



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 אוקטובר 2014

ע"מ 28320-05-12

בפני כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

בעניין:

קרן תל אביב לפיתוח

ע"י ב"כ עו"ד שי עינת, אלעד בן בשט ורפאל יולזרי
נגד

מדינת ישראל – פקיד שומה תל אביב 5

ע"י ב"כ עו"ד קרן יזדי-סופר מפרקליטות מחוז ת"א

פסק דין

מונח לפני ערעור שהגישה קרן תל אביב לפיתוח, בגין שומות בצו שהוצאו לה על ידי פקיד השומה לשנות המס 2007-2009. זאת, לאחר שהאחרון סירב לקבל את המוצהר בדוחות הניכויים של המערערת, שבהם סווג השכר ששולם למנכ"ל המערערת – באמצעות חברה בבעלותו – כתשלום בגין שירותי ניהול, ותחת זאת קבע, כי המדובר ב"הכנסת עבודה", שבגינה היה על המערערת לשלם מס במקור וכן לשלם מס מעסיקים ומס שכר.

1. רקע הדברים

המערערת, קרן תל אביב לפיתוח (להלן: **המערערת** או **הקרן**), הינה מוסד ציבורי שהוקם בשנת 1977, במטרה להביא לשינוי חברתי בעיר תל-אביב-יפו ולשפר את חייהם של תושבי העיר ומבקריה. המערערת פעילה, בין היתר, בתחומי החינוך, הרווחה, התרבות והספורט והיא פועלת לגיוס כספים מתורמים בארץ ובחו"ל לצורך מימון פרויקטים ואירועים בתחומים אלה, כאשר עיריית תל-אביב-יפו משתתפת במימון חלק מעלויות הפרויקטים, בהתאם לנסיבות. בתפקיד יו"ר הקרן מכהן ראש עיריית תל-אביב-יפו, מר רון חולדאי.

ביום 14.8.02 נחתם הסכם העסקה בין המערערת לבין מר אברהם בן שושן, שבמסגרתו הוסכם, כי מר בן שושן ישמש כמנכ"ל המערערת מיום 1.9.02 ועד ליום 1.9.05 וכי התשלום בגין שירותיו ישולם כנגד חשבונית מס ערוכה כדין של המנכ"ל לקרן (ההסכם צורף כנספח א' לתצהיר המשיבה).

אין חולק, כי בפועל חשבונית כאמור הונפקה למערערת על ידי חברת א. בן שושן ייעוץ ותכנון אסטרטגי בע"מ (להלן: **חברת בן שושן**), שהינה חברה בשליטתו הבלעדית של מר בן שושן, אותה הקים מר בן שושן ביום 4.9.02.

בדוחות הניכויים שלה לשנים 2007-2009, דיווחה המערערת על התשלומים ששולמו לחברת בן שושן כהוצאה שהוציאה בגין שירותי ניהול. פקיד השומה סירב לקבל את המוצהר בדוחות הניכויים השנתיים של המערערת ותחת זאת קבע, כי ההכנסה ששולמה לחברת בן שושן מהווה "הכנסת עבודה" בידי מר בן שושן בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א – 1961



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 אוקטובר 2014

ע"מ 28320-05-12

1 (להלן: **הפקודה**) ולפיכך היה על המערערת לנכות מס במקור משכרו של מר בן שושן לפי סעיף 164
2 לפקודה וכן לשלם מס מעסיקים לפי חוק מס מעסיקים, תשל"ה – 1975 ומס שכר לפי חוק מס ערך
3 מוסף, תשל"ו-1975.

4
5 לאחר שהשגתה של המערערת נדחתה, הוגש הערעור שלפני.

2. טענות הצדדים

6
7
8 **המערערת** טוענת, כי הסכם העסקתו של מר בן שושן מיום 14.8.02 משקף את אומד דעתם של
9 הצדדים בשעת ההתקשרות, שלפיו המערערת תקבל שירותי ניהול מחברת בן שושן באמצעות מר בן
10 שושן. נטען, כי למרות האמור בהסכם ולמרות אומד דעתם של הצדדים והתנהלותם בפועל, בחר
11 פקיד השומה לסווג מחדש את התשלומים ששילמה המערערת לחברת בן שושן, תוך התעלמות
12 מההסכם שבין הצדדים ומעקרון האישיות המשפטית הנפרדת של חברת בן שושן ותוך פגיעה בזכות
13 ההתאגדות של מר בן שושן.

14
15 **המערערת** טוענת עוד, כי לא התקיימו יחסי עובד - מעביד בין מר בן שושן לבין הקרן וזאת לנוכח
16 אומד דעת הצדדים העולה מההסכם והמבחנים שנקבעו בפסיקה לקיומם של יחסי עובד-מעביד.

