבית משפט השלום במעמדו כנותן שירותי ייעוץ
- 7 לקרנות. במסגרת כתבי התביעה תבע המערער סעדים שונים מכוח זכויות שהגיעו לו
- 8 לטענתו על בסיס הסכמי ההתקשרות.
- 9 במסגרת התביעה האזרחית שהוגשה לבית משפט השלום תבע המערער, במעמדו
- 10 כיועץ, סכום של 495,201 דולר בגין זכאותו לדמי הצלחה ולחלוקת רווחים מהקרנות
- 11 (סעיף 43 לכתב התביעה, נספח 1 לתצהיר המערער).
- 12 במסגרת התביעה בבית הדין לעבודה תבע המערער, במעמדו כעובד, סכום של
- 13 846,427 דולר בגין דמי הצלחה ודמי ניהול מהקרנות וכן בגין שכר עבודה ותשלומים
- 14 נלווים נוספים (סעיף 36 לכתב התביעה, נספח 2 לתצהיר המערער).
- 15 בסך הכול תבע המערער בשתי התביעות סכום כספי כולל של 1,341,628 דולר
- 16 שהיווה למעלה מחמישה מיליון ש"ח (סעיפים 48 ו-41 לכתבי התביעה).
- 17 בנוסף לסכומים הכספיים תבע המערער סעדים הצהרתיים בגין סכומים עתידיים
- 18 שיהיה זכאי לקבל מהקרנות בגין דמי הצלחה, דמי ניהול ורווחים נוספים (סעיפים
- 19 45 ו-38 לכתבי התביעה).
- 20 לעניין שווי הסעדים הצהרתיים, טען המערער כי "**בראי לאחור שווים מגיע**
- 21 **למיליוני ש"ח**" (סעיף 4 לסיכומי המערער).
- 22 התביעות הופנו להליך גישור.
- 23 הליך הגישור צלח ובתאריך 20.11.2011 נחתם הסכם פשרה בין המערער לבין
- 24 הקרנות (להלן – **הסכם הפשרה**) אשר הביא את התביעות לידי סיום.
- 25 בהסכם הפשרה הוסכם כי הקרנות ישלמו למערער סכום של 1,150,000 דולר לסילוק
- 26 תביעותיו.
- 27 סכום זה סווג בין הצדדים כדלקמן (סעיף 3 להסכם הפשרה):
- 28 150,000 דולר בגין וויתור על מניות חברות הניהול.
- 29 500,000 **דולר בגין עוגמת נפש**.
- 30 500,000 דולר בגין חלקו של המערער בדמי הצלחה ורווחי הון של הקרנות או
- 31 תאגידים קשורים ובגין וויתור על זכויות עתידיות.
- 32 התשלום בוצע בפועל על ידי חברת נובדנט.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

- 1 8. המערער דיווח על ההכנסות מהסכום הפשרה במסגרת דוחותיו למס הכנסה, בניכוי
2 שכר טרחת עורכי דין בסכום של 200,000 דולר (741,931 ש"ח) (סכום שכר הטרחה
3 נוכח באופן יחסי מהסכומים), באופן הבא:
4 124,000 דולר כפיצוי בגין וויתור על זכאותו למניות, החייב בשיעור מס של 20%.
5 413,000 דולר כפיצוי בגין עוגמת נפש, הפטור ממס.
6 413,000 דולר כוויתור על דמי הצלחה, החייב בשיעור מס של 20%.
7 9. המשיב לא קיבל את דיווחי המערער.
8 לשיטת המשיב, יש לקבוע כי הפיצוי בסכום של 4,291,800 ש"ח (1,150,000 דולר לפי
9 שער חליפין במועד הסכום הפשרה של 3.732 ש"ח) מהווה כולו הכנסה פירותית בידי
10 המערער החייבת בשיעור מס שולי, שחלקה יסווג כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2)
11 לפקודת מס הכנסה וחלקה האחר יסווג כהכנסה מעסק או משלח יד לפי סעיף 2(1)
12 לפקודה, למעט לעניין שיעור המס המוטב החל על הכנסה מסוג "דמי הצלחה"
13 ובהתאם להסדרי המס הכלליים החלים על הכנסה זו.
14 המשיב לא קיבל את הסיווג של סכום של 500,000 דולר כפיצוי בגין עוגמת נפש וכן
15 לא קיבל את הסיווג של יתרת הסכום כ"וויתור" על דמי הצלחה ומניות.
16 10. לאחר התרת ניכוי הוצאות שכר טרחה בסכום של 741,931 ש"ח, הועמד הפיצוי על
17 סכום של 3,549,869 ש"ח ושומת המס בגינו נבנתה באופן הבא:
18 סכום של 1,255,549 ש"ח סווג כשכר עבודה החייב בשיעור המס השולי של המערער.
19 סכום של 1,860,385 ש"ח סווג כדמי הצלחה מורטקס 2 החייב בשיעור מס מוטב של
20 36.22%.
21 סכום של 433,934 ש"ח סווג כדמי הצלחה מורטקס 3 החייב בשיעור מס מוטב של
22 28.3%.

דיון והכרעה

פיצוי בגין עוגמת נפש

- 25 11. אקדים ואומר כי לא עלה בידי המערער להוכיח כי המהות האמיתית של התשלום
26 בסכום של 500,000 דולר (בניכוי יחסי של שכר טרחת עו"ד) היא פיצוי בגין "עוגמת
27 נפש".
28 המערער לא הוכיח את תוכן עוגמת הנפש שנגרמה לו ולא הביא ראיות משכנעות בגין
29 מה שולם לו סכום כה חריג וכיצד חושב.
30 12. עיון בכתבי התביעה שהגיש המערער, שעליהם התבסס הסכום הפשרה, מלמד כי לא
31 הייתה כל התייחסות מצידו לנזק של עוגמת נפש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

