



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-01-44903 ליברמן ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

מערער איתי ליברמן
ע"י ב"כ עו"ד שמואל אריאלי

נגד

משיב פקיד שומה נתניה
ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן-דוד

פסק דין

1

- 2 1. המערער הוא בעל המניות היחיד והדירקטור בחברת סופר הארי בע"מ (להלן: 2
- 3 "החברה"), שהוקמה בשנת 2008 וניהלה חנות סופרמרקט, עד אשר בחודש 3
- 4 פברואר 2010 מכרה את פעילותה לחברת יינות ביתן. במקביל מכרה חברה נוספת 4
- 5 בבעלותו של המערער, חברת סופר הארי נדל"ן, את החנות בה פועל הסופרמרקט 5
- 6 לחברת יינות ביתן. המערער היה עובד החברה, עובר למכירה, ולאחר מכן – מנהל 6
- 7 הסופרמרקט מטעם חברת יינות ביתן. כיום המערער מנהל המערער סניף אחר של 7
- 8 יינות ביתן.
- 9 2. בדו"ח החברה לשנת המס 2010 נרשמה תחת סעיף "חייבים שונים" משיכת בעלי 9
- 10 מניות בסך של 2,682,001 ₪ (ראה באור 3 לדו"ח). בדוח לשנת 2011 נרשם תחת 10
- 11 אותו סעיף סכום של 2,596,006 ₪. בדו"ח אף צוין (ראה ביאור 1 לדו"ח) כי החברה 11
- 12 הפסיקה את פעילותה העסקית בחודש מרץ 2010 והחלה בחיסול מלאי וציוד של 12
- 13 החנות. דוחותיה של החברה נערכו ובוקרו על ידי רואה חשבון.
- 14 3. סכום משיכת הבעלים הוא העומד במוקד ערעור זה. לטענת המשיב יש לראות 14
- 15 במשיכות אלה הכנסה חייבת, דהיינו הכנסת משכורת, לפי סעיף 2(2) לפקודת מס 15
- 16 הכנסה, וזאת בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה בהתייחס למשיכות לפרקי זמן 16
- 17 ארוכים שלא הוחזרו ושימשו את המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-01-44903 ליברמן ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 4. לחילופין, יש לחייב את הסכום הרשום בספרי החברה כיתרת עודפים בסך של
- 2 1,694,506 ₪ כהכנסת דיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה, ואת ההפרש בין סכום זה
- 3 לסך של 2,596,006 ₪ כהכנסה לפי סעיף 2(2).
- 4 5. המערער, מצדו, אינו מעלה כל טענה במישור זה של אפשרות החיוב במס בגין
- 5 משיכות בעלים. הוא אינו טוען כי בנסיבות אלה לא ניתן לחייב את המשיכה במס
- 6 לפי סעיף 2(2) לפקודה או לפי סעיף 2(4) לפקודה, הוא אינו טוען כנגד הסכומים,
- 7 הוא אינו טוען כנגד השנים. כל טענתו מתמצית בכך כי המשיכה לא הייתה, ואם
- 8 הייתה - לא שלו היא הייתה אלא של אביו המנוח שהלך לעולמו בשנת 2013.
- 9 לטענתו, רישומו כבעל מניות וכדירקטור נעשה רק בשל רצונו לסייע לאביו לברוח
- 10 מנושיו, כאשר בפועל החברה הייתה של אביו והוא עשה בה כרצונו. ועוד הוא טוען
- 11 כי דוחות המס שהוגשו על ידי החברה, שבה נרשמו אותן משיכות, נחזות כחתומות
- 12 על ידו, אך מדובר בזיוף, כפי שעולה מחוות דעת המומחה שהוגשה לבית המשפט.
- 13 6. דין הערעור להידחות.
- 14 7. כידוע, נטל השכנוע בערעורי מס הוא על המערער (ראה ע"מ 12-09-26719 רעי
- 15 **משעל נ' פקיד השומה כפר סבא** (2.2.16)). המערער לא עמד בנטל זה. טענתו כי
- 16 מאחר וספרי החברה לא נפסלו, על המשיב להצדיק את השומה כאמור בסעיף 155
- 17 לפקודה, אין בה כל ממש. אין מדובר בשאלה פנקסית, אלא שאלה לבר פנקסית
- 18 (ראה בהרחבה אבי"ע 14-02-13792 **ליאת דוידי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות**
- 19 (26.3.15)). למעשה, המערער הוא שמבקש "להוציא" את השאלה מתוך הפנקסים
- 20 בטענתו כי אלה אינם משקפים את הרשום בהם.
- 21 8. בהסתמכו על עדותו של המפקח, טען המערער כי רואה החשבון אישר שעצם
- 22 רישום משיכות הבעלים בכרטיסו של המערער אינו ראיה לכך שהמערער אכן משך
- 23 כספים אלה. לדבריו, סעיף "חייבים - בעלי מניות" היה כמעין סעיף "סל" בו רשם
- 24 סכומים שלא ידע למה שימשו ולמי שולמו. לטענת המערער, בנסיבות אלה היה על
- 25 המשיב "לדרוש תשובות" וכן "להוציא את ראשו מהחול" ולא להסתפק בדוחות
- 26 "כאילו הם חזות הכול".
- 27 9. דומה כי התהפכו לו למערער היוצרות. משהוגשו הדוחות – דוחות מבוקרים על
- 28 ידי רואה חשבון ללא כל הסתייגות או הימנעות – הם אכן "חזות הכל" מבחינתו
- 29 של המערער, ואין הוא רשאי להתכחש אליהם. בוודאי שאין לדרוש מהמשיב
- 30 לערוך בירורים מקיפים בדבר נכונות הרישומים המוצגים בדוחות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-01-44903 ליברמן ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