17
18 **המשיבה** טוענת, כי בחינת הסכם העסקתו של מר בן שושן מעלה, כי המדובר בהסכם להעסקת
19 מנכ"ל למערערת ולא בהסכם למתן שירותים. לעניין זה נטען, כי מבנה ההסכם, תוכנו ואופן פנייתו
20 כלפי הצד המועסק מבטאים התייחסות לאדם ספציפי ולא לחברה, מה גם שההסכם נחתם עם מר
21 בן שושן בעצמו ולא עם חברת בן שושן. נטען, כי גם סממנים חיצוניים להסכם מלמדים, כי מר בן
22 שושן הועסק על ידי המערערת כמנכ"ל באופן אישי. לעניין זה נטען, כי חברת בן שושן הינה חברת
23 מעטים בבעלותו של מר בן שושן; כי החברה הוקמה בסמוך לחתימה על ההסכם; כי לא נמשכו
24 כספים מחברת בן שושן באמצעות משכורת או דיבידנד על ידי מר בן שושן בשנות הערעור; וכי
25 בשנים שבהן הועסק מר בן שושן במערערת, לכאורה באמצעות חברת בן שושן, מילא מר בן שושן
26 כרטיס עובד ורשם את המערערת כמעביד. נטען, כי לאור האמור אין כל משמעות לאופן התשלום
27 שבו בחרו הצדדים, באמצעות חשבונית שהנפיקה חברת בן שושן לקרן, וכי יש לקבוע שלחברת בן
28 שושן לא היה "יד ורגל" בניהול המערערת וכי מי ששימש בפועל כעובד של המערערת לכל דבר ועניין
29 היה מר בן שושן באופן אישי.

30
31 **המשיבה** טוענת עוד, כי גם בחינת המבחנים שהתפתחו בפסיקה לקיומם של יחסי עובד-מעביד
32 מעלה, כי התקיימו יחסי עבודה בין המערערת לבין מר בן שושן וכי גם לנוכח זאת יש לקבוע, כי
33 ההכנסה ששולמה לחברת בן שושן במסגרת הסכם העסקתו של מר בן שושן אצל המערערת מהווה
34 "הכנסת עבודה" בידו של מר בן שושן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 אוקטובר 2014

ע"מ 28320-05-12

לבסוף טוענת המשיבה, כי המערערת לא הצביעה על כל טעם עסקי, מעבר להתחמקות מתשלום המס, המצדיקה את התקשרותה עם חברת בן שושן ולא עם מר בן שושן באופן אישי.

3. מסגרת הדיון והשאלה שבמחלוקת

הוראת סעיף 164 לפקודת מס הכנסה מחייבת ניכוי מס במקור לגבי "הכנסת עבודה". גם חוק מעסיקים, תשל"ה-1975 וחוק מס ערך מוסף, תשל"ה – 1975, מטילים חיובים בשיעור מסוים מ"הכנסת עבודה". כאמור, המשיבה סבורה, כי יש לראות בתשלומים ששולמו למר בן שושן משום "הכנסת עבודה". המערערת, מצדה, טוענת, כי בהסכם העסקתו של מר בן שושן נקבע במפורש, כי לא יתקיימו יחסי עובד-מעביד בין הצדדים וכי התשלומים ששולמו למר בן שושן הם בגין שירותי ניהול מחברת בן שושן.

כידוע, מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על פי המהות הכלכלית האמתית של העסקה. שם העסקה או כינויה על ידי הצדדים לה איננו מכריע את מהותה של העסקה לצורך דיני המס. עקרון זה הוא עקרון מקובל מזה שנים בדיני המס. ביסודו עומדים שיקולים של מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים, הגשמת צדק ושוויון בדיני המס וקידום ניטרליות מערכת המס (ראו ד"נ 16/82 פקיד השומה נ' צבי לידור, פ"ד לט(2) 757 (1985); רע"א 3527,4539/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש, פ"ד נב(5) 385, 403 (1998); ע"א 5472/98 מנהל מס שבח נ' חברת הדרי החוף מס 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877 (2001); ע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ (2004)). מכאן, שהגדרת ההתקשרות בין הצדדים כיחסי קבלן עצמאי-מזמין אינה מכריעה ועלינו לבחון את מהותה הכלכלית של העסקה שבפנינו לצורך חיובה במס.

כפי שיובהר להלן, בחינה כאמור מעלה, כי אין מקום להתערב בקביעת פקיד השומה שלפיה יש לראות בתשלומים ששולמו לחברת בן שושן בגין דמי ניהול משום הכנסת עבודה שהתקבלה אצל מר בן שושן באופן אישי.

4. מהות היחסים בין הצדדים – האם סופקו למערערת שירותי ניהול באמצעות חברת בן שושן או

שמה המדובר בהסכם להעסקתו של מר בן שושן בעצמו

א. הסכם העסקתו של מר בן שושן

כפי שיובהר להלן, בחינת לשון הסכם העסקתו של מר בן שושן מעלה, כי המדובר בהסכם להעסקתו של מר בן שושן כמנכ"ל הקרן ולא בהסכם לשכירת שירותי ניהול מחברת בן שושן;

הסכם העסקתו של מר בן שושן נחתם מלכתחילה בין המערערת לבין מר שושן, בעצמו. במבוא להסכם הצהירה הקרן, כי היא מעוניינת להעסיק את מר בן שושן כמנכ"ל ומר בן שושן מצדו הצהיר, כי הוא מעוניין להיות מועסק אצל הקרן בתפקיד מנכ"ל. עוד הצהיר מר בן שושן, כי "יש לו את הידע, היכולת והניסיון הדרושים בכדי לעבוד בתפקיד בקרן". בהסכם נקבע, כי מר בן שושן יכהן בתפקיד מנהלה הכללי של הקרן ויהא אחראי על ניהולה השוטף בהיקף של משרה מלאה (ראו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 אוקטובר 2014

ע"מ 28320-05-12

סעיף 2.1 (להסכם). עוד נקבע בהסכם, כי מר בן שושן, בתפקידו כמנכ"ל, מתחייב לבצע את כל המשימות שהוטלו עליו ע"י הוועד המנהל ויו"ר הקרן וכי **"בביצוע תפקידו יהיה המנכ"ל כפוף ישירות ליו"ר הקרן"** (ראו סעיפים 2.2 ו-2.3 להסכם).

