



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3561/13

לפני: כב' המשנה לנשיאה (בדימ') ס' גובראן
כב' השופט נ' הנדל
כב' השופט א' שהם

המערער: מאיר שרגאי

נ ג ד

המשיב: פקיד שומה תל אביב 1

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו,
מיום 26.12.2012, בעמ"ה 1222/03 שניתן על ידי כב'
השופט מ' אלטוביה

תאריך הישיבה: כ"ט בתשרי התשע"ז (31.10.2016)

בשם המערער: עוה"ד גלעד ברון; סיימון יניב; ונעם שרעבי

בשם המשיב: עו"ד רוני זלושינסקי

פסק-דין

השופט א' שהם:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופט מ' אלטוביה), מיום 26.12.2012, בעמ"ה 1222/03, בגדרו נדחה ערעורו של המערער על שומת מס שנקבעה לו על-ידי פקיד השומה, לשנת המס 2000.

רקע עובדתי

2. חברת ש.ט.א.י בינוי והשקעות בע"מ היא חברת בניה קבלנית, אשר ביצעה פרויקטים גדולים ונרחבים בארץ (להלן: החברה). המערער ורעייתו שימשו כבעלי

מניות יחידים בחברה. המערער עבד בחברה, וניהל אותה, החל מהקמתה ועד להפסקת פעילותה.

3. בין החברה לבין בנק הפועלים, אשר נתן ליווי פיננסי לחלק מהפרויקטים שבנתה החברה, נתגלעו חילוקי דעות. ביום 7.12.1999, ולאחר שהתנהל משא ומתן לשם הסדרת הסכסוך, נחתם הסכם בין החברה לבין בנק הפועלים, בגדרו הסכים בנק הפועלים לממש חלק מנכסי החברה, לצורך החזר חלק מחובותיה אליו; ולמחוק את יתרת החובות (בסכום של כ-20,000,000 ₪).

4. ביום 4.1.2001, ובעקבות מחלוקת נוספת אשר נתגלעה בין החברה לבין בנק הפועלים, בנוגע לניכוי מס במקור אשר בוצע על-ידי מינהל מקרקעי ישראל, נחתם בין הצדדים הסכם נוסף, במסגרתו אישר המערער, כי "לא תהיה לו כל טענה ו/או תביעה ו/או דרישה מכל מין וסוג שהוא כנגד בנק הפועלים ו/או מי מטעמו וכן כי הוא חוזר בו מכל הטענות שנטענו על ידו במכתבים שנשלחו על-ידו".

5. ביום 21.5.2001, הגיש המערער לפקיד שומה תל אביב 1 (להלן: המשיב או פקיד השומה) דו"ח על הכנסותיו לשנת המס 2000, במסגרתו דיווח על הכנסה ממשכורת בסכום של 39,354 ₪.

6. ביום 18.1.2002, חתם רו"ח אברהם פנירי, אשר שימש כרואה החשבון של המערער ומשפחתו, עד לשנת 2005 (להלן: רו"ח פנירי), על "דו"ח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של בינוי והשקעות ש.ט.א.י בע"מ" (להלן: דו"ח המבקר). במסגרת עריכת הדו"חות הכספיים של החברה, נרשמה בספרי החברה פקודת יומן המחייבת את חשבון בנק הפועלים, ומזכה מנגד את המערער בסכום של 4,000,000 ₪ (להלן: פקודת היומן). באותו יום, שלח רו"ח פנירי מכתב למשיב, בו דרש לתקן את הדיווח על הכנסותיו של המערער לשנת המס 2000, ולכלול במסגרת הכנסותיו, הכנסה פטורה בסכום של 4,000,000 ₪, "וזאת בגין פגיעה גופנית".

7. בהמשך, ובמסגרת דיוני השומה לשנת 2000, וההשגה על השומה, טען המערער, כי מתוך הסכום שעליו מחל בנק הפועלים לחברה, יש לראות בסכום של 4,000,000 ₪ כפיצוי אישי עבורו, בגין נזק פיזי ופגיעה במוניטין ובשמו הטוב, שנגרמו כתוצאה מהסכסוך שנתגלע בין החברה לבין בנק הפועלים. על כן, כך לעמדת המערער, סכום זה משקף הכנסה פטורה ממס.

8. ביום 29.6.2003, דחה המשיב את עמדת המערער, וזאת מן הטעמים הבאים:

1. "יתרת הבנק בספרי החברה אינה תואמת את אישור היתרה מהבנק וזאת בסך של 4,000,000 ₪, בשל פקודת היומן הבאה: חובה בנק 4,000,000 ₪ זכות בעל מניות 4,000,000 ₪.
2. בהסכם הסדר החובות של הבנק מול החברה אין כל התייחסות לפיצוי מסוג זה.
3. במכתב של עו"ד הבנק נמסר כי אין בסיס לטענתו זו וכי ההסכם מדבר בעד עצמו."

לפיכך, קבע המשיב, כי בשנת המס 2000, קיבל המערער הכנסה מהחברה בסכום של 4,000,000 ₪, תוך חיובו במס בגין הכנסת עבודה, בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה). לחילופין, ציין המשיב, כי הכנסה זו חייבת במס בהתאם לסעיפים 2(1) או 2(10) לפקודה (להלן: החלטת המשיב או השומה). במסגרת החלטת המשיב, נקבע בנוסף, כי אף בהנחה שהסכום של 4,000,000 ₪ התקבל מבנק הפועלים, הרי שלא הוכח שמדובר בפיצוי בגין פגיעה בבריאות, במוניטין ובשמו הטוב של המערער, ועל כן יש למסות את הסכום, בהתאם לסעיף 2(10) לפקודה, או כרווח הון.

9. ביום 24.8.2003, הגיש המערער לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו ערעור על החלטת המשיב, בגדרו נדרש בית המשפט להורות על ביטול השומה, ולקבוע כי הסכום השנוי במחלוקת, קרי: 4,000,000 ₪, יסווג "בהתאם למוצהר על-פי הדו"ח שהוגש על-ידי רו"ח פנירי".

10. ביום 1.12.2005, ובמסגרת "תשובת העורר לנימוקי השומה מטעם המשיב", טען המערער, כי בשל היותו שכיר מוטל עליו מס על בסיס מזומן, ולא על בסיס מצטבר. לפיכך נטען, כי אף לו ייקבע כי בשנת המס 2000, צמחה למערער הכנסה בסכום של 4,000,000 ₪, הרי שמאחר שהתשלום בגין הכנסה זו טרם נתקבל לזכותו בפועל, טרם הגיע המועד לחיובו במס בגין ההכנסה.

