

בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

בפני כב' השופט יונה אטדגי

המעוררים:

1. דלרד הנדסה בע"מ

2. יורשי ארליך אבנר ורבקה ז"ל

ב"כ עו"ד כדר משה

נגד

המשיב:

פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ב"כ עו"ד יוסי טופף, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

מיני-רציו:

* בימ"ש מחוזי דחה ערעורים העוסקים בשומת מס שהוציא פקיד שומה בקובעו, כי כל המשכורות הנדונות ששולמו מעבר לסכום השנתי של 50,000 ₪ אינן "הכנסה מיגיעה אישית" ולכן לא חל עליהן הפטור הקבוע בסעיף 9(5)(א) לפקודת מס הכנסה.

* מסים – מס הכנסה – הכנסה מיגיעה אישית

* מסים – מס הכנסה – זיכוי ופטור

* מסים – מס הכנסה – חבות במס

* מסים – מס הכנסה – נטל ההוכחה

* מסים – מס הכנסה – סדרי הדין

* מסים – מס הכנסה – סיווג ההכנסה

.

ערעורים העוסקים בשומות שהוציא פקיד שומה למעוררת ביחס לשנות המס 1999-2004 ולאבנר ורבקה ז"ל, שהמערער 2 הוא עזבונם.

.

בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, כב' השופט יונה אטדגי, דחה את הערעורים, בקובעו כדלקמן:

טוענים המערערים שמכיוון שספריהם לא נפסלו, אזי, בהתאם לסעיף 155 סיפא לפקודת מס הכנסה המשיב הוא שצריך להצדיק את השומות שהוציא.

אולם, קובע בית המשפט, כפי שנקבע בפסיקה לא אחת, הטלת חובת ההצדקה על כתבי המשיב אין משמעה כי חובת הראיה שהשומה מופרזת הוסרה מכתפי המערער, שהרי אפשר שעל אף הימצאותם של ספרים קבילים בעסק, יהיה תוכנם בלתי נכון או בלתי סביר. משמעות הדבר היא שפקיד השומה מוסמך לערוך שומה לפי מיטב שפיטתו, אם וכאשר עולה מתוך דוחות המערער תוצאה הנראית על פניה בלתי סבירה, אף שהספרים נמצאו קבילים.

רק במצב בו המחלוקת נשוא הערעור היא מחלוקת פנקסנית, עובר הנטל לפקיד השומה, אולם בסוגיות לבר-פנקסיות, אין תחולה לאמור בסעיף 155 ונטל השכנוע ונטל הראיה יוטלו בכל מקרה על הנישום, שעליו להוכיח כי עמדתו הלבר-פנקסנית היא הנכונה. כמו כן, נטל ההוכחה לעניין ההכרה בפטור או בהוצאה היא לעולם על מי שמבקש את הפטור או את ההכרה בהוצאה.

סעיף 9(5)(א) מעניק פטור ממס עבור "הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה לו נעות של 100%..."

הפטור מושתת על מדיניות חברתית המבקשת לתמוך בנישומים שאיבדו על פני הדברים את כושר הכנסתם ולסייע להם להמשיך בפעילות. מכאן דרישתה הברורה של הפקודה העומדת בלב הפטור, כי ההכנסה תנבע מיגיעה אישית.

במקרה דנן, קובע בית המשפט, הנטל להוכחת הפטור ממס לאבנר בשל נכותו לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה על מלוא השתכרותו בשנות המס 2000-2003 והנטל להוכחת ניכוי ההוצאה בשל תשלומי המשכורת על ידי דלרד באותן שנים מוטל היה על המערערים והם לא עמדו בנטל זה. הוכח כי החל מהשנה בה ניתן הפטור ממס לאבנר ובכל שנות המס הנדונות חל גידול בשיעור של מאות אחוזים במשכורתו של הנ"ל לעומת השנים שקדמו למתן הפטור. אבנר יכול היה ליהנות מהפטור על מלוא משכורתו רק אם היה מוכח כי הגידול במשכורת נבע מיגיעה אישית. ההצדקה שנתנו המערערים לגידול החד שבמשכורתו של אבנר, ולפיה אבנר הוא שניהל באותן שנים את תחום הייעוץ והשיווק בבלרד לא נתמכה בראיות מהימניות ואילו הראיות שהוצגו מצביעות על כך שתחום זה לא נוהל באופן ממשי ומעשי על ידי אבנר אלא על ידי אדם אחר. די בכך שעובדת העלאת שכרו של אבנר בשיעור ניכר נותרה ללא הסבר כדי לנתק את הקשר שבין תוספת ההכנסה לבין יגיעתו האישית ולתמוך בהשערה כי המדובר בהכנסה ממקור אחר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

בפני כב' השופט יונה אטדגי

המעוררים: 1. דלרד הנדסה בע"מ
2. יורשי ארליך אבנר ורבקה ז"ל
ב"כ עו"ד כדר משה

נגד

המשיב: פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ב"כ עו"ד יוסי טופף, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

1. הערעורים עוסקים בשומות שהוציא המשיב למעוררת (להלן – דלרד) ביחס לשנות המס 1999-2004 (עמ"ה 1066/05, 1254/07, 1284/09) ולאבנר ורבקה ז"ל, שהמעורר 2 הוא עזבונם (להלן – אבנר/רבקה (עמ"ה 1067/05, 1150/06)).
הדיון בכל הערעורים אוחד, משום הסוגיות המשותפות שנדונו בהם.

רקע עובדתי

2. דלרד, תחת ניהולו של אבנר, עסקה בשנים הרלבנטיות בשלושה תחומי פעילות:
 - א. מתן שירותי ניהול לחברה קשורה בשם אלטל פיתוח בע"מ (להלן – אלטל) בגין מבנה להשכרה המצוי בתל אביב;
 - ב. מתן שירותי ייעוץ ולימוד אנגלית עסקית לעסקים;
 - ג. שירותי פיתוח שווקים, ייעוץ עסקי וליווי שיווקי לתעשיינים וליצואנים ישראלים.
3. אבנר ורעייתו רבקה היו בעלי מניותיה של דלרד במרבית שנות המס הנדונות.
אבנר עבדה בה גם כשכיר (מנהל).
4. אבנר קיבל פטור זמני בגין נכות 100% לפי תקנות מס הכנסה (קביעת אחוזי נכות) תש"מ-1979 לתקופה שבין 17.6.99 לבין 16.9.99 ופטור קבוע החל מיום 1.1.00, לאחר שהוכר כחולה כליות המטופל בדיאליזה.
5. אבנר הצהיר כי הכנסותיו בשנות המס שבערעור פטורות ממס לפי סעיף 9(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1 דלרד דרשה בדיווחיה הכספיים הוצאות משכורת בגין אבנר עד למועד פטירתו, ביום 13.3.03.
2 המשכורות ששולמו לאבנר על ידי דלרד בשנות המס הנדונות היו גבוהות במאות אחוזים מאלו
3 ששולמו לו בשנים שקדמו להן.
4

5 6. כן דרשה דלרד בדיווחיה הוצאות בגין שירותי שיווק בחו"ל ששולמו לנכדו של אבנר, ג'רמי
6 ארליך (להלן – ג'רמי), המתגורר בארה"ב.
7

8 7. המשיב העמיד את הכנסתו הפטורה של אבנר בגין נכותו על סך 50,000 ₪ בכל שנה, בהתאם
9 לשכרו השנתי בשנת 1999.

