

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

מרכז חיו לטנזניה ועבר לעבוד עבור חברת Tansat LTD (T).

בשנת 2009, התקשר המערער עם שלושה שותפים, תושבים זרים, בעסקה על בסיס זיכיון של אחד השותפים, להפצה באפריקה של סמן כימי לצביעת דלק (להלן: "הסמן"). לשם הפצת הסמן הקימו המערער והשותפים חברה זרה תושבת BVI בשם GFI Global Projects LTD (להלן: "GGP"), כאשר חלקו של המערער בהון המניות היה 16.33%. כפי שהוסכם בין בעלי המניות, מאז הקמתה, GGP מחלקת את רווחיה כדיבידנד לבעלי מניותיה בהתאם לחלקם היחסי בהון המניות.

בחודש מאי 2010 הקימה GGP חברת בת בטנזניה בשם Global Fluids International (T) LTD (להלן: "GFI (T)"). בהמשך, GFI(T) חתמה על הסכם מול ממשלת טנזניה, לסימון דלקים באמצעות הסמן למשך שלוש שנים. כל הכנסותיה של GFI (T) אשר באותה עת העסיקה כ- 80 עובדים שכירים מקומיים, מקורן היה בהסכם לסימון הדלקים, ובהתאמה, הכנסותיה של GGP נבעו, רובן ככולן, ממכירת הסמן ל-GFI (T).

המערער כיהן כמנכ"ל GFI (T) בתקופה שבין חודש יולי 2010 לבין חודש דצמבר 2011 בתמורה לשכר חודשי של 5,000 דולר. על הכנסותיו ממשכורת כמנכ"ל GFI (T) שילם המערער מס ודמי ביטוח לאומי בטנזניה, כדין תושב טנזניה. בתום שנת

עניין ירון מאיר כמקרה בוחן להתנהלותה הערכית

והמקצועית הכושלת של רשות המסים

פתח דבר

עניין ירון מאיר (ע"מ 20-01-21579) שפורסם ביום 17 לאפריל 2022 חייב להדיר את השינה מעיניו של כל מי שעוסק בתחום המיסים. במסגרת פסק הדין התברר אט אט כי פקיד השומה עשה הכל על מנת להכשיר יש מאין את השומות שהוציא למערער באותו עניין, תוך חציית קווים אדומים הן במישור המנהלי והן במישור המקצועי. המאכזב הוא שמערכת הבלמים שהייתה אמורה לווסת את קטר השומה במדרון החלקלק, הן ברמת פקיד השומה, הן ברמת הרפרנט המשפטי והן בפרקליטות לא פעלה במקרה זה, כך שהנישום נאלץ לשלם מאות אלפי שקלים שכר טרחה על מנת שהערעור שלו יתקבל במלואו על ידי בית המשפט המחוזי בפני כב' השופטת ייטב. לצערנו ספק אם מדובר בחריג וספק עוד יותר גדול יותר אם רשות המסים עשתה בדק בית בעקבות פסק הדין. על כך להלן.

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579)

באותו עניין, עזב המערער את ישראל בחודש מאי 2007 לטובת קניה, וחתם על חוזה עבודה מול חברת Balton CP Limited אשר הינה חברה זרה תושבת בריטניה. בהמשך, בשנת 2008 העתיק המערער את

הכנסות המערער מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל אינן פטורות מחובת דיווח.

בשנת 2016 חקרה היחידה הארצית לשומה את אמיתות דיווחיו של המערער ושלחו לו שאלון בדבר הכנסותיו בארץ ובחו"ל. המערער הגיש את המסמכים הנדרשים וחומר חשבונאי רב ליחידה הארצית לשומה, אך זו נמנעה מלקבוע שומה לפי מיטב השפיטה ומנגד לא אישרה את דוחותיו של המערער.