11. בהמשך הליך הערעור שהתנהל בבית המשפט המחוזי, זנח המערער את טענותיו המקוריות, שנטענו על-ידו בדיוני השומה וההשגה, וטען, כי בשנת המס 2000, לא צמחה לו כל הכנסה, שכן בנק הפועלים סירב בתוקף לפצות את המערער בגין נזק נפשי וגופני; כי פקודת היומן נרשמה על-ידי רו"ח פנירי על דעת עצמו, ושלא

בסמכותו; וכי בשנת המס 2000, לא יכלה החברה לשלם למערער סכום של 4,000,000 ₪, שכן השליטה על החברה ועל מקורותיה הכספיים הייתה בידי בנק הפועלים.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

12. ביום 9.5.2016, ניתן פסק הדין מושא הערעור שלפנינו.

בפתח הדברים, נתן בית משפט קמא את דעתו לכך שהמערער העלה טענות עובדתיות חדשות, אשר לא הועלו על-ידו בהליך ההשגה בפני המשיב, וקבע, כי:

”בית משפט זה אינו משמש כערכאה אלטרנטיבית וההליך המשפטי אינו מקצה שיפורים לטיעונים שהעלה המערער בשלב ההשגה. לו ייעשה כן, עשוי להיווצר תמריץ לנישומים לפעול בדיוניהם מול פקיד השומה בידיעה שככל שתידחה גרסה עובדתית אחת, יוכלו להעלות גרסה עובדתית חדשה לפני בית המשפט. זאת ועוד, טענת המערער כי הדיווח על ההכנסה הפטורה היא מהלך פרי יוזמתו של פנירי בלבד, ללא מעורבותו של המערער, אינה סבירה. בהודעת הערעור, החתומה על ידי המערער, חזר שוב על טענות אלו. כמו כן, השתתף המערער בדיוני השומה אצל המשיב...פנירי עצמו העיד גם כן כאמור שפקודת היום נרשמה בספרים בהוראת המערער...”

בהמשך, נקבע כי אף אם היה “נכון לראות בטענות המערער בהליך זה כטענות שאינן טענות עובדתיות חדשות שסותרות את טענותיו בשלב ההשגה או כי מדובר בהרחבת חזית בהסכמה”, הרי שגם לגופו של עניין, דין הערעור להידחות.

מכאן, פנה בית משפט קמא לבחון את טענותיו החדשות של המערער, אחת לאחת, כפי שיפורט להלן.

13. בהתייחסו לטענת המערער, לפיה בשנת המס 2000, לא צמחה לו הכנסה פטורה או חייבת במס, משום שלא נתקבל בידיו כל פיצוי מהבנק – הדגיש בית משפט קמא, כי “אין בעובדה כי הבנק לא פיצה את המערער בגין נזקיו, עובדה המוסכמת כעת על שני הצדדים, בכדי לגרוע מטענת המשיב כי נוצרה למערער הכנסה מיצירת החוב של החברה כלפיו”. צוין, בהקשר לכך, כי יש להתייחס לפעולה החשבונאית שבוצעה בפקודת היום על-פי “תכליתה הכלכלית”, באופן שהחברה יצרה חוב כלפי המערער כנגד הוצאת שכר, או לחילופין, כנגד הוצאה בעלת אופי שונה. כלומר, “ההכנסה שנוצרה

למעורר היא כתוצאה מכך שהחברה רשמה חוב לזכותו, באופן המקיים לו זכות לקבלת תשלום מהחברה, זכות שצמחה כנגד שירותים שסיפק המעורר לחברה".

14. בהמשך, בחן בית משפט קמא את טענתו של המערער, כי לא הייתה לחברה היכולת לשלם לו סכום של 4,000,000 ₪, מאחר שהוא איבד שליטה בפועל על החברה ועל מקורותיה הכספיים, ודחה אותה בקובעו, כי:

"יש להבדיל בין יכולת החברה ליצור חוב כלפי בעל המניות, חוב אשר עשוי להקים הכנסה אצל בעל המניות, לבין יכולתה לפרוע את החוב בפועל. משנרשם החוב בספרים כלפי המערער הרי שצמחה לו זכות כלכלית אשר יתכן שיש לראותה כהכנסה, גם מבלי ששולם כסף בפועל. מבחינה עובדתית, החוב נרשם בספרי החברה בשנת 2000 ולכן לא ניתן לטעון כי למערער לא הייתה שליטה בפועל בחברה, שהרי החברה חויבה לשלם למערער 4 מיליון ₪..."

גם בחינת הדו"חות הכספיים של החברה, כך הבהיר בית משפט קמא, מעלה כי אין כל בסיס לטענת המערער, כי לא הייתה לו שליטה, ויכולת למשוך כספים מהחברה. זאת שכן, במהלך שנת המס 2000, בוצעו משיכות כספים משמעותיות על ידי המערער (בסכום של 5,758,977 ₪), ורק בתום השנה, נרשמה פקודת היומן, אשר זיכתה את חשבונו של המערער, ויצרה חוב חדש כלפיו.

15. בהתייחסו לטענה, בדבר דחיית המועד לחיובו במס בגין ההכנסה, לנוכח בסיס הדיווח של המערער (בסיס מזומן) – קבע בית משפט, כי יש לקבל את עמדת המשיב, לפיה "חוב החברה מהווה שווה-כסף, כלומר, ביום היווצרות החוב יש למסות את המערער בגין הכנסה, על אף שהוא מדווח על הכנסותיו על בסיס מזומן". צוין, בהקשר לכך, כי:

"כאשר שכיר הינו בעל השליטה המלאה בחברה, ולמעשה קיימת זהות כלכלית מוחלטת בין העובד לבין המעביד, הרי שכל יתרת חוב שזוקפת החברה לזכותו של בעל השליטה ניתנת, בהיעדר נסיבות מיוחדות, לפירעון מיידי. מרגע שההכנסה של הנישום הוצעה לו ועומדת לזכותו, באופן שאינו ניתן עוד לערער ואין הנישום נדרש עוד לנקוט באף יוזמה בכדי לקבל את התשלום, הרי שיש לראות את ההכנסה כהכנסה שצמחה כבר במועד בו היא עמדה לזכות הנישום. הזכאות של הנישום להכנסה צריכה להיות ברורה וחד משמעית, באופן שלא ניתן לערער עוד כי המזומנים עומדים לרשותו מבחינה משפטית ומבחינה מעשית, כאשר נותר לו רק לטול את התשלום בפועל. זהו המצב כאשר חברה

מזכה את חשבונו של בעל השליטה בה. הזהות הכלכלית
בין הצדדים מבטיחה כי מכל הבחינות, הכספים עומדים
כבר לרשות בעל השליטה"

בהינתן האמור לעיל, החליט בית משפט קמא לדחות את ערעורו של המערער,
תוך חיובו בהוצאות המשיב, ושכר-טרחת עו"ד בסכום כולל של 50,000 ₪.