10 יתרת הסכום שלא הוכרה כהכנסה ממשכורת סווגה על ידי המשיב וחויבה על ידו כהכנסה
11 מדיבידנד המחויבת במס בשיעור של 25%, בהתאם לסעיף 126 לפקודה.
12 לחילופין, טען המשיב, כי ניתן לסווג את היתרה האמורה כהכנסה פסיבית לפי סעיף 2(6)
13 לפקודה בגין ניהול והשכרת מבנה.

14 במקביל, תיאם המשיב לדלרד את היתרה האמורה בשומות שהוציא לה.
15 המשיב גם סירב להכיר בהוצאות בגין שירותי שיווק בחו"ל שדווחו על ידי דלרד.
16 זהו הרקע להגשתם של הערעורים הללו.
17

תמצית המחלוקת

18 8. המחלוקת העיקרית הינה ביחס לאי הכרתו של המשיב בפטור ממס על מלוא הכנסתו של אבנר
19 בשנות המס הנדונות בגין נכותו, כהשתכרות שהתקבלה מיגיעה אישית (יצוין, כי כל הכנסותיו
20 בשנים הנדונות מצויות בתחום ההשתכרות המירבית המוכרת לצורך הפטור ממס).

21 המשיב טוען, כי דלרד ואבנר הגדילו את שכרו של אבנר באופן מלאכותי וללא כל צידוק ממשי,
22 על מנת לנצל את הפטור לנכים הקבוע בסעיף 9(5)(א) לפקודה.

23 לטענת המשיב, הכנסותיו של אבנר בשנת המס, מעבר לשיעור שהוכר, לא נבעו מיגיעה אישית.
24 המשיב מסתמך בענין זה על כך שמצבו הרפואי וגילו המבוגר (87-90) של אבנר לא איפשרו לו
25 אותה יגיעה אישית שנדרשה להגדלה הדרמטית במשכורתו, על כך שבתחום שעשוי היה
26 להצדיק את הגדלת המשכורת – תחום הייעוץ והליווי השיווקי – לא היה לאבנר כל ידע או
27 נסיון, וכי מי שעסק בתחום זה בפועל היה בנו של אבנר, מיכאל ארליך, וכן על כך שהכנסותיה
28 של דלרד בשנות המס הנדונות לא הצדיקו את הגדלת המשכורת בהתאם.
29
30

31 9. המערערים מודים, שאכן חל גידול משמעותי בהשתכרותו של אבנר, למן ההכרה בנכותו, ביחס
32 לשנים שקדמו לכך, אך לטענתם דבר זה נעשה מטעם מוצדק: פעילותו של אבנר, שהיה אדם רב
33 פעלים בתחום העסקי ובתחום הציבורי, התרכזה – עד למחלתו – בעיקר בתחום הבניה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

באמצעות חברת מוניטין לפיתוח התעשייה בע"מ (להלן – מוניטין), שהיתה בבעלותו. סמוך
למחלתו עסקה חברה זו בפרויקט בניה גדול באזור העיר באר שבע, דבר שחייב עבודה
אינטנסיבית הכרוכה בנסיעות מרובות ובמאמצים פיזיים רבים. אבנר הבין שלא יוכל להמשיך
בפעילות זו עקב מחלתו ומשום כך הוא בחר להפסיק את פעילותו בחברת מוניטין (שמנייתיה
אף נמכרו בתחילת שנת 2001), ובמקום זאת הוא ריכז את פעילותו בדלרד, בעיקר בתחום
הייעוץ העסקי והליווי השיווקי, אך גם בתחום מתן שירותי הניהול לאלטל, עבודה שניתן היה
לעשות גם מביתו של אבנר ושלא היתה כרוכה במאמצים פיזיים ובנסיעות תכופות.
לטענת המערערים, מצבו הרפואי והפיזי של אבנר אפשרו לו את ביצוע העבודות המתוארות.
לדבריהם, הגדלת פעילותו ועבודתו של אבנר בדלרד באורח ניכר היא שהצדיקה גם את הגדלת
השתכרותו בה התאם.
לדבריהם, עבודתו של אבנר אכן הניבה פרי והכנסותיה של דלרד גדלו בזכותו.
לטענתם, כל הכנסותיו של אבנר ממשכורת ששולמה לו על ידי דלרד בשנים הנדונות, נבעו
מיגיעתו האישית.
המערערים משיגים על סיווג יתרת ההכנסה שלא הוכרה כדידידנד, או לחילופין כהכנסה
פסיבית בגין ניהול והשכרת מבנה.
10. המחלוקת הנוספת היא בגין אי הכרת המשיב בהוצאות שדווחו על ידי דלרד בגין הוצאות שיווק
בחו"ל שנעשו על ידי ג'רמי (נכדו של אבנר ובנו של מיכאל).
המשיב טוען כי דלרד לא הוכיחה שג'רמי אכן ביצע עבורה עבודות שיווק, ולטענתה ג'רמי כלל
לא עסק בכך.
דלרד טוענת כי ג'רמי עסק בארה"ב בשיווק עסקי וכי ביצע עבורה עבודות שיווק עבור
לקוחותיה בישראל.

דיון והכרעה

נטל ההוכחה

11. טוענים המערערים, שמכיוון שספריהם לא נפסלו, אזי, בהתאם לסעיף 155 סיפא לפקודה,
המשיב הוא שצריך להצדיק את השומות שהוציא.
אולם, כפי שנקבע בפסיקה לא אחת, הטלת חובת ההצדקה על כתפי המשיב, אין משמעה כי
חובת הראיה שהשומה מופרזת הוסרה מכתפי המערער, שהרי אפשר שעל אף הימצאותם של
ספרים קבילים בעסק, יהיה תוכנם בלתי נכון או בלתי סביר.
משמעות הדבר היא, שפקיד השומה מוסמך לערוך שומה לפי מיטב שפיטתו, אם וכאשר עולה
מתוך דוחות המערער תוצאה הנראית על פניה, בלתי סבירה, אף שהספרים נמצאו קבילים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ראו: פסק דינה של כב' השופטת אופיר-תום בעמ"ה 1026/98 אל מחארק נ' פקיד שומה רמלה, מיסים יז/5 (אוקטובר 2003) ה-17, פסקה 4.

12. המחלוקת בענייננו איננה נוגעת לאופן או כשרות ניהול הפנקסים, אלא לשאלה, האם נכון היה לרשום את הסכומים ששילמה דלרד לאבנר כמשכורת של אבנר ובאופן זה ליהנות מהפטור ממס הניתן לנכה (אבנר) ולהחשיב את מלוא המשכורת כהוצאה (דלרד), וכן עולה השאלה האם נכון היה לרשום את הסכומים ששילמה דלרד לגירמי כהוצאות שיווק.

לפנינו, איפוא, מחלוקת בר-פנקסית. רק במצב בו המחלוקת נשוא הערעור היא מחלוקת פנקסנית, עובר הנטל לפקיד השומה, אולם בסוגיות לבר-פנקסיות, אין תחולה לאמור בסעיף 155 ונטל השכנוע ונטל הראיה יוטלו בכל מקרה על הנישום, שעליו להוכיח כי עמדתו הלב-פנקסית היא הנכונה.

ראו: פסק דינו של בית המשפט העליון בע"מ 468/01 אהרון חטר ישי נ' פקיד שומה ת"א 4, מיסים יח/4 (אוגוסט 2004) ה-1.

והשוו לפסק דינו של בית המשפט העליון ברע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101, שעסק בהוראה מקבילה בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (סעיף 83(ד) לחוק).