10. בהקשר זה יש לציין כי המערער לא זימן את רואה החשבון לעדות.
במהלך קדם המשפט הצהיר ב"כ המערער כך:

11 "אני לא מתכוון להביא את רואה החשבון לעדות כי הוא שיקר, הוא אימת את
12 חתימת האבא. אני אביא את מנהלת החשבונות, היא תבוא ותעיד, היא לא
13 אישרה שום חתימות. הוא אישר את חתימת האבא וזה היה השקר, מי שישב
14 לפניו היה בעצם האבא".

15 במהלך חקירתו הנגדית נשאל המערער האם דיבר עם רואה החשבון מאז שהתקיים
16 דיון קדם המשפט וכך השיב:

17 "ת. הוא ניסה ליצור איתי קשר מספר פעמים, לא יצא לי ממש לדבר איתו. אולי,
18 לא זכור לי, אולי כן.
19 ש. על מה יש לו לדבר איתך?
20 ת. לא זכור לי.
21 ש. למה לא הבאת אותו היום כדי שיעיד שהיה בלאגן בחברה, דברים לא
22 תקינים?
23 ת. לא חושב שהעדות שלו רלוונטית לפי הייעוץ המשפטי שקיבלתי. כל עוד לא
24 נגרם לי נזק, אין לי שום עניין איתו".
25 (פרוטוקול הדיון מיום 28.3.2016, ע' 26, ש' 1 – 9).

26 11. בשלב כלשהו של דיון ההוכחות, ביקש ב"כ המערער לזמן את רואה החשבון
27 לעדות, אך בהמשך לכך הודיע כי הוא מוותר על עדותו, וזאת, לטענתו, לאור
28 הדברים שהובאו בשמו בעדותו של המפקח.
29 וכך מסר המפקח בעדותו בעניין זה (ע' 34, ש' 19 עד ע' 35 ש' 6):