ההסכם קובע, כי תפקידו של המנכ"ל נמנה עם משרות ההנהלה בקרן ולפיכך נדרשת ממנו מידה מיוחדת של אמון אישי וכי מוסכם שלא יחולו על המנכ"ל הוראות חוק שעות עבודה ומנוחה, תשי"א – 1951 והוא לא יהיה זכאי לתמורה נוספת כלשהי בגין עבודתו מלבד זו המפורטת בהסכם (ראו סעיף 3 להסכם). ההסכם קובע עוד, כי המדובר בהסכם אישי ומיוחד המסדיר את היחסים בין הקרן לבין המנכ"ל וקובע באופן בלעדי את תנאי העסקתו של המנכ"ל (ראו סעיף 4 להסכם).

בסעיף 5 להסכם, שכותרתו "חובות המנכ"ל", התחייב המנכ"ל למלא את תפקידו במסירות ובנאמנות ולשם כך **"להקדיש את זמנו, מרצו, כישוריו וניסיונו"** (סעיף 5.1 להסכם). נקבע עוד, כי בתקופת ההסכם יהיה המנכ"ל רשאי לעסוק בכל עבודה אחרת בשכר או למלא כל תפקיד אחר בשכר מחוץ לשעות העבודה ובלבד שקיבל אישור מראש ובכתב מהקרן (סעיף 5.2 להסכם) וכי המנכ"ל מתחייב להודיע לקרן על כל עניין או נושא אשר לגביהם יש לו עניין אישי או העלול ליצור ניגוד עניינים עם תפקידו בקרן (סעיף 5.3 להסכם).

בסעיף 6 להסכם, שכותרתו "תוקף ההסכם והודעה מוקדמת" הוסכם בין הצדדים, כי תוקף ההסכם הוא מיום 1.9.02 ועד ליום 1.9.05 וכי למנכ"ל יינתנו שתי תקופות אופציה להארכת ההסכם, של שנה אחת לכל תקופה (סעיפים 6.1 ו-6.2 להסכם). כן נקבע בהסכם, כי על אף האמור בסעיף 6.1 להסכם, יהיו רשאים הוועד המנהל של הקרן והמנכ"ל, כל אחד, להפסיק את ההסכם בכל עת ומכל סיבה שהיא, על ידי מתן הודעה מוקדמת של 90 יום (ראו סעיף 6.5 להסכם). עוד הוסכם, כי יו"ר הקרן יהיה רשאי, לאחר קבלת אישור הוועד המנהל, להפסיק את עבודתו של המנכ"ל לאלתר וללא הודעה מוקדמת בכל מקרה של הפרת אמונים או אם עבר המנכ"ל עבירה פלילית שיש עמה קלון או המטילה בו דופי מוסרי (סעיף 6.6 להסכם).

סעיף 7 להסכם, העוסק בתמורה, קובע, כך :

7.1. תמורת עבודתו, החל מיום 1.9.02, תשלם הקרן למנכ"ל סך של 55,000 ₪ כולל מע"מ (חמישים וחמישה אלף שקלים) לחודש זאת כנגד חשבונית מס ערוכה כדין של המנכ"ל לקרן.

7.2. מובהר כי היחסים הצדדים להסכם זה הם יחסי קבלן עצמאי-מזמין ואין ולא יהיו יחסי עובד-מעביד בין הקרן לבין המנכ"ל בביצוע הוראות הסכם זה.

7.3. מובהר בזאת, כי המנכ"ל אינו זכאי מהקרן לתשלום הטבות ותנאים סוציאליים כלשהם הקבועים בכל דין ו/או נוהג ו/או הסכם קיבוצי, לרבות פיצויי פיטורין.

7.4. המנכ"ל מתחייב בזאת כי לא יטען ולא יעלה טענות בפורום ובמועד כלשהם שיהא בהן כדי לשנות את מעמדו כקבלן עצמאי כלפי הקרן ואת העדר יחסי עובד- מעביד בינו לבין הקרן."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 אוקטובר 2014

ע"מ 28320-05-12

סעיפים 9-11 להסכם קובעים, כי בתקופת ההסכם יהיה זכאי מר בן שושן לרכב צמוד כמקובל לגבי מנכ"לים במשרדי ממשלה, למכשיר טלפון נייד ולהחזר הוצאות אירוח בארץ ובחו"ל.

סעיף 12 להסכם קובע, כי המנכ"ל יהא רשאי להעדר מעבודתו 22 ימי עבודה בשנה.