13. נוסף לכך, המחלוקת שבענייננו היא ההכרה בפטור ממס עבור אבנר ובהכרה בהוצאה עבור דלרד (בגין המשכורת לאבנר ובגין הסכום ששולם לגירמי). נטל ההוכחה לעניין ההכרה בפטור או בהוצאה היא לעולם על מי שמבקש את הפטור או את ההכרה בהוצאה.

ראו: ע"א 852/86 פקיד שומה ירושלים נ' מ.ל.ל. חיפה עיבוד נתונים אלקטרוניים בע"מ, פ"ד מג(1) 686, 689.

14. המסקנה הנובעת מכך היא, שנטל ההוכחה למתן הפטור ממס לאבנר על מלוא השתכרותו בשנות המס הנדונות הוא על אבנר, ונטל ההוכחה להכרה בהוצאות בניכוי עבור אותן משכורות וכן עבור הסכומים ששולמו לגירמי, היא על דלרד.

המשכורות ששולמו לאבנר

15. סעיף 9(5)(א) לפקודה מעניק פטור ממס עבור "הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה לו נכות של 100%...".

הפטור מושתת על מדיניות חברתית המבקשת לתמוך בנישומים שאיבדו על פני הדברים את כושר הכנסתם, ולסייע להם להמשיך בפעילות. מכאן, דרישת הברורה של הפקודה העומדת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

בלב הפטור, כי ההכנסה תנבע מיגיעה אישית (ע"א 4107/09 בן עוז נ' פקיד שומה חיפה, מיסים כה/5 (אוקטובר 2011) ה-8).

וכך סוכמה ההלכה בספרו של פרופ' אהרון נמדר, **מס הכנסה**, מהדורה שלישית (להלן – **נמדר**), עמ' 273:

"כדי להנות מהפטור האמור על הנישום להראות כי יגיעתו האישית היא שהביאה לצמיחת ההכנסה. נכים בעלי הכנסה אשר הכנסתם איננה באה מיגיעתם האישית אינם זכאים לפטור אף אם יגיעתם האישית נמנעה בשל נכותם. היוצא הוא כי נכה שהוא בעליו של עסק לא יהנה מהפטור האמור אלא אם גילה פעילות שתרמה לקידום העסק העולה לכדי יגיעה אישית. כדי שהכנסה תיחשב להכנסה מיגיעה אישית היא צריכה לנבוע מפעילות אינדיבידואלית של ממש שתרמה לצמיחת ההכנסה".

16. הכנסתו של אבנר צמחה במאות אחוזים בשנות המס הנדונות. כאמור, נכותו לעניין הפטור נקבעה במחצית שנת 1999, תחילה באופן זמני ומתחילת שנת 2000 באופן קבוע. הוא נפטר ביום 13.3.03. להלן, פירוט השתכרותו לשנות המס הנדונות, כאשר לשם השוואה תובא גם השתכרותו בשלוש השנים הקודמות.

<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>
22,548	22,548	22,548	50,669	153,153	170,000	285,000	75,000

האם צמיחה זו נבעה מיגיעתו האישית של אבנר? זוהי שאלת המפתח.

17. המערערים טענו, כאמור, כי קודם לנכותו התמקדה עבודתו של אבנר בחברה אחרת, מוניטין. עקב נכותו לא יכל הוא להמשיך בעבודתו באותה חברה, אשר חייבה נסיעות רבות ומאמצים פיזיים מרובים (מוניטין עסקה בפריקט בניה גדול באזור באר שבע), ולכן הוא חדל מעבודתו במוניטין והתרכז בעבודתו בדלרד, אשר לא חייבה אותם מאמצים פיזיים, ואשר ניתן היה לעשותה גם מביתו (מיכאל, עמ' 9,8, ו-16 לפרוטוקול). זהו שהצדיק, לטענת המערערים, את ההגדלה הרבה של משכורתו של אבנר.

18. המשיב הראה כי אין התאמה בין צמיחת הכנסתו של אבנר ובין הגידול בהכנסותיה של דלרד בשנים הנדונות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

- 1 כך, למשל, בשנת 2000 ירדו הכנסותיה של דלרד לעומת שנת 1999 ב-15% בעוד שהכנסתו צמחה
- 2 ב-202%. גם בשנת 2001 ירדו הכנסותיה של דלרד לעומת שנת 2000 ב-12% ואילו הכנסתו של
- 3 אבנר המשיכה לצמוח, ב-11%. בשנת 2002 גדלו, אמנם, הכנסותיה של דלרד לעומת שנת 2001
- 4 ב-45%, אך הכנסתו צמחה ב-68%.
- 5 גם שיעור שכרו של אבנר לעומת הכנסותיה של דלרד צמח בהתמדה בכל שנה, מ-26% בשנת
- 6 2000 ועד 38% בשנת 2002.
- 7 (פירוט החישובים – סעיפים 30-32 לסיכומי המשיב).
- 8 יצוין, כי המערערים לא חלקו על נכונות החישובים, למעט אופן החישוב לשנת 2003 (השנה בה
- 9 נפטר אבנר), ועל כן לא כללתי אותה בדברי.
- 10
- 11 19. המערערים טענו, מנגד, כי שכרו של אבנר המשיך אמנם לצמוח גם בשנים בהן ירדו הכנסותיה
- 12 של דלרד, אך, יחד עם זאת, סך כל המשכורות ששולמו באותן שנים ירד אף הוא, ורק בשנת
- 13 2002, בה גדלו ההכנסות בשיעור ניכר, גדל גם סך כל המשכורות.
- 14 (פירוט החישוב – עמ' 18 לסיכומי המערערים).
- 15 לדבריהם, היתה הצדקה להגדלת משכורתו של אבנר על חשבון הקטנת סך כל המשכורות,
- 16 דווקא בשל הגידול בעבודתו של אבנר.
- 17 כן טענו המערערים כי תרומתו של אבנר להגדלת הכנסותיה של דלרד היתה הדרגתית, כך
- 18 שאמנם ההכנסות ירדו במעט בשנים 2000 ו-2001, אך צמחו בשיעור ניכר (45%) בשנת 2002,
- 19 ושוב ירדו בשנת 2003, לאחר פטירתו.
- 20
- 21 20. הייתי מוכן לקבל ולאמץ את הסבריהם של המערערים, אילו רק היו מוכיחים כי בפועל אכן
- 22 עבודתו של אבנר בדלרד גדלה, כך שהגידול בהשתכרותו אכן נבע מיגיעה אישית, כנדרש למתן
- 23 פטור לפי סעיף 9(5)(א).
- 24 לאחר בחינת הראיות סבורני, שלא זו בלבד שהמערערים לא הוכיחו את הנדרש מהם, אלא גם
- 25 שכף הראיות נוטה לכך שהגידול בהשתכרותו של אבנר לא נבע מיגיעה אישית.
- 26
- 27 21. על פי עדותו של מיכאל, השינוי העיקרי בעבודתו של אבנר היה כניסתו לתחום, בו עסק הוא
- 28 עצמו קודם לכן: תחום הייעוץ העסקי והשיווק (עמ' 9-10 לפרוטוקול):
- 29 "כתוצאה מזה שהוא מכר את חב' מוניטין הוא החל לעבוד בדלרד בפולטיים, לעומת שעד אז היה לו
- 30 תפקיד יחסית קטן בפעילות של החברה, הוא נכנס לנושא של תכניות עסקיות, ניתוח עסקים כחלק
- 31 מהייעוץ העסקי, ואני עוד ב-98 כשנכנסתי חזרה לדלרד לאור נסיוני שבכדי להגיע לשווקים בחו"ל
- 32 ללקוחות אתה צריך מישור שיתפקד בשטח, מעבר לזה שנוסעים פעם בכמה חודשים לארץ היעד, ובני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1 שהוא אזרח אמריקאי ודובר אנגלית רהוטה היה בארה"ב והתחלתי לעבוד איתו בצורה חלקית על בסיס
2 של שעות, ובשלב מאוחר יותר אבי הפעיל אותו במשך כשלוש שנים, משנת 2000 עד 2002 סוף
3
4 בדלרד מה שעשינו אני התחלתי והוא המשיך ופיתח זה נושא ייעוץ עסקי, למשל הוא היה מעורב עם
5 חברה שרצתה להקים פה מפעל לאנודות לדודי חשמל לחימום מים, עשינו ניתוח מעמיק, תחרות מול
6 גרמניה, נתנו ללקוח את הדו"ח, ולקחנו עוד אנשים שעבדו על זה. הוא התעסק מול חברות בעיקר
7 בהפעלת רמי – ג'רמי מול חברות בארה"ב בפיתוח עסקים, היה לנו לקוחות ישראליים שלקחו אותנו
8 כדסק באגף השיווק שלהם, ודברים שאני עשיתי בעבר... הוא אירגן יחד עם רמי פגישות, הצעות
9 מחיר, דברים מהסוג הזה".