- 1 המערער אמנם מפנה לכך שציין בכתבי התביעה כי נגרמו לו "עוולות" מכוח פקודת
2 הנזיקין, אולם בכך אין רבותא. העובדה שהמערער ציין בכתבי התביעה כי בוצעו
3 כלפיו מעשים העולים כדי עוולה לפי פקודת הנזיקין (סעיפים 41 ו-34 לכתבי
4 התביעה), אינה מחייבת כי נגרם לו נזק של עוגמת נפש בגין אותן עוולות, אף בהנחה
5 שהיו מוכחות.
- 6 13. עיון בהסכם הפשרה מלמד כי הוא נחתם בעקבות התביעות המשפטיות שהגיש
7 המערער והוא נועד לסיים את כלל המחלוקות בין הצדדים הנובעות מהסכמי
8 ההתקשרות (ראו החלק ההצהרתי בפתח להסכם הפשרה).
9 הפיצוי בעקבות הסכם הפשרה ניתן, אפוא, בגין העילות והסעדים שפורטו בכתבי
10 התביעה וכאמור לא נתבע ביניהם סעד בגין נזק של עוגמת נפש.
- 11 14. המערער טען כי נגרם לו נזק של עוגמת הנפש לאחר שהגיש את כתבי הטענות, אולם
12 הוא לא הציג כל מסמך מהתקופה שלאחר הגשת התביעות שבו טען כי נפגע
13 מהנתבעים ושדרש כי תופסק הפגיעה או שאיים בהגשת תביעה ובדרישה לפיצוי:
14 "ש: האם במהלך התקופה שבה נוהל משא ומתן בין הצדדים גם לפני הגשת
15 התביעות וגם לאחר הגשת התביעות, האם אי פעם נשלח מכתב מטעם עורכי דינך
16 לעורכי הדין של וורטקס שאומר הנכם נדרשים להפסיק כל פגיעה בי, אתם גורמים
17 לי עוגמת נפש...? ת: אני לא יודע לענות על זה. ש: לא הצגת שום מסמך שמראה
18 דבר כזה, נכון? ת: לא, לא הצגתי שום מסמך שמראה דבר כזה..." (פרוטוקול דיון
19 מתאריך 15.11.2017 עמוד 16 שורות 22-30).
- 20 15. המסמך היחיד שהוצג, שממנו ניתן ללמוד על התוכן של טענת גרימת עוגמת הנפש,
21 הוא הבקשה לניכוי מס במקור (נספח 7 לתצהיר המערער) אשר נערכה לאחר חתימת
22 הסכם הפשרה.
- 23 ההסבר שנתן שם המערער לסיווג הסכום של חצי מיליון דולר כפיצוי בגין עוגמת נפש
24 בסוף שנת 2011 הוא כדלקמן:
25 "מסכת העובדות מראה כי למשה שחף נגרמה עוגמת נפש רבה, כאשר לאורך
26 שנים, החל משנת 2002 ועד לסוף שנת 2011 עוכבו דיווחים ולא שולמו תשלומים
27 המגיעים לו" (עמוד 3 סעיף 2 למסמך).
- 28 כפי שהמערער הציג את הדברים בפני המשיב במסגרת הליכי השומה, עוגמת הנפש
29 נגרמה לו כתוצאה מעיכוב בהעברת התשלומים להם היה זכאי לטענתו מהקרנות
30 וכתוצאה מעיכוב בהעברת הנתונים שעל בסיסם היו אמורים להיות מחושבים דמי
31 ההצלחה ושאר הכנסותיו.
- 32 גם רואה החשבון של המערער העיד כי עוגמת הנפש שעליה בוסס הדוח של המערער
33 נבעה מהשיהוי הממושך בתשלום הכספים שהגיעו למערער:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1 "עוגמת נפש נגרמת לו כתוצאה מזה שאת מה שמגיע לו על פי הסכמי
2 ההתקשרות... לא רק שלא שולם לו... אז גם היה שיהוי גדול מאוד בעניין שלו... גם
3 בבירור הנתונים... זה משהו שאני נחשפתי אליו במפורש" (עמוד 38 שורות 10-25).
4 16. בתיאור לעיל של תוכן עוגמת הנפש שנגרמה לו, אין כל זכר לטענות שהשמיע
5 המערער בשלב מאוחר יותר במסגרת הערעור.
6 בשלב הערעור זנח המערער את טענתו הראשונית, לפיה עוגמת הנפש נגרמה לו
7 כתוצאה מעיכוב בהעברת התשלומים והנתונים, וטען לראשונה כי נגרמה לו עוגמת
8 נפש משום שהנתבעים פעלו כדי לפגוע בו, להכשיל אותו ולסכל אפשרויות עסקיות
9 בהן התעניין לאחר שעזב את הקרנות.
10 העובדה שהמערער העלה טענות עובדתיות חדשות בשלב הערעור כבסיס לטענת
11 עוגמת הנפש שנגרמה לו, טענות שכלל אינן מתיישבות עם ההסברים שסיפק במהלך
12 דיוני השומה, מקימה כלפיו טענה של השתק שיפוטי (ע"א 732/15 פקיד שומה נ'
13 **בנלי טל**, פסקה 7 (21.3.2016)). לכל הפחות ניתן לומר כי הטענה החדשה מהווה
14 עדות כבושה שהמשקל הראייתי שיש לתת לה הוא נמוך (ע"א 14047-10-14 **נפתלי נ'**
15 **עירית תל-אביב-יפו**, פסקה 26 (07.03.2016); יעקב קדמי **על הראיות**, עמוד 500
16 (2009)).
17 17. יתירה מכך, אף לגופה של הטענה, המערער טען (בסעיף 6 לתצהיר עדות ראשית) כי
18 נגרמה לו עוגמת נפש משום שהנתבעים מנעו ממנו הצלחה של מיזמים שונים אותם
19 ניסה לקדם.
20 המערער פרט מיזמים שונים, כגון גיוס חברת פיג'וטסו היפנית לקרן הון סיכון
21 חדשה, הקמת חממה טכנולוגית במיזם משותף של מכון ויצמן וסיכול הצטרפותו
22 לקרנות הון סיכון פעילות אחרות.
23 ברם, היה מצופה מהמערער כי יתמוך את טענתו החדשה בראיות אובייקטיביות של
24 ממש. המערער אינו יכול לצפות כי טענתו תתקבל ללא תימוכין.
25 הגופים אותם הזכיר המערער הם גופים המתנהלים באופן מסודר ולא נראה כי היה
26 נתקל בקושי לקבל מהם אסמכתאות לצורך תמיכה בטענתו. בפועל, המערער נמנע
27 מהצגת ניירות עבודה, תכתובות או כל מסמך אחר שיכול היה להעיד כי פעל מול
28 גופים אלה.
29 לאור זאת, קמה חזקה עובדתית, המבוססת על ניסיון החיים והשכל הישר, לפיה לו
30 היו למערער ראיות שהיה בכוחן לתמוך בטענתו, מטבע הדברים היה דואג להמציאן;
31 משלא עשה זאת, אין זאת אלא משום שראיות אלו אינן בנמצא.
32 אשר על כן, יש לקבוע כי לא עלה בידי המערער להוכיח כי נגרמה לו עוגמת נפש
33 כתוצאה מפעולות הנתבעים לסכל מיזמים שונים אותם ניסה לקדם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