סעיף 14 להסכם, שכותרו "סודיות ואי תחרות" קובע, כך :

"14.1 במשך תקופת העסקתו ולאחריה, מתחייב המנכ"ל שלא להעביר או לעשות שימוש במידע על הקרן או במידע שהגיע אליו במסגרת עבודתו בקרן ובקשר עם הקרן ואשר אינו נחלת הכלל, לשמור על סודיות בכל הקשור בעסקי הקרן וענייניה ולא לפגוע בדך כלשהי במוניטין של הקרן.
14.2 במשך שנה מיום הפסקת עבודתו בקרן, ותהיה הסיבה לכך אשר תהיה, לא יעבוד המנכ"ל בכל עיסוק ולא יתן כל שירות העלול להעמידו ביחסי תחרות עם הקרן או בניגוד אינטרסים עמה אלא אם, ניתנה לכך הסכמתה של הקרן. הקביעה בדבר קיום יחסי תחרות או ניגוד אינטרסים תהיה באופן בלעדי בידי הועד המנהל של הקרן."

הנה כי כן, הסכם העסקתו של מר בן שושן אצל המערכת מבטא התקשרות פרסונאלית עם מר בן שושן ולא עם חברת בן שושן, שהוקמה רק לאחר חתימתו. הלכה למעשה, אין למצוא בהסכם כל אינדיקציה לכך שחברת בן שושן סיפקה למערכת שירותי ניהול.

המערכת נאחזת, אמנם, בלשון סעיף 7.2 להסכם, שבגדרו הסכימו הצדדים, כי היחסים ביניהם הם יחסי קבלן עצמאי-מזמין וכי לא יהיו בין הצדדים יחסי עובד-מעביד. עוד נאחזת המערכת בעובדה שהתשלום בגין שירותיו של מר בן שושן שולם בפועל לחברת בן שושן כנגד חשבונית. אולם, כאמור לעיל, שם העסקה או כינויה על ידי הצדדים לה איננו מכריע את מהותה של העסקה לצורך דיני המס וכך גם באשר לאופן התשלום שנבחר על ידי הצדדים. המהות הכלכלית האמתית של העסקה היא שקובעת, ובהקשר זה לא הובאה מטעם המערכת כל עדות שיש בה כדי להצביע על כך שעל אף לשונו הברורה של ההסכם, ביסוד ההתקשרות בין הצדדים עמד רצונה להתקשר עם חברת בן שושן ולא עם מר בן שושן באופן אישי. נהפוך הוא; חשב המערכת, מר אהרון מויאל, אשר תצהירו ניתן בתמיכה לעמדת הקרן, הצהיר, כי הקרן ראתה חשיבות רבה בזוהר הגורם הנושא בתפקיד מנכ"ל הקרן וכי הקרן ביקשה לאיש תפקיד זה באיש ציבור או איש צבא בכיר לשעבר (ראו סעיף 14 לתצהירו):

"לתפקיד המנכ"ל בדרך כלל מתמנה איש ציבור או איש צבא בכיר שפרש משירותו הצבאי. בוחרים לתפקיד זה בדרך כלל אדם בעל יתרון בגיוס כספים לקרן. כך למשל, מר אברהם בן שושן היה קודם לתפקידו זה מפקד חיל הים, נספח צה"ל בארה"ב, מנכ"ל משרד הרווחה, והשתחרר משירותו הצבאי בדרגת אלוף..."

על כך גם חזר בחקירתו הנגדית (פרוטוקול מיום 28.4.14, עמ' 24 ש' 26 עד עמ' 25 ש' 5):

"ש. בסעיף 14 לתצהירך אנו למדים שהקרן רואה חשיבות רבה במי שנושא את תפקיד המנכ"ל.
ת. נכון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 אוקטובר 2014

ע"מ 28320-05-12

ש. לא ניתן למעשה לשכור שירותים של חברה כלשהי ולבקש ממנה לתפעל את תפקיד המנכ"ל.
ת. תלוי מי בראש החברה.
ש. אם הייתם שוכרים שירותים של חברה והיא הייתה אומרת לכם שהיא תבחר את המנכ"ל וכל פעם יבוא ישהו אחר.
ת. הנושא אף פעם לא הועלה.
ש. בסעיף 14 אני למדה שחיפשתם איש צבא או איש ציבור.
ת. נכון."

יש לציין, כי מר מויאל אישר בחקירתו הנגדית, כי לא היה מעורב בניסוח ההסכם (שם, עמ' 24 ש' 13-16; עמ' 26 ש' 5-7). לפיכך, אין לקבל את הצהרותיו באשר לכוונת הצדדים, כביכול, בעת ההתקשרות (ראו סעיפים 17, 20-23 לתצהירו). בה בעת, לא הובא מטעם המערערת כל עד אחר שיכול היה לשפוך אור על נסיבות חתימת ההסכם, כדוגמת מר בן שושן עצמו.

להימנעות מהצגת ראיות והבאת עדים קיים משקל ראייתי בלתי מבוטל, ולעניין זה יפים הדברים שנקבעו על ידי כב' השופט ס' ג'ובראן בע"א 9656/05 שוורץ נ' רמנוף חברה לסחר וציוד בניה בע"מ, בפסקה 26 לפסק הדין (2008):

"לעיתים, הדרך שבה מנהל בעל דין את עניינו בבית המשפט הינה בעלת משמעות ראייתית, באופן דומה לראיה נסיבתית, וניתן להעניק משמעות ראייתית לאי הגשת ראיה. התנהגות כגון דא, בהעדר הסבר אמין וסביר - פועלת לחובתו של הנוקט בה, שכן היא מקימה למעשה חזקה שבעובדה, הנעוצה בהיגיון ובניסיון חיים, לפיה דין ההימנעות כדין הודאה בכך שלו הובאה אותה ראיה, היא הייתה פועלת לחובת הנמנע ותומכת בגרסת היריב. בדרך זו ניתן למעשה משקל ראייתי לראיה שלא הובאה."