10 אלא, שלמרבה הפליאה לא הובאה כל עדות שתתמוך בדבריו של מיכאל.
11 אפילו הנכד ג'רמי (הבן של מיכאל) לא הגיע להעיד, אך לא הגיע גם כל לקוח של דלרד או כל
12 גורם אחר, שיעיד על עבודתו של אבנר בכל אותם נושאים שפורטו בעדותו של מיכאל.
13 הימנעות כזו, בהעדר הסבר אמין וסביר – ולא נשמע כל הסבר בענין זה על ידי המערערים –
14 פועלת לחובת הנוהג בה ותומכת בגירסת הצד שכנגד (ראו: יעקב קדמי, **על הראיות**, חלק רביעי,
15 מהדורת 2009 (להלן – **קדמי**), עמ' 1830).

16
17 22. מאזן ההסתברות גם נוטה לכך, שהעבודה הקשורה לתחום הייעוץ והשיווק העסקי נעשתה
18 למעשה על ידי מיכאל עצמו.

19 בניגוד לנטען על ידי המערערים, אין בהעלאת טענה זו על ידי המשיב משום הרחבת חזית, כיוון
20 שהמשיב אינו מבקש לייחס את ההכנסה שניתנה לאבנר לבנו מיכאל, אלא מבקש הוא בכך
21 לסתור את טענת המערערים כי הכנסה זו נבעה מיגיעתו האישית של אבנר.
22

23 23. מיכאל העיד (עמ' 8) כי הוא בעל תואר ראשון בהנדסה ותואר שני במינהל עסקים, התמחות
24 בשיווק, כששני התוארים נעשו בארה"ב.

25 הוא עבד בעבר בדלרד "בשטח של פיתוח שווקים בינלאומיים, ייעוץ עסקי וכו'" (עמ' 8).
26 תחום הפיתוח העסקי נעשה במיוחד מול חברות בארה"ב (עמ' 9).
27 מיכאל ציין כי הוא חי בארה"ב שנים רבות (עמ' 8).
28 אבנר, לעומת זאת, עסק עד למחלתו בתחום הבניה בלבד, לצד עיסוקים ציבוריים שונים, והיה
29 נעדר כל השכלה פורמלית (עמ' 11).

30 מתקבל על הדעת, אפוא, שהעבודה הממשית והמעשית הקשורה לתחום השיווק והייעוץ העסקי
31 בדלרד, נעשתה על ידי מיכאל, בעל ההכשרה המתאימה והנסיון הרב בתחום זה ולא על ידי
32 אבנר, הנעדר כל הכשרה ונסיון באותו תחום.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

24. מסקנה זו מקבלת חיזוק מכך, שגם על פי דברי מיכאל הוא המשיך לעסוק בתחום השיווק והייעוץ העסקי בדלרד, אם כסיוע לדלרד ולאביו (עמ' 17 למטה) ואם באמצעות חברת לסרוק, שמיכאל הועסק על ידה בחלק מהתקופה הנדונה כאן (עמ' 13).
- בהקשר זה יצוין, כי בניגוד לדברי מיכאל בתחילת עדותו (עמ' 8), לפיהם הוא עזב את דלרד כדי להצטרף לחברה אחרת (שהובהר לאחר מכן כי זוהי חברת לסרוק) בתחילת שנת 2000, הרי שלאחר שהוצגו בפניו הדיווחים של דלרד על משכורות עובדי דלרד (מש/11), הודה מיכאל כי עבד בדלרד עד יום 1.4.01, אזי עבר ללסרוק, ושב לדלרד בסוף שנת 2002.
- מכאן, שבמשך כמחצית מהתקופה הנוגעת לערעור של אבנר, מיכאל עבד בדלרד.
25. גם בתקופה שעבד בלסרוק המשיך מיכאל לעבוד ולעסוק בתחום השיווק והייעוץ העסקי של דלרד.
- כך העיד מיכאל (עמ' 13):
- "ש. כשלא עבדת בדלרד מי סייע לאביך בשוק האירופאי?
- ת. אף אחד. לא ויתרנו על השוק הזה. בהסכם שלי עם חברת לסרוק, בחוזה היה כתוב שיש לי 12 חודשים לצאת מפרויקטים שיש לי, אי אפשר לעזוב לקוחות לאנחות. אמרתי שאני אעזור בטיפול בלקוחות, זה היה אחד התנאים שלי כשעברתי אליהם".
- ובהמשך לאחר שנשאל על נסיעות שלו לחו"ל בתקופה בה עבד בלסרוק, הוא מעיד (עמ' 13):
- "ש. האם יש קשר בין הנסיעות שביצעת עבור לסרוק לחברת דלרד?
- ת. יש קשר. כחצי שנה או יותר לפני שנהייתי שכיר בלסרוק הם שכרו את דלרד לפתח להם שווקים בארה"ב ובאירופה ופעלתי מטעם לסרוק כאיש דלרד".
- בהקשר זה יצוין, כי אין חשיבות לענייננו לשאלה, האם עבודתו של מיכאל נעשתה כעובד של לסרוק או כעובד של דלרד. החשיבות היא בכך שהעבודה העיקרית בתחום הייעוץ והשיווק של דלרד נעשתה באופן ממשי ומעשי על ידי מיכאל ולא על ידי אבנר.
- ועדיין יש צורך לציין, לצורך קביעת מהימנות דבריו של מיכאל, כי נסיעתו לאיטליה ביום 25.5.01 (מש/2), שנעשתה לדברי מיכאל לצרכיה של דלרד אך באמצעות לסרוק (עמ' 14-13 לפרוטוקול), דווחה על ידי דלרד כהוצאה בספריה (מש/1), למרות שבאותה תקופה הוא עבד לכאורה בלסרוק.
26. פיתוח עסקי ושיווקי, המתרכז מול חברות בחו"ל, מחייב כמובן נסיעות תכופות לחו"ל.
- מיכאל אישר, שאביו היה מנוע מלצאת לחו"ל עקב מחלתו (עמ' 11), וכי הנסיעות לחו"ל נעשו על ידו (עמ' 14-13).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בעמ' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

כך, למשל, טס מיכאל לביקור בתערוכה בניו יורק שנערכה בתאריכים 29-31 לאוגוסט (נספח ו' 11-15 לנימוקי הערעור בעמ"ה 1066/05), ובמסגרתה נפגש עם 13 חברות. מיכאל נשאל על כך והעיד (עמ' 12):

"ש. ביהמ"ש – מי רשם את נספח ו' 11-15 בעמ"ה 1066? דוח ביקור וכו'.
ת. לדעתי אני. לפי הנושאים פה אני הייתי מעורב בהם. זה דוח שאני מוציא ללקוח הישראלי ששילם עבור הנסיעה. זה לא נסיעות שמחליטים ונוסעים סתם, מגישים תכנית נסיעה ללקוח, הלקוח בודק מאשר אם לנסוע או לא. זה במקרה בתערוכה. כשרשום נפגשתי עם 13 חברות זה אני. אני נפגשתי. כתוב שהשתתף גם ג'רמי ארליך".