המערער אינו משלים עם פסק דינו של בית משפט קמא, ומכאן הערעור
שלפנינו.

טיעוני המערער

16. בפתח הודעת הערעור, טען המערער, כי מאחר שאין מחלוקת כי בשנת המס
2000, לא שולם לו סכום של 4,000,000 ₪ על-ידי החברה או הבנק, הרי שפקודת
היומן הינה שגויה, ודרך המלך היא לבטלה, או לחילופין, להתעלם ממנה. כפועל יוצא
מכך, יש לתקן את כרטיס החובה והזכות (להלן: החו"ז) של המערער בחברה, באופן
המראה, נכון ליום 31.12.2000, יתרת חובה של המערער כלפי החברה בסכום של כ –
2,500,000 ₪.

17. לטענת המערער, מסוף שנות ה-90 הוא איבד שליטה על החברה ועל מקורותיה
הכספיים, שכן הפרויקטים שבוצעו על-ידי החברה היו משועבדים לבנק לאומי ולבנק
הפועלים, כאשר השליטה בפועל על חשבונות הבנק של החברה הייתה בידי שני
הבנקים. בלשון המערער, "לאור הסכמי הליווי בין החברה לבנק לאומי ובנק הפועלים
הלכה ולמעשה תזרימי המזומנים שנבעו לחברה מאותם פרויקטים היו בשליטתם של
הבנקים". לתמיכה בטענתו זו, מפנה המערער לעדותו של מפרק החברה, עו"ד רוני כהן.
על כן, כך גורס המערער, שגה בית משפט קמא כאשר קבע כי הייתה לו שליטה על
מקורותיה הכספיים של החברה; ושגה עת התבסס על הדו"חות הכספיים של החברה
בלבד, מבלי לבחון את כרטיס החו"ז של המערער בחברה, אשר מפרט ומסביר את
המהות העומדת מאחורי המספרים, המופיעים בדוחות אלה. במילים אחרות, טען
המערער, כי הדו"חות הכספיים "אינם משקפים, באופן נאות, את מצבה של החברה",
בעוד שדו"ח המבקר הנלווה לדו"חות הכספיים, וניתוח כרטיס החו"ז של המערער
מלמדים, כי לחברה לא הייתה יכולת כלכלית "לשרת את משיכותיו בפועל של המערער
ולו גם בשקל אחד". המערער טען בנוסף, כי כל הסכומים שנרשמו כמשיכות, על חשבון

ההוצאות הקשורות למערער, שולמו בפועל על-ידי חברה אחרת בשם "חברת בינוי ואחזקות ש.ט.א.י בע"מ".

18. עוד נטען על-ידי המערער, כי בית משפט קמא נפל לכלל שגגה, משלא התייחס לאי ההתאמה בין יתרת חשבון החברה בבנק הפועלים לבין יתרת חו"ז של הבנק בספרי החברה. לשיטתו של המערער, פקודת היומן שנרשמה על-ידי רו"ח פנירי, היא אשר יצרה את אי ההתאמה בחו"ז הבנק בספרי החברה, ולמעשה "תיקון שלה היה מיותר את כל ההליך הנדון".

19. המערער הוסיף וטען, כי בשל המצב הכלכלי הקשה אליו נקלעה החברה, בשנת המס 2000; ולנוכח השתלטות הבנקים על ניהול החברה, ובכלל זה, על תזרימי המזומנים שנבעו מהפרויקטים שבוצעו על-ידי החברה – הרי שלרישום החוב לזכותו בספרי החברה, אין כל נפקות במציאות הכלכלית של החברה. על כן, במצב דברים זה, כך לטענת המערער, ישנה הצדקה לחיוב במס על בסיס התקבול בפועל, ולא על בסיס הזכות לקבל את אותו תקבול.

20. לבסוף, חזר המערער על הטענה, כי בית משפט קמא שגה עת נמנע מלבטל את פקודת היומן, אשר "לא שיקפה דבר וחצי דבר ממצב הדברים בפועל"; וכאשר נמנע מלתקן את השומה לסכום של 2,500,000 ₪, בהתאם לסמכות המוקנית לו בסעיף 156 לפקודה. בלשון אחרת, נטען על-ידי המערער, כי פקודת היומן שבוצעה על-ידי רו"ח פנירי הינה שגויה וחסרת כל בסיס עובדתי, ומשכך דינה להתבטל. תחת זאת, התבקשנו לבטל את פקודת היומן ולהעמיד את יתרת החובה של המערער על סכום של 2,500,000 ₪.

טיעוני המשיב

21. המשיב סומך את ידיו על פסק דינו של בית משפט קמא, ולעמדתו, דין ערעורו של המערער להידחות. לגישת המשיב, מרבית טענותיו של המערער מופנות כלפי קביעות עובדתיות של בית משפט קמא, בהן ערכאת הערעור אינה נוטה להתערב. המשיב הדגיש, כי גם במסגרת הליך זה, ממשיך המערער "לדבוק בהתנהלותו חסרת תום הלב", תוך העלאת טענות סותרות, מעורפלות ובלתי-עקביות.

22. בהתייחס לטענת המערער, לפיה פקודת היומן הינה שגויה, ואינה משקפת את המצב הכלכלי בפועל – ציין המשיב, כי לא זו בלבד שמדובר בטענה עובדתית חדשה,

הסותרת את טענת המערער בדבר קבלת פיצוי מבנק הפועלים, אלא שטענה זו מהווה הרחבת חזית אסורה, שכן היא הועלתה לראשונה רק במהלך הערעור, בפני בית משפט קמא. עוד נטען על-ידי המשיב, בהקשר זה, כי מכתבו של רו"ח פנירי, מיום 18.1.2002; כתב ההשגה, מיום 4.8.2002, אשר הוגש בשמו של המערער על-ידי רו"ח פנירי; הודעת הערעור שהוגשה לבית המשפט המחוזי; ועדותו של מר פנירי בבית משפט קמא – כל אלה מלמדים כי למערער צמחה הכנסה מידי החברה בסכום של 4,000,000 ₪, "וכל ניסיון לטעון שהכנסה זו לא התקבלה, הינו חסר בסיס".

