



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3159/19

לפני: כבוד השופט מ' מזוז
כבוד השופט ג' קרא
כבוד השופטת י' וילנר

המערער: הרב יקותיאל אבוחצירא

נגד

המשיבים: 1. פקיד שומה - היחידה הארצית לשומה
2. יעל פריחה אבוחצירא
3. חיה ברכה דהן
4. מאיר חיים אבוחצירא

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
(השופט מ' אלטוביה) מיום 6.2.2019 בע"מ 9472-01-14

תאריך הישיבה: כ"א בתמוז התש"ף (13/7/2020)

בשם המערער: עו"ד רוברטו חייט; עו"ד אביעד הכהן;
עו"ד דוד קמחין

בשם המשיב 1: עו"ד יורם הירשברג; עו"ד מאיר פורת

פסק-דין

השופט מ' מזוז:

1. ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט מ' אלטוביה) מיום 6.2.2019 בע"מ (ת"א) 9472-01-14, אשר קיבל באופן חלקי את ערעורו של המערער ושל ילדיו על שומת מס שהוצאה להם.

במרכזו של הערעור עומדת השאלה, האם יש לראות בכספים ונכסים אותם קיבל המערער, הרב יקותיאל אבוחצירא (להלן: המערער, הרב או הרב אבוחצירא), במישרין או על ידי מימון פעולות שונות, לאורך השנים (להלן: תקבולים), כהכנסה חייבת במס?

2. המערער, הוא רב מקובל מוכר, נצר לשושלת הרבנים הידועה מבית אבוחצירא, ונכדו של הרב ישראל אבוחצירא ז"ל (אשר נודע בכינויו "הבאבא סאלי"). הרב אבוחצירא עומד בראש "חצר" בעיר אשדוד, ומקיים פעילות אל מול מאמיניו בארץ ובחו"ל.

3. בשנת 2013 הוציא המשיב (להלן: פקיד השומה) למערער שומה לפי מיטב שפיטה לשנות המס 2003-2009, על פי סעיף 145(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), בה יוחסה למערער ולבני משפחתו תוספת הכנסה בסך של כ- 13.8 מיליון ₪ כדלהלן: הפקדות כספים לחשבונות הבנק של המערער ואשתו בסך כולל של כ- 3.245 מיליון ₪; נכסי נדל"ן שנרכשו על שם המערער ועל שם בני משפחתו – סך הכל 14 נכסים בשווי כולל של כ- 9.2 מיליון ₪; נסיעות לחו"ל – 141 נסיעות לחו"ל של המערער ובני משפחתו שמומנו על ידי אחרים בעלות כוללת של כ- 1.25 מיליון ₪; וכדי רכב שנרכשו במימון אחרים עבור המערער ומשפחתו בשווי כולל של כ- 140 אלף ₪.

כל זאת, כאשר בכל אותה תקופה המערער לא דיווח על הכנסה כלשהיא, לא הגיש דו"חות ולא ניהל ספרים כדין למעקב אחר הכנסותיו. רק בעקבות דרישה של פקיד השומה הגיש המערער דו"חות לשנים הנדונות (2003-2009), בהם הצהיר כי לא היו לו הכנסות חייבות במס.

4. בנימוקי השומה נקבע, כי מדובר בכספים שהתקבלו אצל הרב אבוחצירא תוך שימוש במעמדו כמנהיג רוחני ובהשפעתו על קהל מאמיניו, לצורך הפקת הכנסות אישיות לו ולבני משפחתו; כי הרב פועל לשמר את מעמדו כמנהיג הרוחני של קהילתו באמצעות קבלת קהל ומתן ברכות ועצות לציבור חסידי ומאמיניו בנושאים שונים, עריכת הילולות, השתתפות באירועים משפחתיים של מאמיניו, לרבות בחו"ל; וכי הרב מבצע גם פעילויות אקטיביות לשם הפקת הכנסות, לרבות פעולות בעלות אופי עסקי, כגון יצירת קשר בין קהל מאמיניו לבין אנשי עסקים.

כן נקבע כי הפקת התקבולים נעשתה על ידי הרב באופן מחזורי ומתמשך, ולפיכך יש לראות בתקבולים כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה; ולחלופין - כהכנסה "ממקור אחר", לפי סעיף 2(10) לפקודה.

בנוסף, חויב הרב בתוספת מס בשל אי ניהול פנקסים, בהתאם להוראות סעיף 191ב לפקודה.

5. הרב אבוחצירא הגיש השגה על השומה לפי סעיף 150 לפקודה, אך השגתו נדחתה על ידי פקיד השומה, בתוקף סמכותו לפי סעיף 152(ב) לפקודה, תוך הותרת השומה על כנה.

6. על החלטה זו ערער הרב אבוחצירא לבית המשפט המחוזי. בערעורו טען כי התקבולים שיוחסו לו אינם בגדר הכנסה החייבת במס. בתמצית, נטען כי הרב אינו נותן שירותי דת ולא מפיך הכנסות מפעילותו כמנהיג רוחני; כי אין בביתו קבלת קהל, מנגנון לקביעת תעריפים או שעות ביקור; וכי נוכחותו באירועים שונים לא מהווה שירות. לטענתו, הגידול בהוננו נובע מכספי ירושה שקיבל, ממתנות בסכומים ניכרים שהתקבלו לרגל חתונות ילדיו, אשר שימשו בין היתר לרכישת דירות עבורם, וכן מכספים שניתנו לו כמתנות, כמחווה רגשית על רקע חברי ואמוני, וללא כל תמורה מצדו, ועל כן אין לראות בהם כהכנסה ממשלח יד, ואין לחייבם במס. עוד נטען כי פקיד השומה סטה ממדיניות רשות המסים לגבי מתנות ותרומות המוענקות לרבנים, תוך חריגה מ"תורת המקור", וכי בהיעדר הסדרה של הסוגיה, חויב הרב במס מהווה הטלת מס רטרואקטיבית. בנוסף לכל האמור העלה הרב גם טענות קונקרטיות שונות לגבי אופן חישוב ההכנסות בשומה שהוצאה לו.

7. בית המשפט המחוזי דחה את עמדתו של הרב אבוחצירא וקיבל את עמדתו העקרונית של פקיד השומה באשר להתייחסות לתקבולים שקיבל הרב לשימוש האישי ולשימוש משפחתו, כהכנסות החייבות במס. לעומת זאת, קיבל בית המשפט, חלקית, את ערעור הרב בנוגע לחישוב רכיבים שונים של ההכנסות שיוחסו לו והפחית משמעותית את סכום השומה.

במישור העובדתי נקבע - על בסיס חוות דעתה ועדותה של פרופ' חביבה פדיה, חוקרת תרבות ויהדות מאוניברסיטת בן גוריון שהעידה מטעם המערער (להלן: פרופ' פדיה), ועל יסוד התצהירים ועדויות העדים השונים, לרבות המערער ועוזרו אוריאל בן חמו - כי הרב מקבל את מאמיניו לשם מתן ברכות ועצות, עורך אירועים והילולות לשימור המסורת והקשר עם בני הקהילה ומקפיד לכבד את מאמיניו בנוכחותו באירועיהם המשפחתיים, וכי הכספים שניתנו לרב בדרכים שונות ניתנו לו עבור השירותים האמורים

ובתוקף מעמדו כמנהיג רוחני של הקהילה, לשם שימור חצרו ומעמדו, מתוך מסורת שהשתרשה במרוצת השנים.

כן נקבע כי מהראיות עולה שהתקבולים השונים שמקבל הרב, במישרין ובעקיפין, הם בעלי מאפיינים פירותיים, בהיותם כאלה המתקבלים באופן שוטף ובהיקפים מצטברים גדולים. על כן מדובר בתקבולים הניתנים לרב בשל משלח ידו, הנובע ממעמדו, מתוארו, ממומחיותו, מתפקידו החיוני בקהילתו וממכלול עיסוקיו, וכי הכספים ניתנים לו בתמורה לפעילותו ובגין היותו מנהיגה הרוחני של הקהילה. לפיכך נקבע כי תקבולים אלה מהווים הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה. בהקשר זה הובהר כי אף שהכספים ניתנו לרב על פי שיקול דעתו של הנותן, הדבר נעשה מתוך ציווי עמוק הנובע מאמונה; כי לא מדובר בנדיבות ללא תמורה; וכי קיימת גם ציפייה מצדו של הרב, המעוגנת במסורת, לקבלת הכספים הניתנים לו לצורך שימוש לפרנסתו ולפרנסת בני משפחתו.

עוד נקבע כי גם טענתו החלופית של פקיד השומה, לפיה ניתן לראות בכספים כהכנסה מ"מקור אחר" לפי סעיף 2(10) לפקודה, מהווה פרשנות סבירה של הסעיף, על אף שהיא אינה נדרשת בענין הנדון.