עד כאן העובדות. מכאן להתנהלותה הכושלת של רשות המסים:

כשל ראשון: ביקור בבית הנישום ללא מקור חוקי ובניגוד לנהלים

במהלך שנת 2018 נפתח הליך ביקורת על יד פקיד השומה, וביום 2 ביולי 2018 נשלחה למערער דרישה לשורה ארוכה של מסמכים וביניהם כאלו הקשורים לבעלי המניות האחרים ב – GGP. ביום שלמחרת, התייצבו בביתו הפרטי של המערער המפקחת שטיפלה בשומה שלב א' וכן רכז החוליה שלה, מבלי לתאם את בואם מראש, בטענה שהגיעו לביקורת בעסק. הטעם שהועלה להצדקת הביקורת בביתו של המערער היה כי דרישת ההוצאות בדו"ח שהגיש למשיב מעידה על קיומו של עסק המתנהל בביתו של המערער. יצוין, כי הביקורת הנ"ל נערכה לא לפני שהמייצג של המערער בשלב ב', ביקש שהקשר עם המערער יהיה באמצעותו בלבד ולא במישרין עם המערער.

2011, כשנתיים וחצי לפני חזרתו לישראל, סיים המערער את תפקידו כמנכ"ל (T) GFI והחברה העסיקה מנכ"ל מקצועי שאינו מבעלי מניות GGP.

לצד עבודתו כמנכ"ל (T) GFI, הועסק המערער כעובד שכיר בחברת GGP, במטלות ניהול ואדמיניסטרציה שונות, לרבות ניהול כספים (להלן: "שירותי האדמיניסטרציה"). לאחר שובו של המערער לישראל, ביום 1 ביולי 2013 ולמשך מספר חודשים, ניתנו שירותי האדמיניסטרציה ל-GGP על ידי אחד השותפים האחרים. משנת 2014 שירותי האדמיניסטרציה ניתנים ל-GGP על ידי חברה תושבת קפריסין, בבעלות אחותו תושבת החוץ של המערער.

מאז חזרתו של המערער לארץ ביום 1 ביולי 2013 הגיש המערער לפקיד השומה דיווחים על הכנסותיו, אשר היו בעיקרן הכנסות מדיבידנד שקיבל מחברת GGP, ושעליהן ביקש פטור ממס לפי סעיף 14(ג)(1) בפקודת מס הכנסה. בנוסף, בשנים 2015-2016 דיווח המערער על הכנסה ממשכורת בגין עבודה אותה ביצע מביתו עבור חברת GFI AFRICA LTD. מול הכנסה זו ביקש המערער לנכות חלק מהוצאות אחזקת הבית.

פקיד השומה חשד בדיווחי המערער נוכח הדיווחים על הכנסה מדיבידנד פטור ממס, המסתכמת למספר מיליוני שקלים בכל אחת משנות המס, לעומת הכנסה זעומה ממשכורת, שממנה ביקש המערער לנכות חלק מהוצאות הבית. נזכיר כי בתור תושב חוזר

"כל יסוד לפרשו כמתיר כניסה לבית המגורים שלא על מנת לבדוק את ספרי העסק, או על מנת לפשפש בחדרי הבית בחיפוש אחר מסמכים, על מנת לנסות ולמצוא אינדיקציות לקיומם של 'שליטה וניהול' בחברה זרה מבית מגורים בישראל, או על מנת לבדוק את מידת המעורבות של בעל המניות, הדירקטור או המנכ"ל בניהול חברה תושבת ישראל או בניהול שאינה תושבת ישראל".

לבסוף מציין בית המשפט כי המפקחת והרכז הצטיידו בטופס המובנה לבחינת קיום הוראות ניהול הפנקסים, אך באופן לא מפתיע לא נעשה בטופס כל שימוש במהלך הביקורת או אחריה, "שהרי מלכתחילה לא היה כל יסוד להניח כי בביתו של המערער מתנהל עסק שחלות לגביו הוראות ניהול פנקסים כלשהן".