23. בניגוד לטענת המערער, סבור המשיב, כי דו"ח המבקר אינו מעיד על אי-נכונותה של פקודת היומן. לגישתו של המשיב, הסיבה לכך שהדו"חות הכספיים אינם משקפים באופן נאות את מצב החברה, נובעת מהקשיים הכספיים אליהם נקלעה החברה בעקבות ביטול חוזים מצד דיירים בפרויקטים שבוצעו על-ידי החברה, ולא בשל היותה של פקודת היומן שגויה.

24. המשיב הוסיף וטען, כי יש לדחות גם את טענתו של המערער, לפיה אף אם הוא זכאי לקבל כספים מאת החברה, הרי שטרם הגיע המועד להטיל מס על קבלתם, משום שהכספים לא נמשכו בפועל לכיסו. הובהר, בהקשר לכך, כי אין כל מחלוקת באשר לעובדה כי בשנת 2000, משך המערער כספים מהחברה בסכום של 2,476,538 ₪ שלא בגין חובות עבר, וזאת חרף "מצבה הכלכלי הקשה", לכאורה, של החברה. על כן, כך מוסיף וטוען המשיב, אין בסיס לטענה כי "המצב הכלכלי הקשה אליו נקלעה החברה" מעיד על התקיימותן של נסיבות מיוחדות בעניינו של המערער, אשר מצדיקות מיסוי על בסיס התקבול בפועל.

25. אשר לטענה בדבר איבוד השליטה על מקורותיה הכספיים של החברה, בשל השתלטותם של הבנקים על הפרויקטים שניהלה החברה – ציין המשיב, כי טענה זו נסותרת, הן במסמכים, והן בעדותו של עו"ד רוני כהן, מפרק החברה. יתרה מזאת, הבהיר המשיב, כי צו פירוק החברה ניתן רק ביום 17.6.2003.

26. לסיום, חזר המשיב והדגיש, כי במסגרת סיכומיו, בחר המערער לטעון את טענותיו בצורה מעורפלת בכל הנוגע לחבות המס המוטלת עליו. לדידו של המשיב, המערער ממשיך בהתנהלותו חסרת תום-הלב, כאשר, מחד גיסא, הוא מבקש מבית משפט זה לפטור אותו מכל סכום המס, ומאידך גיסא, הוא דורש להפחית את סכום המס בכ – 1,500,000 ₪, ולתקן את השומה לסכום של 2,500,000 ₪.

27. השאלה העיקרית העומדת להכרעה במסגרת ערעור זה היא, האם כדין קבע בית משפט קמא, כי אין מקום להתערב בהחלטת המשיב, לפיה "למערער צמחה הכנסה מידי החברה ויש למסות אותו בגינה בשנת המס שבערעור"?

בפתח הדברים יש לחזור על ההלכה המושרשת, לפיה ערכאת הערעור אינה נוטה להתערב בממצאי עובדה ומהימנות, שנקבעו על-ידי הערכאה הדיונית, אשר יש בידיה להתרשם באופן בלתי אמצעי מהעדים שהופיעו בפניה, ומאופן הופעתם על דוכן העדים, ולבחון לעומק כל ראיה שהוגשה במסגרת ההליך הדיוני. התערבותה של ערכאת הערעור תעשה במקרים חריגים בלבד, כאשר מתקיימות נסיבות מיוחדות המצדיקות זאת, או כאשר מתגלים בפסק דינו של בית משפט קמא פגמים מהותיים, היורדים לשורש העניין, בהערכת הראיות ובקביעת העובדות (ראו, לעניין זה, אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 1108 (מהדורה אחת עשרה, 2013); ע"א 3601/96 בראשי נ' עיזבון המנוח זלמן בראשי ז"ל, פ"ד נב(2) 582 (1998); ע"א 558/96 חברת שיכון עובדים בע"מ נ' רחנטל, פ"ד נב(4) 563 (1998); ע"א 4839/92 גנו נ' כץ פ"ד מח(4) 749, 755 (1994); ע"א 989/03 א' חטר-ישי - משרד עורכי דין נ' חנינזון פ"ד נט(4) 796, 807 (2005); ע"א 6534/09 ברג'ות נ' אבו אחמד (2.2.2011); ע"א 580/10 ניר שיתופי – אגודה ארצית שיתופית להתיישבות עובדים ואח' נ' עיריית הוד השרון (25.7.2013); ע"א 1278/15 מחמוד עבאס נ' מועצה מקומית ג'ת (30.8.2016)).

עם זאת, היקף התערבותה של ערכאת הערעור במסקנות הערכאה הדיונית יהא רחב יותר, שעה שהדיון בפני הערכאה הדיונית התנהל, בעיקרו של דבר, סביב מסמכים וראיות חפציות אחרות, מבלי לשמוע עדויות, כשאז אין לערכאה הדיונית יתרון על פני ערכאת הערעור. במצב דברים זה, קיים פתח רחב יותר להתערבות בממצאים ובמסקנות שנקבעו על-ידי הערכאה הדיונית (ראו, ע"א 4352/04 בן נון נ' עובדיה (10.11.2005); ע"א 7762/10 מינהל מקרקעי ישראל נ' עיזבון המנוח עבדאללה עבד אלקאדר עבדאללה (27.8.2012); ע"א 1445/11 מרטינו נ' רילוב (26.12.2012) (להלן: עניין מרטינו); ע"א 624/13 מורדכיוב נ' מינץ (4.8.2014)).

לאחר שאמרנו זאת, אפנה לבחון את הטענות העומדות במוקד הערעור. אקדים ואומר, כי לאחר שבחנתי את טענות הצדדים, ואת החומר אשר הוצג מטעמם, הגעתי לכלל מסקנה, כי דין הערעור להידחות. להלן אביא את הטעמים העומדים ביסוד עמדתי זו.

האם פקודת היומן הינה שגויה, ודינה להתבטל?

28. לטענת המערער, בשנת המס 2000, השליטה על מקורותיה הכספיים של החברה, לרבות חשבונות הבנק, הייתה בידי בנק לאומי ובנק הפועלים, באופן שלא התאפשר לו למשוך כספים בסכום כה גדול מהחברה, ובאופן ש"לחברה לא היה כסף לתת למערער גם לו רצתה". לפיכך, סבור המערער, כי פקודת היומן – אשר חייבה את בנק הפועלים בסכום של 4,000,000 ₪, ומקביל זיכתה אותו בסכום זהה – הינה פעולה חשבונית שגויה, ומשכך דינה להתבטל. אין בידי לקבל טענה זו, והנני רואה לדחותה.

