



בית-המשפט המחויז בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

עמ' 09-1065 ביגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

תיק עמ"ה 1065-09

כבוד השופט הבכיר (בדים) גדרון גינט

לפני:

על ריגל

המטרה:

111

פרק שומה פטח-מקווה

המוציאר

בשם המערער : עוז'ד אלכס שפירא
ברשם המושיע : עוז'ד חרנוווערדאללה פמיה"א איזובי

פסק דין

1 ערך אור על שופט שקבע המשפט למספר לשנות המיש 2003-2005.
2

פרק עזרתני ודיוני

למערער בעלות ב-100% מ민יות "מצברי לירז שיווק" (1998 בע"מ) להלן: "ליירז שיווק", אשר עסקה עד לחודש يول 2003 בייבוא ובשיווק מצברים, שמנים ותוספים לרכבים. המערער אף שימש כמנהל בחברה זו (סעיפים 2-3 לחתיבון).

2. כתוצאה מפעילהה, נוצרו ליליז שיווק הפסדים בסכומים ניכרים, הצוררים לצרכי מס. לאור הפסדים אלה, ביקש המערער לאתר גוף שישקיע כספים ביליז שיווק, וניהל משא ומתן בעניין זה עם עמירים גולדמן, אשר שימוש כמנכ"ל 3 יבואו גורגולניות בע"מ" ולבלו: "וואנו" (סעתיות-7-4 לתחביר המערער)



בית-המשפט המחווי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 1065-09 ביגל עלי ני פקיד שומה פ"ת

- לאור חובותיה של "ሊרז שיווק" לבנים ומפת סיבות נוספות, העדי גולדמן
להSCIU בחברה חדשה, ולא בחברה קיימת [סעיף 5 לתחיר גולדמן]. לפיכך, ביום
22.7.2003 נחתם הסכם בין המערער לבין "פאן", לפיו תשקיע "פאן" בחברה חדשה -
"מצברי לירז שיווק" (להלן: "לירז החדש"), אשר עוסק בתחום
עיסוקה של "לירז שיווק" [להלן: **"הסכם ההשקעה"**].
- "לירז שיווק" ו"לירז החדש" היו אף הן צדדים להסכם זה.
"פאן" החזיקה ב-51.5% ממניות "לירז החדש", והמערער החזיק ב-48.5%
ממניות.
- במסגרת הסכם ההשקעה, נקבע כי "לירז החדש" תנהל בידי "לירז שיווק"
באמצעות המערער, וכן נקבע, כי בד בבד עם חתימת ההסכם ייחתום הסכם ניהול בין
"לירז שיווק" לבין "לירז החדש" [סעיף 10.1 להסכם ההשקעה, מצורף כנספח א'
להודעה המפרטת את נימוקי הערעור].
- בהתאם לכך, ביום 22.7.2003 נחתם הסכם ניהול בין "לירז החדש" לבין
הumaruer לבין "לירז שיווק" [להלן: **"הסכם ניהול הראשוני"**], במסגרתו נקבע כי
הumaruer ייתן שירותים ניהול ל"לירז החדש", אשר יינתנו על-ידי "לירז שיווק"
באמצעות המערער, ועל-ידי בלבד [סעיף 2 להסכם ניהול הראשוני, מצורף
כנספח ב' להודעה המפרטת את נימוקי הערעור].
3. ביום 18.5.2005 נחתם הסכם בין "פאן", המערער, "לירז שיווק",
"לירז החדש" ו-א.ר.ג.א. רוזאל השקעות ניהול בע"מ" [להלן: "רוזאל"], לפיו
תרכוש "רוזאל" את כל מנויותיה של "פאן" ב"לירז החדש", וכן תרכוש מ"פאן",
בדרכם של המחאת זכויות, את הלואות הבעלים אשר העמידה "פאן" ל"לירז החדש"
[ההסכם, מצורף כנספח ד' להודעה המפרטת את נימוקי הערעור].
4. ביום 27.7.2005 נחתמו מספר הסכמים נוספים. תחילה, נחתם הסכם בין
"רוזאל" ל"לירז החדש", במסגרתו נקבע כי הלואות הבעלים שהעמידה "רוזאל"
לי"לירז החדש" תהפכה למניות בכורה מסווג Ai. בד בבד עם חתימת הסכם זה,
נחתם הסכם נוסף בין המערער לבין "רוזאל", במסגרתו מכיר המערער ל"רוזאל" את כל
מנויותיו ב"לירז החדש", וכן נקבע אופציה למערער לרכישת המניות בחזרה
מ"רוזאל". בנוסף, נחתם ביום 27.7.2005 הסכם למונן שירותים ניהול בין