18. העד **האחד** שהמערער הביא לעדות במסגרת הערעור, על מנת שיתמוך בטענתו כי יורם אורון והנתבעים הנוספים התנכלו לו וחיבלו בהזדמנויות עסקיות אותן ניסה לקדם, היה מר ניב סרנה, מנכ"ל של קרן הון פרוסיד, קרן הון שהיו לה השקעות משותפות עם קרן ורטקס.
- העד סרנה העיד בשתי נקודות הרלוונטיות לטענת המערער על עוגמת נפש שנגרמה לו:
- הנקודה האחת, העד ציין בתצהירו כי כאשר הציע למערער תפקיד של מנהל בחברה שבה השקיעה קרן פרוסיד, קרן ורטקס איימה עליו בפגיעה בעסקי פרוסיד אם לא יימנע מהצעת העבודה למערער. בכך ביקש העד לתמוך בטענת המערער כי קרן ורטקס ניסתה לחבל בהצעות עבודה שהוצעו לו.
- הנקודה השנייה, העד ציין בתצהירו כי התרשם מהמערער שהוא "**לא היה זה אותו אדם אלא נראה עליו כי הוא פגוע אישית באופן ניכר**". בכך ביקש העד להביע את התרשמותו האישית ממצבו הפגוע של המערער מאז שעזב את ורטקס.
19. דא עקא, שאין בעדותו של סרנה כדי לתמוך בטענת המערער שנגרמה לו עוגמת נפש. אדרבא, יש בעדות זו להוכיח את ההיפך.
- ראשית, עדותו של סרנה אינה תומכת בטענה כי ורטקס **מנעה בפועל** מהמערער הזדמנויות עסקיות. ההיפך הוא הנכון. עדות זו מלמדת כי על אף ההתנגדות לכאורה של ורטקס, הוצעה למערער המשרה על ידי קרן פרוסיד והוא אכן קיבל אותה.
- שנית, ככל שיש משמעות להתרשמות האישית של העד ממצבו הנפשי של המערער, מהחקירה הנגדית של העד עלה כי הוא לא הכיר את המערער היכרות אישית מעמיקה בעת שעבד בורטקס (עמוד 27 שורות 6-16). לפי העדות, ההכרות האישית נוצרה ביניהם רק במהלך שנת 2008, דהיינו, **לאחר** שהמערער כבר עזב את ורטקס (עמוד 26 שורות 28-33) כך שלא ניתן לייחס ממשקל ראייתי ממש לדברי העד בהקשר זה.
20. מהמקובץ עולה, כי לא עלה בידי המערער להוכיח בראיות אובייקטיביות כי סכום של 500,000 דולר משקף פיצוי בגין עוגמת נפש שכביכול נגרמה לו.
- כל שהוכח הוא שהמערער חתם על הסכם פשרה במסגרתו הוגדר סכום גדול מאוד כפיצוי בגין עוגמת נפש ושהסכם הפשרה קיבל תוקף של פסק דין על ידי בית המשפט.
- מעבר לכך, לא הוצגו כל ראיות על מה שהתרחש בחדר המשא ומתן עובר לחתימת הסכם הפשרה ונציגי הנתבעים לא הובאו לעדות על מנת לשפוך אור על הבירור העובדתי הקשור לאופן קביעת הפיצוי בגין עוגמת נפש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1 כד, למשל, המערער יכול היה לזמן את נציג נובדנט על מנת שיעיד על מה ולמה
2 שילמה נובדנט את הפיצוי האמור או להביא נציג מטעמו שישב סביב שולחן המשא
3 ומתן היודע לספר בגין מה הסכימו הנתבעים לשלם את סכום הפיצוי האמור
4 (המערער העיד כי לא היה חלק מהמו"מ ולכן עדותו בהקשר זה לא הייתה מועילה).
5 בהליך שכל כולו נסוב על קביעת המהות האמיתית של הפיצוי, מחדל ראיתי זה של
6 המערער יפעל לחובתו (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל
7 מע"מ, פסקה 34 (26.8.2014)).
8 בסופו של דבר, לא עלה בידי המערער להסביר מה היו השיקולים שבניסוח הסכם
9 הפשרה באופן בו נוסח.
10 על רקע זה צדק המשיב כאשר לא קיבל את סיווג הפיצוי בידי המערער כפיצוי בגין
11 עוגמת נפש.
12 21. זאת ועוד, אף אם הייתי יוצאת מההנחה כי נגרמה למערער עוגמת נפש כלשהי, לא
13 עלה בידו להוכיח כי סכום של 500,000 דולר משקף מבחינה אובייקטיבית את
14 הפיצוי בגין המעשים שהוא מייחס לנתבעים, בין אם יהיו אלה העיכוב בתשלומים
15 שהגיעו לו ובין אם יהיו אלה מעשי ההתנכלות להם הוא טוען.
16 על סכום הפיצוי לשקף את מה שנהוג לפסוק בבתי המשפט במקרים אלה ולהלום
17 את הרף הפסיקתי בהתחשב בטיב המעשים המיוחסים ובטיב הפגיעה, וכל זאת
18 לאחר שהוכח מבחינה אובייקטיבית כי נגרמה למקבל הפיצוי עוגמת נפש.
19 נדירים המקרים שבהם בתי המשפט פוסקים פיצוי בגין עוגמת נפש בסכומים
20 העולים על אלפים בודדים או עשרות בודדות של אלפי שקלים (ראו סקירת הפסיקה
21 בסעיף 16 לסיכומי המשיב).
22 הסכום בהסכם הפשרה חורג באופן מובהק מרף זה.
23 מאחר שהמערער הסתפק באמירות כלליות, הן לעניין תוכן הטענה בדבר עוגמת
24 הנפש והן לעניין אופן כימות סכום הפיצוי בגינה, ולא ביסס אותן בראיות למרות
25 ההזדמנויות הרבות שניתנו לו, אין לאל ידו של בית המשפט לסייע לו.
26 22. למעשה, המערער מבקש שאסתפק בעובדה שבהסכם הפשרה סווג הפיצוי על ידי
27 הצדדים כתשלום "בגין עוגמת נפש", ובכך שהסכם הפשרה קיבל תוקף של פסק דין
28 על ידי שתי ערכאות שיפוטיות (בית משפט השלום ובית הדין לעבודה), כדי שסיווג
29 הפיצוי יתקבל ככזה ללא כל עוררין.
30 ייאמר מיד כי סיווג התשלום בידי הצדדים להסכם אינו מחייב את המשיב, וכמובן
31 שאינו מחייב את בית המשפט.
32 במקום אחר כתבתי כי "...אין באופן ניסוחו של הסכם הפשרה על ידי הצדדים
33 לשנות את מהותם האמיתית של התשלומים ששולמו על פיו, והעובדה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1 שהתשלומים כונו בשם כזה או אחר, אין בה לשנות ממהותם האמיתית. לא
2 המערערים ולא החברה הם אלה המוסמכים לקבוע את אופן סיווגם של התשלומים
3 לצורכי מס וסיווג זה ייעשה על ידי בית המשפט וייקבע לפי המהות האמיתית של
4 התשלומים" (ע"מ (מחוזי ת"א) 54694-02-16 בר-ניב נ' פ"ש ת"א 1, פסקה 16
5 (14.11.2017) (עניין בר-ניב)).
6 למותר לציין כי הצדדים היו רשאים להגדיר, בינם לבין עצמם, כל סכום כפיצוי בגין
7 עוגמת נפש ככל העולה על ליבם ומשיקוליהם שלהם, אולם אין לצפות כי פקיד
8 השומה יקבל מינה וביה הסכמות אלה מבלי שהוכח בפניו כי הן מבוססות על עובדות
9 והערכות נכונות.
10 כך בכלל וכך בפרט כאשר מדובר בפיצוי שהמערער טוען לגביו שאינו חייב במס
11 הכנסה, בין אם משום שאינו מהווה "הכנסה" ולכן אינו בר-מיסוי ובין אם משום
12 שהוא פטור ממס לפי סעיף 9(7) לפקודת מס הכנסה.
13 לא מן הנמנע שבבסיס הסכם הפשרה עמד הרצון לשלם למערער פיצוי מוגדל יותר,
14 ללא תשלום מס הכנסה, ורצון זה לבש צורה של תשלום פיצוי לכאורה בגין עוגמת
15 נפש.
16 23. המערער מסתמך על העובדה שהסכם הפשרה קיבל תוקף של פסק דין בשתי ערכאות
17 שיפוטיות כדי לתמוך בטענתו שסיווג התשלום כפיצוי בגין עוגמת נפש קיבל את
18 אישורו של בית המשפט.
19 טענה זו אין לקבל.
20 בית המשפט לא קבע הכרעה שיפוטית בסיווג הנכון של הפיצוי ולא קבע
21 פוזיטיבית כי מהותו האמיתית של התשלום משקפת פיצוי בגין עוגמת נפש. בית
22 המשפט גם לא נתן דעתו לעניין הכימות הראוי של מרכיב זה.
23 לאור זאת, אין ללמוד ממתן תוקף של פסק דין להסכם פשרה שנוסח על ידי
24 הצדדים כי בתי המשפט הכריעו בשאלת סיווג הנכון של הפיצוי ובשאלת היקפו.
25 24. למעלה מן הצורך אזכיר, כי הכלל הוא שפסק דין שניתן בהליך אחד אינו יכול להוות
26 ראיה לאמיתות תוכנו בהליך אחר.
27 ממצאים עובדתיים ומסקנות משפטיות שנקבעו בהליך משפטי אחד אינם קבילים
28 בתור שכאלה בהליך משפטי אחר פרט לחריג המיוחד שבהוראת סעיף 42א לפקודת
29 הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971, שאינו חל בענייננו.
30 קביעות עובדתיות של שופט המבוססות על דברי עדים שראה ושמע בהליך משפטי
31 אחד הן בגדר עדות שמיעה בכל משפט אחר ומסקנות משפטיות שקבע השופט על
32 סמך אותן עדויות הן בגדר עדות סברה בכל משפט אחר. לא ניתן להוכיח ממצאים
33 עובדתיים ומסקנות משפטיות באמצעות הצגת פסק הדין בהליך המשפטי האחר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