29. כפי שפורט לעיל, ביום 18.1.2002, שלח רו"ח פנירי מכתב למשיב, במסגרתו התבקש פקיד השומה "לציין בדו"ח לשנת המס 2000 בסעיף הכנסות פטורות, הכנסה פטורה בסך ארבעה מיליון שקל, וזאת בגין פגיעה גופנית". ביום 4.8.2002, הגיש המערער, באמצעות רו"ח פנירי, כתב השגה על השומה, בגדרו, צוין, כי "כבודו לא קיבל את הטענה בעניין 4 מיליון ₪ שזה רווח הון פטור, ובנקודה זו מפנה את תשומת לבכם כי המסמכים הקשורים בכך והמאושרים ע"י עו"ד שטיפלו בפרשה צורפו לדו"ח. לכן, אין כל סיבה לאי הכרת ההכנסה שצוינה בדו"ח וכפי שהצהיר מרשי על כך". כמו כן, במסגרת הערעור על השומה, אשר הוגש ביום 24.8.2003, לבית המשפט המחוזי, הצהיר המערער, כי:

"מאחר ולעורר נגרמה פגיעה ממשית ומוחשית לבריאותו ולמוניטין שלו על-ידי הבנק, הוא ורואה החשבון ביקשו לבטא הפגיעה בספרים, כנדרש. לכן, הורה רואה החשבון למנהלת החשבונות לבצע את הפעולות הבאות:
חיוב כרטיס הבנק ב – 4,000,000 ₪;
זיכוי כרטיס הבנק ב – 4,000,000 ₪."

כך גם, במסגרת תשובתו של המערער לנימוקי השומה, מיום 1.12.2005, חזר המערער על טענתו, כי "הסכום השנוי במחלוקת בסך 4,000,000 ₪ צריך להיות מסווג כפיצוי אישי".

הנה כי כן, הגרסה העובדתית לה טען המערער, היא כי פקודת היומן מבטאת פיצוי אישי, אשר הוא קיבל מבנק הפועלים, בסכום של 4,000,000 ₪. ואולם, בהמשך הליך הערעור שהתנהל בבית המשפט המחוזי, וגם בפנינו, בחר המערער לזנוח את גרסתו המקורית, ולהעלות טענה עובדתית חדשה וסותרת, לפיה פקודת היומן שגויה,

משום שמעולם לא התקבלה בידו הכנסה בסך של 4,000,000 ₪ מבנק הפועלים או מהחברה, שכן הוא איבד שליטה על החברה ועל מקורותיה הכספיים.

בהינתן טענותיו הסותרות של המערער, דומה כי יש מקום להידרש בענייננו לדוקטרינת ההשתק השיפוטי.

30. הלכה היא כי בעל דין אשר טען טענה משפטית או עובדתית מושתק מלטעון - בהליך אחר או בגדרי אותו הליך - טענה הסותרת טענה זו. כלל זה, המכונה השתק שיפוטי, נגזר מעקרון תום הלב; נועד לשמור על טוהר ההליך השיפוטי; ולמנוע ניצול לרעה של בתי המשפט (ראו: ע"א 9056/12 יעל קינג נ' פקיד השומה ירושלים (4.8.2014) (להלן: עניין קינג)). אפנה, בהקשר זה, לדברים שנאמרו על-ידי בעניין מרטינד:

"הכלל של השתק שיפוטי נועד להתמודד עם מצבים, בהם בעל דין מעלה טענות סותרות בהליכים שונים. על-פי כלל זה, בעל דין הטוען טענה מסוימת מושתק - במצבים מסוימים - מלטעון טענה הפוכה בהליך אחר. זאת, בין אם מופנות הטענות כנגד אותו בעל דין, ובין אם מופנות הטענות כנגד בעלי דין אחרים (ראו: רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625, 633 (2005) (להלן: עניין בית ששון); ע"א 6181/08 שמואל וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו (28.8.2012) (להלן: עניין וינוקור)).

תכלית הכלל של השתק שיפוטי היא 'למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט וכן להניא מפני ניצולם לרעה של בתי המשפט... הדגש בהשתק השיפוטי הינו על היחס בין בעל הדין לבין בית המשפט' (עניין בן ששון, בעמ' 633). לתכלית זו שני היבטים: בהיבט המוסרי, הנגזר מעיקרון תום הלב, מבקש הכלל למנוע ניצול לרעה של בתי המשפט; בהיבט המעשי, נועד הכלל כדי למנוע קבלת החלטות סותרות בידי טריבונלים שונים (ראו: עניין וינוקור, בפסקה 10) " (שם, בפסקה 24).

בהתייחסו לכלל ההשתק השיפוטי, ציין השופט י' דנציגר בעניין קינג, כי:

"תנאי להפעלת ההשתק השיפוטי הוא כי הטענה אשר השתקתה מתבקשת סותרת טענה אחרת שהעלה אותו בעל דין. יש הסבורים כי תנאי נוסף לתחולתו של ההשתק השיפוטי הוא כי אותה טענה קודמת וסותרת

הניבה לטוען טובת הנאה בגדרי ההליך בו נטענה (ראו, למשל: עניין אינטרלגו, שם). מנגד, יש הסבורים כי בנסיבות מסוימות ניתן לוותר על דרישה זו [ראו, למשל: עניין בית ששון, פסקה 9 לפסק דינו של השופט (כתארו אז) א' גרוניס וחוות דעתו של השופט א' רובינשטיין; רע"א 8297/12 הפניקס הישראלי לביטוח בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי, פסקה 13 (16.7.2013); ע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ, פסקה 4 לפסק דינו של השופט (כתארו אז) א' גרוניס וחוות דעתי (1.2.2010)].