אשר לחישוב החיוב במס בגין הכספים השונים שהתקבלו, בית המשפט חילק את הכספים שקיבל המערער לשלוש קטגוריות: כספים שקיבל לטובתו ולטובת בני משפחתו - לגביהם נקבע כי הם חייבים כאמור במס כהכנסה ממשלח יד, בין אם ניתנו בתמורה לשירות ישיר או בתמורה עקיפה לפעילותו של הרב; כספי מתנות שקיבל באירועים משפחתיים של בני משפחתו - לגביהם נקבע כי יש לראות כהכנסה חייבת במס רק סכומים החורגים מסכומים שמקובל לתת כמתנות באירועים משפחתיים כאלה ושיש להניח שהיו ניתנות גם לולא מעמדו של הרב; וכספים למטרות הקהילה - כספים שהוכח לגביהן כי שימשו למטרות ציבוריות של הקהילה, וניתנו לרב אך כ"צינור" לצורך העברתם לקהילה, לא יהיו חייבים במס, מכוח הפטור לפי סעיף 9 לפקודה, היות שניתן לומר כי הם התקבלו בידי הרב בנאמנות עבור הקהילה, ועל כן הם אינם מהווים עבורו הכנסה. לצד זאת צוין כי קיים קושי לאתר ולסווג כספים אלה בהיעדר תיעוד של הכספים שנועדו לקהילה, להבדיל מכספים שנועדו לשימוש האישי. לענין זה נקבע כי אין לקבל במדינה מתוקנת ניהול כספי של מיליוני שקלים ללא ניהול ספרים כחוק ורישום מסודר.

בסיכומו של דבר, לאחר בחינת התקבולים השונים בהתאם לחלוקה לקטגוריות כמפורט לעיל, ולאחר בחינת טענות פרטניות שהעלה המערער לגבי תקבולים מסוימים, הפחית בית המשפט מהשומה המקורית בסך 13,844,806 ₪ תקבולים לגביהם הוכח כי נועדו לפירעון הלוואות שניתנו לעמותה ולבניית בית כנסת; כספים שהתקבלו באירועים משפחתיים בהיקף המשקף מתנות "רגילות"; כספים שהוכח לגביהם כי הועברו ממחותניו של הרב לצורך רכישת דירות עבור ילדי הרב; כספים לגביהם הוכח כי התקבלו כירושה מעיזבון אביו של הרב; וכספים שנכללו בשומה המקורית כתוצאה מטעות בחישוב הפקדות. סך הכל הופחת מהשומה סכום של כ- 9 מיליון ₪ (כשני שלישים מהשומה), והשומה הועמדה לאחר ההפחתות על סך של 4.66 מיליון ₪.

הערעור ותמצית טענות הצדדים

8. על פסק דין זה הוגש הערעור שלפנינו, ובו טען המערער כי בית המשפט קמא שגה כשקבע כי מעמדו ותוארו הם משלח ידו, וכי מתנות ותרומות הניתנות לו מבלי שמתקיים קשר ישיר לשירות כלשהו מהוות הכנסה ממשלח יד החייבת במס. כן נטען כי "הקונסטרוקציה החדשנית" עליה הסתמך בית המשפט קמא, לפיה תרומות ומתנות הניתנות למערער מהוות הכנסה ממשלח יד, סותרת את תורת המקור ואת ההלכה הפסוקה בדבר אי-מיסוי מתנות, ואף את חוזר רשות המסים לענין "מיסוי שירותי דת". כתוצאה מכך, נטען, מתקבלת תוצאה לפיה כל מתת שיקבלו הרב או ילדיו תהא חייבת במס, שעה שאותה מתת תהיה פטורה ממס עבור כל אדם אחר. עוד נטען כי שגה בית המשפט קמא בכך שיישם באופן רטרואקטיבי את החידוש שבפסק דינו על שנות המס 2003-2009, תוך יצירת נזק ראייתי שלא ניתן לתקנו בגין היעדר תיעוד של הכספים, וכי בנסיבות אלו היה מקום להפחית את חבות המס על דרך האומדנה. כן העלה הרב טענות קונקרטיות הנוגעות לאופן חישובם של כספים שונים במסגרת הכנסתו החייבת.

9. בתגובתו טען פקיד השומה כי עיקר טענותיו של המערער הן טענות שבעובדה הנוגדות את הממצאים העובדתיים שנקבעו בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, וכי המערער מייחס לבית המשפט קביעות שלא נקבעו על ידו. בית המשפט קבע כי התקבולים שהועברו למערער מהווים תמורה, במובן הרחב, עבור מכלול השירותים שהרב מספק לקהל מאמיניו, וכי תפקידו החיוני בקהילתו ומכלול עיסוקיו, וביניהם הנהגת הקהילה, ניהול החצר, לימוד תורה, פעילות צדקה, מתן ברכות ועצות והשתתפות באירועים, הם המקור להכנסתו. עוד נטען כי ההגדרה הרחבה של המונח "משלח יד", כפי שפורש בפסיקה ענפה לאורך השנים, כולל את מי שעוסק בתחום בו הוא מביא לידי

ביטוי את כישוריו המיוחדים, וכי בשים לב לעדויות שנשמעו בדבר מעמדו הרוחני בקרב קהל מאמיניו וכישוריו המיוחדים של הרב, ניכר כי פעילותו נכנסת להגדרה זו. הדברים מקבלים משנה תוקף שעה שחלק מהכנסותיו של הרב היו בעלות סממנים עסקיים מובהקים, ונוכח קיומם של סממנים נוספים הנלווים לתקבולים, כגון ציפייה לקבלת תשלום בגין השירות וקיום מנגנון ארגוני הכולל חצר, קבלת קהל ועוזרים המספקים את צרכי הרב ומנהלים את קשריו עם קהל המאמינים. כן נטען כי עמדתו המקצועית של פקיד השומה בקביעת שומת הרב תואמת את חוזר המס, ואינה מחדשת דבר לענין מיסוי שירותי דת, וכי בניגוד לטענותיו של הרב, חוזר המס מסדיר את עיקר הסוגיות הרלבנטיות לענין. הודגש כי מקום בו שירותי הדת ניתנים באופן מסודר וממוסד, במסגרת מוסד ציבורי המשמש למטרה ציבורית, עם ניהול ספרים כדין, כמפורט בחוזר המס, ממילא לא יתעוררו השאלות שעולות בתיק הנדון.

דיון והכרעה

10. השאלה העומדת להכרעתנו היא אפוא, האם התקבולים שקיבל הרב אבוחצירא כאמור לעיל, ואשר שימשו אותו ואת בני משפחתו, להבדיל מכספים שנתרמו ושימשו לצרכי הקהילה, מהווים הכנסה חייבת במס על פי סעיף 2 לפקודה, כטענת פקיד השומה, או שמא מדובר בתקבולים המהווים מתנות ותרומות פטורות ממס, כטענת הרב?

11. אקדים אחרית לראשית ואומר, כי אני סבור כי בנסיבות המקרה הנדון יש לראות בתקבולים שקיבל הרב אבוחצירא, ואשר שימשו לכלכלת הרב ובני ביתו ולשימושם האישי - להבדיל מתקבולים לצרכי הקהילה - כהכנסה חייבת במס. המדובר בזרם תקבולים קבוע ומתמשך, בהיקף משמעותי, ממקור קבוע ויציב, המתקבלים נוכח תפקידו, מעמדו ופעילותו של המערער בקרב קהל מאמיניו. ולפיכך צדק בית המשפט המחוזי במסקנתו לפיה יש לראות בתקבולים אלה כהכנסה חייבת במס לפי הוראות סעיף 2 לפקודה. מסקנה זו מתחייבת לדעתי ממהות פעילותו של הרב אבוחצירא וממאפייניה, כמו גם מהוראות הפקודה ותכליתן, כפי שפורשו בפסיקה ענפה של בית משפט זה - הכל כמפורט להלן.

א. המסגרת הנורמטיבית

12. בעבר שלטה בכיפה התפישה הפרשנית לפיה דיני מיסים יש להחיל פרשנות מצמצמת המקלה עם הנישום, כאשר לשון החוק מותירה מקום לספק. ואולם עם התפתחות ההכרה החברתית כי הטלת המס נועדה לשרת את טובת כלל בני החברה, וכי

פרשנות המיטיבה עם נישום אחד עלולה לפגוע בעיקרון שוויון הנטל בין הנישומים, וכן עם גיבוש תורת פרשנות כללית של חקיקה, נקבע כי הכללים "המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מיסים. אין להם לחוקי המיסים כללי פרשנות משלהם", היינו – פרשנות תכליתית לפיה יש לפרש את החוק, מבין האפשרויות המעוגנות בלשון החוק, בהתאם לפרשנות המביאה להגשמת תכלית החקיקה (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75, 77 (1985); וראו גם: דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 831, 817 (1996), להלן: ענין מינץ; ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 958 (2003); ע"א 900/01 קלט נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 759, 750 (2003); ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב נ' בדה, פסקאות כט-ל (12.3.2009); וע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים נ' שלו, פסקה 26 (18.11.2010), להלן: ענין שלו; ולהרחבה ראו אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (התשנ"ז); אהרן נמדר מס הכנסה [ניסודות ועיקרים] 48-42 (מהדורה רביעית 2013), להלן: נמדר - מס הכנסה).