30 "ת. מה שאמר רואה החשבון שמשיכות שבוצעו מהחברה שאין לו זיהוי, שהוא
31 לא יודע לאן הם הלכו, או מזומן שנמשך מהקופה והוא לא יודע לאן זה
32 הלך, הוא שייך את זה לבעל המניות.
33 ש. שאלת אותו מה עשית כדי לבדוק איזה סכומים הלכו לאבא ולא לאיתי?
34 ת. ניסיתי לשאול שיראה לאן הלכו הכספים אבל לא הגעתי למשהו שאני יכול
35 להגיד שחלק הלך למשהו מסוים. לא יכולתי להצביע שהכספים יצאו
36 למישהו אחר. זה נשאר ברמה שהכספים נמשכו והוא שייך לבעל המניות.
37 ניסיתי לראות ולבדוק אם כספים שהתקבלו ממכירה הגיעו לחברה או לבן,
38 ביקשתי שיראה את השיקים מהמכירה של החברה, לא הראו לי לאן הלכה
39 התמורה של החברה.
40 ש. אין לכם שום כוח או יכולת לכפות על רו"ח להמציא את השיקים, את
41 המסמכים תמורת הכספים שיראה לאן הלכו הכספים. הוא לא נתן לך
42 וזהו?
43 ת. הדוח של הרו"ח מציג את זה כיתרת בעלים ולכן זה יתרת בעלים.
44 ש. גם כשרואה החשבון אומר לך שזה לא יתרת בעלים, אלא שזה מן סל כזה
45 אין לי את מי לחייב אז רשמתי על איתי, אתה עדיין אומר שזה חוב של
46 הבעלים
47 ת. כן. אם היה לו מקום אחר לרשום את זה היה רושם את זה על גורם אחר,
48 ברגע שאין לו והוא רשם את זה על זה אז זה יתרת חוב של הבעלים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-01-44903 ליברמן ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

1 נרשם על שמו של בנלי הן במס הכנסה והן במע"מ, בנלי אף הגדיל לעשות, והגיש
2 בקשה לפטור/הקטנה של שיעור ניכוי המס במקור בשל פעילות העסק, בהיותו
3 חייל משוחרר; חשבוניות העסק נשאה את שמו; תקבולי העסק הועברו לחשבון
4 העסק, אותו פתח בנלי בשם "טל בנלי אלומיניום". בהצהרת הון ליום 31.12.2007
5 בנלי דיווח, במסגרת הדיווח על נכסיו, כי ברשותו חשבון הבנק הנ"ל; בעקבות
6 פתיחת העסק בנלי קיבל אישור למשוך את פקדון השחרור מצה"ל; בנלי אף קיזז
7 הפסדים נטענים של העסק כנגד הכנסותיו כשכיר. לפיכך, ופעניין של מדיניות
8 שיפוטית, לא תשמע טענתו הסותרת כי אינו הבעלים של העסק ואינו חייב במס
9 בגין הכנסותיו. לעניין זה יפים דבריו של השופט א' רובינשטיין באחת הפרשות:
10 "כל בית משפט יתייחס, מטבע הדברים, בחשדנות כלפי מי שלפי נוחותו טען
11 בהליך פלוגי טענה אחת ובהליך אחר טענה אחרת, כ'להטוטן בקרקס הרוכב
12 בעת ובעונה אחת על שני זוגות אופניים' (רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ ואח'
13 נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6), 625, 630 (השופט גרוניס)) (ע"א
14 4107/09 בן עוז נ' פקיד שומה חיפה, [פורסם בנבו] פס' כ"ט-ל"ב לפסק דינו
15 של השופט א' רובינשטיין (10.8.2011) והאסמכתאות שם (להלן: עניין בן עוז)).
16 סוף מעשה במחשבה תחילה. מי שמשאל שמו לאחר, ואף מתייצב בפני רשויות
17 המס וטוען כי הוא הנישום, עליו לקחת בחשבון כי בסופו של יום הוא עלול לשאת
18 בתוצאות הנובעות ממצגיו-שלו (השוו: ע"א (מחוזי ב"ש) 1167/02 מדינת ישראל
19 - אגף מס הכנסה ומס רכוש נ' אדרי, [פורסם בנבו] בפס' 8 (13.4.2005)). איני
20 סבור כי יש מקום לחשש שהעלה המשיב בטיעונו, כי הכרה באיש קש כנישום
21 עלולה דווקא לעודד את השימוש באנשי קש. במקרים כגון דא, הרשות נתונה בידי
22 פקיד השומה, אם לגבות את המס מבעל העסק האמיתי המעלים הכנסות העסק,
23 או מאיש הקש, ואל יחשוב האחד כי הצבת איש קש או "קוף" בחזית העסק, תקנה
24 לו חסינות, ולהיפך, אל יחשוב איש הקש כי מוקנית לו חסינות. כל זאת, ובלבד
25 שאם פקיד השומה מוציא שומות חלופיות, הן לא יחולו במקביל ולא ייגבה מס
26 כפול, ועל רשויות המס לתעדף באופן ברור בין השומות ו'להביא תעדוף זה לידיעת
27 הגורמים הרלוונטיים – הם הנישום החלופי ובתי המשפט שדנים בכל אחת מן
28 השומות" (ע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, [פורסם בנבו] פס'
29 11 (28.8.2012). אציין כי גם בפסק דין זה החיל בית המשפט את דוקטרינת
30 ההשתק השיפוטי על שומות מס).
31 [ההדגשות הוספו]