כאשר מדובר בטענות הנטענות בשלב הערעור והסותרות טענות שנטענו לפני הערכאה הדיונית מגולמים כללי ההשתק השיפוטי גם בכלל המושרש לפיו ערכאת הערעור לא תידרש, ככלל, לטענות שלא נטענו לפני הערכאה הדיונית [ראו: בן-נון וחבקין, עמ' 329]. כלל זה חל ביתר שאת כאשר מדובר בטענות עובדתיות, ותחולתו תהא קשיחה במיוחד כאשר מדובר בטענות עובדתיות שאינן רק חדשות, אלא גם סותרות את טענות הטוען לפני הערכאה הדיונית [ראו, למשל: רע"א 6693/13 אירופה ישראל (מ.מ.ש) בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ, פסקה 19 (16.2.2014); ע"א 2796/12 פראן נ' פקיד שומה ירושלים 3, פסקה 19 (22.8.2013); ע"א 2254/09 ז.צ. בנייני איכות בנתניה בע"מ נ' עו"ד קסטנבאום, פסקה 16 (3.1.2011)]. בדומה לפועלו של ההשתק השיפוטי, תוצאתה האופרטיבית של המסקנה לפיה טענה מסוימת לא נטענה לפני הערכאה הדיונית, ובהעדר הצדקה שבדין, היא השתקתו של הטוען מלהעלות טענתו החדשה לפני ערכאת הערעור.

31. ובחזרה לענייננו. סבורני, כי בנסיבות המקרה דנא, קיימת הצדקה ברורה ומובהקת להשתיק בעל דין (המערער דנן) מלהעלות טענה עובדתית חדשה הסותרת טענה שהועלתה על-ידו קודם לכן, בהליך אחר או באותו הליך. כפי שהראינו, בהליכי השומה וההשגה, טען המערער בפני המשיב – המשמש כערכאה שיפוטית לעניין קביעת השומה – כי פקודת היומן משקפת פיצוי אישי שקיבל מבנק הפועלים, בגין פגיעה גופנית שנגרמה לו. המערער המשיך לדבוק בגרסתו זו גם בפני בית המשפט המחוזי, הן במסגרת כתב הערעור מיום 24.8.2003, והן במסגרת תשובתו לנימוקי השומה, מיום 1.12.2005. רק בשלב חקירתו הראשית בבית המשפט המחוזי, שהתקיימה ביום 17.5.2009, שינה המערער את גרסתו וטען, כי פקודת היומן בטעות יסודה, שכן הוא לא קיבל מעולם סכום כלשהו, הן מבנק הפועלים והן מהחברה "בגלל שהבנקים השתלטו עלי, לא יכולתי לקבל" (עמ' 8 לפרו', שורות 15-17). מדובר, אפוא, בטענה עובדתית חדשה אשר אינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם טענתו המקורית של המערער, בדבר קבלת פיצוי אישי מבנק הפועלים. יש להדגיש בנוסף, כי המערער שינה

את גרסאותיו העובדתיות, כאמור, מבלי שהיה בפיו כל הסבר מניח את הדעת לכך. המערער ניסה לטעון, כי פקודת היומן נעשתה על-ידי רו"ח פנירי שלא בסמכות, ואולם, טענה זו נדחתה, בצדק, על-ידי בית משפט קמא, ונזנחה על-ידי המערער בהליך שבפנינו, וככל הנראה לא בכדי.

32. בהינתן האמור לעיל, המסקנה המתבקשת היא, כי המערער מנוע, כיום, מלטעון לבטלותה של פקודת היומן, שכן חל בעניינו השתק שיפוטי, ודי בכך, לטעמי, כדי לדחות את גרסתו החדשה, בנושא זה. כאן המקום להביא את דבריו של השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין בע"א 4107/09 בן עוז שמואל נ' פקיד שומה חיפה (10.8.2011): "כי כל בית משפט יתייחס, מטבע הדברים, בחשדנות כלפי מי שלפי נוחותו טען בהליך פלוני טענה אחת ובהליך אחר טענה אחרת, כ'להטוטן בקרקס הרוכב בעת ובעונה אחת על שני זוגות אופניים' (רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ ואח' נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6), 625, 630 (השופט גרוניס)). אין להלום התנהלות מעין זאת" (שם, בפסקה כ"ט).

33. למעלה מן הצורך, אומר, כי גם לגופו של עניין, אין בידי לקבל את טענת המערער – לפיה יש להתעלם מרישום פקודת היומן, משום שלדבריו בשנת המס 2000, לא צמחה לו כל הכנסה מהחברה, שכן הוא איבד שליטה בפועל על החברה.

ראשית, יש להדגיש, כי העובדה שפקודת היומן נרשמה בספרי החברה, היא כשלעצמה, מלמדת על כי המערער לא איבד שליטה על יכולתה של החברה ליצור חוב כלפיו כבעל מניות, כפי שציין בית משפט קמא. שנית, הן הדו"חות הכספיים, והן כרטסת החו"ז של המערער בחברה לשנת 2000 מלמדים על כך שבשנת המס 2000, השליטה בפועל על החברה ועל מקורותיה הכספיים הייתה עדיין בידי המערער, כפי שיפורט להלן.

בביאור 10 לדו"חות הכספיים, שכותרתו "זכאים שונים", נרשמו הפרטים שלהלן:

31.12.1999	31.12.2000	
₪ 109,274	₪ 139,854	עובדים ואחרים בשל שכר ומשכורת
₪ 3,282,439	₪ 1,523,462	מנהל
₪ 2,502,802	₪ 3,941,797	זכאים שונים
₪ 5,894,533	₪ 5,605,113	סה"כ

כמו כן, מעיון בכרטיס החו"ז, עולה, כי ביום 31.12.2000, נרשמה תנועה שמספרה 3952, אשר זיכתה את המערער ב – 4,000,000 ₪ (הסכום מושא פקודת היום) בגין "נזק נפשי וגופני בנה"פ", כאשר בשורת "הסיכום הסופי" לכרטיס זה, צוין:

חובה: 5,796,792.56 ₪	זכות: 7,320,254.61 ₪	הפרש: 1,523,462.05 ₪
----------------------	----------------------	----------------------

עינינו הרואות, כי נכון ליום 31.12.2000, ולאחר שנרשמה פקודת היום, החברה הייתה חייבת למערער סכום של 1,523,462 ₪. כלומר, אלמלא נרשמה פקודת היום, הרי שהמערער היה חייב לחברה סכום של 2,476,538 ₪. במילים אחרות, ההפרש בין יתרת הזכות של המערער לשנת 2000 (1,523,462 ₪) לבין הסכום, מושא פקודת היום (4,000,000 ₪), מבטא את יתרת חובתו של המערער לחברה, שנוצרה בשנת 2000, שלא בגין חובות עבר. כמו כן, ההפרש בין יתרת הזכות של המערער לשנת 1999 (3,282,439 ₪) לבין יתרת חובתו לשנת 2000 (2,476,538 ₪-) מבטא את הכספים שהמערער משך בפועל מהחברה במהלך שנת המס 2000, ובסה"כ 5,758,977 ₪. כלומר, עוד קודם לרישום פקודת היום – אשר כאמור זיכתה את המערער בסכום של 4,000,000 ₪, ויצרה חוב חדש של החברה כלפיו – ביצע המערער, במהלך שנת 2000, משיכות כספים מן החברה בסכום של 5,758,977 ₪.

