



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 1065-09 בייגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

תיק עמ"ה 1065-09

לפני: כבוד השופט הבכיר (בדימ') גדעון גינת

המערער: עלי בייגל

נ ג ד

המשיב: פקיד שומה פתח-תקווה

בשם המערער: עו"ד אלכס שפירא
בשם המשיב: עו"ד מרואן עבדאללה, פמת"א אזרחי

פסק-דין

1
2 ערעור על שומה שקבע המשיב למערער לשנות המס 2003-2005.

3

4

רקע עובדתי ודיוני

5 1. למערער בעלות ב-100% ממניות "מצברי לירז שיווק (1998) בע"מ"
6 (להלן: "לירז שיווק"), אשר עסקה עד לחודש יולי 2003 בייבוא ובשיווק מצברים,
7 שמנים ותוספים לרכבים. המערער אף שימש כמנהל בחברה זו (סעיפים 2-3
8 לתצהירו).

9

10 2. כתוצאה מפעילותה, נוצרו ל"לירז שיווק" הפסדים בסכומים ניכרים, הצבורים
11 לצרכי מס. לאור הפסדים אלה, ביקש המערער לאתר גוף שישקיע כספים
12 ב"לירז שיווק", וניהל משא ומתן בעניין זה עם עמירם גולדמן, אשר שימש כמנכ"ל 3
13 "פאן טכנולוגיות בע"מ" (להלן: "פאן") (סעיפים 4-7 לתצהיר המערער).

14

15

16



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 1065-09 בייגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

- 1 לאור חובותיה של "לירז שיווק" לבנקים ומפאת סיבות נוספות, העדיף גולדמן
2 להשקיע בחברה חדשה, ולא בחברה קיימת [סעיף 5 לתצהיר גולדמן]. לפיכך, ביום
3 22.7.2003 נחתם הסכם בין המערער לבין "פאן", לפיו תשקיע "פאן" בחברה חדשה -
4 "מצברי לירז שיווק (2003) בע"מ" (להלן: "לירז החדשה"), אשר תעסוק בתחום
5 עיסוקה של "לירז שיווק" [להלן: "הסכם ההשקעה"].
6 "לירז שיווק" ו"לירז החדשה" היו אף הן צדדים להסכם זה.
7 "פאן" החזיקה ב-51.5% ממניות "לירז החדשה", והמערער החזיק ב-48.5%
8 ממניותיה.
9 במסגרת הסכם ההשקעה, נקבע כי "לירז החדשה" תנוהל בידי "לירז שיווק"
10 באמצעות המערער, וכן נקבע, כי בד בבד עם חתימת ההסכם ייחתם הסכם ניהול בין
11 "לירז שיווק" לבין "לירז החדשה" [סעיף 10.1 להסכם ההשקעה, המצורף כנספח א'
12 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור].
13 בהתאם לכך, ביום 22.7.2003 נחתם הסכם ניהול בין "לירז החדשה" לבין
14 המערער לבין "לירז שיווק" (להלן: "הסכם הניהול הראשון"), במסגרתו נקבע כי
15 המערער ייתן שירותי ניהול ל"לירז החדשה", אשר יינתנו על-ידי "לירז שיווק"
16 באמצעות המערער, ועל-ידיו בלבד [סעיף 2 להסכם הניהול הראשון, המצורף
17 כנספח ב' להודעה המפרשת את נימוקי הערעור].
18
19 **3.** ביום 18.5.2005 נחתם הסכם בין "פאן", המערער, "לירז שיווק",
20 "לירז החדשה" ו-"א.ר.י.א. רזאל השקעות וניהול בע"מ" (להלן: "רזאל"), לפיו
21 תרכוש "רזאל" את כל מניותיה של "פאן" ב"לירז החדשה", וכן תרכוש מ"פאן",
22 בדרך של המחאת זכויות, את הלוואות הבעלים אשר העמידה "פאן" ל"לירז החדשה"
23 [ההסכם, מצורף כנספח ד' להודעה המפרשת את נימוקי הערעור].
24
25 **4.** ביום 27.7.2005 נחתמו מספר הסכמים נוספים. תחילה, נחתם הסכם בין
26 "רזאל" ל"לירז החדשה", במסגרתו נקבע כי הלוואות הבעלים שהעמידה "רזאל"
27 ל"לירז החדשה" תהפוכנה למניות בכורה מסוג א'. בד בבד עם חתימת הסכם זה,
28 נחתם הסכם נוסף בין המערער לבין "רזאל", במסגרתו מכר המערער ל"רזאל" את כל
29 מניותיו ב"לירז החדשה", וכן נקבעה אופציה למערער לרכישת המניות בחזרה
30 מ"רזאל". בנוסף, נחתם ביום 27.7.2005 הסכם למתן שירותי ניהול בין