27. באשר לתחום השני בה עסקה דלרד: מתן שירותי ניהול לחברת אלטל בגין מבנה להשכרה המצוי בתל אביב.

המשיב הפנה לערעור מנהלי שהוגש בשנת 2006 על ידי אלטל בענייני ארנונה (מש/3). בין השאר נכתב שם (סעיף 13):

"בשנת 2001 חלה מר אבנר ארליך ז"ל, ועל כן ניהול החברה, לרבות ניהול נכסיה, הועבר לידי בנו מר מיכאל ארליך, המשמש כמנהלה בפועל עד היום".

המשיב מבקש ללמוד בכך שגם בתחום זה לא יכל אבנר לסייע לעבודתה של דלרד.

מיכאל כשנשאל על הדברים הללו לא השיב תשובה עניינית (עמ' 15).

28. בין כה וכה, יש לזכור, כי המשיב הכיר במשכורות ששולמו לאבנר בסך של 50,000 ₪ לשנה (הסכום שדווח על ידי דלרד לשנת 1999, שהוא כשלעצמו היה יותר מכפול מהסכומים ששולמו לו בשלוש השנים הקודמות).

השאלה היא, אם כן, האם עבודתו של אבנר, קרי: יגיעתו האישית, גדלה בשנים שלאחר מכן במאות אחוזים באופן שהצדיק את הגדלת המשכורות בהתאם?

כיוון שכבר הוסקה המסקנה כי יגיעתו זו לא נבעה מעבודתו בתחום הייעוץ והשיווק, וכיוון שהתחום השלישי של דלרד: לימוד אנגלית עסקית, נוהל והופעל על ידי רעייתו של מיכאל (כעדותו של מיכאל, עמ' 14), נותר אם כן תחום ניהול חברת אלטל בגין מבנה להשכרה בלבד.

29. לא נטען, ובוודאי לא הוכח, שהכנסותיה של דלרד מתחום זה צמחו במשך השנים הנדונות באופן כלשהו, ובוודאי שלא בהתאמה לצמיחת המשכורות.

אדרבא, מעדותו המפורטת של מיכאל עולה כי צמיחה זו היתה בתחום הייעוץ והשיווק בלבד, עקב כניסתו של אבנר לתחום זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

30. למעשה, לא הובאה כל עדות בדבר עבודתו ויגיעתו של אבנר בתחום זה (ניהול המבנה להשכרה).
העדות היחידה שהובאה היתה של גב' נירה יצחקי (עמ' 23), השוכרת מרתף במבנה המושכר.
היא העידה בדבר היכרותה את אבנר עוד משנת 1989 וסיפרה – בלי להתייחס לשנה ספציפית –
כי הוא נהג לבוא לקחת שכר דירה ולטפל בעניינים שונים הקשורים בתחזוקת המבנה.
היא חשבה שהמפגש האחרון שלה עמו היה בתחילת שנת 2002 כאשר הגיע לקחת שכר דירה.
התיאור האמור אינו מעיד כמובן על יגיעה אישית מיוחדת שנעשתה בשנות המס הנדונות מעבר
לעבודה שנעשתה על ידו בכל השנים הקודמות, ואילו, יגיעתו האישית בתחום זה, שלא חרגה
מיגיעתו בשנים הקודמות, כבר באה לידי ביטוי בתחום המשכורת של 50,000 ₪ לשנה (כאשר
למעשה בשנים שלפני 1999 הוא קיבל משכורת הפחותה מכך).
31. הצדדים דנו גם בשאלה האם מחלתו של אבנר אפשרה לו את היגיעה אישית שנדרשה לביצוע
העבודה?
בהקשר זה העידו המערערים את ד"ר דורון שוורץ, מנהל המחלקה הנפרולוגית בבית חולים
איכילוב.
עדוּתו היתה כללית (עמ' 6):
"קיים מגוון רחב של חולי דיאליזה בהיבט שישנם לא מעט חולי דיאליזה שממשיכים את אורח החיים
היומיומי שלהם בדומה לזה שהם חוו טרם התחלת הטיפול.
אנחנו מעודדים חולי דיאליזה להמשיך לעסוק ולעבוד, לשמור על שגרת חייהם, אנו חושבים שזה חלק
מהטיפול. כמובן שישנם חולים שלא מסוגלים לעשות זאת, אבל הרבה מהם כן".
אולם, ד"ר שוורץ לא זכר פרטים בדבר מצבו הרפואי של אבנר וגם השיב שלא עבר על התיק
הרפואי שלו קודם לדיון.
32. כן העידה גב' שושנה בן ציון, שהיתה האחות הראשית באותה מחלקה (מפנה להערה בדבר
הגדרת תפקידה בסעיף 27 לסיכומי המערערים).
באופן כללי היא העידה (עמ' 7), שמצבו של כל חולה דיאליזה הוא "מאד אינדיבידואלי", אך היא
זכרה כי אבנר היה "רציונלי, חיוני ופעיל" עד חצי שנה לפני פטירתו, אזי הפך להיות סיעודי.
עוד העידה גב' בן ציון, שאבנר היה מגיע לטיפול דיאליזה שלוש פעמים בשבוע, במשך 4 שעות
כל פעם.
33. עוד העיד עו"ד ורו"ח יחזקאל פלומין, אשר שימש כבורר בבוררות שהתנהלה בין אבנר ובין אדם
בשם צבי כהן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בעמ' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

הוא העיד (עמ' 19) כי במסגרת אותה בוררות התקיימה ביום 23.5.02 ישיבה, בה נחקר אבנר על פני 45 עמודים.

34. לכאורה, על פי עדותה של גב' בן ציון בעיקר, ניתן היה להסיק כי מצבו הרפואי של אבנר – כשלעצמו – לא היה בו כדי למנוע את "היגיעה האישית" הנדרשת לעבודה המתוארת, גם אם במידה מסוימת קשה ליישב מסקנה זו עם ההכרח לקבל טיפולי דיאליזה שלוש פעמים בשבוע, 4 שעות כל פעם (יצוין גם, שאבנר, יליד 1913, היה בשנים הרלבנטיות בגיל 87-90). אלא, שהמערערים ומיכאל מנועים מלטעון למסקנה זו, לאחר שבהליכים קודמים הם טענו את ההפך מכך:

א. ביום 23.1.00 הופיע מיכאל לישיבת הוועדה הרפואית של המוסד לביטוח לאומי שדנה בקביעת נכות לאבנר.

מיכאל סיפר לחברי הוועדה כי אביו אינו יכול להגיע עקב טיפולי הדיאליזה, וכך נרשם בפרוטוקול (מש/4, עמ' 1 למטה):

"לדברי בנו, אביו במצבו הנוכחי איננו מסוגל למלא באופן מלא את תפקידו בניהול נכסיו".