כשל שני: חוסר סבירות ומידתיות בדרישת גילוי המסמכים

כב' השופטת ייטב בחנה את הוראות סעיף 135 לפקודה, גם כמקור הסמכות לדרישת מידע מהנישום. גם היא סבורה שבבסיס הדרישה עומד היתרון המובנה של הנישום על פני פקיד השומה. שכן, הנישום הוא שמחזיק בגישה ישירה למידע על הכנסותיו ועל כן קיימים מטבע הדברים פערי מידע בינו לבין פקיד השומה. הפקודה ציידה אפוא את פקיד השומה בשורה של סמכויות נרחבות לדרישת מידע מנישומים, אשר תכליתן לאפשר את בירור חבות המס לאשורה, ולהבטיח תשלום מס אמת.

הביקור בבית הנישום בנוספות אלו זכה לביקורת חריפה מצד בית המשפט. פקיד השומה רשאי אומנם להיכנס לכל מקום בו מתנהל עסק או משלח יד בהתאם להוראות סעיף 135(2) לפקודה, לרבות גם לדירת מגורים, שמתנהל בה עסק או משלח יד. ברם, בית המשפט מדגיש כי יש להפעיל סמכות זו באופן סביר ומידתי ורק בכפוף לכך שהדבר דרוש לצרכי ביקורת ובלשוננו: "לא למותר לציין כי סמכות רחבה זו, שיש בה פגיעה בזכויות יסוד, לא נועדה לשם הפעלת סנקציות על נישום, לשם הטלת מורא או לשם או הפעלת לחץ, ואין לנקוט בה כאשר לא קיים צורך בביקור, וכאשר הדבר אינו דרוש".

בנוסף, הדגיש בית המשפט כי על מנת לאזן בין הסמכויות הנרחבות המסורות לפקיד השומה, לבין הבעייתיות הכרוכה בעריכת ביקורת ניהול ספרים בעסק, המתנהל בבית מגוריו של הנישום, נקבעו בהוראת ביצוע 21/2001 הוראות המהוות ריסון עצמי מצד רשות המסים. בין היתר נדרש באותה הוראת ביצוע כי הביקורת בעסקים צריכה להתבצע על ידי מבקרי החטיבה לניהול ספרים על פי תוכנית עבודה מסודרת ומפוקחת. בנוסף, קיימת הוראה ברורה כי אין להיכנס לביתו של הנישום אלא בהסכמתו בכתב. המפקחת הודתה בחקירתה הנגדית כי לא הייתה מודעת להוראה זו וטענה ללא כל ביסוס כי פעלה על בסיס חוות דעת משפטית שקיבלה. לא בכדי מציין אפוא בית המשפט כי פקיד השומה נמנע מלבאר בסיכומיו את מקור הסמכות לעריכת ביקור פתע בבית המגורים של המערער שלא למטרת בדיקת ניהול הספרים והפנקסים ומדגיש כי הוא אינו מוצא בסעיף

בהתאמה, הימנעות מהעמדת מלוא המידע בפני פקיד השומה עלולה להצדיק את הקביעה שלפיה לא עלה בידי נישום לעמוד בנטל הוכחת הטענות המוטל עליו (ע"א 9246/20).

כשל שלישי: נקיטת הליך לפי סעיף 194 לפקודה

טרם הדין בהשגה

עוד בטרם קיומו של דיון בהשגה על השומה של המערער, נקט פקיד השומה בהליכים לפי סעיף 194 לפקודה. כותרתו של הסעיף "גביית מס במקרים מיוחדים" מדברת בעד עצמה. סעיף זה נועד לשמש את פקיד השומה ככלי דרקוני להבטחת תשלום המס במקרים חריגים בלבד בהם יש לו סיבה לחשוש כי המס על הכנסה מסוימת לא יגבה מהטעם שהחייב יברח מישראל או מסיבה אחרת. מניסיונו, סעיף זה מופעל על פי רוב כאשר ההליך האזרחי נלווה להליך פלילי שנפתח נגד הנישום.

על רקע האמור יש לתהות מדוע פקיד השומה בחר דווקא במחלוקת אזרחית על הטבות מס של תושב חוזר לעשות שימוש בסעיף וגם בית המשפט תהה על כך, כפי שנראה בהמשך הדברים.