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 1065-09 בייגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

- 1 "לירז החדשה", "לירז שיווק", המערער ו-אילן בר - חתנו של המערער (להלן: "הסכם
- 2 הניהול השני"). בסעיף 2.1 להסכם זה נקבע, כי המערער ייתן שירותי ניהול ל"לירז
- 3 החדשה", שיינתנו על-ידי "לירז שיווק", באמצעות המערער ועל-ידיו בלבד, וכן נקבע,
- 4 בסעיפים 2.3 להסכם, כי במהלך כל תוקפו של הסכם זה, תהיה "לירז שיווק"
- 5 בבעלותו ובשליטתו המלאה של המערער. עוד נקבע, בסעיף 2.5 להסכם, כי היחסים
- 6 שבין המערער ואילן בר מצד אחד, ו-לירז החדשה מצד שני - הם יחסים שבין קבלן
- 7 לבין מקבל שירותים, וכי אין בהסכם או בביצועו כדי ליצור יחסי עובד-מעביד. בסעיף
- 8 3 להסכם נקבע, כי בתמורה לשירותי הניהול תשלם "לירז החדשה" ל"לירז שיווק"
- 9 דמי ניהול בסיסיים בסך 55,000 ₪, על בסיס חודשי, וכן תצמיד למערער ולאילן בר
- 10 שתי מכוניות ותישא בהוצאות הכרוכות בהחזקתן [הסכם הניהול השני, מצורף
- 11 כנספח ה' להודעה המפרשת את נימוקי הערעור].
- 12
- 13 5. על-פי הסכם שנחתם ביום 11.9.2008 בין "לירז החדשה", "לירז שיווק",
- 14 "רזאל" והמערער, הפכה "לירז שיווק" לבעלת 20% ממניות "לירז החדשה". ב-80%
- 15 ממניות "לירז החדשה" מחזיקה "רזאל".
- 16
- 17 6. בצו שומה שהוציא המשיב למערער לשנות המס 2003-2005, קבע המשיב כי
- 18 דמי הניהול שהתקבלו בידי "לירז שיווק" בשנים הרלוונטיות לשומה יתווספו
- 19 להכנסתו החייבת של המערער, ויחויבו במס הכנסה.
- 20
- 21
- 22 על-פי השומה, סך ההכנסות של המשיב בשנים הרלוונטיות לשומה הינן
- 23 כדלקמן: בשנת 2003 - 290,136 ₪; בשנת 2004 - 585,777 ₪; בשנת 2005 -
- 24 698,993 ₪. כל זאת, בשונה מסכומי הכנסת העבודה כפי שדווחו על-ידי המערער:
- 25 בשנת 2003 - 80,136 ₪; בשנת 2004 - 81,777 ₪; בשנת 2005 - 59,274 ₪.
- 26 ביום 22.1.2009 הגיש המערער הודעת ערעור לבית-המשפט כנגד צו השומה
- 27 האמור והוראותיו, ובה הוא חולק על סיווג ההכנסות (דמי הניהול) ששולמו
- 28 ל"לירז שיווק" כהכנסת עבודה בידי המערער, וטוען כי סיווג זה נעשה שלא כדין.
- 29 בנימוקי השומה שהגיש המשיב ביום 25.3.2009, פירט המשיב את הנימוקים לשומה
- 30 כפי שנקבעו בצו האמור. המערער הגיש נימוקי ערעור ביום 30.4.2009.



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 1065-09 בייגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

1

2 7. לתמיכה בטענותיו הגיש המערער ביום 20.6.2011 תצהיר מטעמו, וכן את
3 תצהירו של עמירם גולדמן, אשר שימש כמנכ"ל "פאן" בתקופה שבין חודש ינואר
4 2000 לחודש ינואר 2006. המשיב הגיש ביום 24.1.2012 את תצהירו של עמיר ארנטל,
5 מפקח ראשי במשרדי פקיד שומה פתח-תקווה (להלן: "המפקח").

6

7

שמעתי את טענות הצדדים ועדיהם בתאריך 26.9.2012.