- 1 החרוג היחידי הוא לפי סעיף 42 לפקודת הראיות, הקובע זיקת גומלין בין משפט
2 פלילי שהסתיים בהרשעה חלוטה לבין משפט אזרחי שבו המורשע או חליפו הם בעלי
3 דין. כאמור, לחרוג זה אין תחולה בענייננו.
4 עוד אזכיר כי המשיב לא היה צד להליכים בפני בית משפט השלום ובית הדין לעבודה
5 ולא הייתה לו ההזדמנות הנאותה להעלות את טענותיו בהקשר לסיווג הנכון של
6 הפיצוי בהקשר של היבטי המס החלים עליו. גם במובן זה לא ניתן לומר כי החלטות
7 בתי המשפט האמורות מחייבות את המשיב כסוף פסוק.
8 **25. כאן המקום להעיר כי המקרה שלפניי מקרין על החשיבות שבהקפדת בתי המשפט**
9 **השונים על אישור הסדרי פשרה.**
10 בהסכם הפשרה מושא דיונו הייתה נורת אזהרה מהבהבת בסכום של 500,000 דולר
11 בגין עוגמת נפש, סכום שאין לו אח ורע בסוגי פיצויים כאלה, ולכן היה צריך
12 להתעורר החשד שהצגת הפיצוי בסכום זה נעשית למראית עין כאשר המטרה היא
13 לחסוך בתשלום המס.
14 בכל הכבוד הראוי, על בתי המשפט מוטלת החובה לעמוד על המשמר ולא לתת יד
15 לאישור הסדרי פשרה שעולה מהם תמונה ברורה של מלאכותיות ומראית עין
16 שמטרתה להימנע מתשלום מס. לו כך היה נעשה, הייתה נחסכת מאתנו ההתמודדות
17 בערעור הנוכחי עם טענת המערער כי עצם האישור שניתן על ידי בתי המשפט מלמד
18 על סיווג הנכון של הפיצוי לצורכי מס.
19 **26. זאת ועוד, אף אם הייתי יוצאת מן ההנחה שנגרם למערער נזק של עוגמת נפש,**
20 **כתוצאה מהעיכוב בהעברת התשלומים או מהעיכוב בהעברת הנתונים, ברי כי נזק זה**
21 **טפל ונלווה לנזק העיקרי שנגרם לו שהוא נזק ממוני הנובע מאובדן הכנסות בשל אי**
22 **קבלת התשלומים.**
23 כך, למשל, אם המערער היה מגלה כי הוא אינו זכאי, מסיבה כלשהי, לתשלומים
24 אותם תבע, לא סביר להניח כי היה מקבל פיצוי בסכום של חצי מיליון דולר רק בשל
25 העובדה שחל עיכוב במסירת הנתונים.
26 כך גם לעניין הטענה בעניין הפגיעה במוניטין, גם פגיעה זו טומנת בחובה אובדן של
27 הכנסות ונזק של עוגמת נפש, אף אם יוכח, אינו אלא נלווה לה.
28 **27. לא זו אף זו, מעבר לכך שהמערער לא הוכיח כי נגרמה לו עוגמת נפש, וודאי לא**
29 **בסכום הפיצוי הנטען, המערער לא טען וממילא לא הוכיח כי הנזק נגרם לו ממערכת**
30 **יחסים מקבילה בינו לבין הקרנות המנותקת מיחסי עבודה ויחסי נותן שירותים-**
31 **לקוח (ע"מ 41724-07-10 ברבי נ' פקיד שומה תל אביב 5 (13.12.2010)). לאור זאת,**
32 **יחול הכלל לפיו, כל פיצוי שמקורו ביחסי העבודה וביחסים עסקיים ילבש כעיקרון**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1 אופי של הכנסת עבודה או הכנסה מעסק, אלא אם יוכח אחרת, וזאת לפי העיקרון
2 שדין הפיצוי כדין הפירצה אותה הוא בא למלא.
3 מנוסח הסכם הפרשה עולה במפורש כי סך הפיצוי שקיבל המערער נבע מהסכמי
4 ההתקשרות בגינם היה זכאי לתשלומים כספיים ולזכויות נוספות.
5 כך שאף אם הייתי יוצאת מההנחה שהפיצוי שולם למערער בגין עוגמת נפש,
6 מתחייבת המסקנה, **בהעדף הוכחה אחרת**, כי מקורו ביחסים שבבסיס הסכמי
7 ההתקשרות, דהיינו, יחסי עבודה ויחסים עסקיים, ולכן טיבו כהכנסת עבודה או
8 כהכנסה מעסק. פיצוי המתקבל בגין עוגמת נפש שקשור בקשר טבורי ליחסי עבודה
9 דינו כדין הכנסת עבודה ולכן העובדה שתואר כפיצוי בגין "עוגמת נפש" אינה משנה.
10 הלכה מושרשת היא כי קיימת חזקה "חזקה" כי תשלומים המשולמים מאת מעביד
11 למעבידו יסווגו כהכנסת עבודה. הנטל להוכיח כי תשלום שולם באופן מנותק מיחסי
12 עובד מעביד וללא כל זיקה ליחסי העבודה הוא נטל כבד במיוחד ורובץ על כתפי מי
13 שטוען זאת (ע"א 2640/11 **פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים** (02.02.2014) (עניין
14 **חיים ניסים**); ע"א 5083/13 **פקיד שומה כפר סבא נ' יוסף ברנע** (10.8.2016) (עניין
15 **יוסף ברנע**), עניין **בר-ניב**).
16 הלכה זו אמנם נקבעה בהקשר ליחסי עובד-מעביד אולם אין מניעה להחיל את אותה
17 בחינה של מהות התקבול גם כאשר הסיווג הנכון של ההכנסה הוא הכנסה מעסק לפי
18 סעיף 2(1) לפקודה (עמ"ה 353/91 **הולצמן נ' פקיד שומה ת"א 4** (14.11.1995)).
19 יפים לכאן דבריו של כב' השופט בורנשטיין בעניין ע"מ (מרכז) 8633-02-14 **יורם**
20 **(רמי) סגל נ' פקיד שומה נתניה** (10.4.2016):
21 **"לאמיתו של דבר, אף אם היה המערער מוכיח קיומה של זכות זו, לא היה בכך כדי**
22 **להועיל לעניינו, שהרי השאלה בסופו של דבר אינה מה טיב הזכויות המשפטיות**
23 **שיש לעובד באיזו טובת הנאה הבאה לידינו, אלא מה היו נסיבות קבלתה או**
24 **יצירתה, והאם ניתן לומר כי התקבלה או נוצרה במנותק מיחסי העבודה וכי היא**
25 **אינה מסווה להכנסת עבודה"**.
26 28. אם לא די בכל האמור לעיל, קיימים טעמים נוספים בשלם לא ניתן לקבל את טענות
27 המערער כי הפיצוי ניתן לו בגין "עוגמת נפש".
28 אמנה אותם בקצרה להלן:
29 א. בשתי התביעות תבע המערער סכום כספי כולל של 1,341,628 דולר. בנוסף
30 לסכומים הכספיים תבע המערער סעדים הצהרתיים שלשיטתו מגיעים למיליוני
31 שקלים נוספים (סעיף 4 לסיכומי המערער). לפי כתבי התביעה, עילות התביעה
32 נבעו כולן מיחסי עבודה או מהיחסים העסקיים בין המערער לנתבעים (עמוד 7



