



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

ישעיהו שני

מערערים

ע"י ב"כ רמי אריה, עו"ד (ר"ח), ו/או שחר נח, עו"ד  
ממשרד עורכי הדין רמי אריה ושות'

נגד

פקיד שומה כפר סבא

משיבים

ע"י עו"ד מיכל ריצ'ולסקי מפרקליטות מחוז  
תל – אביב (אזרחי).

### פסק דין

המחלוקת בערעור זה מתמקדת בסוגיית סיווגו של תקבול שקיבל המערער ביום 2.9.2008 בסך של \$400,000 שהם שווה ערך לסך של 1,447,200 ₪. בעוד שהמערער טוען כי מדובר ב-"הכנסה הוגנת" ממכירת נכס החייבת במס רווח הון כפי שקבע המחוקק, טוען המשיב כי מדובר ב-"הכנסה פירותית" החייבת במס בשיעור הנהוג בגין רווח פירותי.

#### א. הפרטים הדרושים לעניין

- ביום 23.3.93 הוקמה חברת וקטור הנדסה וטכנולוגיות (1993) בע"מ (להלן: "חברת וקטור") העוסקת ביצור אריזה והפצה של תוכנות חברת מיקרוסופט, על פי הסכם התקשרות עם האחרונה.
- המערער יחד עם חברה זרה הולנדית בשם Hallmark Chemicals B.V (שתיקרא להלן: "הולמרק") החזיקו 100% מהון המניות של חברת וקטור.
- ביום 30.1.07 נכרת הסכם מכירה שבו מכרו המערער והולמרק את מניותיהם בחברת וקטור לחברה ציבורית בשם סי די אי (קומפקט דיסק אינטרנשיונאל) בע"מ, להלן: "CDI". על פי ההסכם יקבל כל אחד מהמוכרים עבור כל מניותיו סך של \$450,000.
- ביום 6.3.07 נכרת הסכם נוסף בין חברת וקטור למערער שהוגדר הסכם ייעוץ (להלן: "הסכם ייעוץ"). על פי ההסכם, יועסק המערער על ידי חברת וקטור בניהול ויעוץ למשך 3 שנים תמורת ש"ח לחודש. בנוסף, על פי סעיף 3(ד') לנספח, וקטור תשלם למערער בונוס מיוחד (להלן: "הבונוס") במידה והוא יצליח לגרום להארכת ההתקשרות של חברת וקטור עם חברת מיקרוסופט.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-31238 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

5. ביום 2.9.09 ולאחר השגת ההסכמה של מיקרוסופט להארכת ההתקשרות עם וקטור הוציא המערער חשבונית מס לחברת וקטור בסך של 1,447,200 ₪ (בצירוף מע"מ). בחשבונית נרשם שסכום זה הינו תשלום לפי סעיף 3(ד) לנספח מיום 6.3.07 המתייחס לבונוס.
6. ביום 30.12.09, שנה וארבעה חודשים לאחר הוצאת החשבונית, נערך הסכם נוסף בין CDI לבין המערער והולמרק שהוגדר התוספת השנייה להסכם מיום 30.01.07 (להלן: "התוספת השנייה"). בסעיף 1 לתוספת השנייה נרשם "הסכום של \$400,000 לשני [למערער א.ס.] לפי סעיף 3(ד) להסכם הייעוץ (הנספח) יחשב לכל דבר ועניין כתשלום נוסף עבור המניות שנמכרו הואיל ותשלום זה משקף שווי נוסף של מניות הנובע מהארכת הסכמי מיקרוסופט". בסעיף 2.1 לתוספת השנייה נכתב "... בנוסף משולם סכום של \$400,000 בגין התאמה במחיר המניות וזאת בשל הארכת ההסכמים עם מיקרוסופט עד יום 30/6/09. שני (המערער) קיבל סכום זה עבור המוכרים. המוכרים מאשרים את קבלת הסכום" (אין מחלוקת שהסך של \$400,000 שווה לסך של 1,447,200 ₪).
7. ביום 31.12.09 יום לאחר החתימה על התוספת השנייה, הגיש המערער את הדו"ח על הכנסותיו לשנת המס שבערעור שבו הוא מצהיר על הכנסתו מהבונוס כרווח הון בסך של 1,447,200 ₪ החייב במס בשיעור של 20%.
8. המשיב טוען כי יש לסווג את הבונוס כהכנסה פירותית בידי המערער לפי סעיף 2(1) לפקודה כהכנסה ממשלח יד, או לחילופין כהכנסה מעסקת אקראי שטיבה מסחרי ולחילופין חילופין כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה.
9. המערער טוען שהתקבול שקיבל בסך של \$400,000 הינו חלק שני למכירת זיכיונות מיקרוסופט בהמשך לעסקת מכירת מניות בחברת וקטור לחברת CDI. לפיכך מדובר בהכנסה הונית החייבת במס רווח הון לפי חלק ה' לפקודת מס הכנסה, כפי שדווח על ידי המערער.

### ב. טענות המשיב

1. הדרישה שתקבול יהווה "הכנסה" אינה מחייבת כי ההכנסה תחזור על עצמה בפועל, ועל כן גם הכנסה חד פעמית עשויה להיחשב בנסיבות המתאימות הכנסה החייבת במס.
2. עו"ד פולמן, שייצג בעסקה את המערער והעיד מטעמו, העיד כי ההנחה של הצדדים, טרם החתימה על הסכם הייעוץ, הייתה, כי יש צורך במערער עצמו באופן פרסונלי, על מנת להאריך את ההסכם מול מיקרוסופט.
3. המשיב סיווג ומיסה את העסקה בהתאם למתווה שנעשה בפועל על ידי הצדדים. המשיב מיסה את העסקה כפי שעולה מההסכמים שנחתמו על ידי המערער עצמו. המערער, מנגד, מנסה להתנער מן האמור מההסכמים עליהם חתם ומדרך הצגת הדברים בהסכמים שנחתמו על ידו בזמן אמת, תוך שהוא טוען כי מדובר ב"ניסוח אומלל".



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-31238 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