עד כאן על הכשלים בהתנהלות המנהלית של פקיד השומה. נעבור לבחון להלן גם כשלים משפטיים – מקצועיים שנדונו במסגרת פסק הדין ואשר זכו להתייחסות בתי המשפט.

כשל רביעי - טענה בלתי מבוססת לאי ניתוק

תושבות המערער מישראל

ביום 16 בדצמבר 2018 הוצאה למערער שומה לפי מיטב שפיטה בשלב א', שבה נקבע כי המערער היה

בהתאמה, הימנעות מהעמדת מלוא המידע בפני פקיד השומה עלולה להצדיק את הקביעה שלפיה לא עלה בידי נישום לעמוד בנטל הוכחת הטענות המוטל עליו (ע"א 9246/20).

עם זאת, כב' השופטת מדגישה כי סמכויות אלו כפופות לעקרונות המידתיות והסבירות ופקיד השומה במקרה שלפניה לא עמד בהן. קרי, חרף טענותיו של פקיד השומה על כך שלא הוצג לו מידע מלא בדבר הזכאות לפטור ממס, בפועל נמצא כי המערער הציג את המידע הנדרש ובין היתר הציג מסמכים בעניין טיבה ומהותה של ההתקשרות בין המערער למייסדים האחרים, בעניין טיבם של התשלומים שקיבל המערער ועוד. על רקע האמור מקבלת כב' השופטת את עמדת המערער ובלשונה: "**לסיכום נקודה זו, אף שלא עלה בידי המערער להגיש כל מסמך שהתבקש, המידע שמסר והמסמכים שהוצגו מלמדים על מהות ההתקשרות בין המייסדים, מהות הפעילות של החברות הזרות וטיבם של התשלומים ששולמו למערער**".

קרי, המסמכים הנמסרים לפקיד השומה בהתאם לסעיף 135 לפקודה, צריכים לספק את המידע המהותי, נשוא הדרישה, לפקיד השומה. כלומר, אין באי הגשת מסמכים אשר אינם בחזקת הנישום או במסמכים שאין ביכולתו למסורם כדי להוות אי עמידה בנטל ההוכחה המוטל על הנישום. כן מדגיש בית המשפט כי אין בפקודה דרישה להגשת דוחות מבוקרים על ידי חברה תושבת חוץ כתנאי לסיווג הכנסה כדיבידנד.

בעמדתו של פקיד השומה באשר למהות האמתית של התשלום, ולסיווג השונה שיש לערוך, חלה תמורה במהלך דיוני השומה.

בתחילה טען פקיד השומה, בגדרה של השומה שנקבעה בשלב א', כי מדובר בהכנסה מיגיעה אישית, מבלי לנקוב במפורש במקור הכנסה לפי סעיף 2 בפקודה; במהלך הדיונים בהשגה נטען תחילה כי מדובר בהכנסה ממשכורת, כאמור בסעיף 2(2) בפקודה; ולבסוף, נקבע בצו השומה, כי המהות האמתית של התשלום היא שכר דירקטורים או דמי ניהול, ולפיכך מדובר בהכנסה לפי סעיף 2(1).

על רקע האמור, בית המשפט מבקר מדיניות זו ודורש מפקיד שומה המבקש לסווג תשלום באופן שונה לצרכי מס להיות ספציפי ולא לירות באפלה וכדבריו: "ככלל ראוי כי בעשותו שימוש בסמכות לסווג את השומה באופן שונה או באופן חדש, יקבע פקיד השומה באופן מפורש את מקור ההכנסה שלפיו חייבת ההכנסה במס על פי הסיווג השונה, ולא יסתפק באמירות כלליות דוגמת 'יגיעה אישית' (מונח שלא נעשה בו שימוש בסעיפים 2(1) או 2(2) בפקודה), העלולות להקשות על נישום להתגונן בפני טענותיו."