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

- 1 שורות 11-2) והם אינם כוללים נזק של עוגמת נפש. המערער קיבל פיצוי כולל של
2 1,150,000 דולר.
- 3 לאור זאת, אין כל היגיון שהמערער יקבל פיצוי של 500,000 דולר בגין עוגמת נפש
4 – בגינו כלל לא ביקש פיצוי בכתבי התביעה - כאשר בגין רכיבי התביעה האחרים
5 יקבל פיצוי של 650,000 דולר בלבד המהווה פחות ממחצית סכום התביעה, וזאת
6 אם לא לוקחים בחשבון את כימות הסעדים ההצהרתיים, ואף פחות מרבע
7 מסכום התביעה אם לוקחים בחשבון את הסעדים ההצהרתיים.
- 8 ב. כאשר מוגשת תביעה לבית המשפט, וזו מסתיימת בהסכם פשרה בסכום הנמוך
9 מזה שנתבע, הדעת נותנת כי הסכום ששולם נגזר מסכום התביעה ונובע מעילות
10 התביעה, באופן יחסי. מי שטוען אחרת, נטל ההוכחה עליו.
11 המערער לא הוכיח כי סכום הפשרה נובע מעילות חיצוניות לעומת אלו שנתבעו.
- 12 ג. כאמור, הסכם הפשרה נחתם בעקבות התביעות המשפטיות שהוגשו ונועד לסיים
13 את כלל המחלוקות בין הצדדים הנובעות מהסכמי ההתקשרות.
14 לו עמדה למערער עילת תביעה בגין עוגמת נפש, שאינה נובעת ממערכת יחסי
15 העבודה או מההתקשרות בנושא הייעוץ, בפרט אם התגבשה כטענתו לאחר
16 הגשת התביעות, לא היה בהסכם הפשרה על פי נוסחו למנוע הגשת תביעה בגינה.
17 לא סביר כי הנתבעים, אשר היו מיוצגים על ידי עורכי דין מנוסים, היו מסכימים
18 לשלם חצי מיליון דולר עבור עוגמת נפש מבלי לכתוב במפורש בהסכם הפשרה
19 שסכום זה מסיים גם את המחלוקת בנושא זה ולקחת את הסיכון שיהיו חשופים
20 לתביעה עתידית בגין מרכיב זה (עמוד 15 שורות 20-23).
- 21 מכאן מתחייבת המסקנה ההגיונית שהנתבעים לא ראו כל איום או חשיפה
22 מתביעה בנושא עוגמת נפש, ככל הנראה משום שלא היה לה כל בסיס.
- 23 29. בסיכומו של עניין, לא הוכח כי נגרם למערער נזק של עוגמת נפש ובגין איזו עילה,
24 נזיקית או אחרת.
- 25 המערער לא הוכיח בראיות אובייקטיביות שהסכום ששולם לו במסגרת הסכם
26 הפשרה, לא פחות מחצי מיליון דולר, שולם עבור נזק של עוגמת נפש.
27 בפרט כך, כאשר כתבי התביעה, שהיו הבסיס לסכום הפיצוי שקיבל, כלל לא כללו
28 סעד זה והמערער לא הציג, אף לא מסמך אחד, ממנו עולה כי במהלך הגישור, או
29 בכל נקודת זמן אחרת קודם לחתימת הסכם הפשרה, העלה דרישה או טען טענה
30 בעניין עוגמת נפש שכביכול נגרמה לו.
- 31 ועיקר, המערער לא הוכיח כי הנזק של עוגמת נפש נובע ממערכת יחסים עצמאית
32 ונפרדת שאינה מערכת היחסים מושא הסכמי ההתקשרויות בינו לבין הנתבעים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

- 1 30. כאמור, במסגרת הערעור שינה המערער את דרך הילוכו וטען לראשונה כי עוגמת
2 הנפש נגרמה לו על רקע התנכלות הנתבעים ועל רקע מאמצייהם לחבל באפשרויות
3 עסקיות שונות שניסה ליזום, ולא בשל העיכוב בתשלומים.
4 מילים אחרות, המערער טען בערעור כי עוגמת הנפש נגרמה לו בשל **פגיעה במוניטין**
5 **העסקי שלו ובשמו הטוב.**
6 פיצוי בגין פגיעה במוניטין מהווה, במקרה הטוב מבחינת המערער, הכנסה מסוג רווח
7 הון שאינה פטורה ממס (אם כי חייבת בשיעור מס מוטב), וזאת תחת ההנחה
8 שהמערער היה מוכיח כי הנזק גרם לגדיעה של מקור הכנסתו לצמיתות, נטל שאינו
9 קל להוכחה כלל ועיקר. למותר לציין כי המערער לא הביא כל הוכחה לכך
10 שהמוניטין שלו נפגע או שנפגע באופן אנוש עד כדי שבירת מטה לחמו. אדרבא,
11 מהעדויות עולה כי שמו המקצועי של המערער הלך לפניו ובזכות זאת קיבל את
12 הצעת העבודה מקרן פרוסיד לאחר שעזב את ורטיקס (עדותו של העד סרנה).
13 במקרה הרע מבחינת המערער, מהווה פיצוי זה הכנסת עבודה או הכנסה מעסק
14 החייבת בשיעור המס השולי שלו, וזאת בהתאם לכלל הידוע שדין הפיצוי כדין
15 הפירצה אותה הוא בא למלא, כאשר נקודת המוצא היא שפיצוי זה מקורו ביחסי
16 העבודה או ביחסים העסקיים שבין המערער לקרנות, כל עוד לא הוכח על ידו כי
17 מקורו במערכת יחסים נפרדת ועצמאית.
18 בשום מקרה לא מדובר בתשלום שפטור ממס לחלוטין, כטענת המערער.
19 31. כאמור, המערער לא הצליח להוכיח כי נגרם לו נזק בגין "עוגמת נפש".
20 אך גם אם הייתי משתכנעת אחרת, ספק אם ניתן לקבל את טענתו כי פיצוי בגין
21 עוגמת נפש פטור ממס הכנסה לפי סעיף 9(7) לפקודה.
22 סעיף 9(7) לפקודה מעניק פטור ל-"**כל סכום הון שנתקבל כפיצויים כוללים על מוות**
23 **או חבלה**".
24 אף בהנחה שהיה עולה בידי המערער להוכיח כי הפיצוי שולם לו בגין "עוגמת נפש",
25 לא הוסבר על ידו מדוע לשיטתו יש לראות בפיצוי בגין עוגמת נפש כפיצוי בגין
26 "חבלה" באופן הפוטר אותו ממס הכנסה ולא פרט באלו תנאים ייחשב פיצוי נפשי
27 כפיצוי בגין "חבלה" והאם נדרש כי תתלווה לפיצוי הנפשי חבלה גופנית, אם לאו,
28 וכיו"ב שאלות שלא זכו לכל מענה מצידו.
29 32. בע"א 4635/94 **הדר לב נ' פקיז השומה חיפה** (23.12.1999) קבעה השופטת דורנר כי
30 "**המשמעות הראשונית של המונח 'פיצויים' בסעיף זה היא פיצויים נזיקיים**
31 **שמשלם מזיק לניזוק שספג נזק-גוף...**" (שם, פסקה 6).
32 33. על השאלה האם עוגמת נפש היא נזק גוף, השיב בית המשפט העליון בעניין רע"א
33 5237/06 **מדינת ישראל-הנהלת בתי המשפט נ' ראלב מנסור** (06.07.2008), בקשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1 עם תשלום אגרה, כי עוגמת נפש לא תיחשב לנזק גוף במקרה בו "הפגיעה הנפשית
2 אינה כזו הגורמת לליקוי או לנכות, אלא שהפיצוי הנתבע הינו בשל עצם 'היפגעותו'
3 של הניזוק בכבודו, בשמו, במעמדו, בדימויו העצמי וכיוצא באלה – ומבלי שאותה
4 הפגיעה הותירה ליקוי ונכות רפואיים בנפשו. בסוג זה של מקרים הפיצוי הנתבע
5 הוא אינו בשל "נזק גוף" אלא בשל נזק ממוני, או שאיננו ממוני – אך מכל מקום
6 איננו נזק גוף".

7 בית המשפט הבהיר כי פיצוי בגין עוגמת נפש, המנותק מההקשר הפיזי והמתבטא
8 בעיקרו בנזק כלכלי, אינו פיצוי בשל "נזקי גוף": "טול למשל אדם שנפגע מהוצאת
9 דיבה. לצד הנזק הממוני המיוחד העשוי להיגרם לו כתוצאה מכך (אובדן מוניטין,
10 הכנסות וכו') קיים 'הנזק הכללי' המתבטא בעוגמת הנפש, בסבל חברתי והאישי,
11 בפגיעה שנפגע בכבודו ובביזוי שנתבזה בו בעיני הבריות. הערך המוגן של הניזוק
12 שפגע בו המעוול במקרה זה איננו בגופו של הניזוק...".

13 לאור זאת, ספק בעיני אם ניתן היה לפטור בנסיבות עניינינו את הפיצוי מכוח סעיף
14 9(7) לפקודה, אף בהנחה והייתי משתכנעת כי שולם למערער בגין "עוגמת נפש" (ראו
15 גם, אהרן יורן היבטי מס בפיצויי נזיקין עמוד 15 (1987)).

16 34. אף טענת המערער כי פיצוי בגין עוגמת נפש אינו בגדר "הכנסה" ולכן אינו בר-מיסוי,
17 דינה להידחות.