כמו כן, באופן דומה נקבע בפסיקה, כי:

"...כלל הנקוט בידי בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל-דין בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראיה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראיה רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לו לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראיה, הייתה פועלת נגדו. כלל זה מקובל ומושרש הן במשפטים אזרחיים והן במשפטים פליליים, וככל שהראיה יותר משמעותית, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי-הצגתה מסקנות מכריעות יותר וקיצוניות יותר נגד מי שנמנע מהצגתה."

(ראו ע"א 548/78 שרון נ' לוי, פ"ד לה (1) 736, 760 (1980); ע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' רוזנברג, פ"ד מז (2) 605, 615 (1993); ע"א 8385/09 המועצה המקומית סאג'ור נ' סונול ישראל בע"מ (2011)).

מכאן, שיש לקרוא את ההסכם כפשוטו, היינו כהסכם שבגדרו התקשרה המערערת עם מר בן שושן באופן אישי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 אוקטובר 2014

ע"מ 28320-05-12

ב. אינדיקציות נוספות

גם בחינת האינדיקציות החיצוניות להסכם מובילה למסקנה, כי התשלומים ששולמו לחברת בן שושן, כביכול בגין שירותי ניהול, הינם, למעשה, תשלומים בגין שכר עבודתו של מר בן שושן.

ודוק. חברת בן שושן הינה חברת מעטים בבעלותו הבלעדית של מר בן שושן, אשר הוקמה על ידי מר בן שושן רק בסמוך לאחר חתימת הסכם העסקתו של מר בן שושן אצל המערערת. היינו, במועד חתימת ההסכם חברת בן שושן כלל לא הייתה קיימת ומשכך קיים קושי לקבל את הטענה שלפיה ההתקשרות מלכתחילה נעשתה עם חברת בן שושן ולא עם מר בן שושן באופן אישי, כנטען על ידי המערערת. לכך יש להוסיף, כי מר בן שושן לא משך מחברת בן שושן משכורת או דיבידנד בשנות המס נשוא הערעור (ראו סעיף 25 לתצהירו של מר ניר בן גל, מפקח בפקיד שומה תל אביב 5).

מנגד, מר בן שושן מילא כרטיס עובד (טופס 101) במהלך שנות עבודתו במערערת, שבו הוא בחר להציג את עצמו (ולא את חברת בן שושן) כעובד המערערת (ראו נספח ד' לתצהיר המשיבה). זאת ועוד. המערערת הנפיקה בכל חודש תלוש שכר למר בן שושן, בגין הרכב הצמוד והטלפון הנייד שהועמדו לשימושו וכן הונפק לו טופס 106 מדי שנה (ראו נספחים ה' ו- ו' לתצהיר המשיבה). גם במסגרת טפסים אלה מוצג מר בן שושן (ולא חברת בן שושן) כעובד הקרן. יש לציין, כי תלוש השכר מבטא הטבות שניתנו למר בן שושן באופן אישי ולראיה ההטבות גולמו במלואן על ידי המערערת לפי שיעור המס השולי של מר בן שושן ולא לפי שיעור המס החל על חברת בן שושן. בהקשר זה נחקר חשב המערערת, מר מויאל, כך (פרוטוקול מיום 28.4.14, עמ' 26 ש' 15-29):

"ש. .. אנו יודעים שדווקא למר בן שושן בעצמו אתם הוצאתם לו תלושי שכר.
ת. לצורך מיסוי על שווי רכב שהיה ברשותו.
ש. מפנה לנספח ו' לתצהיר המשיב – תלוש משכורת. אני מבינה שאתם גילמתם באופן מלא את שווי הרכב.
ת. נכון.
ש. מה המשמעות של גילום מלא במקרה זה.
ת. כי כך סוכם.
ש. המשמעות היא שהקרן נושאת בכל עלויות המס של הרכב.
ת. כן.
ש. אותו דבר לעניין הטלפון הנייד.
ת. נכון.
ש. בנוסף אתם החתמתם את מר בן שושן על טופס 101.
ת. בוודאי.
ש. טופס 101 כרטיס עובד.
ת. נכון, כדי שנוכל להוציא לו תלוש."

מובן, כי יש ליתן למסמכים אלה משנה תוקף, שכן אלו הם מסמכים המשקפים את האופן שבו תפשו הצדדים את יחסיהם בזמן אמת. לכך יש להוסיף, כי כל מנכ"ל הקרן בעבר ובהווה היו תמיד שכירים (ראו עדותו של מר מויאל, שם, עמ' 26 ש' 8-9).