4. משיש ראיות בכתב התומכות בעמדת המשיב, נמצא כי המשיב עמד בנטל המוטל עליו. שכן, המשיב מיסה את העסקה בהתאם להסכמים עליהם חתם המערער ולא מעבר לכך. עמדת המשיב מתיישבת עם ההסכמים כפי שנוסחו בזמן אמת על ידי הצדדים, ולעמדה זו יש לתת משקל רב יותר מאשר עמדה מתוקנת אשר הוכנה בדיעבד לצורכי מס יום לפני הגשת הדוחות.
5. נקבע, כי הדרישה שהתקבול יהווה "הכנסה" אינה מחייבת כי ההכנסה תחזור על עצמה בפועל, ועל כן גם הכנסה חד פעמית עשויה להיחשב בנסיבות המתאימות הכנסה החייבת במס. ר', למשל, ע"א 1837/07 חיים קרן נ' פ"ש גוש דן, מסים און לייך (להלן: "עניין חיים קרן"), שם נקבע כי "בפסיקה ניתנה פרשנות מרחיבה למקורות האמורים".
6. העובדה שהולמרק, שהייתה גם היא בעלת מניות בשיעור זהה למערער (50%) הודיעה, כי אין לה דרישות לגבי חלק זה של התשלום (עדות פולמן בעמ' 26 ש' 18) מחזקת גם היא את עמדת המשיב לפיה המדובר בתשלום ששולם באופן פרסונלי למערער.
7. יתרה מכך, גם הטיוטות להסכם המקורי תומכות במשיב. במסמך מש/12 (טיוטה מס' 2 מיום 02.07.17) נכתב מפורשות בסעיף 6.3 כי החברה תשלם לשני תמורת הייעוץ סכום של 400,000 דולר.
8. על מנת שהכנסה תיחשב כהכנסה ממשלח יד, אין צורך שעבודת הנישום תגזול זמן ניכר דווקא, אלא כאמור בחוק ובפסיקה – המדובר בהכנסה הנובעת מכישוריו המיוחדים של הנישום.
9. ויודגש, המערער קיבל את הבונוס לא בתור מחווה ולא מתוך נדיבות לב, אלא בשל יכולתו וכישוריו האישיים לדאוג לכך כי ההסכם עם מייקרוסופט יחודש. אף התמורה שולמה אך ורק למערער – מאחר שהיא ניתנה בגין פעילותו הישירה של המערער שהתבצעה באופן פרסונלי.
10. הבונוס שקיבל המערער מהווה הכנסה המשולבת בתפקידו של המערער כנותן שירות לחברת וקטור.
11. על אף שהמערער לא היה עובד בחברת וקטור בתקופה שבה ניתן לו הבונוס, הוא שימש כמנכ"ל חברת וקטור, וקיבל את הבונוס במהלך עבודתו כמנכ"ל החברה ותוך כדי עבודתו כמנכ"ל.
12. טענת המערער לפיה סכום העסקה מלכתחילה היה אמור להיות \$1,300,000 והוא חולק ל-\$900,000 ו-\$400,000, לא נתמכה בכל ראיה.
13. לחילופין בלבד, ככל שיקבע שמדובר בתמורה הונית, הרי ששיעור המס עליה צריך להיחשב בשיעור לינארי, שכן אין מדובר במכירת זיכיון, אלא בחלק ממכירת המניות.
14. לעמדת המשיב, התוספת השנייה הינו הסכם שנכתב בדיעבד, אך ורק עבור מס הכנסה, וללא כל מטרה אחרת, כך אף העיד עו"ד פולמן. אולם, אפילו במסמך זה, אשר נכתב לאחר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- מעשה, לצורך "ההתמודדות" מול מס הכנסה, נכתב על ידי הצדדים כי הסכום בסך של \$400,000 שולם עבור מכירת מניות ולא עבור מכירה של זיכיון. בסעיף 1 לתוספת השנייה נאמר: "הסכום של ה-\$400,000 שבוצע לשני לפי סעיף 3(ד) להסכם הייעוץ יחשב לכל דבר וענין כתשלום נוסף עבור המניות שנמכרו...".
15. הנה כי כן, גם בתוספת השנייה, אשר נערכה לבקשת רו"ח של המערער, נכתב על ידי הצדדים כי מדובר בסכום עבור מכירת המניות. טענת המערער, לפיה המדובר ב"טעות על טעות" אינה יכולה לעמוד. שהלא, גם אם בהסכם הראשון הצדדים לא כלכלו את צעדיהם ולא חשבו היטב על הניסוח, דבר שכמובן מוכחש ואינו עומד בקנה אחד עם המציאות ועם העובדה שהועברו טיוטות רבות קודם לחתימה, הרי שהתוספת השנייה נחתמה, לטענת המערער, עבור המשיב, על מנת להבהיר את הדברים ושלא בהיסח הדעת, ועדיין נכתב בה כי המדובר בתשלום עבור מכירת מניות ולא עבור מכירת זיכיונות. בנסיבות אלה, לא ניתן לקבל את הגרסה המחודשת והמתוקנת בשלישית, אשר אינה עולה בקנה אחד לא עם ההסכם המקורי ולא עם ההסכם הנוסף.
16. יודגש, כי גם אם תתקבל הטענה כי אופן הניסוח של ההסכם המקורי לא שיקף את המציאות וכי ההסכמים המקוריים (הן ההסכם מיום 30.1.07 והן ההסכם מיום 6.3.07) הינם הסכמים עם "ניסוח אומלל", שנוסחו כלאחר יד ובהיסח הדעת, לא מתקבל על הדעת כי ההסכם המתקן הוכן שלא בשיקול דעת, אלא נהפוך הוא – הוכח כי ההסכם השני הוכן מתוך ציפייה להבהיר לרשות המס את הדברים ושלא בהיסח הדעת.
17. טענת המערער לפיה מדובר בסכום ששולם בגין מכירת הזיכיונות אף נוגדת את האמור בטיוטות שהוגשו על ידי המערער לבית המשפט, ואין לה כל זכר בשום הסכם ובאף טיוטה.
18. אשר על כן, יש לדחות את הערעור ולחייב את המערער בהוצאותיו. לחילופין, מתבקש בית המשפט להורות כי מדובר ברווח הון בגין מכירת המניות, אשר יש לחשבו באופן ליניארי ממועד רכישת המניות, היינו מרץ 1993.

### ג. טענות המערער

1. חרף המחלוקת הברורה דנן, המשיב בחר בסיכומיו לזנות, או לפחות לטעון רק בחצי פה, כי מדובר בהכנסה פירותית, כפי שטען בתוקף במהלך הדיונים בשומות, בצו שהוציא למערער ובנימוקי השומה שהוגשו לביהמ"ש זה. במקום זאת, תוך הרחבת חזית אסורה, טען בסיכומיו, כי לחלופין הינו מסכים לטענת המערער, כי מדובר בהכנסה הונית.
2. שינוי עמדת המשיב, נובע מחוסר יכולתו להצדיק את טענותיו המקוריות, לפיהן התקבול הוא הכנסה פירותית. אזלת יד זו של המשיב בולטת שבעתיים, לאור חובת נטל ההצדקה המוטלת עליו בדין ולאור חובת נטל ההוכחה שהוטלה עליו, לפי ההחלטה מיום 26.1.2014