16. טוען המערער כי אין להשוות בינו לבין המקרה שנדון בעניין בנלי הנ"ל, שכן הוא
32 כלל לא פנה לרשויות המס ולא הצהיר איזו הצהרת שקר או הציג איזה מצג שווא
33 כלפי רשויות המס, ואף לא קיבל כל הטבת מס בשל רישומו כבעל מניות. לטענתו,
34 בית המשפט העליון לא היה הופך את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, אלמלא
35 מצגי שווא אלה כלפי רשויות המס.
36
37 17. אין בידי לקבל טענה זו. אכן, המערער שלפני לא פנה לרשויות המס באופן
38 קונקרטי והציג מצג שווא בדבר היותו בעל מניות בחברה, ולא דרש איזו הטבת
39 מס בשל היותו בעל מניות כאמור, אך עדיין הוא הציג כלפי בולי עלמא, ולפיכך אף
40 כלפי רשויות המס, מצג לפיו הוא בעל המניות היחיד בחברה. אין הוא רשאי
41 להתנער ממצג זה ולטעון כי לא התכוון שמצג זה יהא גם כלפי רשויות המס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-01-44903 ליברמן ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

18. יתר על כן, בעניין **בנלי** אמנם הוצג מצג קונקרטי כלפי רשויות המס בדבר היותו של הבן בעל העסק, אך באותה מידה היה גם אדם אחר, דהיינו אביו, שהתייצב בסופו של יום מול פקיד השומה והעיד על עצמו שהוא, ולא בנו, בעל העסק. במקרה שלפני, לעומת זאת, אותו אדם שנטען כי הוא בעל החברה "האמתי", הלך בינתיים לבית עולמו, ואין בנמצא כל מסמך אובייקטיבי התומך בטענת המערער בעניין זה.
19. בעדותו מסר המערער כך (ע' 26, ש' 6 – 22):
- ש. **את שתי החברות, סופר הארי וסופר הארי נדלן הקמת בשנת 2008, נכון?**
ת. לא זוכר. אבא הנחה לפתוח חברה בע"מ בשנת 2008, החברה השנייה נפתח בשלב יותר מאוחר.
- ש. **אבא אמר ואז לאן הלכת, לאיזה עו"ד?**
ת. עורך הדין שיינץ לי בפעילות העסקית. עורך הדין שנמצא פה.
- ש. **והוא היה מודע, אמרת לו אני רוצה לרשום חברה שהיא פורמלית על שמי?**
ת. לא זוכר מה בדיוק היה שם בשיחה.
- ש. **מישהו ליווה אותך בעניין הזה? שהפעילות תקינה?**
ת. האמת היא שאני לא יודע אם הייתי פיזית שם. במעמד פתיחת החברה. זה עניין טכני שלא הייתי שם בכלל.
- ש. **גם על מסמכי פתיחת החברה לא חתמת?**
ת. על מסמכי פתיחת החברה אני כן חתמתי.
- ש. **מה האינטרס של אביך לחתום בשימך על הדוחות?**
ת. לא יודע. תשאל אותו".
20. ובכן, את אביו המנוח של המערער לא ניתן היום לשאול דבר. המערער הוא שניצב לפני, הוא שהקים את החברות ונרשם כבעל מניותיהן, ולפיכך הוא ורק הוא נושא באחריות המלאה לחיובי המס הנגזרים מרישומיהן בדוחות. בהקשר זה יש אף להזכיר כי המערער טען שהמדובר בדו"חות שקריים ומזויפים, וכי החתימות על הדו"חות אינן שלו, אך השאלה שמיד נשאלת היא – אם כך, היכן הם הדו"חות "האמיתיים"? על שום מה המערער, שהיה בעל מניות בחברה, לא התעניין לדעת האם ואילו דו"חות הוגשו? על שום מה לא דאג להגשת דו"חות משלו, שאינם שקריים ומזויפים? כשנשאל מדוע לא הגיש דו"חות מתקנים, השיב כי ממילא מדובר בדוחות מזויפים ואין מה לתקנם. איני סבור כי תשובה זו מניחה את הדעת.