בית-המשפט המחווי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 09-1065 ביגל עלי ני פקיד שומה פ"ת

1 "ሊרזו החדשה", "ሊרزو שיווק", המערער ו-אלין בר - חתנו של המערער (להלן: "הסכם
2 הניהול השני"). בסעיף 2.1 להסכם זה נקבע, כי המערער ייתן שירותים ניהול ל"ליירזו
3 החדשה", שיינטנו על-ידי "ליירזו שיווק", באמצעות המערער ועל-ידיו בלבד, וכן נקבע,
4 בסעיפים 2.3 להסכם, כי במהלך כל תקופה של הסכם זה, תהיה "ליירזו שיווק"
5 בבעלותו ובשליטתו המלאה של המערער. עוד נקבע, בסעיף 2.5 להסכם, כי היחסים
6 שבין המערער ואילין בר מצד אחד, וליירזו החדשה מצד שני - הם יחסים שבין קובל
7 לבין מקבל שירותים, וכי אין בהסכם או בביצועו כדי ליצור יחסי עובד-עובד. בסעיף
8 3 להסכם נקבע, כי בתמורה לשירותי ניהול תשלם "ליירזו החדשה" ל"ליירזו שיווק"
9 דמי ניהול בסיסיים בסך 55,000 ₪, על בסיס חודשי, וכן תצמיד למערער ולאילין בר
10 שתי מכוניות ותישא בהוצאות הרכות בהחזקתן [הסכם ניהול השני, מצורף
11 כנספח ה' להודעה המפרטת את נימוקי העරעור].
12

13 על-פי הסכם שנחתם ביום 11.9.2008 בין "ליירזו החדשה", "ליירזו שיווק",
14 "רוזאל" והמערער, הפקה "ליירזו שיווק" לבעת 20% ממניות "ליירזו החדשה". ב-80%
15 ממניות "ליירזו החדשה" מוחזקה "רוזאל".
16

17 בצו שומה שהוצאה המשיב למעערער לשנות המס 2005-2003, קבע המשיב כי
18 דמי ניהול שהתקבלו בידי "ליירזו שיווק" בשנים הרלוונטיות לשומה יתווסףו
19 להכנסתו החייבת של המערער, ויחוביו במס הכנסה.
20

21 על-פי השומה, סך ההכנסות של המשיב בשנים הרלוונטיות לשומה הין
22 כמפורט: בשנת 2003 - 290,136 ₪; בשנת 2004 - 585,777 ₪; בשנת 2005 -
23 698,993 ₪. כל זאת, בשונה מסכומי הכנסות העבודה כפי שדווחו על-ידי המערער:
24 בשנת 2003 - 80,136 ₪; בשנת 2004 - 81,777 ₪; בשנת 2005 - 59,274 ₪.
25 ביום 22.1.2009 הגיע המערער הודעת ערעור לבית-המשפט כנגד צו השומה
26 האמור והוראותיו, ובה הוא חולק על סיוג הכנסות (דמי ניהול) ששולם לו
27 ליירזו שיווק" כהכנסת עבודה בידי המערער, וטען כי סיוג זה נעשה שלא כדין.
28 בנימוקי השומה שהגיש המשיב ביום 25.3.2009, פירט המשיב את הנימוקים לשומה
29 כפי שנקבעו בצו האמור. המערער הגיע נימוקי ערעור ביום 30.4.2009.
30



בית-המשפט המחווי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 09-1065 ביגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

1
2. לתמיכת בטענותיו הגיע המערער ביום 20.6.2011 תצהיר מטעמו, וכן את
3 תצהירו של עميرם גולדמן, אשר שימש כמנכ"ל "פאן" בתקופה שבין חודש ינואר
4 לשנת 2006. המשיב הגיע ביום 24.1.2012 את תצהירו של עمير ארנטל,
5 מפקח ראשי במשרדי פקיד שומה פתח-תקווה (להלן: "המפקח").
6
7. שמעתי את טענות הצדדים ועדים בתאריך 26.9.2012.
8