חוסר המסוימות של פקיד השומה בעניין קביעת מקור ההכנסה ושינוי הגרסאות המיסויות – משפטיות לעניין זה, מעידים בפני עצמם לדעת בית המשפט על סימני שאלה באשר לסיווג הראוי של ההכנסה בעניינו ועל כך שלא מדובר באופן מובהק שמהות התשלומים שונה מסיווגו על ידי המערער.

מאז ומעולם תושב ישראל, ועל כן אינו יכול להיחשב כתושב חוזר. עוד נקבע כי כלל הכנסותיו בשנות המס במחלוקת הינן מיגיעה אישית ולא מדיבידנד, ללא פירוט המקור.

כב' השופטת ייטב תוהה בקול על עמדה זו: "אעיר כי נוכח תכלית הפטור ממס הקבוע בסעיף 14 בפקודת מס הכנסה, טוב היה אילו היוכח הממושך באשר לתושבותו של המערער, ומעמדו לתושב חוזר, היה מסתיים בשלב מוקדם יותר של הליכי השומה, בנסיבות שבהן ברורה תקופת שהותו של המערער מחוץ לישראל, מספר ימי שהייה בחו"ל בכל שנה, קיומו של בית קבע מחוץ לישראל, שבו התגורר הנישום ביחד עם בני משפחתו הגרעינית, ועבודתו מחוץ לישראל."

לא נותר לנו אלא לתהות מה היה הבסיס המשפטי של פקיד השומה בקביעותו בשלב א'. נראה בנסיבות העניין כי מדובר בשומה טקטית בלתי מבוססת, שכל כולה נועדה לייצר מנוף לחץ על הנישום להגיע לפשרה. ספק רב אם התנהלות זו עולה שוב בקנה אחד עם עקרונות ההגינות ותום הלב החלים על פקיד השומה (ע"א 388/17). נזכיר כי החלופה השנייה לתושב חוץ בסעיף 1 לפקודה קובעת כי יראו יחיד כמי שניתק את תושבות מישראל אם ככלל מרכז חייו התנהל מחוץ לישראל במשך ארבע שנים.

לא בכדי, במסגרת הצו שהוצא למערער ויתר פקיד השומה על טענות אלו.

כשל חמישי – ירייה באפלה לגבי מקור ההכנסה מצידו של פקיד השומה

לפסול את התשלום מהסוג השני ובלשונו: "עצם העובדה שלבעל המניות הכנסה מהחברה על פי סעיפים 2(1) או סעיף 2(2) בפקודה, אינה מונעת את האפשרות שיחולק לו דיבידנד, אשר יחוב במס לפי סעיף 2(4) בפקודה. דומה כי בעניין היחס בין סעיפי המקור האמורים, לא תחול "החזקה" שלפיה יסווגו תשלומי דיבידנד לבעלי מניות, שלהם משולמת גם הכנסה לפי סעיפים 2(1) או 2(2) כהכנסה לפי סעיף 2(2) דווקא (או 2(1) לפי העניין), במקום כהכנסה לפי סעיף 2(4) בפקודה.

משמע, פקודת מס הכנסה מכירה כאמור באפשרות שבעל המניות יקבל מהחברה, לצד חלוקת הרווחים גם שכר עבודה או תשלומים החייבים במס לפי סעיף 2(1) בפקודה.

כשל שביעי - אי הלימה עם תכלית תיקון 168 לפקודה והרצון לעודד תושבים חוזרים לחזור לישראל

בית המשפט מזכיר לפקיד השומה לעניין סמכותו של לסווג מחדש את הכנסת הדיבידנד כהכנסה עסקית מכוח סעיף 86 לפקודה כי אמת המידה לקביעת סיווגו של התשלום אינה המס המירבי החל על התשלום, כי אם המהות האמתית של התשלום (ע"א 3277/19). לפיכך, "עצם העובדה שתוצאת הסיווג השונה היא גביית מס גבוהה יותר מהמס על פי סיווגו של הנישום, אינה מובילה כשלעצמה להצדקה לסיווג השונה".