ראוי להזכיר לענין זה גם את הוראת סעיף 245(א) לפקודה, האוסרת בין היתר הענקת פטור או הקלה ממס "אלא אם נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק". ולענין זה נפסק כי הענקת פטור ממס נדרשת להוראת חוק ברורה ולבחינה קפדנית, וכי "מן התובע פטור או הקלה נתבע כי יצביע על הוראת-חוק המדברת בלשון צחה וברורה על פטור או הקלה" (בג"ץ 4140/95 סופרפארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נד(1) 49, 82 (1999), להלן: ענין סופרפארם). זאת, שכן פטור או הקלה במס לנישום פלוני, או לקבוצת נישומים, פירושם הכבדה במיסוי על שאר הנישומים, או קיצוץ בשירותים הציבוריים הממומנים על ידי אותו מס (בג"ץ 6741/99 יקותיאל נ' שר הפנים, פ"ד נה(3) 673, 685-688 (2001) והאסמכתאות הנוספות הנזכרות שם).

13. כמצוין לעיל, עיקר טענת המערער היא כי הכרעת בית המשפט קמא סותרת את "תורת המקור", שכן יש לראות בכספים שהוענקו לו כמתנות שאינן בגדר מקור ואינן חייבות במס.

14. על תורת המקור, מקורותיה, משמעויותיה והביקורת עליה, נכתב רבות בפסיקתו של בית משפט זה ובספרות המשפטית, ואין צורך לחזור ולהאריך בכך כאן מעבר לנדרש לענייננו (ראו לאחרונה סקירה מפורטת בע"א 9488/16 קרצ'מר נ' פקיד שומה ירושלים, (9.10.2018), בפסקאות 13-24 לחוות דעתו של השופט הנדל, להלן: ענין קרצ'מר. וכן ראו: ענין מינץ, 825-827; בג"ץ 2105/06 כהן נ' המוסד לביטוח לאומי,

פסקאות 24-27 (26.7.2010), להלן: ענין כהן; ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקאות 17-18 (16.3.2009), להלן: ענין מגיד; ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד סה(3) 636, 664 (2012), להלן: ענין קרן; יוסף מ' אדרעי, "דוקטרינת המקור - סוף הדרך; על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג" משפטים יז (תשמ"ז-מ"ח) 25, להלן: אדרעי - דוקטרינת המקור; יוסף גרוס דיני המס החדשים 45 (2003), להלן: גרוס - דיני המס החדשים; ד"ר ד' גליקסברג, "דוקטרינת המקור והמיסוי לאחר 'הפסקת המקור' - פתרון חלקי לבעיה מדומה" משפטים יח (תשמ"ח-מ"ט) 367.

15. "תורת המקור", ששורשיה במשפט האנגלי, ואשר על פיה מוטל מס הכנסה רק על תקבולים אותם ניתן לייחס לאחד מהמקורות המנויים בפקודה, עודנה עמנו, אף כי זוהרה הועם.

נהוג להסביר את המושג "מקור" באמצעות המטאפורה של עץ ופירות. מקורה של ההכנסה (הפירות) הוא בעץ, שיש לו פוטנציאל להניב פירות באופן חוזר ונשנה. הפירות שמניב העץ (המקור) הם ההכנסה שנובעת ממנו. על כן הכנסה שנובעת ממכירת ה"פירות" מכונה "הכנסה פירותית", בעוד שהכנסה הנובעת ממכירת המקור שמפיק את ההכנסה, קרי העץ עצמו, מכונה "הכנסה הונית" (ראו למשל, ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט(5) 538, 549-550 (2005), להלן: ענין חזן; ענין מגיד, פסקה 18; ענין קרן, 665; ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה לשם, פסקה 27 לחוות דעתו של השופט מיניץ (2.1.2018)). לענין הגדרת הכנסה כפירותית, יודגש כי אין הכרח שההכנסה תחזור על עצמה בפועל, אלא די בפוטנציאל לחזרה, ועל כן גם הכנסה חד-פעמית עשויה להיחשב בנסיבות מסוימות כהכנסה חייבת במס (ענין קרן, 665), כפי העולה גם מסעיף 2(1) סיפא לגבי הכנסה "מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי".

16. סעיף 2 לפקודה, שכותרתו "מקורות הכנסה", מונה בפסקאות (1) עד (9) את רשימת המקורות הספציפיים שהכנסה מהם חייבת במס הכנסה; ובפסקה (10) - גם הכנסה "מכל מקור אחר". הרשימה של המקורות הספציפיים כוללת בין היתר הכנסה מעסק או ממשלח יד; מעבודה; מדיבידנד, ריבית והפרשי הצמדה; מגמלה; מדמי שכירות; מחקלאות; ומזכויות יוצרים. מקובל לחלק את מקורות הכנסה שסעיף 2 מונה למקורות מהם מופקת הכנסה באופן אקטיבי מיגיעה אישית, ולמקורות מהם מופקת הכנסה באופן פסיבי, כתשואה על הון מושקע (ענין מגיד, פסקה 19; ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת, פסקה 9 (19.12.2007); ענין קרצ'מר פסקה 17 לחוות דעת השופט הנדל).

17. כאמור, לצד המקורות הספציפיים המנויים בפסקאות (1) עד (9), קובע סעיף (10)2 לפקודה מקור נוסף, והוא:

”השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר.”

סעיף (10)2, המכונה ”סעיף העוללות”, לא נכלל בנוסחה המקורי של הפקודה המנדטורית, והוא הוסף בתיקון משנת 1952. עם תיקון זה ירדה במידה רבה קרנה של תורת המקור, שכן מכוח סעיף העוללות אף הכנסה ”מכל מקור אחר”, אף שלא נכלל ברשימת המקורות הספציפיים שמנתה הפקודה, יחויב במס הכנסה (לסקירה על תכליתו, משמעותו והיקף תחולתו של סעיף העוללות – ראו בענין קרצ'מר, בפסקאות 19-21 לחוות דעת השופט הנדל, וכן בע”א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ’ ניסים (2.2.2014), בפסקאות 11-12 לחוות דעת המשנה לנשיא מ’ נאור, והאסמכתאות הנזכרות שם).

חקיקת סעיף העוללות - לצד תיקונים נוספים לפקודה, כגון הוספת סעיף 2 המטיל מס על הגרלות, הימורים ופרסים, וסעיף 3 המחייב במס ”הכנסות אחרות” – אכן שומטים מרכיב מרכזי מתורת המקור ומקרבים את שיטת המיסוי בישראל לשיטה של מס כולל הנהוגה בארצות הברית, לפיה כל ”התעשרות” נחשבת להכנסה החייבת במס, אלא אם זכתה לפטור. עם זאת, אין בחקיקת סעיף (10)2 כדי לבטל את תורת המקור, ועדיין נותרה הדרישה לקיומו של ”מקור”, כלשהוא, היינו קיומו של עץ, המניב או העשוי להניב פירות באופן קבוע, שכן לפי סעיף 1 לפקודה, ”הכנסה” מוגדרת כ- ”סך כל הכנסותו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו”, והגדרה זו היא חלק מהגדרת ”הכנסה חייבת”. מכאן, שאף כי פחתה החשיבות של הצבעה על מקור ספציפי, עדיין נותרה הדרישה לעצם קיומו של ”מקור” להכנסה, שיכול להניב הכנסות דומות באופן חוזר ונשנה (ע”א 597/75 ברנשטיין נ’ פקיד השומה, פתח-תקוה, פ”ד לא(3) 472, 475 (1977); אהרן יורן ”ארבעים שנה לדיני המסים” משפטים יט 747, 763 (תש”ן), להלן: יורן - ארבעים שנה; גרוס - דיני המס החדשים, 232).

18. עוד יש לציין, כי לצד הוספת סעיף העוללות, וחיוב של מקורות הכנסה ספציפיים נוספים על ידי המחוקק, המקורות הספציפיים שנימנו בסעיף 2 לפקודה פורשו בפסיקה באופן רחב, ככוללים כמעט כל הכנסה של נישום אותה ניתן לייחס למקור

כלשהוא, להבדיל מתקבול מקרי וחד פעמי, כגון מציאה אקראית (windfall) או מתנות אישיות בתום-לב, שלא בתמורה, בין קרובים (ענין קרצ'מר, פסקה 22 לחוות דעת השופט הנדל, פסקה 8 לחוות דעת השופט אלרון). במסגרת זו נקבע בפסיקה בין היתר כי סיווגם של תקבולים יעשה על פי בחינה כלכלית מהותית, ולא על פי שמם או צורתם הפורמלית במגמה להגשים את תכלית החקיקה ולמנוע "חורים" ברשת המיסוי (ע"א 254/87 סלפותי נ' פקיד השומה נצרת, פ"ד מד(1) 714, 718 (1990), להלן: ענין סלפותי; ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376, 382-383 (1993); ענין מינץ, 827; ענין קרו, 665)

ב. תשתית עובדתית

19. מסקנתו של בית המשפט קמא כי התקבולים שהתקבלו אצל המערער בשנות המס הנדונות הם בגדר הכנסה חייבת במס, נסמכת על הממצאים העובדתיים שקבע על בסיס מסכת ראייתית נרחבת. בית המשפט קיים 15 דיונים בהם העידו ונחקרו עדים רבים, ובהם המערער עצמו, עוזרו, אוריאל בן חמו, ופרופ' פדיה (שחוות דעתה הוגשה מטעמו של המערער). פסק הדין כולל סקירה מפורטת של הראיות והעדויות, ודיון ראייתי מקיף (ראו בעיקר עמ' 12-47 לפסק הדין).