דיון והכרעה

9
10. המשיב טוען מספר טענות חלופיות לצורך בסיס השומה שבמחלוקת. טעنته
11 הריאונה היא, שהתקיימו יחסי עובד-מעביד בין "לייז החדשה" לבין המערער.
12 לפיכך, טוען המשיב, יש לסוג את דמי ניהול המשולמים מ"לייז החדשה"
13 ל"לייז שיווק" כהכנות לעבודה בידו של המערער, ולהifyבו במס הכנסה, בהתאם
14 לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"). לחילופין, טוען
15 המשיב כי מאחר והמערער סיפק באופן אישי שירות ניהול ל"לייז החדשה" וקיבל
16 תשלום בגין שירות זה, הרי שיש לראותו לקבלן עצמאי, ולהייב את דמי ניהול
17 האמורים כהכנות המערער מעסיק, ולהifyבו במס הכנסה בהתאם לסעיף 2(1)
18 לפקודה.
19
20

21 לחילופין טוען המשיב, כי ההסכם השונים שפורטו לעיל והפעולות
22 שנעשו על-ידי המערער ויתר המעורבים, אינם אלא מצג-ושאוי, המהווה עסקה
23 מלאכותית, חסרת טעם מסחרי, כמעט הפחתת מס בלתי נאותה, תוך קיומו הפסדי
24 העבר של חברת "לייז שיווק". לפיכך, התעלם המשיב מפעולה זו, בהתאם לสมותו
25 לפי סעיף 86 לפקודה, ובכע, כי דמי ניהול יהוו הכנסה בידי המערער לפי סעיף 2(1)
26 או סעיף 2(2) לפקודה.
27
28
29



בית-המשפט המחווי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

עמ' 09-1065 ביגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

1 齊心協力準備迎接上帝的審判

טענת המשיב לקיום יחסי עובד-מעביד בין "ליירו החדש" לבין המערער, מتبוססת על המבחן שנקבעו בפסיכיקה [רי למשל: ע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית, הפוועל טבריה נ' פקידי השומה, טבריה, פ"ד מה(2), 416, 431 (1994), להלן: "ענין הפוועל טבריה"]. במסגרת סיכוןיו טוען המשיב, בין היתר, לכך שמתוקים מבחן קשר האישי, בצביעו כי מהחזה שנכרת בין המערער לבין "ליירו החדש", עולה כי מתוקים קשר אישי ביניהם. עוד טוען המשיב, כי מבחן ההשתלבות מתוקים אף הוא בעניינינו.

9 ביחס לפון החיווי של מבחן זה, טוען המשבב כי מאחר ושירותי ניהול השהעניק
10 המערער לילزو החדש" מהווים חלק מഫטיות הרגילה שלו, הרי המערער הינו
11 גורם פנימי ואינהרנטי לקיום "ילזו החדש".

ביחס לפן החליל, טוען המשיב, כי אין מדובר בעסק עצמאי של המערע
המעניק שירותים ל"לייזר החדשיה", וזאת מאחר והמערע אינו נוטל על עצמו
התחביביות או נושא בסיכון, וסכום התמורה بعد שירותיו, מבטיח לו הכנסה
קבועה, וכן מאחר והמערע התחייב שלא לעובוד בכל עבודה אחרת.
המערע טוען מנגד, כי הצדדים לא התכוונו ליצור יחסי עבודה וכן שהמערע
העניק את שירותיו הניהול בזמנים ובאופן שקבע לעצמו, ולא היה כפוף לפיקוח או
לראי גופו.

10. בכל הנוגע ל מבחון הקשר האישני, הרי מדובר ב מבחון שלילי בלבד. בהיעדר קשר אישי, אדם לא ייחשב כעובד; אך קיומו של קשר אישי אינו מספיק כדי לקבוע שהתקיימו יחסי עבודה-מעביד [ר' עניין הפועל טבריה]. בענייננו, אף אם מתקיימים קשר אישי בין המערער לבין "לירו החדש", הרי שאין בכך בכלל לקבוע כי התקיימו יחסי עבודה-מעביד ביניהם.



בית-המשפט המחווי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 09-1065 ביגל עלי ני פקיד שומה פ"ת

11. המבחן המרכזី לקבעה האם התקיימו יחסី עובד-מעבד, הוא המבחן
2 המערוב, המבוסס על איזון בין סטטמים שונים הנוגעים ליחסី עובדה. במרכזו של
3 המבחן המערוב עומד מבחן ההשתלבות בעל שני הפנים - חיובי ושלילי.
4 בפן החיובי, מבצע העבודה מהוות חלק מהמערך הארגוני של העסק, ובפן
5 השלילי; מבצע העבודה אינו מנהל עסק עצמאי משלו המשרת את המפעל כגורם
6 חיצוני (בג"ץ 5168/93 מורב' בית הדין הארץ לעובדה, פ"ד נ(4), 628, 645-647 (1996)).
7