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- של ביהמ"ש זה, לפיה, על המשיב להוכיח כי העובדות שהוצגו על ידי המערער לפיהן מדובר ברווח הון, אשר דווח בזמן אמת וכדין למשיב, אינן נכונות כביכול.
3. למעשה, המשיב לא הציג בערעור זה ולו ראייה אחת המוכיחה את טענתו, כי התקבול הינו הכנסה פירותית. המפקחת שהעידה מטעם המשיב לא בחנה ולו גם אחד מהמבחנים לזיהוי הכנסה כהונית או כפירותית ואף לא טרחה להציג ראייה כלשהי, או כל עדות אחרת המעידה כי ביססה את דעתה על מבחנים אלו.
4. כל טענות המשיב מתבססות על הסקת מסקנות מגמתית הנובעות כביכול מהסכס המכר וההסכמים שנלוו לו, בלי שטרם לאמת מסקנות אלו בראיות. בהתאם למטרה זו, בחר המשיב לטעון שלוש טענות חלופיות בצו שקבע. מתוכן, נותרה בסיכומיו רק הטענה, כי מדובר בהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 12(1) לפקודה, בעוד ששתי הטענות החלופיות האחרות, כאילו מדובר בתקבול מעסקת אקראי או בתקבול החייב מכוח סעיף 2(10) לפקודה נזנחו בסיכומיו. גם בכך יש להעיד על חולשת טיעונו בכללותם.
5. בסיכומי המשיב, נולדה, יש מאין, טענה חלופית חדשה, כאילו התקבול הוא הכנסה הונית שיש לחייב אותה במס באופן לינארי. טענה זו הועלתה לראשונה רק בסיכומיו ומהווה הרחבת חזית אסורה.
6. עיון בנימוקי השומה שהוגשו ע"י המשיב לביהמ"ש זה, מעלה שהמשיב טוען כי התקבול שסיווגו במחלוקת, הינו "הכנסה פירותית". כך בסעיף 11 לנימוקי השומה בכללותו, ובמיוחד בסעיף 11 ח. ובסעיף 12 לנימוקי השומה (כך גם בצו השומה מש/1).
7. המערער מפנה מצידו לסעיפים 1.1 ו- 1.2 לנימוקי הערעור שהגיש לביהמ"ש זה, כמו גם לסעיף 2.15 ו- 3.1 בנימוקים אלו, בהם טען "כי כפי שהוא דיווח למשיב בזמן אמת, בתוך 30 יום מיום קבלת התקבול, מדובר ב-"הכנסה הונית" החייבת במס רווח הון.
8. בעניין מגיד (ע"א 9187/06, **רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה**, ניתן ביום, להלן: "הלכת מגיד") חזר ביהמ"ש וקבע כי: "המבחנים שנועדו לבדוק אם הכנסה מסוימת הינה הכנסה הונית או הכנסה פירותית טובים גם לצורך השאלה אם ההכנסה היא הכנסה מעסק ומשלח יד לפי סעיף 12(1) לפקודה או אם ההכנסה נובעת ממקורות אחרים (נמדר, עמ' 56 וכן עמ' 113-114). הטעם לכך הוא שהכנסה עסקית מאופיינת, דרך כלל, בכך שהיא מניבה הכנסת פירות בעלת אופי תדיר ומחזורי.... (ראו למשל: ע"א 264/64 **בן ציון נ' פקיד השומה תל אביב 4**, פ"ד יט(1) 245 (1965) (להלן: פסק דין בן ציון); ע"א 111/83 **אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, פ"ד לט(4) 1 (1985))."
9. המבחנים שנקבעו בשרשרת פסקי הדין שעסקו בסוגיה דנן, הם: (א) טיב הנכס (ב) תדירות העסקאות או הפעולות (ג) ההיקף הכספי (ד) אופן המימון (ה) תקופת החזקה (ו) ייעוד התמורה (ז) ידענותו ובקיאותו של הנישום (ח) קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת (ט) פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק (י) מבחן ה"על" - הנסיבות האופפות את העסקה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

10. המפקחת העידה בעדותה כי לא בדקה ולא שקלה את קיומו של אפילו מבחן אחד מהמבחנים האמורים, כדי להוכיח את סברתה כי התקבול הינו הכנסה פירותית ואינו הכנסה הונית (כך עלה לכל אורך חקירתה הנגדית ובכלל זה בעמ' 23-24 לפרוטוקול). משנטל ההצדקה וההוכחה מוטל על המשיב להוכיח טענותיו וסברותיו – די בכך כדי לקבל את הערעור דנן.
11. המערער לעומת זאת, הוכיח כי אכן בהכנסה הונית עסקינן ומהנימוקים הבאים: (א) הנכס שבגינו שולם התקבול הינו יכולתו הפוטנציאלית של המערער בכישוריו וקשריו האישיים, יכולתו וידיעותיו, להביא להארכת הזיכיונות של מייקרוסופט לתקופה של שנתיים נוספות. (ב) המערער אינו עוסק במשלח יד של הארכת זיכיונות. תפקידו כמנהל החברה שנרכשה כרוך בניהול הייצור והשיווק של החברה, בעוד שכפי שהוכח בביהמ"ש, הארכת הזיכיונות אינה דורשת כל פעולה אקטיבית כל שהיא מצד מאן דהוא.
12. ההיקף הכספי של התקבול בסך של \$400,000 (1,447,200 ₪) - מעיד על העובדה שמדובר בתשלום עבור נכס. שכן, הוא גבוה בשיעור ניכר מהשכר החודשי הרגיל שקיבל המערער בגין שירותיו כמנכ"ל בסך של 35,000 ₪.
13. למערער אין כל ידע ספציפי בנושא הארכת זיכיונות של מייקרוסופט ולמעשה כפי שאמר בעדותו גם אין כל צורך בידע כזה. אלא, שהצד השני שביקש את הארכת הזיכיונות סבר שיש למערער ידע כזה ויש צורך בידע זה להארכת הזיכיונות. די בכך כדי לקבוע את שוויו של הנכס במחיר שוק כפי שנקבע.
14. לא למותר מלהזכיר עובדות נוספות אשר מוכיחות כי מדובר בהכנסה הונית, ולא בהכנסה פירותית כטענתו של המשיב, כגון: הוראה בדבר חובת המערער להחזיר את התשלום השני בסך של 400,000 דולר לרוכשת, אם הסכמי מייקרוסופט יבוטלו לפני המועד הקובע (30.6.2009), שנכללה בסעיף 3(ה) להסכם הנוסף. החזרת תשלום מעידה כי לא מדובר בשכר או בדמי ייעוץ שוטפים המשולמים עבור עבודת המערער כפי שסובר המשיב.
15. התשלום השני מוגדר בסעיף 3(ד) להסכם כ- "בנוס מיוחד", אשר ישולם רק "באם יעלה בידיו של שני או בסיועו להאריך את הסכמי מייקרוסופט עד המועד הקובע...".
16. לעניין זה, נתנה הרוכשת כבר במועד חתימת ההסכם הנוסף ביום 6.3.2007, התחייבות בכתב למערער, כי: "1. הארכת הסכמי מייקרוסופט עד המועד הקובע, כשלעצמה, תחשב כחזקה חלוטה שההארכה נעשתה על ידך או בסיועך. 2. הזכות לבנוס מיוחד, נשוא הס"ק הנ"ל, הינה זכות אשר תחייב אותנו גם כלפי יורשיך... "
17. ביום 30.12.2009, נערכה ונחתמה "תוספת שנייה" בין הצדדים להסכם המקורי, לפיה אושר כי: "בנוסף, משולם סכום של 400,000 דולר בגין התאמה במחיר המניות, וזאת בשל הארכת ההסכמים עם מייקרוסופט עד יום 30 ביוני 2009...". ניתן לראות כי אין כל יחס כלכלי, בין התשלום השוטף ששולם למערער בגין עבודתו עבור הרוכשת, שהסתכם לסך של