ב. בשנת 2006 הגישה אלטל (החברה שהיתה בבעלות אבנר ואשר ניהלה את הנכס המושכר בתל אביב) ערעור מינהלי בענייני ארנונה (מש/3). בין השאר, נכתב שם (סעיף 13):

"בשנת 2001 חלה מר אבנר ארליך ז"ל, ועל כן ניהול החברה, לרבות ניהול נכסיה, הועבר לידי בנו מר מיכאל ארליך, המשמש כמנהלה בפועל עד היום".

ג. ביום 4.3.01 פנו רואי החשבון של אלטל לפקיד השומה (מש/9) בבקשה למתן אורכה להגשת הדוח לשנת 1999, מהנימוק ש"מנהלה הפעיל של החברה, מר ארליך אבנר, הינו קשיש שגילו יותר מ-85 שנים, והנו חולה כליות ונכה בשיעור 100%, הנזקק באופן קבוע לטיפול דיאליזה".

ביום 7.1.03 פנו רואי החשבון לפקיד השומה (מש/10) בבקשה לביטול קנס על פיגור בהגשת הדו"ח, מנימוק דומה.

ד. לעיל הערתי בדבר יכולתו של אבנר לנהל באופן תקין את ענייני החברה, כאשר הוא נזקק לטיפול דיאליזה שלוש פעמים בשבוע, 4 שעות כל יום.

מתברר, כי אבנר עצמו פנה ביום 5.11.02 למשטרת ישראל בבקשה לביטול שני דו"חות חניה שנרשמו לו כשנה קודם לכן, מהנימוק כי "לאחר טיפול דיאליזה אני חלש ביותר ולא נותרת לי ברירה אלא לחנות בצורה הטובה ביותר האפשרית" (מש/8).

ה. על פי עדותו של מיכאל (עמ' 15-16), אבנר פנה עוד במהלך שנת 2000 למל"ל לקבל אישור עבור עובדת זרה. האישור התקבל בתחילת 2001.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

מיכאל (עמ' 16): "על סמך בדיקה שבאו ממשרד הבריאות לערוך אצלו, כדי לקבל אישור לעבודת זרה צריך להיות ללא יכולת לתפקד בשלוש פעולות מתוך שש שהם קובעים. עשו לו את הבדיקות בבית, מגיעה אחות/פקידה. הטענות שלו היו בעיקר על נושא יציבות, כשהוא עמד, לפעמים הוא איבד שיווי משקל, וכן להתלבש לבד, הוא לא יכול היה להרים רגל. התוצאה היתה שאישרו לו".

על פי עדותו, היתה בביתו של אבנר מטפלת מסוף שנת 2001.

35. כמובן, שאין בכל האמור לעיל משום ביקורת על תוכן הדברים שצוינו בכל הכתבים האמורים, ובוודאי שכל הפניות שנעשו להתחשב במצבו הרפואי של אבנר ראויים לתמיכה, אולם המערערים אינם יכולים לאחוז במקל משני קצותיו. מחד לטעון בהליכים ובפניות קודמות לחוסר יכולתו לתפקד באורח רגיל, ומאידך לטעון במסגרת הערעורים הללו כי הוא תפקד בצורה טובה ותקינה, למד וניהל בזמן קצר יחסית ובגיל מבוגר תחום חדש לחלוטין שלא עסק בו קודם לכן ואף גרם ביגיעתו האישית להצמחת הכנסותיה של דלרד. בנסיבות דומות העיר כב' השופט רובינשטיין בעניין בן עוז דלעיל (פיסקה כט): "כאן המקום להטעים, כי כל בית משפט יתייחס, מטבע הדברים, בחשדנות כלפי מי שלפי נוחותו טען בהליך פלוני טענה אחת ובהליך אחר טענה אחרת, כ"להטותן בקרקס הרוכב בעת ובעונה אחת על שני זוגות אופניים" ... אין להלום התנהלות מעין זו".

36. **לסיכום:** הנטל להוכחת הפטור ממס לאבנר בשל נכותו לפי סעיף 9(א) לפקודה על מלוא השתכרותו בשנות המס 2000-2003 והנטל להוכחת ניכוי ההוצאה בשל תשלומי המשכורת על ידי דלרד באותן שנים מוטל היה על המערערים. המערערים לא עמדו בנטל זה.

הוכח שהחל מהשנה בה ניתן הפטור ממס לאבנר ובכל שנות המס הנדונות, חל גידול בשיעור של מאות אחוזים במשכורתו של אבנר לעומת השנים שקדמו למתן הפטור. אבנר יכול היה ליהנות מהפטור על מלוא משכורתו רק אם היה מוכח, כי הגידול במשכורתו נבע בשל יגיעה אישית.

ההצדקה שנתנו המערערים לגידול החד במשכורתו של אבנר, ולפיה, אבנר הוא שניהל באותן שנים את תחום הייעוץ והשיווק בדלרד, לא נתמכה בראיות מהימנות, ואילו הראיות שהוצגו מצביעות על כך שתחום זה לא נוהל באופן ממשי ומעשי על ידי אבנר אלא על ידי מיכאל. לא הוכחה כל הגדלה בפעילות של דלרד או של אבנר בתחום הנוסף של דלרד: מתן שירותי ניהול לחברת אלטל העוסקת בהשכרת מבנים, ולא הוכחה יגיעה אישית של אבנר בתחום זה מעבר למה שנעשה על ידו בשנים שקדמו למתן הפטור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בעמ' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1 אין חולק, שאבנר לא עסק בתחום השלישי של דלרד: לימוד אנגלית עסקית.
2 עוד הוכח מדברים שצוינו בעבר על ידי אבנר, מיכאל וגורמים נוספים הקשורים למערערים, כי
3 תפקודו בעבודה ובניהול החברות הקשורות אליו נפגע בשל מצבו הבריאותי.
4 די בכך שעובדת העלאת שכרו של אבנר בשיעור ניכר נותרה ללא הסבר, כדי לנתק את הקשר
5 שבין תוספת ההכנסה לבין יגיעתו האישית ולתמוך בהשערה כי המדובר בהכנסה ממקור אחר
6 (ע"א 833/87 יורשי המנוח טבר רגא עודא ז"ל נ' פקיד שומה נצרת, מיסים ד/6 (דצמבר 1990)
7 ה-7).
8 המסקנה היא, שכל המשכורות ששולמו לאבנר על ידי דלרד בשנות המס 2000-2003, מעבר
9 לסכום שנתי של 50,000 ₪, אינן "הכנסה מיגיעה אישית", ולא חל עליהן הפטור הקבוע בסעיף
10 9(5)(א) לפקודה.
11 בהתאם לכך, המשכורות שמעבר לסכום השנתי של 50,000 ₪ ששולמו על ידי דלרד לאבנר אינן
12 יכולות להיחשב כהוצאה המותרת בניכוי.