יש לציין גם, כי במסגרת סיום עבודתו של מר בן שושן אצל המערערת בשנת 2010, נערך על ידי הצדדים מסמך התחשבנות נושא כותרת "ג"ח אברהם בן שושן", שבו ההתייחסות הייתה אל מר בן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 אוקטובר 2014

ע"מ 28320-05-12

שושן עצמו ולא אל חברת בן שושן (נספח ז' לתצהיר המשיבה). גם בעניין זה לא היה למר מויאל הסבר של ממש (שם, עמ' 28 ש' 27-13):

"ש. את ההתחשבות בדבר פדיון ימי חופשה את ערכת.

ת. כן.

ש. נספח ז' לתצהיר מטעם המשיב – אתה יכול לומר איך ידעתם כמה ימי חופשה נותרו לו.

ת. היה רישום.

ש. בכל פעם שמר בן שושן לקח חופש זה נרשם אצלכם.

ת. בחוזה רשום 22 יום בשנה וניהלנו רישום.

ש. ההתחשבות שנערכה בהתאם לנספח ז' היינו שווי יום חופשה הוא חלוקת הסכום שנקבע בהסכם (55,000 ₪) ל-22 ימי עבודה בחודש.

ת. נכון.

ש. של מי כתב היד בנספח ז'.

ת. שלי.

ש. אתה מציין גמר חשבון אברהם בן שושן.

ת. נכון.

ש. למה [לא] ציינת את שם החברה.

ת. אין לי תשובה."

עוד יש לציין, כי במסגרת פרישתו של מר בן שושן מעבודתו כמנכ"ל המערערת, קיבל מר בן שושן תשלום עבור פדיון 84 ימי חופשה בלתי מנוצלים בסך 209,550 ₪, כמקובל אצל המערערת ביחסיה עם עובדיה, כפי שעולה מעדותו של מר מויאל (שם, עמ' 28 ש' 28 עד עמ' 29 ש' 9):

"ש. שאתה מציין סיום עבודה 31.10.2010 זה המועד שמר בן שושן סיים את עבודתו בקרן.

ת. כן.

ש. לפי התאריך הזה 31.10.10 בדקת את הזכאות שלו לימי חופשה ובדקת כמה נוצל.

ת. כן, והיתרה שולמה. כפי שמקובל אצל כל עובדי הקרן.

ש. מר בן שושן העביר מדי יום עבודה כרטיס נוכחות.

ת. לא.

ש. למה.

ת. כי לא העביר.

ש. מנכ"לים קודמים העבירו.

ת. לא.

ש. יכולת לעקוב אחר ניצול ימי חופשה באמצעות דיווחים.

ת. הצהרה שלו.

ש. מר בן שושן היה חותם על הצהרה בכל פעם שהיה נעדר מהעבודה.

ת. כן.

ש. הוא היה חותם בשם עצמו או בשם החברה בכל פעם.

ת. חתימה שלו. (ההדגשה שלי – מ' א' ג')."

למר מויאל לא היה הסבר של ממש הכיצד שולם תשלום כאמור למי שאינו מוגדר כעובד של המערערת (שם, עמ' 27 ש' 29-27):

"ש. אתה יכול לומר מדוע שולמו למר בן שושן ימי חופשה אם מדובר ביחסים

של מזמין נותן שירות בלבד.

ת. כחלק מהחוזה ואני לא הייתי מעורב בהכנתו."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 אוקטובר 2014

ע"מ 28320-05-12

יש לציין גם, כי במסגרת ההתחשבות בין הצדדים רכש מר בן שושן מהמערערת את הרכב שהועמד לרשותו במסגרת שנות עבודתו במערערת, כאשר גם בעניין זה ההתחשבות הייתה בין מר בן שושן בעצמו לבין המערערת (ראו נספח ח' לתצהיר המשיבה).

לבסוף יש לציין, כי אף שעל פי הטענה ההתקשרות הייתה מלכתחילה למול חברת בן שושן ולא עם מר בן שושן, הרי שרק בשנת 2010 נחתם ההסכם בין המערערת לבין חברת בן שושן (נספח ג' לתצהיר המשיבה). זאת, ככל הנראה, לאור ביקורת שנשמעה מצד מבקר המדינה אשר להתנהלותה של המערערת במסגרת דו"ח מבקר המדינה הנוגע ל"פעילותן של קרנות לצד רשויות מקומיות" בגדרה נקבע, בין היתר, כך (עמ' 498 לדו"ח, נספח ב' לתצהיר המשיבה):

"משרד מבקר המדינה העיר לקרן כי מתשובתה עולה שהמנכ"ל מקבל תשלומים שלא על פי ההסכם בכתב באמצעות גורם שאינו חתום עם הקרן על הסכם, והדבר אינו עולה בקנה אחד עם ההסכם שנחתם עמו. על הקרן לשנות לאלתר את הסדר התשלום האמור שלפיו היא נוהגת זה שנים, ולא לגלם את התשלום שניתן למנכ"ל הקרן ("פיצוי שווי רכב") בשכרו. כמו כן, על הקרן לבחון אפשרות לתבוע החזרים על תשלומי היתר ששולמו כאמור למנכ"ל."

יוער, כי ההסכם שנחתם בשנת 2010 איננו רלבנטי לענייננו, שכן עסקינן בשומות המס לשנים 2007-2009 בלבד.

הנה כי כן, הן לשון ההסכם והן מכלול האינדיקציות הרלבנטיות לענייננו מצביעים על כך שמר בן שושן הועסק על ידי המערערת כמנכ"ל באופן אישי.