18 הלכה היא, כי הפיצוי יסווג אצל מקבלו על פי טיב הנזק אותו הוא בא לפצות. עיקרון
19 זה ידוע בשם "דין הפיצוי כדין הפרצה אותה הוא בא למלא" (ע"א 171/67 פקיד
20 השומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ, פ"ד כא(2) 186, 188
21 (1967); ע"א 3721/12 תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה (27.04.2014)).

22 המושג עוגמת נפש הוא מושג עמום ויש לצקת לו תוכן ולבחון את טיב הנזק שנגרם
23 בגדרו בכל מקרה ומקרה לפי מהותו ולפי נסיבותיו. בכלל זה יש לוודא כי פיצוי
24 שניתן לכאורה בגין "עוגמת נפש" אינו מהווה תחליף או מסווה להכנסה חייבת במס.
25 החרגת פיצוי בגין עוגמת נפש מתחולת פקודת מס הכנסה עשויה להיות נכונה
26 במקרים בהם יוכח כי הפיצוי ניתן בגין "נזק אישי" שאינו קשור למקום העבודה,
27 למשל, פיצוי בגין פגיעה בשם הטוב שנפסק בתביעה על הוצאת לשון הרע וכאשר
28 הפיצוי אינו בא לפצות את העובד על חסרון כיס אלא נועד להשיב את המצב
29 לקדמותו.

30 לצורך ההדגמה ניקח דוגמת קצה – פיצוי שניתן לעובד בגין הטרדה מינית במקום
31 העבודה. ברי כי פיצוי זה לא יהווה "הכנסה" בידי העובד וזאת על אף ששולם בידי
32 המעביד ועל אף ששולם במסגרת יחסי עבודה. פיצוי בגין הטרדה מינית אינו בגדר
33 השתכרות או רווח מעבודה, אלא נועד לפצות את העובד בגין עוולה שנגרמה לו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

- 1 במקום עבודתו, בהתאם לעקרון העומד בבסיסם של הפיצויים הנוזיקיים, דהיינו,
2 השבת המצב לקדמתו.
- 3 35. לסיום, לא התרשמתי כי יש ממש בטענת המערער כי המשיב אטם את אזניו ולא היה
4 מוכן לשקול את טענתו כי נגרמה לו עוגמת נפש.
- 5 המערער קיבל הזדמנויות לשכנע בדבר תוכן עוגמת הנפש שנגרמה לו ולמרות זאת
6 לא השכיל להביא ראיות משכנעות המסבירות מדוע שולם לו סכום כה חריג של
7 500,000 דולר אלא הסתפק בעובדה שכך סווג הפיצוי בהסכם הפשרה שקיבל תוקף
8 של פסק דין.
- 9 36. מהאמור לעיל עולה, כי בהתאם לכלל לפיו "דין הפיצוי כדין הפרצה", יש לראות
10 במלוא סכום הפיצוי שניתן כביכול בגין "עוגמת נפש" כהכנסה פירותית מכוח
11 סעיפים 2(2) ו- 1(2) לפקודת מס הכנסה ולחייבה בהתאם לשיעור המס השולי
12 החל על המערער.
- 13 **פיצוי בגין וויתור על דמי הצלחה או ויתור על מניות או ויתור על זכות תביעה**
- 14 37. המערער הציג את הפיצוי בסכום של 650,000 דולר כהכנסה הונית החייבת בשיעור
15 מס מוטב של 20%.
- 16 לטענתו, סכום של 150,000 דולר מתוך הסכום הנ"ל התקבל "בגין ויתור על מניות
17 חברת הניהול" (סעיף 3.1 להסכם הפשרה) וסכום של 500,000 דולר מתוכו התקבל
18 בגין ויתור על דמי הצלחה, דמי ניהול ושאר רווחים.
- 19 38. המערער לא תבע פיצוי בגין "ויתור על מניות" או בגין "ויתור על דמי הצלחה", לא
20 במסגרת כתב התביעה שהוגש לבית הדין לעבודה, לא במסגרת כתב התביעה שהוגש
21 לבית משפט השלום ולא הוכיח כי תבע פיצוי כאמור במסגרת הליך הגישור. מאחר
22 שהמערער לא תבע זכויות מכוח "ויתור" על דמי הצלחה או מניות אין שום סיבה
23 שהסכם הפשרה, שנועד לסיים את המחלוקות מכוח כתבי התביעות, יפצה אותו על
24 כך.
- 25 39. עיון בכתבי התביעה מלמד כי המערער תבע שורה ארוכה של סעדים הנובעים
26 מהסכמי ההתקשרות, כגון דמי הצלחה, דמי ניהול ורווחים מהקרנות או מתאגידים
27 קשורים לקרנות (סעיפים 43.1, 43.2, 43.3, 43.4 לכתב התביעה שהוגש לבית משפט
28 השלום וסעיפים 36.1, 36.2, 36.3, 36.4 לכתב התביעה שהוגש לבית הדין האזורי
29 לעבודה) ולכן הפיצוי שקיבל אמור לשקף ולייצג את המהות של תשלומים אלה ולא
30 תשלומים שהם "ויתור" עליהם.
- 31 40. כפי שכבר אמרתי, נקודת המוצא היא כי סכומים שהתקבלו במסגרת וכתוצאה
32 מיחסי עבודה או מיחסים עסקיים דינם כדין הכנסת עבודה או הכנסה מעסק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1 כל הסעדים הכספיים שתבע המערער, דמי הצלחה, דמי ניהול ורווחים שונים,
2 נובעים מזכויות להן הוא זכאי מכוח הסכמי ההתקשרות שלו עם הקרנות במעמדו
3 כעובד וכנותן שירותי ייעוץ עצמאי.
4 המערער לא הניח תשתית ראייתית לפי הוא היה זכאי לסכומים אלו מכוח מערכת
5 יחסים מקבילה מנותקת לחלוטין ממערכת היחסים העסקית שלו עם הנתבעים.
6 **הצגת התשלומים כ"ויתור" על רווחים אינה משנה את מהותם האמיתית כרווחים**
7 **מעבודה וכרווחים מעסק או משלח יד.**
8 41. בכל הנוגע לטענת המערער כי קיבל פיצוי בגין "ויתור על מניות בחברות הניהול"
9 (סעיף 3.1 להסכם הפשרה), יצוין כי מכתב התביעה שהוגש לבית הדין האזורי
10 לעבודה (סעיף 36.4) עולה כי, התביעה בגין "המניות" היא למעשה תביעה כספית
11 לקבלת שיעור של 10.5% מדמי הצלחה ומרווחים שונים העתידיים להתקבל
12 מהקרנות ומתאגידים הקשורים לקרנות (UBS, FVUK, Vitalife).
13 יוצא מכך, שלא מדובר בפיצוי הוני בגין נכס "הוני" כדוגמת מניות, כפי שמנסה
14 המערער להציג.
15 מה גם, שהמערער לא סיפק כל הסבר על טיבן של אותן מניות, למשל, האם מדובר
16 ב"אופציה" למניות או באשר לנסיבות הוויתור עליהן וכיו"ב (עמוד 45 שורות 10-
17 11).
18 גם אם המערער היה זכאי לקבל מניות מהנתבעים, לא טיבן כנכס הוני יכריע לעניין
19 סיווג הפיצוי שניתן בגינן אלא נסיבות קבלתן בידו והאם התקבלו בגין יחסי עבודה
20 (ע"מ (מרכז) 8633-02-14 יורם סגל נ' פקיד שומה נתניה פסקה 20 (10.4.2016)).
21 **אין חולק כי זכאות המערער לקבלת המניות (ככל שתוכח) נובעת מיחסי העבודה או**
22 **מיחסי ההתקשרות בתחום הייעוץ בינו לבין הקרנות ולכן הפיצוי בגינן מהווה**
23 **הכנסה מעבודה או הכנסה מעסק.**
24 כאמור, המערער לא הניח תשתית ראייתית שבכוחה לסתור את החזקה לפיה אותן
25 מניות מהוות הכנסה פירותית ולא הראה שהיה זכאי להן מכוח מערכת יחסים
26 מקבילה אחרת בינו לבין הנתבעים. מכאן, שגם "הוויתור" על מניות אלו מהווה
27 הכנסה פירותית מעבודה או מעסק.
28 42. המערער הציג את הפיצוי כ"ויתור על זכות תביעה", אולם לא כל סכום המתקבל
29 אגב הליך שיפוטי מניב הכנסה הונית הנובעת מ"וויתור על זכות תביעה".
30 יש להתחקות בכל מקרה ומקרה אחר מקור הזכות הנובעת מושא הפשרה ובהתאם
31 לכך להידרש למהותה האמיתית של הפירצה אותה נועד הפיצוי למלא.
32 כל פרשנות אחרת עלולה להוביל למצב אבסורדי הפותח פתח לריקון מתוכן של
33 האבחנה בין הכנסה הונית לפירותית ולתכנוני מס התלויים בשאלה אם מקבל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1 הפיצוי הגיש תביעה משפטית, או יכול היה להגישה, אם לאו. מתוצאה כזו יש
2 להימנע.
3 43. האפשרות לעצב עסקה במונחים של "ויתור על זכות" או "מכירת זכות" או "ויתור
4 על זכות תביעה" אין בה כדי להפוך עסקה, שהיא במהותה עסקה פירותית, לעסקה
5 הונית.
6 כמעט כל פיצוי ניתן לתיאור כאילו נתקבל עבור ויתור על הזכות לדרוש את הפיצוי
7 אולם לעולם המבחן יהיה מהות הפירצה שבגינה שולם הפיצוי ואחר טיבה, ההוני או
8 הפירותי, שומה עלינו להתחקות (עניין חיים ניסים פסקה 7, עניין יוסף ברנע פסקה
9 45).