8

9

דיון והכרעה

10 8. המשיב טוען מספר טענות חלופיות לצורך ביסוס השומה שבמחלוקת. טענתו
11 הראשונה היא, שהתקיימו יחסי עובד-מעביד בין "לירז החדשה" לבין המערער.
12 לפיכך, טוען המשיב, יש לסווג את דמי הניהול המשולמים מ"לירז החדשה"
13 "לירז שיווק" כהכנסת עבודה בידו של המערער, ולחייבו במס הכנסה, בהתאם
14 לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"). לחלופין, טוען
15 המשיב כי מאחר והמערער סיפק באופן אישי שירותי ניהול ל"לירז החדשה" וקיבל
16 תמורה בגין שירות זה, הרי שיש לראותו כקבלן עצמאי, ולחייב את דמי הניהול
17 האמורים כהכנסת המערער מעסק, ולחייבו במס הכנסה בהתאם לסעיף 2(1)
18 לפקודה.

19

20

21 לחילופי חילופין טוען המשיב, כי ההסכמים השונים שפורטו לעיל והפעולות
22 שנעשו על-ידי המערער ויתר המעורבים, אינם אלא מצג-שווא, המהווה עיסקה
23 מלאכותית, חסרת טעם מסחרי, למעט הפחתת מס בלתי נאותה, תוך קיזוז הפסדי
24 העבר של חברת "לירז שיווק". לפיכך, התעלם המשיב מפעולה זו, בהתאם לסמכותו
25 לפי סעיף 86 לפקודה, וקבע, כי דמי הניהול יהוו הכנסה בידי המערער לפי סעיף 2(1)
26 או סעיף 2(2) לפקודה.

27

28

29



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 1065-09 בייגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

- 1 ח יוב דמי הניהול כהכנסת עבודה בידי המערער
- 2 9. טענת המשיב לקיום יחסי עובד-מעביד בין "לירז החדשה" לבין המערער,
- 3 מתבססת על המבחנים שנקבעו בפסיקה [ר' למשל: ע"א 5378/90 התאגדות לתרבות
- 4 גופנית, הפועל טבריה נ' פקיד השומה, טבריה, פ"ד מח(2), 416, 431 (1994), להלן:
- 5 "עניין הפועל טבריה". במסגרת סיכומיו טוען המשיב, בין היתר, לכך שמתקיים מבחן
- 6 הקשר האישי, בציינו כי מהחווה שנכרת בין המערער לבין "לירז החדשה", עולה כי
- 7 מתקיים קשר אישי ביניהם. עוד טוען המשיב, כי מבחן ההשתלבות מתקיים אף הוא
- 8 בענייננו.
- 9 ביחס לפן החיובי של מבחן זה, טוען המשיב כי מאחר ושירותי הניהול שהעניק
- 10 המערער ל"לירז החדשה" מהווים חלק מהפעילות הרגילה שלה, הרי המערער הינו
- 11 גורם פנימי ואינהרנטי לקיום "לירז החדשה".
- 12 ביחס לפן השלילי, טוען המשיב, כי אין מדובר בעסק עצמאי של המערער
- 13 המעניק שירותים ל"לירז החדשה", וזאת מאחר והמערער אינו נוטל על עצמו
- 14 התחייבויות או נושא בסיכונים, וסכום התמורה בעד שירותיו, מבטיח לו הכנסה
- 15 קבועה, וכן מאחר והמערער התחייב שלא לעבוד בכל עבודה אחרת.
- 16 המערער טוען מנגד, כי הצדדים לא התכוונו ליצור יחסי עבודה וכן שהמערער
- 17 העניק את שירותי הניהול בזמנים ובאופן שקבע לעצמו, ולא היה כפוף לפיקוח או
- 18 לביקורת.
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23 10. בכל הנוגע למבחן הקשר האישי, הרי מדובר במבחן שלילי בלבד. בהיעדר קשר
- 24 אישי, אדם לא ייחשב כעובד; אך קיומו של קשר אישי אינו מספיק כדי לקבוע
- 25 שהתקיימו יחסי עובד-מעביד [ר' עניין הפועל טבריה]. בענייננו, אף אם מתקיים קשר
- 26 אישי בין המערער לבין "לירז החדשה", הרי שאין בכך בכדי לקבוע כי התקיימו יחסי
- 27 עובד-מעביד ביניהם.
- 28



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 1065-09 בייגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