21. אזכיר כי המערער הוא אדם בוגר, שעבד בחברה בעת שהפעילה את חנות הסופרמרקט, ובהמשך לכך, לאחר שנמכרה פעילותה, אף שימש כמנהל הסניף מטעם הרוכשת. מאדם כזה יש לצפות כי ידע שרישומו כבעל מניות מטיל עליו חובות, לרבות כלפי רשויות המס. הוא הדין בניסיונו לצייר עצמו כ"בובה" העושה רצון אביו. מנהלת החשבונות העידה על התנהלות בלתי תקינה של העסק, ועל כך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-01-44903 ליברמן ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 שהסבה תשומת לב המערער להתנהלות זו, אך לא היה בכך כדי לגרום למערער
2 לעשות איזה מעשה.
- 3 22. כשנשאל המערער על שום מה החברה, שלטענתו הייתה שייכת לאביו, נרשמה על
4 שמו, השיב כך (עי' 23 שי' 10):
- 5 **"אבא בעבר היו לו הסתבכויות עם כל מיני עסקים שעשה, מגיל 18 אבא פתח עסק**
6 **מורשה על השם שלי כדי שיוכל לבצע פעילות עסקית. אבא ביקש, אני עזרתי לו".**
- 7 23. כאמור, לטעמי מושתק המערער מלטעון נגד מצג שהציג כלפי כולי עלמא, ולפיו
8 הוא בעל המניות היחיד בחברה, גם אם מצג זה נעשה לבקשת אביו. בסיכומיו טען
9 ב"כ המערער כי הליך השומה לא נועד להעניש נישום בגין אופן התנהלותו בעסקיו,
10 ועל המשיב לפעול לגביית מס אמת ותו לא. כן טען כי **"אם בחר המערער לסייע**
11 **לאביו להציל כספו מידי נושיו, אין זה עניינו של המשיב".**
- 12 24. איני סבור כי יכולה להישמע טענה כאמור מפי המערער. גם אם סבור המערער כי
13 אין זה מעניינו של המשיב – ודעתי אינה כדעתו - יודע אני בוודאות כי הדבר הינו
14 מעניינו של בית המשפט. כעניין של מדיניות שיפוטית ראויה, אל לו לבית המשפט
15 לתת יד למצב שבו נישום מציג מצג מסוים על מנת לחמוק מתשלום חובות לנושים,
16 או לסייע לאחר לעשות כן, ובד בבד, ובאותה נשימה, טוען כי המצג האמור מצג
17 שווא וכי יש למסותו על פי עקרון "גביית מס אמת".
- 18 25. אשר לטענת המערער בדבר זיוף חתימתו על גבי הדו"חות, הביא המערער חוות
19 דעת מומחה של גרפולוגית, שאף נחקרה על חוות דעתה בבית המשפט, ולפיה אין
20 מדובר בחתימותיו של המערער כפי שעולה מהשוואת כתבי יד. מוכן אני לצאת
21 מנקודת ההנחה כי לא המערער חתם בחתימת ידו על הדו"חות, אך איני סבור שיש
22 בכך לעלות או להוריד.
- 23 **ראשית**, משום שממילא אין בנמצא דו"חות אחרים ולא הוצגו כל נתונים אחרים
24 השונים מהרישום בדו"חות. על מה, אפוא, יסתמך המשיב אם לא על דו"חות אלו
25 שבידו? בהקשר זה יש להזכיר כי טענת הזיוף לא הועלתה במסגרת ההשגה, אלא
26 רק לראשונה בבית המשפט.
- 27 **שנית**, המערער, כאמור, לא זימן את רואה החשבון שיכול היה לשפוך אור על
28 נסיבות חתימת הדוחות. כך במיוחד כאשר, מעדותו של המערער עצמו עולה כי