מעיון במסמכי החברה, ובכלל זה בדו"חות הכספיים ובכרטיס החו"ז, נמצאתי למד, כי אין כל ממש בטענת המערער בדבר אי-יכולתו למשוך כספים מהחברה בפועל, או במילים אחרות, בדבר אי-יכולתה של החברה "לשרת את משיכותיו בפועל של המערער". אף אם נתעלם לרגע קט מפקודת היום, הרי שמסמכים אלה, ניתן לראות בבירור, כי בשנת 2000, שילמה החברה למערער כספים בסכום של 2,476,538 ₪, שלא בגין חובות העבר.

לפיכך, הנני סבור, כי בצדק קבע בית משפט קמא, כי בשנת המס 2000, למערער הייתה שליטה על החברה ועל מקורותיה הכספיים – ואינני רואה כל מקום להתערב בקביעה עובדתית זו.

34. יש לדחות, בהקשר זה, את הטענה, כי לנוכח הסכמי הליווי בין החברה לבין בנק הפועלים ובנק לאומי, השליטה על חשבונות הבנק של החברה הייתה בידי הבנקים בלבד. לצורך ביסוס טענתו זו, מסתמך המערער, בין היתר, על עדותו של עו"ד רוני כהן, מפרק החברה, בבית המשפט המחוזי. במסגרת חקירתו הראשית, מיום 10.6.2009, העיד עו"ד רוני כהן, מפרק החברה, כי "במסגרת ההחלטה בדקתי את

פעילות החברה בעבר, ביחס לבנק לאומי. במסגרת בנק לאומי לחברה כפי שצינתי היו שלושה פרויקטים...אני את ההתחשבות מול בנק הפועלים לא בדקתי" (עמ' 3 לפרו', שורות 12-15; עמ' 5 לפרו', שורה 7). בהמשך העדות, הדגיש עו"ד רוני כהן, כי "ככל שהדברים מתייחסים לבנק לאומי השליטה הייתה של הבנק...בהקשר של ההחלטה שלי השליטה והפעילות של החברה הייתה בידי הבנק, ביחס לאותם פרויקטים" (עמ' 7 לפרו', שורות 23-27). כלומר, על-פי דבריו של עו"ד רוני כהן, ניתן ללמוד כי בנק לאומי השתלט על שלושה פרויקטים שלוו על-ידו בלבד, ואין בסיס לטענה כי המערער איבד את השליטה על כלל הפרויקטים (אשר לוו על-ידי בנקים אחרים), או על החברה בכללותה.

35. זאת ועוד, ובניגוד לטענת המערער, אין בעובדה כי הדו"חות הכספיים אינם משקפים באופן נאות את מצבה של החברה, כדי להעיד על אי-נכונותה של פקודת היום. במסגרת דו"ח המבקר, ציין רו"ח פנירי, כי:

"דו"חות הכספיים לא נכללו כל התאמות לגבי ערכי הנכסים וההתחייבויות וסיווגם שייתכן ותהיינה דרושות אם החברה לא תוכל להמשיך ולפעול כ'עסק חי'. מאחר וישנם קשיים כספיים וביטול חוזים מצד הדיירים לא ניתן היה לאמוד את ההפרשה להפסד הנדרשת עפ"י תקן חשבונות מס' 4. מאחר ולא בוצעה הפרשה להפסד כאמור לעיל, לדעתי, הדו"חות הכספיים אינם משקפים באופן נאות בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, מכל הבחינות המהותיות את מצבה של החברה ליום 31.12.00 ואת תוצאות פעולותיה ותזרימי המזומנים שלה לשנה שנסתיימה באותו תאריך – זאת בערכים נומינליים".

דו"ח המבקר, צוין, אמנם, כי הדו"חות הכספיים אינם מבטאים באופן נאות את מצב החברה, ואולם, הסיבה לכך אינו נעוצה ברישום פקודת היום, אלא באי-ביצוע הפרשה להפסד, שספגה החברה בעקבות ביטול חוזים.

36. אשר לטענת המערער, כי ביטול פקודת היום מתבקש לנוכח אי ההתאמה בין יתרת חשבון החברה בבנק הפועלים (7,940,168.47 ₪) לבין יתרת חו"ז של הבנק בספרי החברה (3,940,168.47 ₪) – הרי שגם טענה זו דינה להידחות. הנני סבור, כי אי התאמה זו – ששיעורה עומד על סך 4,000,000 ₪ – מחזקת, דווקא, את עמדת המשיב, לפיה, מלכתחילה, ההכנסה בסך 4,000,000 ₪, הועברה אל המערער ישירות מן החברה, ולא מבנק הפועלים כפיצוי, בגין פגיעה גופנית.

37. כך גם, אין מקום לקבל את טענת המערער – לפיה הכספים אשר נמשכו על-ידו בשנת 2000, שולמו לו בפועל על-ידי חברה אחרת, מכיוון שלחברה לא הייתה יכולת כלכלית לשלם לו כספים. דומה, כי טוב היה עושה המערער אלמלא העלה טענה זו. לא זו בלבד שמדובר בטענה עובדתית חדשה שהועלתה על ידי המערער לראשונה בפנינו, אלא שאין בטענה זו כל ממש ואין בה כדי ללמד על יכולתה הכלכלית של החברה.

38. על יסוד האמור, המסקנה המתבקשת, היא כי פקודת היום, אשר הצמיחה למערער, בשנת 2000, הכנסה מידי החברה בסכום של 4,000,000 ₪ – עומדת בעינה, ולא מצאתי טעם ראוי להורות על ביטולה, והעמדת השומה על סך 2,500,000 ₪.

משהגענו למסקנה זו, אפנה עתה לבחון את טענת המערער בנוגע למועד חיובו במס, בגין ההכנסה מושא פקודת היום.