12. בהפעלת המבחן המערוב על עניינו, אני סבור כי לא מתקיים יחסី עבודה
8 בין המערער לבין "ሊירו החדש". בהתאם להסכמי ניהול השונים, שירותי ניהול
9 הוענקו על-ידי "ליירו שיווק", שהינה חברה עצמאית, ותשלום דמי ניהול הועבר לה.
10 המערער הצהיר כי במסגרת מתן שירותי ניהול הוא לא היה כבול בידי
11 "ליירו החדש" בכל הנוגע לדנדן הזמנים [סעיף 28 לתקהרו], ולא נחקר ביחס לכך
12 בקשרתו הנגדית mine; וכן, ציין גולדמן במסגרת חקירתו הנגדית mine כי לא
13 התקיימו כל פיקוח או בקרה על המערער [עמ' 15 לפרטוקול, שי 31-30]. זאת ועוד:
14 על-פי הצהויותם של המערער ושל גולדמן, לצדדים לא הייתה כל כוונה ליצור יחסី
15 עבודה בין המערער לבין "ליירו החדש" [סעיפים 26-27 לתקהיר המערער; סעיפים
16 9-8 לתקהיר גולדמן]. הדברים צוינו על-ידי גולדמן במסגרת חקירתו הנגדית mine
17 [עמ' 11 לפרטוקול, שי 39-45; עמ' 12, שי 21-1].
18 הדבר עולה מנוסחת הסכמי ניהול השונים. כך למשל צוין במסגרת הסכם
19 ניהול הראשון כי: "...לא יהיה בכוריתת הסכם זה או ביצועו כדי ליצור יחסី
20 עובד-מעבד בין החברה לבין ביגל או כל אדם אחר" [סעיף 2 להסכם, המצורף
21 כנספה ב' לנימוקי הערעור].
22
23
24

25 כמו כן, במסגרת חקירתו הנגדית, ציין המפקח כי הבעיות המשיב
26 היא בהעברת דמי ניהול לצורך קיזוז המס, ולא ביחסី העבודה הנטענים:
27 "העד: לא אני ואמר שהקמת החברה החדש, העברת דמי
28 ניהול מהחברה הישנה לקוזאת התפסדים,
29 כב' השופט: אוקי,
30 העד: זה ראיינו בזיה,
31 כב' השופט: אז זה,
32 העד: מס.



בית-המשפט המחווי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 09-1065 ביגל עלי ני פקיד שומה פ"ת

1 כב' השופט: הדבר שהוא בעיתוי מבחינתי,
2 העד: כן.
3 כב' השופט: ולא העניין צריך לראות בזה יחסית עובד
4 מעביד?
5 העד: לא, היחסית עובד מעביד מבחינת דיני עבודה זה לא
6 מעוניין אותנו...". [עמ' 22 לפרטוקול, שי' 35-25].
7

8 obia דמי הניהול כהכנסה מעסק בידי המערער
9 13. טענתו החלופית של המשיב היא, שיש לראות את המערער כקבלה עצמאית
10 ולהיבט את דמי הניהול האמורים כהכנסת המערער מעסק, ולהיבט במס הכנסה
11 בהתאם לסעיף 2(1) לפוקודה. זאת, לטענת המשיב, הוואיל והמערער סייפק באופן אישי
12 שירותים ניהול ל"לירז החדש" וקיבל תשלום בגין שירות זה, וכן מאחר והמערער
13 הוגדר כקבלה עצמאית בהסכם שירותים הניהול.
14 המערער טוען בסיכון התשובה מטעמו כי הבסיס העובדתי לטענה זו של
15 המשיב הינו שגוי, מאחר ושירותי הניהול לא ניתנו באופן עצמאי על-ידי המערער אלא
על-ידי "לירז שיווק", באמצעות המערער ואילן בר. עוד טוען המערער, כי טענת
16 המשיב סותרת את המערכת ההסכמית בין הצדדים, וכוונתם, לפיה "לירז שיווק"
17 מעניק שירותים ניהול ל"לירז החדש", באמצעות המערער ואילן בר.
18
19

20 14. אמתה היא, כי במסגרת הסכם שירותים ניהול שנחתם בין "לירז החדש" לבין
21 המערער לבין "לירז שיווק" ביום 22.7.2003, הוסכם כי היחסים שבין המערער
22 ולירז שיווק" לבין "לירז החדש" הם יחסים שבין קובל בין מקבל שירותים
23 [סעיף 2 להסכם, המצורף כנספח ב' לנימוקי העורעור].
24
25