11. המבחן המרכזי לקביעה האם התקיימו יחסי עובד-מעביד, הוא המבחן המעורב, המבוסס על איזון בין סממנים שונים הנוגעים ליחסי עבודה. במרכזו של המבחן המעורב עומד מבחן ההשתלבות בעל שני הפנים - חיובי ושלילי.
- בפן החיובי, מבצע העבודה מהווה חלק מהמערך האירגוני של העסק, ובפן השלילי; מבצע העבודה אינו מנהל עסק עצמאי משלו המשרת את המפעל כגורם חיצוני (בג"ץ 5168/93 מור נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד נ(4), 628, 645-647 (1996)).
12. בהפעלת המבחן המעורב על ענייננו, אני סבור כי לא מתקיימים יחסי עבודה בין המערער לבין "לירז החדשה". בהתאם להסכמי הניהול השונים, שירותי הניהול הוענקו על-ידי "לירז שיווק", שהינה חברה עצמאית, ותשלום דמי הניהול הועבר לה. המערער הצהיר כי במסגרת מתן שירותי הניהול הוא לא היה כבול בידי "לירז החדשה" בכל הנוגע לסד הזמנים [סעיף 28 לתצהירו], ולא נחקר ביחס לכך בחקירתו הנגדית בפניי; וכן, ציין גולדמן במסגרת חקירתו הנגדית בפניי כי לא התקיימו כל פיקוח או בקרה על המערער [עמ' 15 לפרוטוקול, ש' 31-30]. זאת ועוד: על-פי הצהרותיהם של המערער ושל גולדמן, לצדדים לא הייתה כל כוונה ליצור יחסי עבודה בין המערער לבין "לירז החדשה" [סעיפים 26-27 לתצהיר המערער; סעיפים 8-9 לתצהיר גולדמן]. הדברים צוינו על-ידי גולדמן במסגרת חקירתו הנגדית בפניי [עמ' 11 לפרוטוקול, ש' 39-45; עמ' 12, ש' 21-1].
- הדבר עולה מנוסח הסכמי הניהול השונים. כך למשל צוין במסגרת הסכם הניהול הראשון כי: "...לא יהיה בכריתת הסכם זה או בביצועו כדי ליצור יחסי עובד-מעביד בין החברה לבין בייגל או כל אדם אחר" [סעיף 2 להסכם, המצורף כנספח ב' לנימוקי הערעור].
- כמו-כן, במסגרת חקירתו הנגדית, ציין המפקח כי הבעייתיות בעיני המשיב היא בהעברת דמי הניהול לצורך קיזוז המס, ולא ביחסי העבודה הנטענים:
- "העד: לא אני ואמר שהקמת החברה החדשה, העברת דמי הניהול מהחברה הישנה לקזז את ההפסדים, כב' השופט: אוקי,**
העד: זה ראינו בזה,
כב' השופט: אז זה,
העד: מס.



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 1065-09 בייגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

1 כב' השופט: הדבר שהוא בעייתי מבחינתך,
2 העד: כן.
3 כב' השופט: ולא העניין שצריך לראות בזה יחסי עובד
4 מעביד?
5 העד: לא, היחסי עובד מעביד מבחינת דיני עבודה זה לא
6 מעניין אותנו... " [עמ' 22 לפרוטוקול, שו' 35-25].
7

8 ח יו ב ד מ י ה נ י ה ו ל כ ה כ נ ס ה מ ע ס ק ב י ד י ה מ ע ר ע ר

9 13. טענתו החלופית של המשיב היא, שיש לראות את המערער כקבלן עצמאי
10 ולחייב את דמי הניהול האמורים כהכנסת המערער מעסק, ולחייבו במס הכנסה
11 בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה. זאת, לטענת המשיב, הואיל והמערער סיפק באופן אישי
12 שירותי ניהול "לירז החדשה" וקיבל תמורה בגין שירות זה, וכן מאחר והמערער
13 הוגדר כקבלן עצמאי בהסכם שירותי הניהול.
14 המערער טוען בסיכומי התשובה מטעמו כי הבסיס העובדתי לטענה זו של
15 המשיב הינו שגוי, מאחר ושירותי הניהול לא ניתנו באופן עצמאי על-ידי המערער אלא
16 על-ידי "לירז שיווק", באמצעות המערער ואילן בר. עוד טוען המערער, כי טענת
17 המשיב סותרת את המערכת ההסכמית בין הצדדים, וכוונתם, לפיה "לירז שיווק"
18 תעניק שירותי ניהול "לירז החדשה", באמצעות המערער ואילן בר.
19

20 14. אמת היא, כי במסגרת הסכם שירותי ניהול שנחתם בין "לירז החדשה" לבין
21 המערער לבין "לירז שיווק" ביום 22.7.2003, הוסכם כי היחסים שבין המערער
22 ו"לירז שיווק" לבין "לירז החדשה" הם יחסים שבין קבלן לבין מקבל שירותים
23 [סעיף 2 להסכם, המצורף כנספח ב' לנימוקי הערעור].
24
25