29 לאביו ניתנה הרשאה לחתום על מסמכים שונים הקשורים לפעילות החברה, כגון
30 ציקים, כפי שכבר תואר לעיל, וכפי שאף עולה מעדות מנהלת החשבונות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-01-44903 ליברמן ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 **שלישית**, ומבלי להידרש לטענות השונות שהעלה ב"כ המשיב בנוגע לשיטת
2 עבודתה של המומחית בהשוואת כתבי היד, הרי שבוודאי לא ניתן לשלול את
3 האפשרות כי אף שהמערער לא חתם בחתימת ידו על גבי הדו"חות, הרי שהוא נתן
4 לאחר הרשאה לעשות כן ולרשום את שמו (ראה גם עדות המומחית בע' 10, ש' 13
5 בהתייחסה לאפשרות של "חתימה בהרשאה"). לאמתו של דבר, האופן שבו תיאר
6 המערער את התנהלותו בחברה מול אביו, בהחלט עולה בקנה אחד עם אפשרות זו
7 לפיה המערער התיר לאביו לחתום את שמו על הדו"חות.
- 8 26. סיכומו של דבר כי אני דוחה את טענת המערער בכל הנוגע להתנערותו מהרישומים
9 בדוחות החברה; את משיכות הבעלים יש לייחס למערער ובהתאם לכך לגזור את
10 תוצאת המס.
- 11 27. כאמור, מלבד הטענה כי אין לייחס את משיכות הבעלים למערער, לא נטען על ידו
12 דבר וחצי דבר בכל הנוגע להשלכות המס הנובעות מכך, אם וככל שיקבע כי אכן
13 יש מקום לייחס את המשיכות למערער. עם זאת, איני סבור כי התוצאה הראויה
14 היא לאמץ את השומה כפי שהיא.
- 15 המשיב ביקש לראות במשיכות אלה כהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה. לטענתו, כך
16 ראוי לעשות לאור העובדה כי המערער לא הציג כרטסת כלשהי של החברה ולא
17 את חשבונות הבנק שלה, ולא הוכיח בכל דרך כי החזיר כספים לחברה. לטענתו,
18 מדובר במשיכות רבות כפי שאף עולה מדף תנועות חשבון הבנק של המערער (נספח
19 5 למש/2) בו רשומות הפקדות רבות בשנת 2009 בסכום כולל של מעל מיליון ₪.
20 לגישתו, בנסיבות אלה של משיכות חוזרות ונשנות, קבעה הפסיקה כי יש לראותן
21 כמשכורות.
- 22 לחילופין, ובהתחשב בכך כי לחברה יתרות עודפים, טוען המשיב כי יש לראות את
23 המשיכה, עד לגובה העודפים, כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה, ואת היתרה
24 כהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה.
- 25 ולחילופי חילופין – יש להחיל על המשיכה את הוראות סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה,
26 בהיותה הלוואה שאינה נושאת ריבית.
- 27 28. בעמ"ה 1077/06 אמבולנס חנוך ואח' נ' פקיד שומה (20.11.13) נאמר בהקשר זה
28 כך:
- 29 "ברגיל, משיכות של בעל שליטה מחברה בשליטתו, בפרט בחברה שבה בעלים בודד
30 או ספורים, לפרקי זמן ארוכים, תהווה הכנסה חבה במס. זאת כמוכן אגב בחינת
31 משיכות שכר שביצע הבעלים וששולם בגינן מס ונסיבות בעלות טעם מיוחד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-01-44903 ליברמן ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