סיווג המשכורות

15 37. בהקשר לזכותו של פקיד השומה לסווג עיסקה או הכנסה או הוצאה מסוימת באופן שונה
16 מהסיווג שנתן לה הנישום, כתב כב' השופט אלטוביה בעמ"ה 1231/01 **דוברובסקי נ' פקיד**
17 **שומה למפעלים גדולים**, מיסים יח/4 (אוגוסט 2004) ה-4:
18 "המשיב, הבוחן את העובדות שבפניו, יכול לסבור כי הסיווג המשפטי הראוי הוא לא כפי שבחר לסווגן
19 הנישום או הצדדים לעסקה. על המשיב במקרה כזה להציג תבנית משפטית חלופית ראויה ומוכרת. זוהי
20 בחינת המהות המשפטית הנכונה לצרכי מס, ובלבד שקיימת אלטרנטיבה משפטית שרירה אשר על פניה
21 ניתן לסווג את העובדות כלפיהן מופעלת נורמה אנטי תכנונית זו. הסיווג השונה אמור ליתן ביטוי
22 משפטי נכון יותר למהות הכלכלית הנכונה בכלל ובפרט לצורכי מס".
23
24 38. המשיב סיווג את יתרת המשכורות שמעל 50 אלף ₪ לשנה בכל אחת מהשנים הרלבנטיות
25 כדיבידנד החייב במס בשיעור של 25% בהתאם לסעיף 125ב' (2) לפקודה.
26 בפקודת מס הכנסה אין הגדרה למונח "דיבידנד". לכן, על מנת לבדוק האם חלוקת כספים על
27 ידי חברה היא בגדר חלוקת דיבידנדים אם לא, אנו נדרשים לפנות לדיני החברות (אמנון רפאל
28 ושלומי לזר, **מס הכנסה**, מהדורה רביעית, כרך ראשון, להלן – **רפאל**, עמ' 171).
29 סעיף 1 **לחוק החברות**, **תשנ"ט-1999** (להלן – **חוק החברות**) מגדיר את המונח "דיבידנד"
30 כ"כל נכס הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו לבעל מניה, בין במזומן ובין בכל דרך אחרת,
31 לרבות העברה ללא תמורה שוות ערך ולמעט מניות הטבה".
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

נמדר (עמ' 208-209) :

"...בתי המשפט פסקו כי אין לתת לכינוי שכונה התשלום על ידי החברה משמעות יתרה. כך, למשל, יכולה החברה לקרוא בשם "דיבידנד" תשלום שאופיו האמיתי הינו שכר עבודה, ולהיפך, לפעמים, תחלק החברה תשלומים שבמהותם הינם "דיבידנד" כשכר לבעלי המניות שהינם גם עובדי החברה. בכל מקרה יש לבדוק את מהותם של התשלומים ואם הם תשלומים לבעלי מניות כבעלי מניות ולא בעבור עבודה שבוצעה, יש לראותם בדרך כלל כדיבידנד".

וראו גם: ד"ר יחיאל בהט, **חברות – החוק החדש והדין לאחר תיקון 16**, מהדורה 12 (להלן – **בהט**), כרך א', עמ' 605-606.
מכאן, שהכספים ששולמו על ידי דלרד לאבנר כמשכורות, מעבר לסך של 50,000 ₪ לשנה, ניתנים עקרונית לסיווג כדיבידנד.

39. אולם, המערערים הצביעו על מספר טעמים המעמידים קושי לסיווג יתרת המשכורות שבמחלוקת כדיבידנד.

הטעם הראשון הוא, שחלוקת דיבידנדים יכולה להיעשות רק מתוך רווחי החברה, בעוד שדלרד הצהירה על הפסד חשבונאי שנוצר בשנים הקודמות בסך 435,172 ₪ (נכון ליום 31.12.02). סעיף 118 לנימוקי הערעור בעמ"ה 1066/05.

ואכן, לפי המקובל בדיני חברות לא ניתן לחלק דיבידנד אלא רק מרווחיה של החברה (**נמדר**, עמ' 209).

אמנם, **חוק החברות** "הגמיש" את הגדרת "הרווחים" לעומת ההגדרה שנהגה ב**פקודת החברות** [נוסח חדש], **התשמ"ג-1983 (רפאל)**, עמ' 172 ואילך: **בהט**, עמ' 609 ואילך), אולם כפי שכתב **רפאל** בספרו (עמ' 178) :

"עד אשר יידרש לכך המחוקק, ראוי לדעתנו, לדון בהיבטי המס של החלוקה, לאורם של העקרונות אשר היו נהוגים עד כה: אין דיבידנד אלא אם חולק מרווחי החברה....".

המשיב ציין כי ההפסד החשבונאי הנטען נגרם בשל הגדלת המשכורות של אבנר ובשיעור שהוגדלו. ואמנם, אם היינו מפחיתים אותן הגדלות (היינו, המשכורות בניכוי הסך השנתי של 50 אלף ₪) מהוצאותיה של דלרד, לא היה נרשם כמעט כל הפסד, אך עדיין לא היה נוצר (כמעט) רווח.

40. הנימוק השני שמעלים המערערים הוא זה, שחלוקת דיבידנדים צריכה להיעשות לכל בעלי המניות של החברה ובהתאם לחלקם היחסי, בעוד שהמשכורות שבמחלוקת, אותן מבקש המשיב לסווג כדיבידנד (היתרות, שמעבר לסכום השנתי של 50 אלף ₪), שולמו לאבנר בלבד ולא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1 לרעייתו רבקה שהיתה אף היא בעלת מניות בשיעור של 25% (משנת 2001 ואילך, כפי שיפורט
2 להלן).

3 אמנם, המלומד **רפאל ציין** בספרו (עמ' 178), בהסתמך על סעיף 306 **לחוק החברות**, כי חלוקת
4 הרווחים אינה חייבת להיות לכלל בעלי מניותיה, וכן היא אינה חייבת להיעשות על פי שיעור
5 אחזקותיהם בהונה (לדיון בסוגיה זו ראו גם: **בהט**, עמ' 606 והערות שוליים 48 א באותו עמוד),
6 אולם כאשר אנו באים לבחון את סבירות הסיווג ניתן להתחשב בכך שחלוקת דיבידנדים לכל
7 בעלי מניות החברה ובהתאם לשיעורי אחזקותיהם הוא הכלל.

8 בהקשר זה הפנו המערערים בסיכומיהם (סעיף 97) לחוזר של מס הכנסה (חוזר 10/2001 מיום
9 26.2.01, פורסם במסים טז/1 ג-8), בו נכתב כי אחד המדדים להבחנה בין רווח הון לדיבידנד
10 הוא חלוקת הרווח לכל בעלי המניות ובאופן יחסי לערך מניותיהם.

11
12 41. הנימוק השלישי שהעלו המערערים בעניין זה הוא, שחלוקת דיבידנדים נעשית רק לבעלי מניות
13 החברה, בעוד שבשנת 2000 (השנה הראשונה מבין שנות המס הנדונות כאן) בעלת מניותיה
14 היתה חברת מוניטין. בסיכומיהם (סעיף 11) הוסיפו המערערים, כי בעלת המניות במוניטין
15 היתה חברה אחרת בשם טללי הנגב בע"מ. רק החל משנת 2001 הועברו מניות דלרד לאבנר
16 ולרבקה.

17 ואכן, סעיף 1 **לחוק החברות** מגדיר את המונח "דיבידנד" כ"כל נכס הניתן על ידי החברה לבעל
18 מניה מכוח זכותו כבעל מניה..." (ההדגשות שלי) וסעיף 306 (א) קובע כי "**לבעלי מניה** הזכות לקבל
19 דיבידנד....".

20 המשיב טוען בסיכומיו (עמ' 21), כי מאחר ובעל השליטה במוניטין היה אבנר עצמו, הרי
21 שלמעשה הסכומים שבמחלוקת הועברו אליו מדלרד באמצעות מוניטין, ואין בכך כדי לפגום
22 בסיווגם כדיבידנד.

23 טענה דומה נדחתה על ידי כב' השופט אלטוביה בפסק דין **דוברובסקי** הנזכר לעיל:
24 "לא הוכח כי קיימת בדין תבנית המכירה בחלוקת דיבידנד או בזכות לקבלתו ככזה בנפרד מהזכות
25 למניה. בפרט נכון הדבר על רקע מיקוד טענה זו של סיווג שונה לחלק מתמורת מכירת המניות
26 שהועברה מחברות המערערים לידי המערערים, כאשר המשיב מיחס חלק מתמורה זו לדיבידנד שחולק
27 על ידי חברת האם לידי בעלי מניותיה".