ג. המבחנים לקיומם של יחסי עובד-מעביד

המשיבה טוענת, כי יש לקבוע שהתשלומים ששולמו לחברת בן שושן היו, למעשה, בגדר "הכנסת עבודה" בידו של מר בן שושן וכי הוא זה אשר ניהל את המערערת גם לנוכח המבחנים שהתפתחו בפסיקה לקיומם של יחסי עובד-מעביד. בהקשר זה מפנה המשיבה ל"מבחן המרות והפיקוח"; "מבחן ההשתלבות"; "מבחן הכלים"; "מבחן הקשר האישי"; "מבחן התשלומים הסוציאליים" ו"מבחן הסיכון".

כידוע, פקודת מס הכנסה משתמשת בביטוי "הכנסת עבודה", אולם נמנעת מהגדרת יחסי העבודה ומקביעת המבחנים להכרה בהם (ראו א' רפאל **מס הכנסה** כרך א' 113 (2009); ע"א 5378/90 **התאגדות לתרבות גופנית, הפועל טבריה נ' פקיד השומה טבריה**, פ"ד מח(2) 416 (1994); י' אדרעי "מיסוי הכנסת מנהל חברה וכללי פרשנות דיני מיסים" **הפרקליט** לה 68 (תשמ"ג)). בע"א 5378/90 הנ"ל נמנע בית המשפט מלקבוע כי לצורך דיני המס יש לקבוע מבחנים עצמאיים להגדרת יחסי עובד מעביד. בית המשפט ציין כי **"טעמים חזקים עומדים ביסוד הגישה הפרשנית שלפיה יש להיעזר בפירוש שניתן למונחים במשפט הכללי אף לצורך דיני המס"** (שם, פסקה 9). עם זאת, בית המשפט לא שלל את הגישה לפיה לעיתים יהיה מקום לסטות ממבחנים אלו ולהתאימם לתכליות דיני המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 אוקטובר 2014

ע"מ 28320-05-12

בדין הכללי מקובל לבחון את קיומם של יחסי עובד ומעביד על פי מספר מבחנים, כמו מבחן ההשתלבות ומבחן השליטה והפיקוח. לצד אלו בוחנים קיומם של הסכמי עבודה, דרישה כי הפעילות של מי שמוגדר כעובד תתרום למעסיקו, אופן ביצוע התשלומים ועוד (ראו למשל בג"צ 1898/06 משרד הפנים נ' בית הדין הארצי לעבודה (2008); בג"צ 640/11 צוברי נ' בית הדין האזורי לעבודה בתל אביב-יפו (2012)).

יישום מבחנים אלה לנסיבות ענייננו אכן מעלה, כי השכר ששולם למר בן שושן הינו בגדר "הכנסת עבודה". ודוק, מלשון הסכם העסקתו של מר בן שושן עולה, כי מר בן שושן בתפקידו כמנכ"ל היה נתון למרותם ולפיקוחם של הוועד המנהל ויו"ר המערכת, שהיו גם מוסמכים לאשר למר בן שושן לעבוד בעבודה נוספת. מר בן שושן, מטבע תפקידו, היה חלק אינטגרלי וחיוני במנגנון הפעילות של הקרן, כאשר מנגד לא היה לו כל תפקיד של ממש בחברת בן שושן, שממנה כלל לא משך כספים. מר בן שושן הועסק במשרדי המערכת ולצורך תפקידו הועמדו לרשותו רכב, טלפון נייד וחשבון הוצאות ותפקידו במערכת נשא אופי אישי. מר בן שושן לא ערב להישגי או הכנסות המערכת באופן אישי והתמורה ששולמו לו כללה גם תשלומים סוציאליים.

בסיכומיה, המערכת נאחזת בעובדה שמר בן שושן לא תבע ולא דרש פיצויי פיטורין עם סיום עבודתו בקרן, כאשר לשיטתה עובדה זו מצביעה על כך שלא התקיימו בין הצדדים יחסי עובד – מעביד. אולם, המערכת כלל לא הוכיחה מה היו נסיבות הפסקת עבודתו של מר בן שושן בקרן, באמצע תקופת ההסכם השני, ומשכך כלל לא מובן הוא, כי מר בן שושן היה זכאי לפיצויי פיטורין.

לאור כל האמור, אין להתערב בקביעת פקיד השומה שלפיה התשלומים ששילמה המערכת לחברת בן שושן במסגרת הסכם העסקתו של מר בן שושן אצל המערכת מהווה "הכנסת עבודה" בידו של מר בן שושן.

5. טענות נוספות שהעלתה המערכת בסיכומיה

לאור התוצאה שאליה הגעתי, אינני נדרשת לטענת המערכת בנוגע ליכולת ההתאגדות והפגיעה הנטענת בעקרון האישיות המשפטית הנפרדת, שהרי ההתקשרות הייתה עם מר בן שושן באופן פרסונאלי ולא עם חברת בן שושן. הקביעה שלפיה התשלום ששולם לחברת בן שושן היה עבור שכר של מר בן שושן כמנכ"ל המערכת וכי הוא זה אשר ניהל את המערכת, אינה פוגעת באישיות המשפטית הנפרדת של חברת בן שושן ובזכות ההתאגדות.