20. בית משפט קמא קבע כממצא עובדתי, כי מאמיניו של הרב אבוחצירא, בדומה למאמינים וחסידים של חצרות אחרות של רבנים ואדמו"רים, מעבירים לרב כספים המשמשים אותו ואת בני משפחתו, וכי הרב מקבל את מאמיניו לשם מתן ברכות ועצות, עורך אירועים והילולות לשימור הקשר עם מאמיניו ומקפיד לכבדם בנוכחותו באירועיהם המשפחתיים, בארץ ובחו"ל. נקבע כי הכספים שניתנו למערער ניתנו לו עבור "שירותים" קונקרטיים, כגון ברכות, עצות והשתתפות באירועים משפחתיים של נותני הכספים, כמו גם תרומות כלליות לרב, בעיקר בחגים ובהילולות, בתוקף מעמדו כמנהיג הרוחני של הקהילה, ולשם שימור חצרו ומעמדו ולפרנסת ביתו, מתוך מסורת שהשתרשה בקהילות ישראל במזרח אירופה ובצפון אפריקה במוצת השנים, ובחצרות רבנים ואדמו"רים גם בישראל.

כן נקבע, כי התקבולים השונים שמקבל המערער, במישרין ובעקיפין, הם בעלי מאפיינים פירותיים, בהיותם כאלה המתקבלים באופן חוזר ונשנה ובהיקפים מצטברים גדולים. על כן יש לראות בתקבולים אלה כהכנסות של המערער הנובעות ממשלח ידו, היינו – מפעילותו אל מול קהל מאמיניו כאמור וממעמדו ותפקידו כמנהיג הרוחני של

הקהילה. לפיכך נקבע כי תקבולים אלה מהווים הכנסה חייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה. בהקשר זה הובהר כי אף שהכספים ניתנו לרב לכאורה על פי שיקול דעתו של הנותן, הדבר נעשה מתוך ציווי עמוק הנובע מאמונה, וכי לא מדובר בנדיבות ללא תמורה.

עוד נקבע כי אמנם לא הוכח כי המערער דורש תשלום בגין פעילותו כאמור, אך קיימת מצדו ציפייה, המעוגנת במסורת, לקבלת הכספים (ה"מתנות") אשר יהוו מקור פרנסה לו ולמשפחתו, וזאת לצד תרומות המיועדות לקהילה ולמוסדות שהמערער וחצרו קשורים בהם. בהקשר זה נקבע כי שיקול הדעת בחלוקת הכספים המתקבלים בין שימוש אישי מצד הרב ובני ביתו לבין מתן צדקה לנזקקים ותמיכה במוסדות תורניים, מסור לרב ולאשתו באופן בלעדי. כן נקבע כי כל צרכי הרב ובני ביתו מסופקים מתוך הכספים המועברים אליו, וכי הרב לא מנהל רישום מסודר ובר-מעקב לגבי כל אותם כספים שמגיעים לידיו או לגבי הסכומים שהוא מעביר לצרכי הקהילה.

21. כידוע, ערכאת הערעור לא תיטה להתערב בממצאים עובדתיים שנקבעו על ידי הערכאה הדיונית, אלא במקרים חריגים וקיצוניים המצדיקים התערבות כזו (ע"א 501/84 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מירון, פ"ד מב(2) 89, 99 (1988); ע"א 640/85 קופר נ' איגוד המוסכים בישראל, פ"ד מד(1) 594, 599 (1990); ע"א 8419/13 פלוני נ' עיריית ירושלים, פסקה 13 (9.3.2015); ע"א 3773/16 עו"ד ארז בתפקידו כנאמן לנכסי החייבת סופר נ' סופר, פסקה 56 (3.10.2018); ע"א 7863/16 גורדו נ' ימין, פסקה 16 (19.7.2018); ע"א 1394/18 זרובבלי נ' עלומים, פסקה 8 (27.11.2018) ורבים זולתם).

המערער לא ביסס כל עילה להתערבות בממצאים העובדתיים שנקבעו כאמור על ידי בית המשפט המחוזי בפסק דינו. לפיכך, התשתית העובדתית שתשמש אותנו בערעור זה היא זו שנקבעה על ידי בית המשפט כמפורט לעיל, לרבות לענין ההפחתה המאוד משמעותית (כשני שלישים) מסכום השומה שנקבעה על ידי בית המשפט המחוזי.

22. עוד יש להזכיר לענין זה, כי בהתאם להוראת סעיף 155 לפקודה, בהעדר ניהול פנקסים כדין, נטל הראיה בהליך ערעור על שומה הוא על המערער התוקף את השומה שנקבעה לו ("חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער").

ג. הכנסה ממשלח יד

23. בענייננו קבע כאמור בית המשפט המחוזי כי התקבולים שקיבל המערער לשימושו האישי ולשימוש בני משפחתו יש לראותם כהכנסה שמקורה ב"משלח יד", לפי סעיף 2(1) לפקודה, החייבת במס.

24. סעיף 2 לפקודה קובע לענייננו:

"2. מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:
(1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;
..."

סעיף 1 לפקודה מגדיר את המונח "משלח-יד" כ-"מקצוע וכל משלח יד שאיננו עסק".

25. אומנם אין בהוראות הנ"ל של הפקודה כדי להגדיר בבהירות מהי הכנסה ממשלח יד החייבת במס. ואולם צירוף ההגדרה של "משלח-יד" כ"מקצוע וכל משלח-יד שאיננו עסק", עם הוראת סעיף 2(1) המחייבת במס "השתכרות או רווח מכל עסק או משלח יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי", מצביעים על כך שמדובר בתקבול שמקורו בעיסוק כלשהו לאורך תקופת זמן, אשר יכול שיהא "מקצוע", אך יכול גם שיהא עיסוק שאינו בגדר "מקצוע" במובנו הרגיל של מונח זה.

26. בפסיקה לא מעטה לאורך השנים עמד בית משפט זה על המאפיינים השונים ואמות המידה לזיהוי "משלח יד" לענין הוראת סעיף 2(1) לפקודה.

ראשית, הובהר כי למשלח יד נלווה אלמנט של עצמאות, כלומר של עיסוק כעצמאי, להבדיל משכיר, וכי משלח יד הוא עיסוק המביא לידי ביטוי "כישורים ייחודיים או אורח חיים" -

"...ככלל, כאשר מדובר בבעלי מקצועות חופשיים או במי שבעבודתם מביאים הם לידי ביטוי כישורים ייחודיים או אורח חיים, והם אינם עובדים כשכירים, הנטייה היא לראותם כעוסקים במשלח יד... היסוד המבחין בין הכנסת עבודה לבין הכנסה ממשלח יד הוא 'יסוד העצמאות'... גם כאשר מדובר בעבודה שמבחינת אופייה היא צבועה בצבעים של 'משלח יד', ייתכן שהיא נעשתה על ידי בעל משלח יד המועסק כעובד, ובמקרה כזה ההכנסה הנובעת ממנה תיחשב הכנסת עבודה..." (ענין כהן, פסקאות 31-

29. כן ראו: ע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית, הפועל טבריה נ' פקיד השומה טבריה, פ"ד מח(2) 416, 440 ((1994).

שנית, הודגש כי המונח "משלח יד" רחב מהמונח "מקצוע", וכולל מגוון רחב יותר של פעילויות, כעולה גם מהגדרת המונח "משלח יד" בפקודה, כמפורט לעיל. וכן כי גם מי שהוא בעל מקצוע ספציפי יכול שיעסוק בעיסוקים נוספים, שגם הם ייחשבו בגדר משלח יד –

"עניין נוסף שהוזכר בפסיקה ובספרות כאמצעי לזיהוי 'משלח יד' לעומת עבודה כ'עובד' הוא אופי העיסוק. על פי סעיף ההגדרות בפקודת מס הכנסה, קיימות שתי חלופות הממלאות את ההגדרה 'משלח יד': 'מקצוע' ו'משלח-יד שאינו עסק'. בהתייחסו להגדרה זו קבע בית המשפט המחוזי לפני שנים, כי '...מקצוע הוגדר כדבר שטמון בו רעיון של עיסוק הדורש מומחיות שכלית או מומחיות של היד", ואילו משלח-יד הוא מושג רחב יותר והוא הדרך, האורח, בו אדם עושה חייו, כגון שחקן, ספורטאי'..." (ענין כהן, בפסקה 31).