1 המצדיקות נטילת הלוואה מן החברה במקום מהבנק, אירועים מיוחדים שלצרכיהם
2 ניטלת הלוואה, שעורי ריבית גבוהים בבנק, קשיים במתן בטוחות למוסד כספי,
3 פרקי הזמן עד לפירעונה וכיוצא באילו. משיכות חוזרות ונשנות מעם החברה יטו
4 להיחשב במשיכות שכר. שימוש תדיר בקופת החברה לשם רכישות פרטיות או
5 משיכות חוזרות ונשנות שאינן מושבות בתוך פרק זמן קצר (בהתאם לנסיבות) אינן
6 אלא משיכות שכר. עקרון המיסוי בדבר צדק אופי המצוי בבסיס שיטת מס טובה
7 מוביל לשלילת העדפת סיווג משיכות מסוג זה כהלוואה."

8 29. ואילו בע"א 4254/13 שמואל לוי נ' פקיד שומה (22.2.15) נאמר כך:

9 "אלא שכבר נפסק בנסיבות שבהן לא הוחזרה הלוואה שנטל אדם מחברה שהיה
10 בעל מניות בה כי "הלוואה" לצמיתות הניתנת לאדם על-ידי חברה בשל היותו בעל
11 מניות באותה חברה, מן הדין לראות בה ריווח-שבפירות (אם לפי סעיף 2(4) לפקודה
12 כדיבידנד, אם לפי סעיף 7(2) [...] וזאת מבלי להתחשב כלל ועיקר במקורו של הכסף
13 בידי החברה."
14

15 יש לציין כי בית המשפט העליון אף הדגיש כי תוצאת המס האמורה תחול גם
16 כאשר מדובר ב"חלוקה אסורה" לפי דיני החברות.

17 30. מה היא תוצאת המס הראויה בנסיבות שלפני?

18 כאמור, המערער לא טען בעניין זה דבר, ולכאורה, בשעה שגרסתו היא כי
19 המשיכות לא בוצעו על ידו והכספים לא הגיעו לידי, מעיד הוא למעשה על כך
20 שאין בכוונתו להחזיר את כספי המשיכה לחברה.
21 יתר על כן, מאחר שהמערער הוא לא רק בעל מניותיה, אלא אף עובד החברה
22 ודירקטור שלה, אין מניעה לראות בכל סכומי המשיכה כמשכורת בידו ולחייבם
23 במס כהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה.

24 31. עם כל זאת, בקביעת תוצאות המס נראה לי שראוי להביא בחשבון נסיבות אלה:

25 ראשית, כי בדוחות החברה לשנים 2008 ו-2009 (מס/2), לא רשומה משיכת בעלים,
26 או רשומה בסכום זניח. משמע כי המשיכה נעשתה רק בשנת 2010, יש להניח לאור
27 עסקת המכירה שנעשתה באותה שנה.

28 שנית, מהדוחות של החברה לשנים 2010 ו-2011 עולה כי חלה הפחתה בסכום
29 הרשום תחת סעיף "חייבים – בעלי מניות", משמע כי כספי משיכה מסוימים כבר
30 הוחזרו לחברה.

31 שלישית, כי על אף היותו של המערער עובד החברה, בהתחשב בתפקידו שלו
32 בחברה לעומת זה של אביו (שמוכן אני לקבל, לצורך העניין, כי האחרון היה הרוח
33 החיה בה), הדעת נותנת יותר לייחס את המשיכה בראש ובראשונה ליתרת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-01-44903 ליברמן ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

1 העודפים ולראותה כהכנסת דיבידנד לפי סעיף 4(2) לפקודה, במיוחד בהתחשב בכך
2 שהחברה הפסיקה פעילותה.
3 **רביעית**, אמנם המערער מתנער מכספי המשיכה ולפיכך, כאמור, דומה שמצהיר
4 בכך שאין, ולא הייתה לו, כל כוונה להחזירם לחברה, אך בכל זאת – בסופו של
5 יום אני קובע כי יש לייחס את כספי המשיכה למערער, על כל המשתמע מכך.
6 בהקשר זה יש לזכור כי לפי הפסיקה הושם הדגש על היותה של החלואה
7 "לצמיתות" או לפחות לתקופה ארוכה, כאשר החיוב במס הוא בשנת המס שבה
8 מתברר כי אין לנישום כוונה להחזירה, ולפיכך היא הופכת להכנסה בידו. במקרה
9 שלפני איני סבור כי ניתן לראות בכל סכום המשיכה כהכנסה כבר בשנת המס
10 שבערער. דהיינו שנת המס 2010, אלא אך ורק את סכום המשיכה בגובה יתרת
11 העודפים.
12 32. סוף דבר אני קובע כדלקמן:

13 המשיכה עד לגובה יתרת העודפים – מהווה הכנסה לפי סעיף 4(2) לפקודה בשנת
14 המס שבערער.
15 על יתרת המשיכה יחולו הוראות סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה.
16 המערער יישא בהוצאות המשיב בסך כולל של 25,000 ₪ שישולמו בתוך 14 יום
17 מהיום, שאם לא כן יישאו בהפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד למועד
18 תשלומם בפועל.

19
20 ניתן היום, ז' חשוון תשע"ז, 08 נובמבר 2016, בהעדר הצדדים.
21

ד"ר שמואל בורנשטיין, שופט

22
23
24
25