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 35,000 ₪ לחודש לפי חשבונית, לבין התשלום החד-פעמי בסך של \$400,000 כתקבול נוסף רק בשנת 2008.
18. מנהלי הרוכשת אישרו ובכתב, את העובדות הנ"ל למפקחת שטיפלה בתיק מטעם המשיב, לרבות העובדה כי סכום התשלום השני נרשם בספרי החשבונות של הרוכשת כ-"השקעה בוקטור" כהוצאת השקעה הונית ( מע/3).
19. בעניין שלמה שרון (ע"א 7493/98) הכיר ביהמ"ש העליון במוניטין אישי של שלמה שרון, כחלק נפרד משווי המניות של החברה שנמכרה על ידו באותו עסקה עצמה. זאת על אף העובדה כי שלמה שרון היה שכיר בחברה שבבעלותו, כפי שהמערער בענייננו, באלו המילים: " וזאת לזכור: שכיר בחברה יכול ליצור לעצמו שם-טוב בתחום עיסוקו. שם זה שרכש לעצמו יכול שיאפשר לו בעתיד לפתוח עסק עצמאי משל עצמו, בו יוכל להשתמש בתכונותיו, כדי להפיק מכך תועלת כלכלית.
20. אכן, ככלל, כל עוד עובד השכיר במסגרת החברה, יוצרת יכולתו למשוך לקוחות ולשכנעם לשוב לעסק מוניטין לחברה עצמה, לה, ולא לו. על כך עשוי הוא לבוא על שכרו מאת החברה. אלא, שכאן הצליח שרון להוכיח כי עניינו אינו נופל בגדר הכלל. חרף העובדה שפעל במסגרת חברה עסקית, הצליח שרון להוכיח כי הלקוחות זיהו עצמם עמו ולא עם החברה שבמסגרתה פעל" (סעיף 19 לפסה"ד).
21. ביהמ"ש זה, דן בסוגיה דומה בעניין יוסף ברנע (ע"מ 11-01-29425, יוסף ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא) וקבע כי: "יכולתו הפוטנציאלית של המערער להתחרות בחברה הינה זכות המהווה "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה. משכך, יש לראות בתשלום של החברה בעבור מניעת שימוש באותה זכות כ"מכירה" של ה"נכס" לעניין סעיף 88 לפקודה. על כן, וויתור על יכולת זו מהווה מכירה לעניין חלק ה' לפקודה. אף כי בענייננו אין המדובר דווקא בזכות שהיא התחייבות לאי תחרות, הרי עדיין מדובר ביכולתו הפוטנציאלית של המערער.

### ה. דיון והכרעה

1. סוגיית נטל ההוכחה עלתה בדיון מוקדם, בו קבעתי, כי נטל ההוכחה רובץ על המשיב. בענייננו הסתבר, כי המשיב לא קיבל את המצג העובדתי שהציג המערער. המשיב טען למעשה שההסכם הנוסף בין CDI למערער מיום 30.12.09 הוא הסכם בדוי, או מלאכותי, שמוסיף כביכול תוספת להסכם שנחתם ביום 30.01.07 וסותר חשבונית שנרשמה ביום 2.9.08. עוד טען המשיב שאם אמנם מדובר ברווח הון, כי אז על המערער היה לדווח לרשויות על מקדמה בגין רווח הון. לא זו אף זו, החתימה על התוספת השנייה נעשתה יום לפני הגשת הדוחות לשנת המס שבערעור רק כדי להכשיר בדיעבד את טענת רווח ההון. נוכח העובדה שהמשיב לא קיבל את המצג העובדתי שמציג המערער וטוען לעובדות אחרות, קבעתי כי על המשיב רובץ נטל ההוכחה ועליו להתחיל בהבאת ראיות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

2. סעיף 2(2) לפקודה קובע:
- "(א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שווי של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;..."
3. הנה כי כן, סעיף 2(2) לפקודה מכיל את התיבה "במישרין או בעקיפין". המונח "בעקיפין" פורש בפסיקה באופן מרחיב. כך, למשל, בעמ"ה 152/97 קופת חולים הכללית נ' פקיד שומה ת"א 5 ציין בית המשפט, כי "ההגדרה בפקודה, כללית היא ורחבה עד היותה חובקת כל הכנסה הנובעת לעובד על רקע עבודתו ועקב עבודתו אצל המעביד" (עמ"ה 152/97 קופת חולים הכללית נ' פקיד שומה ת"א 5 [פורסם בנבו] מיסים און-ליין).
4. על פי הפסיקה, תכליתו של סעיף 2(2) היא ללכוד ברשת המס כל הכנסה של עובד שניתנת לו מכח עבודתו, "יהיה אופיה או צורתה אשר יהיה" (ע"א 254/87 ג'אלב אסעד סלפיתי נ' פ"ש נצרת, (פורסם בנבו, ניתן ביום 7.2.90), ואשר לא הייתה מתקבלת אצל העובד לולא עבד אצל מעבידו.
5. פרשנות זו של תכלית החוק פוסעת בד בבד עם לשון החוק ולאור המשמעות הנובעת משתייהן גם יחד. אני סבור, כי יישומה של פרשנות זו במקרה שלפני תביא למסקנה, שהמערער קיבל את התקבול עקב העבודה שלצרכיה הוא גויס. יתר על כן, אני משוכנע, כי אילולא נשכרו שירותיו של המערער לטובת החברה, הוא לא היה מקבל כל תשלום. המלומד א' רפאל מדגיש בספרו כי "הדגש במבחן הוא על העובדה, כי לולא היה העובד עובד אצל מעבידו, לא היתה הכנסה זו נצמחת לו." (מיסים און-ליין - אמנון רפאל, ה"ש 714).
6. זאת ועוד, יש לקחת בחשבון את האמור בפסק דין ע"א 2640/11, פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים, (ניתן בנבו, פברואר 2014 להלן: "עניין חיים ניסים"):
- " בדומה לחברתי המשנה לנשיא ומטעמיה, גם אני סבור כי מן הראוי לקבוע חזקה שלפיה כל תקבול שמשולם לעובד ממעבידו הוא הכנסה פירותית שמקורה בעבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה). זאת, מכיוון שככלל, תקבול המשולם לעובד ממעבידו יהיה בתמורה לעבודתו. אולם לשיטתי חזקה זו ניתנת לסתירה. לשם סתירת החזקה האמורה, העובד לא יידרש בהכרח להצביע על הוראת חוק ספציפית הקובעת כי מדובר ברווח הון, אלא יידרש לשכנע את פקיד השומה ואת בית המשפט כי מאפייניו הפרטיקולאריים של התקבול מצדיקים את סיווגו כרווח הון, על רקע המבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה. להשקפתי, קביעת חזקה





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-31238 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

כאמור מאזנת כראוי בין החשש מפני הסוואת מס הכנסה כרווח הון, לבין השאיפה לגבות מס בשיעור הקבוע בדין בהתאם למהות התקבול.

מהכלל אל הפרט;

7. לעיצומו של עניין, אני סבור - לאחר עיון בסעיפי החוק, בפסיקה ובנסיבות המקרה - כי התקבול שקיבל המערער בסך של \$400,000 התקבל כהכנסה בגין עבודה ולא עקב מכירת מניות. להלן אנמק מסקנתי זאת;
8. בראש ובראשונה, אציג את מכלול המסמכים שהמערער עצמו חתום עליהם ואשר המשיב הסתמך עליהם בקביעת השומה: הסכם מכר שנחתם על סך של \$900,000 ולא על סך של \$1,300,000, כטענת המערער; הסכם ייעוץ נוסף, אשר כלל כמה הוראות התומכות במשיב (לרבות סעיף 3((ד)); טיוטה שהוצגה - מש/12, בה נכתב, בסעיף 6.3, מפורשות כי הצדדים יחתמו על הסכם ייעוץ, אשר יכלול טיפול עבור החברה, במסמך שעניינו העברת מניות אשר הוגש לרשם החברות במרץ 2007. להלן ננתח את האמור במסמכים שעליהם חתם המערער.