וכן כי -

"... בעוד נישום עשוי להיות בעל מקצוע מסוים (כגון רופא), יכול הוא לפעול מתוקף מומחיותו במגוון עיסוקים במקביל... אשר ניתן לראות בכולם, בנסיבות המתאימות, כחלק ממשלח ידו. מכאן שהמונח 'משלח יד' לא מגביל עצמו במהותו לפעילות קונקרטית אחת, ויכול שיחסו תחתיו מספר עיסוקים..." (ענין שלו, פסקה 17).

בהמשך לכך נקבע בפסיקה כי נדרשים שני תנאים בסיסיים להכרה בהכנסה ככזו הנובעת ממשלח יד –

"ישנם שני תנאים בסיסיים להיותה של הכנסה כזו הנובעת ממשלח יד: התנאי הראשון הוא כישורים, יכולת, ומומחיות של הנישום בתחום מסוים; התנאי השני הוא שהנישום עושה שימוש באותם כישורים, יכולת, ומומחיות לצורך הפקת ההכנסה" (ענין קרצמר, פסקה 27 לחוות דעתו של השופט הנדל. וראו גם: ע"א 6952/15 פקיד שומה גוש דן נ' קרן, פסקה לט (19.1.2017) (להלן:

ענין פקיד שומה נ' קרן), וכך נמדד – מס הכנסה, 157; וגרוס – דיני המס החדשים, 95).

27. אשר לשאלת התמורה, נקבע כי אף ששאלת התמורה היא שאלת עזר חשובה, שבכוחה לסייע לסיווג תקבולים ממשלח יד כהכנסה חייבת במס, אין הכרח להוכיח כי תקבול מסוים התקבל עבור שירות ספציפי מוגדר, ככל שעולה כי ההכנסה הופקה במסגרת משלח ידו של הנישום -

“...הוכחת מתן שירות ספציפי עבור הכנסה מסוימת – אינה הכרחית אם ברי כי ההכנסה הופקה במסגרת משלח ידו של אדם. כמובן שמשלח היד מטבע הדברים כולל מתן תמורה כלשהי כגון שירות, עבור ההכנסה, אלא שלא נדרש להוכיח מהם בדיוק גבולות התמורה שניתנה עבור הכנסה קונקרטית... דוגמה אחרת יכולה להיות בתשלום למשרד עורכי דין, או שירותי ייעוץ כלשהם, שלא לפי שעה אלא בחוזה ריטיינר (Retainer), כאשר לא ברור האם ניתנה תמורה בפועל בחודש מסוים ומהו היקף תמורה זו...” (ענין קרצמר, פסקה 32 לחוות דעת השופט הנדל).

עוד הודגש לענין זה כי אין הכרח כי התמורה תוסדר בצורה פורמלית של דרישה לתמורה, או מחויבות משפטית לתמורה, ודי בקיומו של “קוד אתי-ערכי” המבסס ציפייה לתמורה (ענין קרצמר - פסקה 32 לחוות דעת השופט הנדל ופסקה 5 לחוות דעת השופט קרא. כן ראו ע”א 136/67 ברזל נ’ פקיד השומה, פתח תקוה, פ”ד כא(2) 69 (1967), להלן: ענין ברזל).

28. סיכום ביניים: העולה מהוראות הפקודה והפסיקה שנסקרה בתמצית לעיל הוא כי “משלח יד” הוא עיסוק עצמאי, להבדיל משכיר, בו עוסק אדם לאורך “תקופת זמן כלשהיא”, מכוח הכשרתו המקצועית, או כישוריו האישיים אף שאינם בגדר “מקצוע”, ואשר מניב לבעל משלח היד תקבולים שמקורם באותו עיסוק. כמו כן, גם בעל מקצוע פורמלי מוכר יכול שיעסוק בעיסוקים נוספים הקשורים להכשרתו או לכישוריו האישיים, וגם אלה ייחשבו כחלק ממשלח ידו. וכך נקבע כי על אף ששאלת התמורה היא שאלת עזר חשובה שעשויה לסייע בסיווג תקבולים כהכנסה ממשלח יד, אין הכרח להוכיח כי מקורה של הכנסה מסוימת הוא במתן שירות ספציפי מוגדר, או כי התמורה נקבעה מראש והוסדרה בצורה פורמלית מחייבת.

יש לזכור כי לצד מקצועות פורמליים המוסדרים בדין, והמחייבים הכשרה מקצועית מוגדרת והסמכה לעסוק באותו עיסוק (כגון: רופא, מהנדס, עו"ד, מורה, ועוד), קיימים תחומי עיסוק רבים ומגוונים שאינם מוסדרים בדין ואינם כפופים לדרישת הסמכה פורמלית, אשר מתפתחים כל העת, לפי צרכי השעה וכללי היצע וביקוש. קיים גם תהליך בו המחוקק מוצא לנכון להסדיר תחומי עיסוק שלא היו מוסדרים קודם לכן כדי להגן על הציבור (כגון יועצי השקעות ועוד). גם עיסוקים שאינם מוסדרים בדין, ואף כאלה שאינם בגדר מקצוע מוכר, עשויים להיחשב כ"משלח יד", שהכנסות הנובעות ממנו יהיו חייבות במס, ככל שמדובר כאמור בפעילות שבבסיסה כישורים, יכולת, ומומחיות של הנישום, והוא "עושה שימוש באותם כישורים, יכולת, ומומחיות לצורך הפקת ההכנסה".

29. חוזר רשות המיסים –

להשלמת הרקע המשפטי אתיחס בקצרה גם אל חוזר מקצועי מס' 1/2016 של רשות המיסים בנושא מיסוי שירותי דת (19.1.2016) (להלן: החוזר או חוזר המס), אליו נדרשו גם הצדדים בטיעוניהם לפנינו. החוזר קובע תחילה כי בפעילות מתן שירותי דת באמצעות "מוסד ציבורי", ההכנסות של המוסד הציבורי פטורות ממס, בהתאם להוראות סעיף 9(2) לפקודה, ככל שהכנסות אלה משמשות להשגת המטרה הציבורית. לעומת זאת, נקבע כי "מקום בו פעילותם של המקובלים ונותני שירותי דת אחרים נעשית שלא באמצעות מוסד ציבורי, והתקבולים מועברים ישירות לידי נותני שירותי הדת, או לידי גוף אחר שאינו מוסד ציבורי, לא יחול הפטור הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה, והחבות במס תיבחן כאמור להלן" (סעיף 2 לחוזר).

בהמשך לכך נקבע כי "מקום בו ניתן שירות דת על ידי נותן שירותי דת, תיחשב התמורה בשל השירות כהכנסה מעסק או ממשלח יד החייבת במס בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה, תוך שהובהר כי התמורה יכול שתנתן גם בשווה כסף או במימון הוצאות של נותן שירותי הדת והמקורבים אליו" (סעיף 3.1.1); ולחלופין "במקרים המתאימים ניתן לראות בתקבולים שקיבל נותן שירות הדת כהכנסה לפי סעיף 2(10) לפקודה" (סעיף 3.1.3 לחוזר).

החוזר קובע גם אמות-מידה לסיווג הכנסה משירותי דת כהכנסה מעסק או ממשלח יד, המבוססות על הפסיקה בנדון (סעיף 3.1), ובין היתר צוינו המאפיינים הבאים: קיומו של מקור קבוע אשר יש לו פוטנציאל להמשיך ולהניב הכנסות; מחזוריות ותדירות השירותים - האם מדובר בפעילות הנמשכת לאורך זמן; ההיקף הכספי של

התקבולים; מוניטין של מומחיות וסגולות המיוחסות לנותן שירותי הדת בתחום השירותים הניתנים על ידו; וארגון וניהול מתן שירותי הדת באמצעות צוות עוזרים. נקבע כי התקיימותם של המאפיינים האמורים תתמוך בכך שהפעילות נושאת אופי עסקי ועל כן יש למסותה כהכנסה מעסק או משלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה, אך אין הכרח כי כל אמות מידה יתקיימו בכל מקרה נתון.

אשר לקשר שבין התמורה למתן השירות, נקבע בחוזר (סעיף 3.2) כי השירות יכול שיהיה גם בדרך של מתן ברכות, עצות, עריכת טקסים דתיים וכדומה. אינדיקציה לקשר שבין מתן השירות למתן התמורה יכולה להיות סמיכות הזמנים שבין מתן השירות לבין מתן התמורה. עם זאת, הובהר כי אין הכרח כי נותן השירות ידרוש את התשלום, וכי קיומה של נורמה חברתית לשלם סכום כסף בנסיבות אלה או ציפייה של נותן שירות הדת לקבל תקבולים בגין השרות יכולים לתמוך בסיווגו של תקבול כהכנסה חייבת במס. עוד צוין כי גם מקום בו ניתן תשלום מבלי שהיתה חובה משפטית לתשלום, ואף אם התשלום מותנה ברצונו הטוב של הנותן, אין באלה כדי לשלול את אפיון התקבול כהכנסה.