בסיס הדיווח במס

39. שיטת הדיווח על בסיס מזומן ושיטת הדיווח על בסיס מצטבר (השיטה המסחרית), הן שתי שיטות דיווח מקובלות בחשבונאות הפיננסית, אשר מאומצות – בשינויים המחויבים – גם לצרכי מס. בשיטת הדיווח על בסיס מזומן, עיתוי ההכרה בהכנסות ובהוצאות נקבע לפי מועד קבלת התקבולים או תשלום ההוצאות בפועל, וזאת ללא קשר למועד גיבושה של הזכות לקבלת ההכנסה, או חובת תשלום ההוצאה. כלומר, ההכנסות וההוצאות מוכרות לפי המועד בו התרחש מעבר הכסף או "שווה-הכסף" בפועל. לעומת זאת, בשיטת הדיווח על בסיס מצטבר, עיתוי ההכרה בהכנסות ובהוצאות נקבע לפי המועד בו נוצרה הזכות לקבל את ההכנסה, או המועד בו נוצר החיוב הנוגע להוצאה (ראו: ע"א 2810/13 חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 11 (2.6.2015); ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 795, 799-800 (1992)).

עוד יש לציין, כי בשיטת הדיווח על בסיס מזומן, ההכנסה אינה חייבת "ללבוש" אופי של מזומנים בלבד, והיא תחשב כהכנסה גם אם שולמה ב"שווה ערך", קרי: בנכס או בזכות הניתנים למימוש באופן מיידי. "נישום המנהל את רישומיו בשיטה על בסיס מזומנים, רושם כהכנסה רק אותן זכויות, אשר מקובל לראותן ממש כשוות ערך למזומן, כגון שיקים ושטרי חוב הניתנים להסבה או לפירעון לאלתר" (ראו: א' רפאל מס הכנסה 809 (מהדורה רביעית, התש"ע-2009)).

40. ומן הכלל אל הפרט. בבית משפט קמא, טען המערער, כי מאחר שמוטל עליו מס על בסיס מזומן, הרי שיש למסות אותו, בגין ההכנסה מושא פקודת היום, במועד פירעון החוב בפועל. בית משפט קמא בחן, בהרחבה, טענה זו, ודחה אותה, בקובעו, כי בהינתן העובדה שהמערער הינו בעל מניות יחיד בחברה, ובעל השליטה המלאה בחברה – הרי שבהעדר "נסיבות מיוחדות" זיכוי יתרת זכותו בספרי החברה "כמוה כתשלום מזומנים" לידיו.

המערער סבור, כי שגה בית משפט קמא בקביעתו זו, שכן לנוכח מצבה הכלכלי הקשה של החברה, ובכלל זה, השתלטות הבנקים על ניהול החברה – הרי ש"לרישום החוב לזכותו בספרי החברה אין כל נפקות במציאות הכלכלית של החברה". על כן, כך לעמדת המערער, מתקיימות בעניינו "נסיבות מיוחדות", המצדיקות חיובו במס, במועד התקבול בפועל, ולא במועד בו נוצרה הזכות לקבלת ההכנסה. אין בידי לקבל עמדה זו.

41. צודק בית משפט קמא בגישתו, לפיה במקרה בו חברה מזכה את חשבוננו של בעל השליטה היחיד בה, כבענייננו, הרי שמרגע שההכנסה עומדת לזכותו, היא ניתנת לפירעון באופן מיידי, ויש לראותה "כהכנסה שצמחה כבר במועד בו היא עמדה לזכות הנישום". עם זאת, בסוף פסק דינו, הבהיר בית משפט קמא, כי:

"ייתכן כי במצבים מסוימים יש לחרוג מהכלל האמור, לפי נסיבות העניין. לו הייתי משתכנע כי המערער אכן איבד כל שליטה על מקורותיה הכספיים של החברה, באופן שבו רישום חוב לזכותו בספרי החברה הינה פעולה חשבונאית גרידא שלא יכולות להיות לה השלכות כלכליות במציאות שמחוץ לספרי הנהלת החשבונות, ייתכן והייתי נכון להכיר בטענותיו כי לא צמחה לו הכנסה בפועל. במקרה כזה, הרי שהיה מקום לראות את יתרת חוב כלפי בעל המניות שאינה שוות ערך למזומן. כאמור, לאור העובדה שבפועל נראה כי המערער משך סכומי כסף ניכרים מהחברה במהלך שנת 2000, לא נותר ספק בידי כי הייתה למערער שליטה על מקורותיה הכספיים של החברה".

דבריו אלה של בית משפט קמא מקובלים עליי, ולא נמצא לי טעם מבורר להתערב בהם. כמו בית משפט קמא, אף אני סבור, כי נסיבותיו של המערער אינן מצדיקות מיסוי ההכנסה, מושא פקודת היום, על בסיס התקבול בפועל. כפי שהובהר לעיל, לא עלה בידי המערער להוכיח כי בשנת 2000, הוא איבד שליטה בפועל על החברה ועל מקורותיה הכספיים; או כי לחברה לא הייתה יכולת לשלם לו את ההכנסה

מושא פקודת היומן; או כי הכנסה זו לא הייתה ניתנת למימוש באופן מיידי. משיכות הכספים שנעשו בפועל על-ידי המערער, בשנת 2000, מלמדות על שליטתו במקורותיה הכספיים של החברה, ומשכך לא ניתן לומר, כי רישום פקודת היומן בספרי החברה הינו חסר נפקות, במציאות הכלכלית של החברה. מכל מקום, יש לזכור, כי מאחר שגם לשיטתו של המערער, בשנת המס 2000, שילמה לו החברה סכום של 2,476,538 ₪ (שלא בגין חובות עבר) – הרי שממילא, מועד חיובו של המערער במס בגין סכום זה התגבש כבר באותה שנת המס.

42. סיכומו של דבר, החלטתו של בית משפט קמא שלא להתערב בשומה שנקבעה למערער על-ידי המשיב – לפיה, בשנת 2000, צמחה למערער הכנסה מידי החברה בסכום של 4,000,000 ₪, ויש למסותו בגין הכנסה זו, באותה שנת המס – בדין יסודה.

סוף דבר

43. על יסוד הנימוקים שפורטו לעיל, אמליץ לחבריי לדחות את הערעור.

בהינתן מצבם הבריאותי והכלכלי של המערער ואשתו, אציע לחבריי להשית על המערער הוצאות מופחתות למשיב, בסכום של 15,000 ש"ח.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה (בדימ') ס' ג' וברא:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט נ' הנדל:

מסכים אני לעמדת חברי, השופט א' שהם, כי דין הערעור להידחות. כך ביחס לבסיס הדיווח במס; וכך ביחס לקביעה העובדתית לפיה פקודת היומן אינה שגויה ואין דינה להתבטל. זאת מבלי להידרש לסוגיה של השתק משפטי.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' שהם.

ניתן היום, ג' בחשון התשע"ח (23.10.2017).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 13035610_I20.doc יא
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il