26 אני סבור, עם זאת, כי אין לראות במערער קבלן עצמאי המעניק שירותים
27 אישיים, ודומה בעיניי כי כוונת הצדדים הייתה ליצור התקשרות שבמסגרתה יעניק
28 המערער שירותי ניהול כיעוץ עסקי בלבד, כפי שאף ציין המערער בסעיפים 46-49
29 לנימוקי הערעור. כמו-כן, במסגרת חקירתו הנגדית בפניי ציין גולדמן, כי ההסכמה
30 האמורה צוינה בהסכם במטרה לכלול את מירב ההגדרות, כך שלא יתקיימו יחסי
31 עובד-מעביד בין המערער "לירז החדשה", וכן שמבחינה מעשית, ראה את המערער
32 ואת "לירז שיווק" כגוף אחד [עמ' 13 לפרוטוקול, שו' 22-1].



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 1065-09 בייגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

1

2

תשלום דמי הניהול כעסקה מלאכותית

3

15. במסגרת סעיף 86 לפקודה נקבעה נורמה אנטי-תכנונית, כדלקמן:

4

"(א) היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה,

5

או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני

6

היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת

7

למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא

8

הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם

9

מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה.

10

הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו

11

אינן נוגדות את החוק.

12

לענין זה, "עסקה" - לרבות פעולה."

13

16. המבחן העיקרי לצורך הקביעה האם עסקה היא מלאכותית, הוא מבחן

14

"הטעם המסחרי", אשר מטרתו לבדוק האם ישנו טעם מסחרי לעסקה, מלבד הפחתת

15

מס. אין מדובר במבחן יחיד, ועל הבחינה להיעשות במסגרת רחבה של כל הנסיבות

16

הנוגעות לעסקה, ותוך שאיפה לאזן בין זכות של הנישום לתכנון מס לבין האינטרס

17

הציבורי בגביית מס אמת ובקיום מערכת מס שוויונית וצודקת [ע"א 3415/97 פקיד

18

שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5),

19

915, 925 (2003); ור' גם: ע"א 2965/08 סגנון שרותי הקשוב בע"מ/ פקיד שומה פתח-

20

תקווה (פורסם בינבוי, 21.6.2011); ע"א 8285/10 ג'ולקס שוקי הון בע"מ נ' פקיד שומה

21

למפעלים גדולים (פורסם בינבוי, 27.11.2013).]

22

23

24

25

26

17. בענייננו, בבחינת מכלול הפעולות שבוצעו על-ידי המערער ויתר הצדדים, אני

27

דוחה את טענת המשיב לפיה עסקינן בעסקה מלאכותית. אני סבור כי מלבד הרצון

28

בהפחתת מס, ניתן לקבוע שיש טעם מסחרי להעברת דמי הניהול ל"לירז שיווק".

29

זאת, מאחר ו"לירז החדשה" הוקמה על-ידי המערער יחד עם "פאן", ועל-סמך

30

הנתונים שהובאו בפניי, עולה כי גולדמן הציב להשקעתו תנאי לפיו ההשקעה תהיה

31

בחברה חדשה, ולא ב"לירז שיווק" (סעיף 5 לתצהיר גולדמן; סעיף 8 לתצהיר

32

המערער; עדותו של גולדמן במסגרת חקירתו הנגדית בפניי, עמ' 11 לפרוטוקול



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

13 באפריל 2015

ע"מ 1065-09 בייגל עלי נ' פקיד שומה פ"ת

1 שו" 12-36). כמו-כן, מתן שירותי הניהול באמצעות חברה, בענייננו "לירז שיווק",
2 מהווה דרך מקובלת בעולם העסקי, ויש בכך טעם מספק להעברת דמי הניהול
3 מ"לירז החדשה" ל"לירז שיווק", ולא לידי המערער עצמו.
4

5 סוף דבר

6 18. אני מקבל את הערעור על-בסיס השיקולים דלעיל, במובן זה, שדמי הניהול
7 ששולמו ל"לירז שיווק" לא יתווספו להכנסתו החייבת של המערער.
8 המשיב ישלם למערער את הוצאות המשפט (כולל הוצאות הקלטת הפרוטוקול
9 ותמלולו באופן מלא), בצירוף ריבית והפרשי הצמדה מיום הוצאתו בפועל של כל
10 פריט, וכן, בנוסף, שכ"ט עו"ד בסך 12,000 (שנים עשר אלף) ₪, להיום.
11

12 **ניתן היום, כ"ד ניסן תשע"ה, 13 אפריל 2015, בהעדר הצדדים.**

13

14

15

גדעון גינת, שופט בכיר

16

17

18