עוד נקבע בחוזר כי במקרים המתאימים ניתן לראות בתקבולים שקיבל נותן שירות הדת גם כהכנסה לפי סעיף 2(10) לפקודה (סעיף 3.1.3). וכן נקבעו בחוזר הוראות בדבר החובה לניהול פנקסים, הגשת דוחות, הצהרות הון ומידע על נכסים (סעיף 7).

נקל אפוא לראות כי הוראות החוזר משקפות את המבחנים ואמות המידה שנקבעו לענין זה בפסיקה. אציין כי ההוראות המקצועיות של רשות המיסים לא מחייבות כמובן את בתי המשפט בבואם לפרש את החוק וליישמו, ואולם הן עשויות לשמש כלי עזר בידי בית המשפט במקרים מתאימים בפירוש ויישום החוק, בין היתר כדי להבטיח הפעלה אחידה של הדין (ע"א 256/80 לאוב נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לז(2) 163, 166 (1983); נמדר - מס הכנסה 48-49).

ומן הכלל אל הפרט

30. נוכח המאפיינים ואמות המידה שנקבעו בפסיקה באשר למונח "משלח יד", כמפורט לעיל, עולה לדעתי בבירור כי לצרכי מס הכנסה יש להתייחס לפעילותו ועיסוקו של המערער כ"משלח יד", וכתוצאה מכך - להכנסות שהוא מפיק באופן קבוע מפעילותו זו כהכנסה ממשלח יד החבה במס לפי סעיף 2(1) לפקודה.

31. המדובר בעיסוק עצמאי, לאורך זמן, המביא לידי ביטוי את כישוריו וסגולותיו האישיות של העוסק, ואשר מניב לעוסק תקבולים שמקורם בשימוש באותם כישורים וסגולות לצורך הפקת ההכנסה. וכפי שנקבע, אין הכרח להוכיח כי מקורה של הכנסה מסוימת הוא במתן שירות ספציפי מוגדר, או כי התמורה נקבעה מראש והוסדרה בצורה פורמלית מחייבת. כל אלה מתקיימים בפעילותו של המערער, ועל כן הכנסותיו הן בגדר הכנסות ממשלח יד החייבות במס.

32. כמפורט לעיל, בית המשפט המחוזי קבע כממצא עובדתי, על בסיס תשתית ראייתית רחבה שעמדה בפניו, כי המערער מקבל את מאמיניו בביתו לשם מתן ברכות ועצות במגוון תחומי החיים (בריאות, פרנסה, זוגיות, ועוד), עורך אירועים והילולות לשימור הקשר עם מאמיניו ומקפיד לכבדם בנוכחותו באירועיהם המשפחתיים, בארץ ובחו"ל. כן נקבע כי מאמיניו של המערער, בישראל ובחו"ל, מעבירים לו כספים, לעתים בסכומים מאוד משמעותיים, איש כפי יכולתו - אגב בואם לקבל ברכה או עצה, כמו גם באירועים, הילולות וחגים - המשמשים אותו ואת בני משפחתו למילוי כל צרכיהם. אין מדובר גם בפעולה אקראית או חד-פעמית, אלא בתקבולים בעלי מאפיינים פירוטיים, המילוני נח (למבחנים לסיווג הכנסה כהכנסה פירותית ראו בין היתר: ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד (ט) 4 (1), 13-17 (1985); ענין חזן, 563-562; ענין ברשף, פסקה 9; ענין מגיד, פסקאות 19-20; ענין קרו, 668-670; ענין ניסים, פסקה 13 לחוות דעתה של המשנה לנשיא (כתוארה אז) נאור; ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר טבא נ' ברנע, פסקה 20 לחוות דעתו של השופט עמית (10.8.2016); ע"א 4377/17 גיבשטיין נ' מע"מ רחובות, פסקה 21 (2.6.2019)).

אמנם הכספים ניתנים לכאורה לפי נדבת ליבו של הנותן, ולא לפי התחייבות משפטית, אך נקבע כי הדבר נעשה על פי הנהוג ומתוך ציווי פנימי עמוק הנובע מאמונה, ואין מדובר בנדיבות ללא תמורה, ואף מצד המערער קיימת ציפייה, המעוגנת במסורת, לקבלת הכספים במתווה האמור, אשר ישמשו אותו כמקור פרנסה לו ולמשפחתו.

33. המונח "משלח יד" פורש כאמור בפסיקה בצורה רחבה ביותר. אכן, אין מדובר בענייננו במשלח יד שגרתי, אך מדובר כאמור בעיסוק העונה על עיקרי המאפיינים הנדרשים ממשלח יד לצרכי חיוב במס. התקבולים שהרב מפיק מקיומה של חצרו ומפעילותו כאמור, נובעים מכישוריו האישיים והמוניטין שקנה לו, לרבות ייחוסו

המשפחתי ("זכות אבות"), ואלה משמשים כאבן שואבת למאמיניו ולחברי קהילתו המצטופפים סביבו, ובגינם מועברים לו הכספים המשמשים אותו ואת משפחתו.

גם אם בראייתו הסובייקטיבית של המערער, פעילותו היא לשם שמים, ולא לצורך הפקת הכנסות, אין בכך כדי לשנות מהמסקנה כי אגב פעילות זו מופקת לטובתו הכנסה קבועה החייבת במס. יודגש כי אין בקביעה כי מדובר בפעילות שהיא בגדר "משלח יד" משום זילות מעמדו או פעילותו של המערער כרב וכמנהיג רוחני של ציבור מאמיניו. המדובר הוא אך בקביעה פורמלית של סיווג הכנסותיו לצרכי דיני המס, הא ותו לא.

34. לאורך ההיסטוריה התקבצו בני העם היהודי בפזורות השונות בקהילות. לא היה דפוס קבוע באשר ליחסי הרב והקהילה, אך בכל קהילות ישראל היה לרב הקהילה תפקיד חשוב בחיי הקהילה, ובכל הקהילות נהנו הרבנים משכר או מתמיכה כספית בדרך אחרת מבני הקהילה לצרכי קיומם.

"...הכוח ומקור הסמכות של מוסד הרבנות נשען אך ורק על האמון שרחשה הקהילה לחכמים המקומיים, אמון שנסמך על כריזמה אישית או על חוזה מוסכם בין הקהילה לרב. העיקרון החשוב שמשתקף בהיבט זה של הרבנות הוא תלותה, כסמכות דתית, בקהילה. הרב, כסמכות בנושאי הדת, התמנה על ידי הקהילה, קיבל שכרו ממנה ובתמורה התחייב לספק לחברי הקהילה את צרכיהם הדתיים, הן ברמה הנורמטיבית של בירור הלכות ופסיקת הלכה, והן ברמה הרוחנית-פדגוגית של עריכת טקסים, נשיאת דרשות לציבור ולימוד תורה..." (איל ינון, יוסי דוד הרבנות הממלכתית: בחירה, הפרדה וחופש ביטוי 15-18 (מחקרי מדיניות 19, המכון הישראלי לדמוקרטיה, 2000)).

בקהילות ישראל השונות התפתחו דפוסים שונים בנוגע למימון הרבנות על ידי הקהילה. אחד הדפוסים הוא של חצרות של אדמו"רים בקהילות החסידים במזרח אירופה, שבדומה להם קמו חצרות רבנים וצדיקים מקובלים גם במקצת מקומות בצפון אפריקה. דגם זה יובא גם לחצרות רבנים במדינת ישראל (ראו למשל: ישראל ברטל "היחיד והקהילה – מבוא" זמן יהודי חדש - תרבות יהודית בעידן חילוני - מבט אנציקלופדי כרך א 243, 245 (ירמיהו יובל, יאיר צבן ודוד שחם עורכים, 2007); גרשון דוד הונדרט "הקהילה בפולין במאה ה-18: אספקטים שונים" קהל ישראל: השלטון העצמי היהודי לדורותיו כרך ג 43, 44-45 (ישראל ברטל עורך, 2004). כן ראו הדברים בחוות דעתה של

פרופ' פדיה ובעדותה בבית המשפט, שחלקים נרחבים מהם פורטו בפסק דינו של בית המשפט המחוזי (עמ' 12-24)).

35. במדינת ישראל נעשה מיסוד של תפקיד הרבנות על ידי מינוי רבנים ראשיים ורבני ערים, אשר מינויים וכהונתם מוסדרים בדין, ואשר שכרם משולם מהקופה הציבורית על ידי המדינה והרשויות המקומיות (חוק הרבנות הראשית לישראל, תש"ס-1980; סעיף 15(א)(2) לחוק שירותי הדת היהודיים [נוסח משולב], התשל"א-1971; תקנות שירותי הדת היהודיים (בחירות רבני עיר), תשס"ז-2007); הדר ליפשיץ וגדעון ספיר "שירותי הדת היהודיים בישראל – דיון נורמטיבי וניהולי לקראת רפורמה" מחקרי משפט כג 117, 148-149 (תשס"ז-תשס"ח).