28 מכל מקום, נימוק זה של המערערים תקף לשנת המס 2000 בלבד.

29
30 42. המשיב טוען, לחילופין, כי ניתן לסווג את ההכנסות שבמחלוקת כהכנסה שנובעת מניהול
31 והשכרת מבנה לפי סעיף 2(6) **לפקודה**, אולם, על פי הממצאים דלעיל, הגידול בהכנסותיה של
32 דלרד לא נבע משינוי פעילותה בתחום זה אלא דווקא מתחום הייעוץ והשיווק. כן עולה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בעמ' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

מהממצאים דלעיל שאבנר לא הגדיל את פעילותו בתחום זה (ניהול השכרת מבנה) לעומת
השנים הקודמות, וככל שפעילותו בתחום זה היוותה הכנסה, הרי שהיא בתחום הסכום השנתי
של 50,000 ₪, שאינו שנוי במחלוקת.

43. נראה, כי הסיווג המתאים ביותר לנסיבות ענינו הוא "סעיף העוללות" הקבוע בסעיף 2 (10)
לפקודה:

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

בתי המשפט השתמשו בסעיף זה, כל אימת שהיה להם ספק לאיזה מקור לשייך הכנסה
שהוגדרה לפי המבחן המהותי כהכנסת פירות, ראו: פסק דינה של כב' השופטת וסרקרוג
בעמ"ה 724/05 בן עוז נ' פקיד השומה חיפה, וכן ראו: נמדר, עמ' 250 והפסיקה הנזכרת שם;
רפאל, עמ' 259-264 והפסיקה הנזכרת שם.

אלא שסיווג כזה, תחת הסיווג של דיבידנד, פוגע באבנר, שכן, על פיו, צריך היה אבנר לשלם את
מלוא שיעור המס המוטל על יחיד (סעיף 121(א) לפקודה), והוא לא יהיה זכאי לשיעור המס
המופחת הקבוע לדיבידנד (סעיף 125 ב' לפקודה).

כיוון שההכרעה הנדרשת היא לעניין שומת המס שנקבעה למערערים, על הערכים הכספיים
הקבועים בה, וכיוון שערכים אלה חושבו על פי שיעור המס המשולם על דיבידנד, באופן המיטיב
עם אבנר, הרי, שמבחינה מעשית, אין מקום להתערב בסיווג בו בחר המשיב.

הוצאות שיווק לחו"ל ששולמו לגירמי

44. כאמור לעיל, כללה דלרד בדיווחיה הוצאות של שירותי שיווק לחו"ל ששולמו לנכדו של אבנר
(בנו של מיכאל), המתגורר בארה"ב, גירמי ארליך.

המשיב סירב להכיר בהוצאות אלה, משום שלא הוכח לפניו שגירמי סיפק לדלרד אותם
שירותים.

כאמור לעיל, הנטל בנדון מוטל היה על דלרד.

הגעתי למסקנה, כי דלרד לא עמדה גם בנטל זה.

45. ראשית, בולטת העובדה שדלרד נמנעה מלהעיד את גירמי, בלא שנתנה כל הסבר סביר
להימנעותה זו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בעמ' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

מתוך קדמי (עמ' 1890) :

"יש והדרך שבה מנהל בעל דין את עניינו בבית המשפט הינה בעלת משמעות ראייתית, כאילו היתה זו ראייה נסיבתית. כך ניתן להעניק משמעות ראייתית: לאי הבאת ראיה, לאי השמעת עד, לאי הצגת שאלות לעד או להימנעות מחקירה נגדית של מי שעדותו הוגשה בתעודה בכתב שנחתמה על ידו. התנהגות כזו, בהיעדר הסבר אמין וסביר, פועלת לחובתו של הנוקט בה; באשר על פניה, מתחייבת ממנה המסקנה, שאילו הובאה הראיה, או הושמע העד, או הוצגו השאלות או קוימה החקירה הנגדית – היה בכך כדי לתמוך בגרסת היריב".

הימנעות זו בולטת במיוחד כאשר אין המדובר באדם זר, אלא בנכדו של בעל השליטה של דלרד ומנהלה, וכל שנדרש היה "להשקיע" הוא תשלום כרטיס טיסה. אין ספק, שגירמי יכול היה להיות העד הישיר והרלבנטי ביותר להוכחת הוצאות השיווק שנדרשו. בהעדר הסבר כלשהו להימנעות זו, ההנחה היא שגירמי נמנע מעדות משום שהוא לא היה מסוגל להעיד בדבר אותן הוצאות ולהוכיחן, או משום החשש שעדות כזו, לו היתה ניתנת, היתה נסתרת או מופרכת בחקירתו הנגדית.

46. דלרד טענה, שתפקידו של גירמי כללו, בין היתר: יצירת קשר עם לקוחות פוטנציאליים עבור לקוחותיה, בדיקות שוק למוצריה ויכולות לקוחותיה, ארגון פגישות עבורה ועבור לקוחותיה, השתתפות בפגישות ובתערוכות, ועוד (סעיף 122 לנימוקי הערעור בעמ"מ 1066/05). אילו הדברים הללו היו נכוחים, אזי לא היה כל קושי לדלרד להעיד אותם לקוחות או אותם גורמים שנפגשו עם גירמי בקשר לענייניה של דלרד, או שנעזרו באופן כלשהו בשירותיו. דלרד לא העידה כל לקוח או גורם שכזה.

47. בצדק ציין המשיב, כי אין ערך לכל הנספחים שדלרד צירפה להוכחת פעילותו של גירמי (נספח ו'1-22 לנימוקי הערעור בעמ"מ 1066/05), ללא עדותו של גירמי, ואני מוסיף: וללא עדותם של הלקוחות או הגורמים המכותבים בהם. מה גם, שרבים מהנספחים מצביעים על מעורבותו של מיכאל עצמו, שאף חתום בעצמו על חלק מהמכתבים.

מיכאל, כאמור, הוא בעל השכלה בתחום הייעוץ והשיווק (תואר שני שנרכש בארה"ב) ועסק בתחום זה רבות. השכלת בנו, גירמי, לעומת זאת, הינה קרימינולוגיה (מיכאל, עמ' 17 לפרוטוקול) ותחום עיסוקו (העיקרי לכל הפחות) הוא מכירת ושיווק רובוטים לניקוי בריכות, כעולה מהדיווח שמסר גירמי לרשויות המס בארה"ב (מס/12).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 מרץ 2012

ע"מ 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1067/05 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1150/06 ארליך ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1254/07 דלרד הנדסה בעמ' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1284/09 דלרד הנדסה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ניתן להניח, אפוא, שגם אם גירמי השתתף במפגשים מסוימים עם לקוחות וגורמים אחרים
בקשר לענייניה של דלרד, ביחד עם אביו, הרי שהעבודה העיקרית והממשית בתחום זה נעשתה
על ידי מיכאל ולא על ידי גירמי.
מכל מקום, כאמור, ניתנה לדלרד ההזדמנות לסתור הנחה זו אילו היתה מעידה את גירמי
ולקוחות נוספים, כאמור, והזדמנות זו לא נוצלה.

תוצאה

48. התוצאה היא שכל הערעורים נדחים.
המערערים ישלמו, ביחד ולחוד, למשיב הוצאות משפט בסכום של 20,000 ₪.

ניתן היום, י"ב אדר תשע"ב, 06 מרץ 2012, בהעדר הצדדים.

יונה אטדגי, שופט