על רקע האמור בחן בית המשפט את תכלית הפטור ממס הקבוע לתושב חוזר בסעיף 14(ג)(1) לפקודה

כשל שישי - העדר בסיס משפטי לסיווג שונה של תשלום הדיבידנד בנסיבות העניין

במסגרת הצו שהוצא למערער נקבע כאמור כי ההכנסות עליהן דיווח כדיבידנד מחברת GGP הינן הכנסות לפי סעיף 2(1) לפקודה בגין מתן שירותי ניהול ומתן שירותי דירקטור אשר אינן הכנסות פטורות לעניין סעיף 14(ג) לפקודה.

בית המשפט דחה טענה זו גם לגופם של דברים. לעניין זה תחילה קבע כי על פי דיני התאגידים מדובר בחלוקת דיבידנד על ידי GGP, ובלשונו: "סיווג התשלומים כדיבידנד על פי הדין הכללי, נלמד מכלל הראיות שהציג המערער, המעידות בראש ובראשונה על כך ש-GGP חילקה לבעלי מניותיה את רווחיה, פרו רטה, וגם על כך שהמערער לא נתן ל-GGP בשנות המס נושא הערעור, שרות כלשהו שבעדו שולמה לו תמורה" [ההדגשה במקור].

את המונח "דיבידנד" יש לפרש ככל תשלום או חלוקה הנובע מרווחיה של החברה, כאשר נקודת המוצא, תהא ההגדרה של דיבידנד בחוק החברות אותה יש לפרש בהתאם לתכליות הפקודה. בנוסף, בית המשפט סבור אף כי ייתכנו מצבים במסגרתם בעלי המניות לא יקבלו שכר דירקטורים או דמי ניהול, חרף תפקידם כדירקטורים, ויסתפקו בחלוקת רווחיה של החברה כדיבידנד בלבד ככובעם כבעלי מניות. ובכלל לדידו, מבחינת הדין הכללי אין כל מניעה שחברה תשלם לבעלי המניות בה תשלום בעד יגיעה אישית לצד תשלומי דיבידנד, ואין בתשלום מסוג אחד כדי

כשל שמיני – חוסר הסבירות בשומה שהוצאה על ידי פקיד השומה

לבסוף מציין בית המשפט כי בנסיבות אלו מלכתחילה לא הייתה כל הצדקה מצידו של פקיד השומה לסווג את כל הכנסותיו של המערער כהכנסה עסקית ובלשונו: " מעבר לדרוש אציין כי אף שלא מצאתי בהוראות הפקודה, בעקרונית ובתכליתות בסיס או הצדקה לסיווג שונה של הדיבידנד בענייננו, כולו או חלקו, להכנסה לפי סעיף 2(1) בפקודה, ראוי לציין כי סיווג מלוא התשלומים ששולמו למערער כדיבידנד, כהכנסה לפי סעיף 2(1) בפקודת מס הכנסה, תוך התעלמות מכך שבפועל חולק דיבידנד לכלל בעלי המניות, מתוך רווחים של החברה שניתן לחלקם, ונכח היותו של הדיבידנד מרכיב מרכזי בדיני תאגידים ובמיסוי תאגידים כאחד, אינו סביר בעיני."

סיכום, מסקנות והרהורים נוספים

בפרפרזה על דברי השופט מעניין מאיר קשה להימנע מהרושם שהתנהלותו הכושלת של פקיד השומה בעניין ירון מאיר אינה בגדר חציית של קווים אדומים בכל הקשור להתנהלות פקיד השומה כרשות מנהלית. התעלמות בוטה מזכויות הנישום ומנהלים פנימיים. התנהגות כוחנית חסרת כל פשר לרבות שימוש תמוה בסעיף 194 לפקודה. יצירת מציאות אלטרנטיבית יש מאין חסרת כל ביסוס עובדתי ובניגוד מוחלט לעובדות ולמסמכים אשר נמסרו על ידי המערער ומיצגיו כדין. והכל במטרה אחת – לגבות את המס המרבי בכל דרך ובכל מחיר גם אם מדובר

ובמרכזו משיכה לישראל של "אוכלוסיה איכותית ומשקיעים בעלי יכולת כלכלית, צריכה להיות נר לרגליו של פקיד השומה בהליכי השומה, לבל 'ישפוך את התינוק עם המים' ולבל תסוכל מטרת הפטור".