ואולם לצד הרבנות הממסדית כאמור פועלים בקהילות שונות בישראל רבנים קהילתיים עצמאיים, בדפוסים שונים, שאינם במעמד של עובדי ציבור המקבלים משכורת מהקופה הציבורית, ובין אלה גם אדמו"רים ורבנים מקובלים המקיימים "חצר", כגון המערער דנן, הרב אבוחצירא.

36. אף שקיימים כמובן הבדלים שונים במעמד הפורמלי ובדפוסי הפעולה של "החצרות" אל מול הרבנות הממוסדת, ניתן לומר כי באופן בסיסי, אלה גם אלה מעניקים לקהילותיהם שירותי דת - הן שירותים ספציפיים והן הנהגה רוחנית - ופרנסתם על הציבור, בין על ידי משכורת פורמלית ובין בדרך של קבלת כספים בדרך לא פורמלית, כפי המקרה דנן.

37. כמצוין לעיל, עיקר טענתו של המערער היא, כי אין לראות בתקבולים השונים שהוא מקבל במסגרת מעמדו ופעילותו כרב וכמורה רוחני לקהל מאמיניו כהכנסה ממשלח יד, אלא כמתנות הניתנות לו לפי נדבת ליבם של הנותנים, ללא תמורה או שירות מצדו, ואשר אינן חייבות במס.

טענה זו אינה מקובלת עלי. לעיל פירטתי מדוע יש לראות בפעילות המערער כמשלח יד, אשר ההכנסות המופקות במסגרתו הן הכנסה חייבת במס. להלן אתייחס, להשלמת הדברים, לטענה כי מדובר ב"מתנות".

38. המונח "מתנה" אינו מוגדר בפקודה, אף שהוא נזכר בה בהקשרים שונים (סעיפים 88 ו-97 לפקודה), וגם העיסוק בו בפסיקה אינו רב. עם זאת, נפסק כי תקבול

עשוי להוות הכנסה חייבת במס גם אם נותן התקבול נתן אותו מרצונו החופשי ומבלי שהתחייב לכך מראש, ולמקבל לא הייתה כוונה להפיק תקבול זה מפעילותו. תקבול שהתקבל בקשר עם עיסוקו של הנישום יתחייב במס גם אם מקורו בנדיבות לבו של הנותן, שכן לא כוונתו של הנותן היא שנבחנת אלא ההקשר בו ניתן והנסיבות האובייקטיביות שהולידו את התקבול.

כך, בענין ברזל שנזכר לעיל, נדון מקרה בו מונה אדם לתפקיד מנהל עיזבון שלא במסגרת משלח ידו, אלא באופן פרטי לחלוטין, על פי בקשת חותנתו. בית המשפט פסק לטובתו תשלום בגין תפקידו כמנהל עיזבון, ועלתה השאלה האם תשלום זה חייב במס. בית המשפט השיב על כך בחיוב, וקבע כי -

“...אי אפשר לומר שהיתה כאן 'מתנה' במשמעות המלה האנגלית bounty, דהיינו דבר שכולו בנדיבות לבו של המשלם, ללא תמורה מצד המקבל... [וכי] אפילו בהנחה שהמערער לא היה זכאי לדרוש ושלא ציפה לשכר, ושכל קביעת השכר היתה נתונה בחסדיו ובשיקול דעתו של גורם אחר, אין לומר שהתשלום נתקבל כמתנה וללא תמורה. הרי ניהול עיזבון הינו תפקיד או משרה (office), ובמקרה זה היה זה תפקיד ששכרו בצדו” (ענין ברזל, 71. וראו גם: נמדר - מס הכנסה, 70-71).

39. אכן, עצם העובדה שתקבול מסוים כונה או הוגדר על ידי הצדדים כ”מתנה” או “תרומה” אינה מכרעת לענין סיווגו לצרכי מס, ואין הכרח כי תתקיים זהות בין האופן בו הצדדים מסווגים את החלפת המשאבים ביניהם, לבין האופן בו היא תסווג לצרכי מס (עמ”ה (חיי) 13/82 פרומקין נ’ פקיד השומה חיפה, פ”מ תשמ”ג(1) 410, 414 (1982); ענין קרצמר, פסקה 22 לחוות דעת השופט הנדל; ענין סלפותי).

40. כפי שכבר צוין לעיל (פסקה 18), פקודת מס הכנסה ביקשה לכסות לצורכי מס כמעט כל תקבול שמקבל אדם, מכל מקור שהוא, ולמנוע קיומם של “חורים” ברשת המס. בהתאם לכך ניתנה פרשנות מרחיבה למקורות הספציפיים המנויים בסעיף 2 לפקודה, וכן הוסף לפקודה סעיף העוללות, המחיל חבות במס גם על הכנסה “מכל מקור אחר”. בהמשך הוחלה חבות במס, בתיקון משנת 2003, גם על הכנסות שמקורן “בהימורים, בהגרלות או בפעילות נוסאת פרטים”, אף בהעדר “מקור” (וראו גם סעיף 3 לפקודה שעניינו “הכנסות אחרות”).

41. נוכח מכלול הוראות הפקודה נותר מרחב מצומצם מאוד של הכנסות שאינן חייבות במס, ונהוג בהקשר זה לציין מציאות ומתנות - "מתת שמיים" (windfall), או מתת אדם (bounty) - כאשר הכוונה היא לתקבול אקראי ומזדמן, כגון מציאה אקראית או מתנות אישיות בתום-לב, בין קרובים או חברים, כגון לכבוד יום הולדת, אירוע משפחתי או אירוע חברי (ענין קרצ'מר, פסקה 22 לחוות דעת השופט הנדל, פסקה 8 לחוות דעת השופט אלרון. והשוו גם סעיפים 88 ו-97 לפקודה). במסגרת זו נקבע בפסיקה בין היתר כי סיווגם של תקבולים יעשה על פי בחינה כלכלית מהותית, ולא על פי שמם או צורתם הפורמלית, וזאת במגמה להגשים את תכלית החקיקה ולמנוע עקיפת דיני המס.

על מנת להכריע אם תקבול מסוים מהווה אכן מתנה, יש לבחון בין היתר מהו "הכובע" שבמסגרתו הוא ניתן והתקבל. ככל שהמתנה ניתנה על רקע אישי-משפחתי-חברי, שאינו קשור ל"כובעו" המקצועי של המקבל (ולעיתים אף הנותן), ובסכום מקובל בנסיבות כאלה, הנטייה לראות באותו תקבול כמתנה תגבר, ולהפך. התשובה לשאלה, האם מתנה ניתנה כ"דבר שכולו בנדיבות לבו של המשלם ללא תמורה מצד המקבל", כלשון בית המשפט בענין ברזל, אינה נקבעת אפוא רק על פי אומדן הדעת הסובייקטיבי של מי מהצדדים או אף שניהם, אלא היא נבחנת כאמור על פי בחינה כלכלית מהותית ומושפעת מסוג מערכת היחסים ומהנסיבות במסגרתם הועבר התקבול. ניתן לומר כי התנאי כי התקבול ניתן מנדיבות לבו של הנותן וללא תמורה מצד המקבל הוא תנאי הכרחי לסיווג תקבול כמתנה, אך כי הוא אינו בהכרח תנאי מספיק.

מטבע הדברים, עשויים להתעורר מקרים בהם מתקיים עירוב בין חייו האישיים של הנישום לחייו המקצועיים באופן שיקשה על סיווג התקבול. מערכות יחסים שסובבות סביב רקע מקצועי עשויות לא פעם לפתח עם הזמן גם מאפיינים אישיים, הכוללים קרבה, חיבה אישית והערכה. באותה המידה, מערכות יחסים אישיות, עשויות להוביל במקרים מסוימים גם להתפתחות של מערכת יחסים עסקית. במקרים כאלה ניתן להיעזר בין היתר גם במבחן הדומיננטיות, היינו - בחינה אובייקטיבית של מהו הרכיב הדומיננטי שבגינו ניתן התקבול, כמו גם סבירות עצם מתן המתנה ושוויה, על רקע מכלול הנסיבות.

42. במקרה דנן קבע בית המשפט המחוזי כי אין להתייחס לתקבולים שקיבל המערער לאורך שנות המס הנדונות, באופן קבוע ובסכומים גבוהים, כ"מתנות" או כ"תרומות", הפטורות ממס. בית המשפט נימק זאת בין היתר כך -

”כשהמתת נעוץ בנוהג, אמונה או מנהג, ברצון לשמר את מעמדו של בעל התפקיד, את המוסד שהוא מסמל או מייצג, כאשר ניתן לזהות מנגנוני איסוף והפקת הכנסה, כאשר קיימת מחזוריות, ציפייה מצד המקבל להכנסות מסוג זה, כאשר מדובר בהיקפים ניכרים, כשהמתת חורג מהמקובל בנסיבות דומות אלמלא תפקידו, מעמדו או תוארו של מקבל המתנה – כל אלה יתמכו בראיית אותה התעשרות כחבה במס וברת-מקור. קל וחומר כאשר מקופלת במתת ציפייה או הנחה בדבר תמורה עקיפה...” (פסקה 10 לפסק הדין).