אין באמור בכדי לקבוע כי לא ניתן, באופן עקרוני, לתת שירותי ניהול באמצעות חברה. במקרה שלפני לא כך נעשה הדבר.

גם בטענת המערכת שלפיה עמדת המשיבה מובילה לתשלום מס ביתר לא מצאתי ממש; הטענות שהעלתה המערכת בהקשר זה כוחן יפה, אם בכלל, למישור יחסיה עם מר בן שושן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 אוקטובר 2014

ע"מ 28320-05-12

גם לא מצאתי ממש בטענת המערערת שלפיה המשיבה מושתקת מלטעון לקיומם של יחסי עובד-מעביד בנסיבות שבהן נערכו מספר ביקורות בתיק הניכויים של המערערת בין השנים 2003-2005. לעניין זה יפים דבריו של כב' השופט נ' הנדל בע"א 3266/08 **אמנון סדן נ' פקיד שומה תל אביב 1**, פסקה 9 (2011) כדלקמן:

"אכן, יש ליתן הדעת לעיקרון חשוב בדיני המיסים ולפיו כל שנת מס עומדת בפני עצמה ואין "לכבול" את פקיד השומה להחלטות שקיבל בעבר, אלא על האחרון לקבוע שומת אמת בהתבסס על הדין החל..."

בגדרי סיכומיה שבה וטענה המערערת להיפוך נטל ההוכחה במקרה זה והטלתו על כתפי המשיבה. טענה זו נדחתה על ידי עוד במסגרת קדם המשפט שהתקיים ביום 3.11.13 ובהחלטה נוספת מיום 22.12.13 ולא בכדי סעיף 155 לפקודת מס הכנסה, שעניינו "חובת הראיה", קובע כך:

"חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות דעתו על הדו"חות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם."

כפי שניתן להיווכח, סעיף 155 לפקודה מאפשר לפקיד השומה להגדיל שומתו של נישום, בין שפסל פנקסיו ואף בלא שפסל פנקסיו. ואולם, אם ראה פקיד השומה לנכון להגדיל השומה בלא שפסל ספריו של הנישום, אזי מחובתו להצדיק החלטתו שלא לראות בהכנסה העולה מן הספרים "סוף פסוק", אלא לשום מצבו על פי מיטב השפיטה (ראו ע"א 23/88 **לוי נ' פקיד השומה ירושלים**, פ"ד מה(1) 472 (1991); ע"א 535/81 **ממן נ' פקיד השומה טבריה ונצרת**, פ"ד לט(1) 757 (1985)). פקיד השומה יישא בנטל ההצדקה כאמור, במסגרתו של ערעור על שומה אשר הוצאה לנישום שספריו קבילים, רק כאשר המחלוקת נשוא הערעור הנה בעניין הנובע מהספרים, דהיינו: "מחלוקת פנקסית". אולם, כאשר המחלוקת בין הנישום לבין פקיד השומה הנה בעניין לבר-פנקסי, לא יחול סעיף 155 לפקודת מס הכנסה, ויהא זה מחובתו של הנישום להראות ולשכנע, בהתאם לדין הכללי, כי עמדתו במחלוקת הנה העמדה הנכונה (ראו ע"א 6743/03 **תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה** (2005); ע"א 468/01 **חטר-ישי נ' פקיד שומה תל-אביב**, פ"ד נח(5) 326 (2004); ע"א 4230/00 **רצון נ' פקיד שומה נתניה** (2003); רע"א 3646/98 **כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף**, פ"ד נז(4) 891 (2003); רע"א 3758/96 **סלע חברה למוצרי בטון נ' מנהל המכס ומע"מ**, פ"ד נג(3) 493 (1999); רע"א 1436/90 **גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, פ"ד מו(5) 101, 111-113 (1992); ע"א 59/87 **השקעות ותמלוגים בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב**, פ"ד מד(1) 210 (1989); ע"א 2/81 **שפירא נ' פקיד השומה חיפה**, פ"ד לח(2) 414, 418 (1984); ע"א 435/78 **רוזנשטוק נ' פקיד שומה רחובות**, פ"ד לה(4) 633 (1981)).

המחלוקת נשוא הערעור הנה מחלוקת לבר-פנקסית במובהק, משעניין לנו בשאלה משפטית בעניין סיווגם של התשלומים ששילמה המערערת לחברת בן שושן באם מהווים הם הכנסה מעבודה אם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 אוקטובר 2014

ע"מ 28320-05-12

1 לאו, ואין ענייננו במחלוקת הנובעת מן הרישום החשבונאי בספרים. לאור האמור, ושעה שבמחלוקת
2 לבר-פנקסית עסקינן, חל בענייננו נטל השכנוע, בהתאם לעקרונות הדין הכללי, על המערערת.

3
4 **6. סוף דבר**

5 **הערעור נדחה.**

6
7 המערערת תישא בהוצאות המשיבה בגין הערעור בסך 10,000 ₪. סכום זה יישא ריבית והפרשי
8 הצמדה מיום מתן פסק הדין ועד לתשלום בפועל.

9
10
11 ניתן היום, כ"ו תשרי תשע"ה, 20 אוקטובר 2014, בהעדר הצדדים.

12

13 ד"ר מיכל אגמון-גונן, שופטת