טענת המערער בעניין אישור על ניכוי מס במקור

11 44. המערער טען כי יש לראות באישור ניכוי מס במקור שקיבל מהמשיב (נספח 8
12 לתצהיר המערער) משום שומה סופית או שומה חלקית או החלטת מיסוי המחייבים
13 את המשיב באופן שלא ניתן להגדיל את שיעור המס הנקוב בהם (20%).
14 45. המשיב התנגד לכך וטען כי אישור ניכוי מס במקור אינו מהווה שומה סופית ואף לא
15 נועד להיות כזה. אישור ניכוי מס מיועד לגורם המשלם על מנת שיידע מה סכום המס
16 שיש לנכות מהתשלום ואינו מיועד למקבל ההכנסה. רק בתום שנת המס נקבעת
17 השומה הסופית של מקבל ההכנסה בהתחשב בסך כלל ההכנסות שהופקו על ידו.
18 כן טען המשיב כי אין לקבל שהאישור על ניכוי מס מהווה החלטת מיסוי, הן משום
19 שלא הוצא על ידי הגורם המוסמך לתת החלטת מיסוי (המחלקה המקצועית ברשות
20 המיסים) והן משום שאינו עומד בתנאי סעיף 158ד לפקודת מס הכנסה.
21 לטענת המשיב, המערער אינו יכול לטעון כי המשיב אינו רשאי להתעלם מהאישור
22 כאשר הוא עצמו התעלם מהאישור ודיווח על הכנסותיו בפער משמעותי לעומת אותו
23 אישור.
24 46. גם בעניין זה דעתי עם המשיב.
25 47. פקודת מס הכנסה והתקנות מכוחה מטילות חובה על גורמים משלמים לנכות מס
26 במקור מהתשלומים ולהעבירם לרשות המיסים.
27 על מנת להקל עם הנישומים, מסורה לפקיד השומה הסמכות להקטין את שיעור
28 ניכוי המס וזאת במסגרת אישור על ניכוי מס במקור באופן המגדיל את יתרת
29 התשלום המגיעה לנישום.
30 בתום שנת המס כאשר נקבעת השומה הסופית של הנישום לשנת המס כולה,
31 בהתחשב בכלל הכנסותיו שהופקו באותה שנת המס, מקוזזים סכומי המס שנוכו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1 במקור מהמס המגיע על פי השומה. באופן זה מהווה המס שנוכה במקור מעין
2 מקדמה על חשבון תשלום המס הכולל.
3 מכאן, ששיעור המס הנקבע לניכוי במקור אינו משקף עמדה סופית של פקיד השומה
4 והוא כפוף לבחינה לאחר תום שנת המס כאשר מלוא הנתונים הרלוונטיים כבר
5 ידועים ועשויים להיבחן באופן מקיף ומלא תוך הפעלת שיקול דעת מתאים לגבי שנת
6 המס כולה ולא רק לגבי חלק ממנה.
7 מאחר שאישור על ניכוי מס קובע את סכום המס שעל המשלם להעביר לפקיד
8 השומה במועד התשלום, הוא מיועד, למעשה, לגורם המשלם על מנת שידע כמה מס
9 עליו לנכות בטרם תועבר יתרת התשלום למקבל.
10 גם מבחינת התהליך של הוצאת אישורי ניכוי מס במקור, בקשות לאישור מופנות
11 לחוליה מסוימת בפקיד השומה, החוליה המרכזית, ותהליך הבחינה והוצאת
12 האישור נעשה באופן מזורז יחסית לעומת תהליך הוצאת השומה הסופית.
13 אמת, רצוי כי שיעור המס לניכוי במקור ישאף להיות קרוב ככל שניתן לשיעור המס
14 הסופי האמיתי של הנישום, הן כדי למנוע גביית מס ביתר (הגם שהיא זמנית) והן כדי
15 למנוע גביית מס בחסר. אולם, כאמור, בשלב הוצאת האישור טרם התחווה תמונת
16 ההכנסות הכוללת של הנישום ולכן מטבע הדברים יהיה האישור כפוף לבחינה מלאה
17 כאשר מלוא הנתונים הרלוונטיים יהיו כבר ידועים.
18 כפועל יוצא, המערער לא היה רשאי להסתמך על שיעור המס שנקבע באישור כמחייב
19 לעניין שיעור המס החל על הכנסותיו והמשיב היה רשאי לקבוע את שיעור המס
20 הסופי בשונה מזה שנקבע באישור.
21 48. בפועל, המערער התעלם מהאישור על ניכוי מס במקור שהרי דיווח על כ- 45%
22 מהכנסותיו לפי שיעור מס אפס ולא לפי שיעור המס שנקבע באישור (20% על כלל
23 ההכנסות).
24 התעלמותו של המערער מהאישור לא הפריעה לו לטעון כי המשיב היה מנוע
25 מלהתעלם מהאישור. עושה רושם כי טענתו של המערער לפיה האישור מהווה שומה
26 סופית תקפה רק לגבי המשיב ולא לגביו לאור העובדה שבחר לדווח על הכנסותיו
27 בסטייה מהאישור ולפי שיעור מס נמוך יותר (הכוונה ל-45% מההכנסות עליהן דיווח
28 כפטורות ממס).
29 חוסר ההגינות העולה מטענה זו של המערער מצדיק את דחייתה על הסף.
30 49. מכל מקום, המערער העיד בחקירתו הנגדית כי ידע שהאישור על ניכוי מס במקור
31 מיועד לגורם המשלם: "האישור מניכוי מס במקור הוא לא בשבילי, הוא בשביל
32 המשלם" (עדות המערער בעמוד 21 שורה 4).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