### הסכם מכירת המניות

9. כאמור, ביום 30.1.07 נחתם הסכם בין המערער וחברת הולמרק לבין הרוכשת בעניין חברת וקטור.
10. על פי ההסכם, המערער והולמרק ימכרו את כל מניותיהם וזכויותיהם בחברת וקטור לחברה הרוכשת. במסגרת סעיף 4.3 להסכם נאמר כי "המוכרים [המערער והולמרק - א.ס] מוכרים בזה לרוכשת, והרוכשת רוכשת בזה את כל מניות המוכרים בחברה ואת כל זכויותיהם בחברה."
11. התמורה שנקבעה הינה כדלקמן:
- "הרוכשת תשלם למוכרים עבור כל מניותיהם וזכויותיהם בחברה סכומים כמפורט להלן:**

4.4.1 סכום של 500,000 (חמש מאות אלף) דולר ישולם במעמד השלמת העסקה.  
סכום של 400,000 (ארבע מאות אלף) ישולם בתוך תשעה חודשים ממועד השלמת העסקה."

12. ביום 6.3.07 הועברו המניות של חברת וקטור אשר היו שייכות למערער לחברה הרוכשת היא וקטור (ראה מש/6). באותו יום אף מונו דירקטורים חדשים בחברת וקטור, אשר בוצעו עקב שינוי הבעלות בחברה (ראה מש/7).

13. **משמעות הדברים היא: הסכם המכר של המניות אומר בפירוש כי מדובר במכירת כל המניות שבידי המערער והולמרק לחברה הרוכשת. כן ברור שהאמור בהסכם המכר בוצע בפועל שלושה חודשים לאחר ההסכם. אם כן, ביום 6.3.07 נפרד המערער מהמניות**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

**שבידיו והם הועברו לידי החברה הרוכשת. אין שום סיבה לסבור ולא הוכח גם כי האמור בדברי ההסכם לא משקף את המצב האמיתי של הדברים כפי שהם התרחשו בפועל.**

### הסכם ייעוץ

14. ביום 6.3.07 נחתם בין חברת וקטור לבין המערער הסכם נפרד, שכונה על ידי המערער ועל ידי חברת וקטור בשם "הסכם ייעוץ" ( ר' מש/5). ראוי להדגיש, כי אף הצדדים עצמם כינו הסכם זה בשם "הסכם ייעוץ". על פי סעיף 3(א) להסכם הייעוץ, המערער ייתן שירותי ניהול וייעוץ בחברת וקטור למשך שלוש שנים, עד ליום 30.6.09, תמורת 35,000 ₪ לחודש. על פי סעיף 2(ב) להסכם הייעוץ, החברה הרוכשת תעמיד לרשות המערער מכונית ותישא בכל עלויות ההחזקה.
15. בנוסף, על פי סעיף 3(ד) להסכם הייעוץ, חברת וקטור תשלם למערער בונוס מיוחד במידה והוא יצליח לגרום להארכת ההתקשרות של חברת וקטור עם מייקרוסופט. וכך קובע סעיף 3(ד) להסכם הייעוץ:
- "באם יעלה בידיו של שני או בסיועו להאריך את הסכמי מייקרוסופט עד המועד הקובע, תשלם החברה לשני בונוס מיוחד, בסך 400,000 דולר, בצירוף מע"מ כדין, וזאת תוך 60 (ששים) יום מיום שמייקרוסופט תיתן אישורה, בכתב, להארכת הסכמי מייקרוסופט, עד למועד הקובע."**
16. בהתאם לאמור בסעיף 2(ב) להסכם הייעוץ, המערער התחייב לטפל, בנוסף לתפקידיו בניהול השוטף והיומיומי של חברת וקטור, בהארכת תוקפם של ההסכמים עם חברת מייקרוסופט עד ליום 30.6.09 במסגרת סעיף 2(ב) להסכם הייעוץ נקבע כדלקמן:
- "מובהר כי בנוסף לתפקידיו דלעיל, הנוגעים לניהול השוטף והיומיומי של החברה, יטפל שני בהארכת תוקפם של הסכמי מייקרוסופט עד 30.6.09 (להלן - "המועד הקובע")."**
17. עפ"י סעיף 4(ג) להסכם הייעוץ "מתחייבת החברה להעמיד לטובת שני את כל המשאבים - בכוח אדם ובכספים, ידרשו על מנת לעמוד בהתחייבות כלפי מייקרוסופט...." שוב - מדובר במערער עצמו באופן אישי.
18. להסכם הייעוץ יש להוסיף את הטיוטה להסכם המקורי התומכת אף היא בעמדת המשיב. במסמך מש/12 (טיוטה מס' 2 מיום 7.1.02) נכתב מפורשות בסעיף 6.3 כי "הרוכשת ושני יחתמו על הסכם ייעוץ בנוסח המצורף להסכם זה כנספח 6.3. [הסכם הייעוץ יכלול טיפול עבור החברה בהארכת הסכמי מייקרוסופט.... החברה תשלם לשני תמורת הייעוץ סכום של 400,000..."]



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

19. המשמעות של הסכם הייעוץ פשוטה וברורה והיא עולה מלשונו, זאת כנאמר בסעיף 25 (א) לחוק החוזים:

"חווה יפורש לפי אומד דעתם של הצדדים, כפי שהוא משתמע מתוך החווה ומנסיבות העניין, ואולם אם אומד דעתם של הצדדים משתמע במפורש מלשון החווה, יפורש החווה בהתאם ללשונו".

*בהתאם ללשון הסכם הייעוץ, אשר כאמור נחתם רק עם המערער, המערער אמור לקבל תמורה בגין שירותים שהוא אמור לתת לחברת וקטור, כאשר השירותים כוללים הן תמורה קבועה מידי חודש בחודשו והן תמורה תלויה תוצאה בצורת "בונוס" מיוחד, כפי שהוגדרה בהסכם הייעוץ. יצוין, כי הן התמורה בגין הבונוס והן התמורה הקבועה המתקבלת מידי חודש בחודשו מופיעות באותו פרק בהסכם הייעוץ. הנה כי כן לאחר ביצוע המכירה של המניות כאמור בהסכם המכר נוצר הסכם נוסף אשר מטרתו הינה לשכור את שירותיו של המערער לצורך ייעוץ ובעיקר לצורך הארכת הסכמי מייקרוסופט.*

20. בעקבות זאת, ביום 2.9.08 הוציא המערער חשבונית מס לחברת וקטור בסך של 1,447,200 ₪ בצירוף מע"מ. על החשבונית צוין כי סכום זה הינו תשלום על פי הסכם מיום 6.3.07. (ר' מוצג מש/8). לטעמי, מקום שהמערער הוציא חשבונית מס לחברת וקטור, לא רק שההסכם קיים אלא גם עולה שהעסקה אשר לשמה הוא נוצר – הושלמה.

### הסכם - "התוספת השנייה"

21. ביום 30.12.09, כמעט שלוש שנים לאחר החתימה על הסכם מכירת המניות, ושנה וארבעה חודשים לאחר שהתקבלה כבר התמורה בגין הבונוס במיוחד אצל המערער, נערך הסכם נוסף בין הרוכשת לבין המוכרים, אשר הוגדר כ-"[ה]תוספת השנייה להסכם מיום 30.1.07" (להלן: "התוספת השנייה"). ראה: מש/9. בסעיף 1 לתוספת השנייה כתבו הצדדים כי: "הסכום של \$ 400,000 שבוצע לשני לפי סעיף 3(ד) להסכם הייעוץ ייחשב לכל דבר ועניין כתשלום נוסף עבור המניות שנמכרו, הואיל ותשלום זה משקף שווי נוסף של המניות הנובע מהארכת הסכמי מייקרוסופט".