בהמשך לכך פירט וביסס בית המשפט מסקנתו זו, על פני עמודים ארוכים, בהתייחס לראיות שהובאו בפניו.

43. אכן, בדין הגיע בית המשפט קמא למסקנה כי אין מדובר במתנות ותרומות הפטורות ממס. נוכח תכליות דיני המס והמבחנים שנקבעו בפסיקה, כמו גם לאור הגיונם של דברים, הנסיבות דנן אינן עונות, אף לא בקירוב, למאפיינים של מתנה הפטורה ממס. אין לקבל כי תקבולים בהיקף של מיליוני ₪, שמקבל המערער באופן שיטתי לאורך השנים, במסגרת פעילותו ומעמדו כרב וכרועה רוחני בקהילתו, בנסיבות שתוארו לעיל, ייחשבו כמתנה הפטורה ממס. המדובר במקרה מובהק של מקור הכנסות מחזורי ומתמשך, של הכנסות קבועות ובהיקף מאוד משמעותי, הניתנות במסגרת הרחוקה ממתת שהוא אך מנדבת לבו של הנותן, אלא נטועה במערכת של תן וקח, הן ברמה הקהילתית הכללית והן בהקשר של פעולות ספציפיות מצד המערער של מתן ברכות, עצות והשתתפות באירועים משפחתיים של המעניק.

44. מטבע הדברים, נוכח העובדה כי הרב לא ניהל פנקסים הכוללים רישום לגבי התקבולים השונים, לא ניתן היה לבחון באופן פרטני כל תקבול ותקבול. יחד עם זאת, התמונה העולה ממכלול הראיות שהובאו לפני בית המשפט קמא היא ברורה, וממנה עולה כי לצד כספים שניתנו בזיקה לאירועים ספציפיים - של הענקת ברכה או עצה, או השתתפות המערער באירוע משפחתי של המעניק - ניתנו כספים למערער גם באירועים משפחתיים שלו, בסכומים החורגים מהמקובל במתנות באירועים כאלה, וכן בהילולות ובחגים. כל זאת לצרכיו האישיים ולפרנסת בני משפחתו. כן נקבע כאמור, כי לתקבולים אלה נלווה יסוד של תמורה, בין תמורה ישירה וספציפית – בגין ברכה, עצה או השתתפות באירוע משפחתי - ובין תמורה עקיפה וכללית, ברצון לשמר ולטפח את מעמדו של הרב ואת חצרו, מתוך רגש דתי-אמוני-מסורתי (פסקאות 16-27 לפסק הדין).

45. לצד האמור אזכיר, כמצוין כבר לעיל (פסקה 7), כי בית המשפט קמא ערך הבחנה בין כספים אותם קיבל המערער לטובתו ולטובת בני משפחתו - לגביהם נקבע כי הם חייבים כאמור במס כהכנסה ממשלח יד, בין אם ניתנו בתמורה לשירות ישיר או בתמורה לשירות עקיף מצד הרב; לבין כספים שקיבל המערער למטרות הקהילה, ואשר הוכח כי אכן שימשו למטרות ציבוריות של הקהילה - לגביהם נקבע כי לא יהיו חייבים במס, מכוח הפטור לפי סעיף 9(2) לפקודה. בנוסף, נקבע כי מהכספים שקיבל במסגרת אירועים משפחתיים שלו יש לנכות את הסכומים שמקובל לתת כמתנות באירועים משפחתיים כאלה, אותם יש לראות כמתנות הפטורות ממס. עקב כל אלה ובחינה פרטנית של התקבולים השונים הופחתה השומה באורח מאוד משמעותי, בשיעור של כשני שלישים - מכ- 13.8 מיליון ₪, לכ- 4.66 מיליון ש"ח.

כן יצוין לענין זה, כי נוכח העדר ניהול פנקסים על ידי המערער והקושי עקב כך לאתר ולסווג את הכספים שהתקבלו אצל המערער לצורכי הקהילה, אינה מובנת מאליה כלל נכונות בית המשפט לראות בכספים לגביהם נטען על ידו שניתנו לו אך כ"צינור" לצורך העברתם לקהילה ככאלו, וזאת למרות קביעת בית המשפט כי אין לקבל במדינה מתוקנת ניהול כספי של מיליוני שקלים ללא ניהול ספרים כחוק ורישום מסודר. מתן פטור ממס לכספים המיועדים למוסדות ציבוריים מחייב בין היתר רישום של המוסד הציבורי כעמותה או הקדש, והגשת "דין וחשבון שנתי לגבי נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם להנחת דעתו של פקיד השומה" (סעיף 9(2) לפקודה). איני משוכנע כי הייתה הצדקה להקלה לה זכה המערער, אך מכל מקום, יש לזקוף זאת אך לראשוניות פסק הדין (פסקה 33 לפסק הדין), ואין לראות בכך כתקדים להבא.

46. הכנסה "מכל ממקור אחר" -

לפני סיום אעיר עוד, כי השומה הוצאה למערער כאמור בגין סיווג הכנסותיו כהכנסות ממשלח יד, לפי סעיף 2(1) לפקודה, ולחלופין - כהכנסה "ממקור אחר", לפי סעיף 2(10) לפקודה. פסק דינו המפורט של בית המשפט המחוזי התמקד בחלופה של הכנסה ממשלח יד, אך לצד זאת ציין בית המשפט, קצרות, כי גם טענתו החלופית של פקיד השומה, לפיה ניתן לראות בכספים כהכנסה מ"מקור אחר" לפי סעיף 2(10) לפקודה, מהווה פרשנות סבירה של הסעיף, אף שהיא אינה נדרשת בענין הנדון.

אף אני סבור, כמפורט בהרחבה לעיל, כי יש לראות בהכנסות האישיות של המערער כהכנסה ממשלח יד החייבת במס. לצד זאת אדגיש, כי גם אם הייתי מגיע למסקנה כי התקבולים הנדונים אינם מהווים הכנסה ממשלח יד, אין ספק בעיני שהם

"נתפסים" ברשתו הרחבה של סעיף העוללות, ואף ביתר קלות. זאת, מאחר שכל שנדרש לצורך סעיף העוללות הוא קיומו של מקור הכנסה, ואין נדרש לסווגו לאחד המקורות הספציפיים שבפסקאות 1-9 לסעיף 2, וממילא לא נדרש להראות עמידה במאפיינים של מקור ספציפי, כגון יסוד התמורה לענין משלח יד, עליו השליך המערער במידה רבה את יהבו. במקרה דנן אין ספק כי ההכנסות מקורן ב"מקור", וזאת נוכח האופי הפירותי של ההכנסות, הנובעות ממקור בעל פוטנציאל להפיק הכנסות חוזרות ונשנות, היינו, הרצף והמחזוריות של ההכנסות לאורך שנים והיקפן, כמפורט לעיל (וראו גם: נמדד - מס הכנסה, 232-233; גרוס - דיני המס החדשים, 232-234 והאסמכתאות הנזכרות במקורות אלה).

"ייתכן אף שנכון יותר לסווג הכנסות מסוג הנדון כאן כהכנסה "ממקור אחר", וזאת הן נוכח הייחודיות של מקור ההכנסות, שאינו בגדר המקרה הרגיל של "משלח יד", ואולי גם יהא בכך כדי לשכך את התחושה של המערער, ואחרים במעמדו, בדבר זילות מעמדם ופעילותם הדתית-רוחנית-ציבורית על ידי הגדרתה כ"משלח יד", שהוא מושג בעל אופי כלכלי-עסקי. הנחתי היא שאין כל נפקות מבחינת החבות במס בין שתי החלופות, וכאמור בית המשפט קמא והצדדים לא עמדו על כך. מכל מקום, מן הראוי שרשות המיסים תיתן דעתה לסוגיה זו.

47. סיכומם של דברים: נוכח כל המפורט לעיל אני סבור כי צדק פקיד השומה כאשר ראה בהכנסות המערער ששימשו אותו לצרכים האישיים שלו ושל בני משפחתו, להבדיל מכספים שיועדו לצורכי הקהילה, כהכנסות ממשלח יד, או כהכנסות ממקור אחר, החייבות במס, וממילא צדק גם בית המשפט קמא כאשר דחה את ערעור המערער.

אשר על כן אציע לחבריי כי נדחה את הערעור. המערער יישא בהוצאות המשיב (פקיד השומה) בסך כולל של 30,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט ג' קרא:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת י' וילנר:

אני מסכימה לפסק דינו המקיף של חברי השופט מ' מזוז.

שופטת

הוחלט אפוא לדחות את הערעור כאמור בפסק דינו של השופט מ' מזוז.

ניתן היום, ל' בתשרי התשפ"א (18.10.2020).

שופטת

שופט

שופט