על רקע האמור קבע כאמור בית המשפט כי: "קשה להימנע מהרושם שתכליתו של הפטור ממס לא נשקלה בענייננו על ידי פקיד השומה, בשעה שננקטו הליכי שומה קיצוניים ושנויים במחלוקת, כגון ביקורת בלתי מתואמת בבית מגוריו [ההדגשה במקור] של המערער, תוך חריגה מסמכות, בניגוד להוראות הפנימיות שבגדרן פועל פקיד השומה, כפי שאפרט להלן; או עיקול הרכוש על פי סעיף 194 בפקודה, השמור למקרים חריגים בלבד (שכן הכלל הוא כי מועד תשלום המס מתגבש רק לאחר שחוב המס הפך לסופי)."

זאת ועוד, לאור האמור ובפרט לאור חוסר מעורבותו של המערער קובע בית המשפט כי אין כל אחיזה לטענת פקיד השומה כי במקרה שלפניו מדובר על הכנסה שמגיעה לכדי עסק ולא הכנסה מדיבידנד. בין לבין דחה בית המשפט טענות מופרכות נוספות של פקיד השומה, כגון הטענה כי הפטור לתושב חוזר על דיבידנד מוגבל רק לדיבידנד מחברה נסחרת או לחברה שכל הכנסותיה פאסיביות, כי יש לחייב את המערער במס שולי היות ש-GGP היא חברה תושבת מקלט מס, שימוש לרעה בפטור באמצעות תכנון מס לקראת החזרה לישראל ועוד.

לבסוף, פסק הדין מחייב חשיבה מחדש מצד אלו המבקשים לבטל את הפטור מדיווח לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים, שאחרי הכל נוכח התנהלותו הכוחנית והכושלת של פקיד השומה, המערער עזב את ישראל בשנת 2018 ולא שב אליה, קרי, פקיד השומה שפך במקרה זה את "המים עם התינוק".

ברמיסת הנישום והתעלמות מלשון הפקודה ותכליותיה. לצערנו, ספק רב אם מדובר במקרה חריג ולא בתופעת רוחב אשר קיבלה ביטוי במסגרת פסק הדין רק משום שהמערער באותו עניין החליט להילחם על זכויותיו בבית המשפט, חלף הגעה לפשרה עם פקיד השומה, והיה לו גם את האמצעים לעשות זאת.

לא נותר לנו אלא לקרוא לרשות המסים ולפרקליטות לעשות בדיק בית רוחבי בעקבות ממצאי פסק הדין.

ברמה המשפטית פסק הדין כולל מספר אמירות וקביעות חשובות של בית המשפט ביחס לזכות הנישום לתכנן את המס ובפרט כאשר מדובר בתושבים חוזרים.

כך למשל, בית המשפט חוזר על הכלל לפיו אמת המידה לקביעת סיווגו של התשלום לצרכי מס אינה המס המירבי החל על התשלום, כי אם המהות האמיתית של התשלום; מעגן את זכות הנישום לתכנן את המס טרם חזרתו לישראל; מאפשר לחברה לחלק דיבידנד לבעלי מניותיה לצד מתן משכורת בגין עבודה כאשר אין בתשלום אחד כדי לפסול את התשלום האחר; מקבל את העמדה כי דירקטור בחברה יכול לפעול ללא קבלת שכר; מכיר בעובדה כי לא כל מעורבות מצידו של בעל מניות בחברה בבעלותו צובעת את משיכותיו מהחברה כהכנסה ממתן שירותים ולא מדיבידנד וקובע כי תכלית תיקון 168 בדבר עידוד החזרה לישראל של אוכלוסיה איכותית צריכה לעמוד בבסיס כל דיון בעניין מיסוי של תושב חוזר, כמו גם בעניינו של תושב חוזר ותיק ותושב ישראל לראשונה.