22. בסעיף 2.1 לתוספת השנייה נרשם כי "להסכם המכר יתווסף סעיף 4.4.3. שנוסחו הוא: "בונוס, משולם סכום של \$400,000 בגין התאמה במחיר המניות, וזאת בשל הארכת ההסכמים עם מייקרוסופט עד יום 30 ביוני 2009. שני קיבל סכום זה עבור המוכרים. המוכרים מאשרים את קבלת הסכום." כמו כן, במסגרת התוספת השנייה להסכם נקבע כי סעיף 3(ד) להסכם הייעוץ בוטל.

23. ביום 31.12.09, יום למחרת החתימה על התוספת השנייה, הגיש המערער את הדו"ח השנתי לשנת המס 2008.

24. ליבת הסכסוך בין הצדדים מתמצית בשאלה אחת עיקרית והיא לאיזה חווה להאמין: להסכמים שנחתמו בחודש יולי 2007 או שמא להסכם התוספת השנייה אשר נחתם ביום



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 30.12.09? לאחר שבחנתי את הסוגיה מלפני ומלפנים הגעתי לכלל מסקנה לפיה ההסכמים שנחתמו ביולי 2007 הם שמשקפים את האמת, בעוד שהסכם התוספת השנייה הוא הסכם בדוי שנעשה לצרכי מס בלבד.
25. להלן אפרט נימוקי לקביעה זאת;
26. ראשית, עמדת המשיב מתיישבת עם ההסכמים כפי שנוסחו בזמן אמת על ידי הצדדים, ולעמדה זו יש ליתן משקל רב יותר מאשר עמדה מתוקנת שהוכנה בדיעבד. התרשמתי כי ההסכמים שנוצרו בזמם אמת כגון הסכם מכירת המניות והסכם הייעוץ, נעשו בשום שכל ובמעורבות עורכי דין מקצועיים שביצעו את רצונו של המערער. לא הוכח בשום אופן כי המערער חתם על הסכמים שלא שיקפו את דעתו האמיתית.
27. שנית, עו"ד פולמן, אשר ייצג את המערער בעת החתימה על ההסכם והסכם הייעוץ, העיד כי התוספת השנייה נחתמה לבקשת רואה החשבון של המערער. ראו עמ' 30 ש' 13-15:
- "הפניה המקורית נעשתה, בקשת הבהרה נעשתה על ידי רו"ח של מר שני שחשב שהניסוחים הקיימים החתומים הם לא מספיק ברורים והוא ביקש שאם זה אפשרי ואם זה מקובל על שני הצדדים לעשות הבהרה".
- עצם המעורבות של רואה החשבון בעיתוי שבה נעשתה (דהיינו יום לפני הגשת השומה) אומרת דרשני ודי לחכימא ברמיזא.
28. שלישית, עו"ד פולמן אף העיד כי ההנחה של הצדדים, טרם החתימה על הסכם הייעוץ, הייתה כי יש צורך במערער עצמו באופן אישי על מנת להאריך את ההסכם מול מייקרוסופט. במסגרת חקירתו בבית המשפט התבטא עו"ד פולמן כדלקמן:
- "האמונה הייתה שמר שני שהיו לו קשרים מצוינים במייקרוסופט וארוכי שנים, כשהוא ייסע לשם ויסביר ויגיד את זה אנשים שאני עובד אתם הרבה מאד שנים, זה המפעל הכי גדול בארץ לדיסקים, אנשים אמידים, אנשים מהימנים וכו', הוא פרסונלית יצליח לעשות את זה וכלן זה נכתב פעמיים...". ( עמ' 33 ש' 1-4 )
- וראו גם עדותו בעמ' 31 ש' 32, עמ' 1-4:
- "החשש של הקונים היה שברגע שמר שני יודיע למיקרוסופט שהשתנתה הבעלות בוקטור והיה חייב להודיע להם, שמייקרוסופט יגידו סליחה, אנחנו הכרנו את המערער ולכן אנו מבטלים את הזיכיונות או שלא מחדשים את הזיכיונות. אני חושב שאחת הדרישות שמר שני יעבוד בחברה ובלי לפגוע בו, זה לא ניהולו בלבד, אלא גם שמירת הקשר עם מייקרוסופט".
29. רביעית, העובדה שהולמרק, שהייתה גם היא בעלת מניות בשיעור זהה למערער (50%) הודיעה כי אין לה דרישות לגבי חלק זה של התשלום (עדות פולמן בעמ' 26



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-31238 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- ש' 18) מחזקת גם היא את עמדת המשיב לפיה המדובר בתשלום ששולם באופן אישי למערער.
30. חמישית, גם הטיוטות להסכם המקורי תומכות במשיב. במסמך מש/12 (טיוטה מס' 2 מיום 7.1.02), בה נכתב מפורשות בסעיף 6.3 כי:
- "הרוכשת ושני יחתמו על הסכם ייעוץ בנוסח המצורף להסכם זה כנספח 6.3. [הסכם הייעוץ יכלול טיפול עבור החברה בהארכת הסכמי מייקרוסופט.... החברה תשלם לשני תמורת הייעוץ סכום של 400,000..."]**
- דהיינו, החברה תשלם לשני תמורת הייעוץ ולא תשלם תמורה על המניות. כך יש להבין אמירה זו.
31. שישית, המערער קיבל את הבונוס לא כמתנה, אלא בשל יכולתו וכישוריו לדאוג לכך כי ההסכם עם מייקרוסופט יחודש. אף התמורה שולמה אך ורק למערער – מאחר שהיא ניתנה בגין פעילות רק של המערער באופן אישי, ולא של בעלת המניות הנוספת. גם אם המערער לא היה חייב לטרוח, וגם אם התמורה לא הייתה פרופורציונאלית למידת ה"עמל" שלו, אין בכך לשלול את היות התמורה בונוס בגין שירות שניתן על ידי המערער בלבד, במסגרת השירותים שהוא התחייב לתת בהסכם הייעוץ ומהווים חלק מהם. כך לדוגמה, במסגרת ע"א 597/95 **דב ברנשטיין נ' פ"ש פ"ת**, מסים און ליין, דובר על פקיד בנק אשר בתפקידו כשכיר תיווך בין לקוחות הבנק. הכנסתו חויבה על פי ס' 1(2) ו/או על פי ס' 1(2) לפקודה. בפס"ד **חיים קרן הנ"ל** בית המשפט העליון חזר על ההלכה שנקבעה בפס"ד ברנשטיין ואף ציטט אותו באומרו כדלקמן:
- "כוונתה של הסיפא (לסעיף 1(2) לפקודה) היא להרחיב את יריעתה של הפיסקה ולכלול במקור זה גם עיסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי, דהיינו, פעולות מסחריות שאינן מתבצעות במסגרת פעילות קבועה ומתמדת...".**
32. שביעית, מה גם, שהבונוס שקיבל המערער מהווה הכנסה אינטגרלית, המשולבת בתפקידו של המערער כנותן שירות לחברת וקטור. ראו דברי עו"ד פולמן בעמ' 33 ש' 13-14 ולפיהם:
- "המערער אמר אין לי הרבה מה לעשות והקונים אמרו אתה תעשה את זה במסגרת תפקידך כנותן השירותים מכוח הסכם הייעוץ, ואם תצליח נשלם עוד 400,000 דולר עבור הארכת הזיכיונות ואם לא תצליח לא תקבל אותם".**
- הנה כי כן מהמסכת העובדתית שנפרסה בפני ביהמ"ש עולה כי מדובר בהכנסה שהיא חלק בלתי נפרד מתפקידו של המערער כנותן שירות. הבונוס הינו הכנסה בגין מתן שירות הצופה פני עתיד, שעוגנה בהסכם הייעוץ, אשר תשולם למערער אם יסייע בהארכת תקופת ההתקשרות עם חברת מייקרוסופט.
33. שמינית המערער קיבל את הבונוס כתמורה להצלתו להאריך את ההסכם עם מייקרוסופט. כך אומרים סעיפים 2(ב), 4(ד) להסכם הייעוץ, אשר לא בוטלו. על אף שסעיף 3(ד) להסכם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-31238 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