26 אני סבור, עם זאת, כי אין לראות במערער קובל עצמאי המעניק שירותים
27 אישיים, ודומה בעיני כי כוונות הצדדים הייתה ליצור התקשרות שבמסגרתה יוניק
28 המערער שירותים ניהול כיעוץ עסקי בלבד, כפי שאף ציין המערער בסעיפים 46-49
29 לנימוקי העורעור. כמו כן, במסגרת חקירתו נגדית בפני ציון גולדמן, כי ההסכמה
30 האמורה צוינה בהסכם במטרה לכלול את מירב ההגדרות, כך שלא יתקיימו יחסי
31 עובד-עובד בין המערער ל"לירז החדש", וכן ש מבחינה מעשית, ראה את המערער
32 ואת "לירז שיווק" כגוף אחד [עמ' 13 לפרטוקול, שי' 22-1].



בית-המשפט המחווי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 09-1065 ביגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

1

תשלום דמי הניהול כעסקה מלאכותית

2

3. במסגרת סעיף 86 לפקודה נקבעה נורמה אנטו-תכנית, כדלקמן:

4

5. "(א) היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה,
6 או העוללה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני
7 היא מלאכותית או בדודה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת
8 למשעה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא
9 הימנעות ממש או הפחתת מס בלתי נאותות, רשיין הוא להתעלם
10 מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפ"ז.
11 הימנעות ממש או הפחתת מס ניתן לראותן בבלתי נאותות אפילו
12 אין נגדות את החוק.
13 לעין זה, "עסקה" - לרובות פעולה".

14

15. המבחן העיקרי לצורכי הקביעה האם עסקה היא מלאכותית, הוא מבחן
16 "הטעם המסקי", אשר מטרתו לבדוק האם ישנו טעם מסחרי לעסקה, מלבד הפחתת
17 מס. אין מדובר במבחן יחיד, ועל הבדיקה להיעשות במסגרת רחבה של כל הנסיבות
18 הנוגעות לעסקה, ותוך שאיפה לאזן בין זכות של הנישום לתכנון מס לבין האינטרס
19 הציבורי בגביית מסאמת ובקיים מערכת מס שוויונית וצדקת [ע"א 3415/97 פקיד
20 שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין חברה לבניין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5),
21 925, 915 (2003); ור' גם: ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ, פקיד שומה פתח-
22 תקווה (פורסם בינוי, 21.6.2011); ע"א 10/8285 גולקס שוקי הון בע"מ נ' פקיד שומה
למפעלים גדולים (פורסם בינוי, 27.11.2013)].

23

24

25

26

27. בעניינינו, בבדיקה מכלול הפעולות שבוצעו על ידי המערער ויתר הצדדים, אני
28 דוחה את טענת המשיב לפיה עסקין בעסקה מלאכותית. אני סבור כי מלבד הרצון
29 בהפחחת מס, ניתן לקבוע שיש טעם מסחרי להעברת דמי הניהול ל"ילירו שיווק".
30 זאת, מאחר ו"ילירו החדש" הוקמה על-ידי המערער יחד עם "פאן", ועל-סמך
31 הנסיבות שהובאו בפניי, עולה כי גולדמן הציב להשכעתו תנאי לפיו ההשכעה תהיה
32 בחברה חדשה, ולא ב"ילירו שיווק" (סעיף 5 לתחair גולדמן; סעיף 8 לתחair המערער;
עדותו של גולדמן במסגרתchkירתו הנגדית בפניי, עמי 11 לפרטוקול



בית-המשפט המחווי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 90-1065 ביגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

1 **שי' 36-32).** כמו כן, מתן שירות הניהול באמצעות חברה, בענייננו "לייז שיווק",
2 מהוות דרך מקובלת בעולם העסקי, ויש בכך טעם מספק להעברת דמי הניהול
3 מ"לייז החדש" ל"לייז שיווק", ולא לידי המערער עצמו.

4

סוף דבר

5 18. אני מקבל את הערעור על-בסיס השיקולים דלעיל, במובן זה, שדמי הניהול
6 שולמו לי"לייז שיווק" לאYTוספו להכנסתו החייבת של המערער.
7 המשיב ישלם לumarער את הוצאות המשפט (כולל הוצאות הקלהת הפרוטוקול
8 ותמלולו באופן מלא), בצוروف ריבית והפרשי הצמדה מיום הוצאהו בפועל של כל
9 פריט, וכן, בנוסף, שכ"ט עו"ד בסך 12,000 (שנים עשר אלף) ₪, להיום.
10

11 **ניתן היום, ב"ד ניסן תשע"ה, 13 אפריל 2015, בהדר הצדדים.**

12

13

14

15

16 גדיון גינט, שופט בכיר
17

18