- 1 כן אישר כי העביר את האישור על ניכוי מס במקור לנאמן, שמונה על פי הוראות
2 הסכם הפרשה, כדי שינוכה מס מהתשלומים רק כפי השיעור שנקבע באישור (עמוד
3 19 שורה 33 עד עמוד 20 שורה 3).
- 4 גם רואה החשבון של המערער העיד בחקירתו הנגדית כי ידע שההליך של קביעת
5 שומה סופית שונה מזה של אישור על ניכוי מס במקור: "**נכון, אמת, בשני הליכים**
6 **שונים זה נכון, אני מסכים**" (עמוד 33 שורה 13) וכן אישר כי תיתכן מסקנה אחרת
7 לעניין שיעור המס בשלב הוצאת השומה לעומת האישור: "**יכול להיות שתהיה**
8 **מסקנה אחרת...**" (עמוד 34 שורה 17).
- 9 50. איני מוצאת כל בסיס לטענת המערער כי יש לראות באישור על ניכוי מס משום
10 החלטת מיסוי ("פרה רולינג") ואין צורך להכביר על כך במילים.
11 המערער לא הגיש בקשה ל"החלטת מיסוי" לגורמים המוסמכים ברשות המיסים
12 שנותנים החלטות מיסוי (המחלקה המקצועית או מפקחי מס הכנסה) וממילא לא
13 הוכיח כי עמד בתנאים הקבועים בסעיף 158ד לפקודת מס הכנסה למתן החלטת
14 מיסוי (עמוד 21 שורות 20-30).
- 15 באותו אופן יש לדחות את טענת המערער כי האישור מהווה "שומה חלקית סופית"
16 (ראו התנאים להוצאת שומה חלקית לפי סעיף 145א2 לפקודה) וכן את טענתו כי
17 הבקשה לאישור הוגשה לפי סעיף 91 לפקודה ולכן מהווה דיווח על רווח הון. לא רק
18 שמדובר בטענה עובדתית חדשה שנטענה לראשונה בשלב הסיכומים, אלא שהטופס
19 שצורף לבקשה (1399, בסוף נספח 7 לתצהיר המערער) מלמד כי המערער ידע
20 שמדובר בדיווח ביניים בלבד. בכל מקרה, טענה זו אינה מתיישבת עם העובדה
21 שכמחצית מהסכום שעליו נסבה הבקשה לאישור ניכוי מס במקור הוצגה כפטורה
22 ממס ולא כחייבת במס רווח הון.
- 23 51. סיכומו של דבר, הן המערער והן רואה החשבון מטעמו ידעו והבינו שהם פועלים
24 להוצאת אישור על ניכוי מס במקור על מנת להעבירו לנאמן כדי שניכוי המס
25 מהתשלומים להם היה זכאי המערער על פי הסכם הפרשה יהיו לפי השיעור הנקוב
26 באישור ולא יותר מכך. ציפייתו של המערער כי תוצאת המס בסוף שנת המס תהיה
27 דומה לשיעור המס שנוכה במקור אינה הופכת מסמך של אישור על ניכוי מס
28 להחלטת מיסוי או לשומה סופית.
- 29 מה גם שהמערער דיווח בפועל באופן שאינו תואם את האישור ולמעשה כלל לא
30 הסתמך עליו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1 טענת המערער בעניין מלאכותיות

2 52. המערער טען כי המשיב עשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה ולכן
3 היה עליו לפתוח בהבאת הראיות ולעמוד בנטל ההוכחה הרובץ עליו בערעור.

4 53. טענה זו אין לקבל.

5 54. אתחיל בכך שתמוה מדוע המערער בחר לשוב ולהתייחס לטענת המלאכותיות
6 בסיכומיו כאשר במהלך ישיבת קדם המשפט מתאריך 26.6.2017 הצהיר לפרוטוקול
7 כי "לאחר ששמעתי את דברי בית המשפט אני מסכים לוותר על טענתי בעניין נטל
8 ההוכחה ונטל הראיה בתיק זה" (עמוד 4 שורות 27-28).

9 55. עוד תמוה מדוע נזכר המערער לבקש רק בשלב הסיכומים את היפוך נטל הראיה
10 והטלתו על המשיב כאשר שלב שמיעת הראיות הסתיים זה מזמן.

11 56. לגופו של עניין, המשיב לא נזקק לעשות שימוש בסמכותו השיורית לפי סעיף 86
12 לפקודה אלא סיווג מחדש את התשלומים על פי הסכם הפשרה, משום שלא קיבל את
13 ההגדרות המשפטיות שנתנו להם הצדדים (ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ'
14 פקיד שומה פתח תקווה (27.8.2015)). המשיב לא התעלם מהפשרה ולא התעלם
15 מהתשלומים אלא קבע כי האופן שבו תאר המערער את הפשרה אינו משקף את
16 מהותה האמיתית.
17 לאור זאת, וככל שהמערער עדיין עומד על טענתו, אין מקום לקבלה.

18 טענת המערער בעניין כפל מס

19 57. המערער טען כי גביית מס מהמערער בגין הפיצוי תוך תיאום ההוצאה בשומת המס
20 שיצאה למשלמת הפיצוי, נובדנט, עולה כדי כפל מס אסור.

21 58. טענה זו אין לקבל.

22 59. ראשית, הטענה בדבר כפל מס היא טענה עובדתית הטעונה הוכחה והמערער לא
23 הוכיח כי הייתה גביית מס ביתר.

24 60. שנית, טענה זו לא עלתה במסגרת דיוני השומה והמערער העלה אותה לראשונה
25 בשלב הערעור (עמוד 42 שורה 32, עמוד 43 שורה 15).

26 61. שלישית, בדיקה המשיב העלתה שסכום הפשרה אכן תואם בדוח התיאום של נובדנט
27 לשנת 2011, כלומר הפיצוי לא נדרש כהוצאה בייצור הכנסתה, אולם מקובלת עלי
28 טענת המשיב שאין בכך לבסס את טענת המערער על כפל מס. זאת משום, שלא ניתן
29 להסיק מתיאום סכום הפיצוי בספרי נובדנט על המשמעות הכספית של חיובה במס
30 ועל תשלום המס על ידה בפועל. תוצאת המס היא נגזרת משורה ארוכה של נתונים,
31 למשל, לא ברור כיצד התייחסה נובדנט ליתרות בספריה בשנות המס הבאות, מה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1 היה המיסוי בנובדנט לעומת המיסוי של השותפים היחידים בקרן וכיו"ב. יצוין כי
2 לפי דברי נציגת המשיב (סעיף 34ג) לתצהירה) שיעור המס האפקטיבי שמשלמת
3 נובדנט נמוך משמעותית משיעור מס חברות וממילא נמוך עוד יותר משיעור המס
4 השולי החל על המערער.
5 בהקשר זה אציין כי בדוח של נובדנט לא מופיע הפיצוי כתשלום עבור עוגמת נפש
6 אלא כתשלום עבור הוצאות משפטיות ושירותים מקצועיים שאינם נדרשים בניכוי.
7 62. רביעית, לא חייבת להיות סימטריה בין הגורם המשלם לגורם המקבל. בהחלט יתכן
8 שתשלום ייחשב כהכנסה אצל הגורם המקבל אך לא ייחשב כהוצאה אצל הגורם
9 המשלם.
10 63. חמישית ועיקר, הדיון בערעור דן הוא בשומת המס של המערער ולא בשומת המס
11 של נובדנט.
12 מקובלת עלי עמדת ב"כ המשיב, שסיכמה את טענותיה בטוב-טעם, כי ככל שהדיווח
13 של נובדנט אינו תואם את המהות האמיתית של התשלום, לא ניתן לתקן זאת בדרך
14 של קביעת שומה לא נכונה למערער שהוא נישום נפרד ובלתי קשור לנובדנט.
15 מאחר ששוכנעתי כי הסכומים שקיבל המערער בהסכם הפשרה הם הכנסת עבודה או
16 הכנסה מעסק בידו, על השומה שהוצאה לו לשקף מהות זו, וזאת בלי קשר לדיווח
17 של נובדנט ששילמה את סכום הפשרה (סעיף 41 לסיכומי המשיב).
18

סוף דבר

19 הערעור נדחה למעט לעניין אחד: אני מפעילה את סמכותי לפי סעיף 156 לפקודת מס
20 הכנסה וקובעת כי סכום של 208,345 דולר אשר מופיע בשומה בצו כ"דמי ניהול" יסווג
21 כ"דמי הצלחה" באופן שיקטין את שיעור המס החל עליו ובהתאם יקטין את סכום המס על
22 פי השומה.
23 המערער יישא בהוצאות המשיב בסכום של 36,000 ש"ח.
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 ספטמבר 2018

ע"מ 53681-12-16 שחף נ' דן

1

ירדנה סרוסי, שופטת

2

3

4

5

6

7

8