הייעוץ בוטל בדיעבד, הרי שניתן ללמוד ממנו על אומד דעת הצדדים בזמן אמת, בעת עריכת ההסכם. ביטול סעיף 3(ד) להסכם הייעוץ נעשה בדיעבד, לאחר הארכת ההתקשרות עם מייקרוסופט ולאחר סיום ההתחשבות עם החברה הרוכשת. שנוצרה עליית ערך למניות של וקטור, הרי שהיא מיוחסת לרוכשת, בעלת המניות מזה כשלוש שנים. ברור ששווי המניות נקבע במועד מכירתן והוא אינו מושפע מאירועים חיצוניים המאוחרים למועד אירוע המס.

34. די באמור עד כאן כדי לדחות את הערעור. ואולם מעל הצורך מצאתי לנכון לדון בנקודות הבאות כדלקמן;

35. לא מצאתי מקום לטענת המערער, לפיה המשיב לא בחן את קיומם של המבחנים שנקבעו בפסיקה לצורך האבחנה האם התקבול הינו הוני או פירוטי. שכן, במקרה דנן, לא היה כל צורך בכך, מאחר שהמשיב ניזון מההסכמים אותם יצר המערער בזמן אמת. בפס"ד עמ"ה 1166/04 קרלוס בגס נ' פקיד שומה תל - אביב 1 (מחוזי תל אביב), אשר ניתן ביום 13.2.2011, קבע כבוד השופט אלטוביה כי מבחני הפסיקה הם כלי באיתור הכוונה:  
" למבחן הנסיבות הכלליות ומבחן זיהוי הכוונה יש לגישתי משקל עודף בעת שמתבקש לזהות עיסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. הואיל ועיסקת האקראי בעלת האופי המסחרי מצויה על "קו התפר" בין העיסקי להוני, בין העיסקי לפרטי, לא אחת צרוף מכלול המבחנים ובחינתם במבט על, בהקשר של הנסיבות הכלליות ותוך איתור כוונת הנישום, תהא הדרך המועדפת לסיווג האירוע וההכנסה הנובעת ממנו. בין אם נראה במסכת המבחנים כולם כמבחנים אוביקטיביים העומדים בפני עצמם או כמבחנים שנועדו, בכלים אוביקטיביים ככל האפשר, לשם איתורה של הכוונה, דומה שאם אותרה באופן מובהק כוונת הנישום, יקשה להתעלם ממנה לצורך סיווג העיסקה. במובן זה, נוטה אני לקבל את עמדתו של פרופ' אדרעי באשר למשקלה של הכוונה. מבחני הפסיקה הם לטעמי כלי באיתור הכוונה. כשיש פער בין הכוונה לה טוען הנישום לבין תוצאות מבחני הפסיקה, תגבר התוצאה המתבקשת על פי אמות המידה שנקבעו."

36. אף בעיניי – המבחנים דלעיל מתחייבים, רק אם אין לנו מידע קונקרטי וחזק לגבי כוונת הנישום. ואולם משיש בידנו כלים לאומד דעת הצדדים, כגון חוזים שעליהם חתם הנישום בשום שכל ובעצה משפטית, ללא כורח, אזי משקלם של החוזים יכריע. הנה כי כן, ההסכמים בענייננו הם שמספקים את מבחן הנסיבות הכלליות ומבחן הכוונה.

37. בכל מקרה לא מצאתי ממש בטענת המערער לפיה בהכנסה הונית עסקינן, שכן הנכס שבגיניו שולם התקבול הינו יכולתו הפוטנציאלית של המערער להביא להארכת הזיכיונות של מייקרוסופט לתקופה של שנתיים נוספות. בעניין ע"מ 11-09-2804 אליהו זאב גליקמן נ' פקיד שומה כפר סבא [פורסם בנבו, מיום 19.12.13 (להלן: "עניין גליקמן") קבעתי כדלקמן:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

יש "לראות בתשלומים בצורת מענקים חד-פעמיים עבור תוצאות יוצאות דופן של עובד במהלך עבודתו (בנוסף, עמלה, פרס פנים ארגוני שניתן לרגל אירוע חד פעמי) כהכנסה ממקור של עבודה. הפוטנציאל המחזורי אינו דווקא בתשלומים בעלי אופי דומה לזה נשוא הערעור; אלא שסכום זה מצטרף לסכומים, שקיבל המערער מחברת פרטנר, בגין עבודתו אצלה באופן מחזורי. כדברי בית המשפט: "העיקר הוא, שבאופן פוטנציאלי יכול היה המערער לחזור ולנצל את כישוריו הרפואיים, מעמדו ותפקידו כדי לקבל טובות הנאה נוספות מאותו סוג (עניין פרומקין הנ"ל)". [הכוונה ל"עמ"ה 13/82 ד"ר יצחק פרומקין נ' פקיד השומה, חיפה, (פורסם בנבו, ניתן ביום 9.9.82) א.ס.].

בפרשה שלפניי, כמו בעניין גליקמן, מדובר במנהל בעל כישורים אשר באופן פוטנציאלי יכול ולחזור ולנצל את כישוריו.

38. אף ההערה השנייה של המערער אינה מקובלת עלי. לפי הטענה המערער אינו עוסק במשלח יד של הארכת זיכיונות. תפקידו כמנהל החברה שנרכשה כרוך בניהול הייצור והשיווק של החברה, בעוד שכפי שהוכח בביהמ"ש, הארכת הזיכיונות אינה דורשת כל פעולה אקטיבית כל שהיא מצד מאן דהוא. אין בידי לקבל את טענת המערער כי הוא אינו עוסק במשלח יד של "הארכת זיכיונות". זאת כיוון שאין בנמצא משלח יד הנקרא "הארכת זיכיונות". לעומת זאת כמנהל וכמומחה לעניין עולה כי שני פיתח יחסי עבודה טובים עם מיקרוסופט ולכן שירותיו נשכרו לצורך ניהול החברה ובמסגרת זו המשימה העיקרית שהוצתה לו הינה הארכת החוזים של החברה עם מיקרוסופט. מכאן, מדובר בעבודה לכל דבר אשר אותה יש למסות כשכר פירותי.

39. בעניין הולצמן, קבע בית המשפט המחוזי (עמ"ה 353/91, הולצמן אלי נ' פקיד שומה ת"א 4, ניתן בנבו, דצמבר 1995) כדלקמן:

" ברור, לדעתי, שהאפשרות לקבל תמורה כזאת ע"י המערער נוצרה אך ורק כתוצאה מעצם העסקתו ע"י חברת סופרפארם. המסקנה המתבקשת מכך לדעתי היא שיש להתייחס לתמורה המשולמת עבור ניצול אותה אפשרות, כפי שאנו מתייחסים לתמורה ששולמה למערער עבור עבודתו הרגילה בתקופת העסקתו ע"י חברת סופרפארם. העובדה שתמורה זו משתלמת במשך תקופה מסוימת לאחר שכבר פקעו יחסי עובד מעביד ביניהם, אין בה כדי לשנות אופי התמורה כהכנסה מ"השתכרות או רווח מעבודה" לפי סעיף 2(א) לפקודה, (השווה לענין זה פסיקתו של כב' השופט ביין בעמ"ה 214/88, מכבי חיפה נ' פ"ש חיפה, פד"א יח' 1, 19). "

אף אמירה זו לעיל משליכה על האמור בעניינו: מצב שבו המערער המשיך לעבוד כמנכ"ל בתקופה שבה התקבל הבונוס. לא מן המותר לציין, כי בעניין הולצמן קבע בית המשפט כי התמורה תסווג כהכנסה על פי סעיף 1(2) או 2(2) או 10(2).

40. בעניין חיים ניסים נקבע כי המענקים שקיבלו עובדי בז"ן ניתנו במסגרת יחסי העבודה, ולפיכך סווגו כ"הכנסת עבודה", ככל תשלום המשולם ממעביד לעובדו במסגרת יחסי העבודה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- ויפים הדברים לענייננו. המערער עבד בתקופה הרלוונטית כמנכ"ל חברת וקטור (עמ' 39 ש' 21), והתשובה לשאלה האם התקיימו יחסי עובד-מעביד, במסגרת דיני העבודה, אינה משנה את העובדה שהמערער קיבל את הבונוס, אך ורק מתוקף היותו מנכ"ל של חברת וקטור ומתוקף התחייבותו ליתן שירות לחברת וקטור ולטפל בהארכת ההסכם עם מייקרוסופט, כפי שהתחייב במסגרת הסכם הייעוץ, עליו חתם בזמן אמת עם חברת וקטור.
41. לא מצאתי כל ממש בטענת המערער, לפיה סכום העסקה מלכתחילה היה אמור להיות \$1,300,000 והוא חולק ל-\$900,000 ו-\$400,000, שכן לא נתמכה בכל ראייה ולא הובאו לה כל סימוכין. אף הטיוטות להסכם שהוצגו על ידי המערער אינן תומכות בטענה זו, והמערער אף לא הציג כל הערכת שווי לפיה הערכת השווי עמדה על \$1,300,000 ולא על \$900,000. על אף טענת המערער כי חברת ארנסט יאנג ערכה בדיקת נאותות והמליצה על הסכום של \$1,300,000 (עדות המערער בעמ' 38 ש' 13-7), לא הוצג כל מסמך שיוכיח הטענה והכל נותר בגדר אמירות בעלמא, ללא כל תמיכה בכתב ובניגוד לאמור בהסכמים בכתב.
42. יודגש, כי גם אם תתקבל הטענה כי אופן הניסוח של ההסכם המקורי לא שיקף את המציאות וכי ההסכמים המקורי (הן ההסכם מיום 30.1.07 והן ההסכם מיום 6.3.07) הינם הסכמים עם "ניסוח אומלל", שנוסחו כלאחר יד ובהיסח הדעת, לא מתקבל על הדעת כי ההסכם המתקן הוכן שלא בשיקול דעת, אלא נהפוך הוא – הוכח כי ההסכם השני הוכן מתוך ציפייה להבהיר לרשות המס את הדברים ושלא בהיסח הדעת. בהסכם זה נאמר מפורשות כי מדובר בתשלום עבור מכירת מניות.
43. יתרה מכך, ככל שאין מדובר במכירת מניות, חוזרים אנו לשומה הראשונית של המשיב והיא כי מדובר בהכנסה הנובעת מעבודתו של המערער. ככל שמדובר בפעילות שנעשתה על ידי המערער במטרה להאריך את הזיכיון, שלא במסגרת עסקת מכירת המניות, וכחלק מתפקידו כנותן שירות לחברת וקטור, יש לסווג את התמורה על פי סעיף (1)2 לפקודה ו/או (2) לפקודה ו/או (10)2 לפקודה.
44. לא זו אף זו, הוכח כי ההסכם הנוסף, אשר נחתם בסוף שנת 2009, יום לפני הגשת הדו"ח, נחתם אך ורק לבקשת רואה החשבון של המערער ולצורך הצגתו לפקיד השומה. לא היה כל תוקף ממשי להסכם זה והוא לא נעשה לשום צורך אמיתי, מלבד על מנת להציגו לפקיד השומה, ומכאן שהמשקל שיש ליתן לו הינו אפסי.
45. בענייננו, המערער התקשר עם חברת וקטור בהסכם להעמדת שירותי הידע, הכישורים והקשרים שלו על מנת שינצל את כולם לצורך הארכת ההסכם עם מייקרוסופט. המערער התחייב, למעשה, להפעיל את הונו האנושי ולרתום אותו לטובת חברת וקטור תמורת שכר, אשר היה תלוי הצלחה. לפיכך, אין ספק שמדובר בתשלום פירותי. העובדה שהתשלום הינו תלוי הצלחה אינה הופכת את התשלום להוני. למען סבר את האוזן, יצוין כי במקרים רבים התשלום הפירותי ייעשה על בסיס הצלחה (כגון תשלום לעו"ד או מתווך).





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-31238 שני נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

46. ויודגש, המערער היה אמור לפעול לשם הארכת הזיכיון, וכך אף נרשם בהסכם הייעוץ (סעיף 3(ד) להסכם). העובדה שהיה צורך בטיפול שלא דרש זמן ניכר אינה משנה מכך שהמערער היה צריך לפעול לשם כך. אין ספק כי למערער היה יתרון, שבא לידי ביטוי באמצעות הקשרים שיצר עם גורמים בחברת מייקרוסופט והכישורים שצבר מתוקף עבודתו בחברת וקטור במשך השנים. קשרים וכישורים אלה מהווים חלק מהמיומנות של המערער והיא מהווה את משלח ידו.

47. טענת המערער לפיה המדובר במכירה של זיכיון, שנעשתה במהלך שנת 2008, אינה יכולה לעמוד, באשר הזיכיון היה שייך לחברת וקטור ולא למערער. יתרה מכך, משמכר המערער את כל זכויותיו ומניותיו בחברת וקטור ביום 30.1.07, ממילא לא נותר בידיו כל זיכיון או כל זכות אחרת אותם היה יכול למכור בהמשך. על פי דברי עו"ד פולמן (עמ' 31 ש' 31-32). "אין ספק שבעת העברה בינואר 2007 העבירו את כל מה שהיה לוקטור כולל את ההסכמים בתוקף עם מייקרוסופט". מכאן, שיש לדחות טענה זו של המערער בשל היעדר זכות ראויה ובעלת ערך כלכלי שעליה ניתן לבסס את הטיעון המשפטי והעובדתי של המערער.

48. מכל המקובץ דין הערעור להידחות.

הערעור נדחה אפוא. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עורך דין בסך של 35,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 19/11/15

ניתן היום, כ"ז חשוון תשע"ו, 09 נובמבר 2015, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט