



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6569-07-10 וסרמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערער אלדד וסרמן

ע"י ב"כ עוה"ד ישראל נטר

נגד

משיב פקיד שומה כפר סבא

על ידי פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)
עו"ד שירה קדרון

פסק דין

בפני ערעור על שומת המשיב בשלוש סוגיות עיקריות: הראשונה נוגעת להכנסה שייחס המשיב למערער, בעל מניות בחברה, בגובה הוצאותיה של החברה שלא הותרו בניכוי, וזאת על יסוד הטענה כי המדובר במשיכות שביצע המערער מהחברה; השנייה נוגעת לרווח הון שייחס המשיב למערער בגין מכירת מניותיה של אותה חברה; השלישית, ובהנחה כי אכן יש לייחס הכנסות ורווחים כאמור, נוגעת לשאלה האם בדין ייחס המשיב את כל אותם הכנסות ורווחים למערער או שמא היה עליו לייחס לו מחציתם בלבד, בהיותו, כאמור, בעל מחצית המניות בלבד.

א. העובדות הרלוונטיות לסוגיה הראשונה וטענות הצדדים:

1. המערער, תושב ישראל בתקופה הרלוונטית, החזיק במחצית ממניות חברת "נטפוס" בע"מ (להלן: "החברה" או "נטפוס").
2. בדו"ח שהוגש ע"י החברה לשנת 2004 ניכתה החברה הוצאות בסך 1,136,880 ₪ בגין עבודות שלפי הנטען בוצעו עבורה על ידי חברה קשורה באנגליה (להלן: "הוצאות 2004"). בדו"ח לשנת 2006, ניכתה החברה הוצאות שהוגדרו באותו דוח כהוצאות פיתוח תוכנה בסין וזאת בסך 1,229,315 ₪ (להלן: "הוצאות 2006").
3. בהתאם להסכמי שומה שנערכו בין החברה ובין המשיב בשנים 2006 ו-2010 תואמו ההוצאות הנ"ל באופן שסכומי ההוצאות הוספו להכנסותיה של החברה. כעולה מההסכם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-6569 וסרמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

השומה שנערך בשנת 2006 (בהתייחס לשנות המס 2002 ו-2003) אישר המשיב לחברה לנכות הוצאות 2004 במהלך השנים 2002 עד 2004 ובלבד שאם עד לשנת 2007 לא ישולמו הוצאות אלו בפועל, לא תותר ההוצאה. כעולה מהסכם השומה שנערך בשנת 2010 (בהתייחס לשנות המס 2004, 2006 ו-2007 – הן גם שנות המס שבערער) תואמו הן הוצאות 2004 והן הוצאות 2006.

לפי הנטען ע"י המשיב, ההוצאות האמורות נרשמו כנגד זיכוי כרטיס בעלי המניות מבלי שהוצגו אסמכתאות מאמתות כלשהן להוצאתן. מאחר שנקבע כי יש לתאמן ולא להתירן בניכוי בחברה, ממילא אף יש לומר כי המדובר במשיכות שביצע המערער ושראו לפיכך להוסיפן להכנסתו.

4. אם ירדתי לסוף דעתו של המשיב, הרי שטענתו היא, כי הרישום החשבונאי האמור ייצר מצג ולפיו בעלי המניות הם שהוציאו בפועל את ההוצאות שנרשמו בספרי החברה. משעה שנקבע כי אין להתיר הוצאות אלו לחברה, ממילא היה מקום "להשיב את המצב לקדמותו" ולראות בבעלי המניות כמי שעדיין חייבים לחברה את הסכומים שמשכו ממנה וטרם הוחזרו על ידם. יתר על כן, נראה כי לגישת המשיב, לא רק שיש לראות בבעלי המניות כמי שחייבים את הסכומים הנ"ל לחברה, אלא שיש לראות בהם כמשיכות שלהם ולסווגן כמשכורת, במועד שבו הן נדרשו כהוצאה בחברה.

5. על גישה זו של המשיב מלין המערער. לדידו, גם אם אין להכיר בהם כהוצאה אצל החברה כאמור בהסכמי השומה, עדיין אין לייחס למערער הכנסה בגינם. שהרי המשיב לא הוכיח, ולמעשה אף לא טען, כי הם נמשכו בפועל על ידו, אלא רק כי זו התוצאה הנובעת מהרישום החשבונאי בספרי החברה, דהיינו כזיכוי בכרטיס המערער. יתר על כן, מאחר שההוצאות לא הותרו בניכוי אצל החברה, אין מקום "להענשה כפולה" הן של החברה והן של המערער.

6. בנוסף, טוען המערער כי הוצאות 2004 מתייחסות במקורן לשומותיה של החברה בשנים 2002 ו-2003 – אלו שנות המס שנדונו בהסכם השומה משנת 2006 ו"התגלגלו" לאחר מכן להסכם השומה משנת 2010 – והרי שומת 2002 התיישנה והמשיב לפיכך אינו רשאי לייחס למערער כל הכנסה הנובעת מאי ההכרה בהוצאה בהתייחס לאותה שנה.

ב. העובדות הרלוונטיות לסוגיה השנייה וטענות הצדדים:

7. ביום 19.4.07 מכר המערער יחד עם בעלת המניות השנייה בחברה, היא גרושתו הגב' סטו וסרמן, את מניותיו בחברה ולא דווח על רווח הון.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-6569 וסרמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

8. לטענת המשיב, מהסכם המכירה אשר צורף לנימוקי הערעור כנספח ג' עולה כי למערער נוצר רווח הון בסך 687,942 ₪ (ר' סעיפים 3.1 ו-3.5 להסכם) כאשר סכום זה כולל הן את יתרת החוב של בעלי המניות לחברה כרשום בספריה. דהיינו סך של 637,942 ₪ אשר בהתאם להסכם לא תוחזר על ידי המוכרים, והן סכום נוסף של 50 אלף ₪ שהקונים התחייבו לשלם במזומן למוכרים.

9. לטענת המערער, המדובר ב"רווח תיאורטי" שהרי הוא לא קיבל סכום כלשהו מהקונים ולא הפיק כל ריווח, ובכל הנוגע לסך של 50 אלף ₪, הרי שנאמר באותו הסכם כי סכום זה "יקוזז ממשכורת המוכרים" (המוכרים המשיכו להיות מועסקים בחברה ולקבל ממנה משכורת). משמע כי המוכרים כבר שילמו את המס בגין אותה משכורת ואין לחייבם בכפל מס.

ג. העובדות הרלוונטיות לסוגיה השלישית וטענות הצדדים

10. כאמור, המערער החזיק במחצית מניות החברה כאשר המחצית השנייה של המניות הוחזקה בידי בת זוגתו לשעבר, הגב' סטו וסרמן. בני הזוג התגרשו בשנת 2007.

11. טוען, אפוא, המערער כי גם אם היה מקום לחייב במס בגין סכומי הוצאות 2004 והוצאות 2006, הרי שבהיותו בעל מחצית ממניות החברה, אין לחייבו אלא בגין מחצית מהסכומים הנדונים, ואילו את היתרה יש לייחס לבעלת המניות השנייה.

12. הוא הדין בכל הנוגע לרווח ההון ממכירת מניות החברה. אף בעניין זה טוען המערער, כי בהיותו בעל מחצית המניות בלבד, הרי שגם אם יש מקום לחייב את המכירה במס ריווח הון, היה לחייבו אך ורק במחצית המס ולא במלואו. מה גם שבהסכם הגירושין נקבע כי כל אחד מבעלי המניות זכאי לקבל את תמורת חלקו בגין מכירות מניותיו.

13. המשיב מצדו טוען, כי בדיקותיו העלו, כי ייחוס כלל ההכנסות והרווחים למערער, שלא בהתאם לחלקו במניות החברה, אכן משקף את המצב ששרר בין בני הזוג. יתר על כן, המערער – להבדיל מגרושתו, שהציגה נתונים בפני המשיב – בחר שלא לשתף פעולה עם המשיב ואין לו אלא להלין על עצמו. לו היה המערער משתף פעולה עם המשיב "בזמן אמת" ייתכן, כי היה ביכולתו להפריך את הטענות והנתונים שסיפקה גרושתו למשיב. אך המערער, נקט ב"שב ואל תעשה" והיום, במסגרת הליך הערעור, החליט לנסות להעלות טענות כנגד קביעותיו של המשיב, המבוססות, כתמיד, על החומר שמוצג לו בעת עריכת השומה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-6569 וסרמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

14. כן נטען על ידי המשיב, כי מהראיות שהוצגו בפניו עלה, כי קיימת התחשבות פנימית בין השניים, אשר איננה קשורה לחלוקת המניות ביניהם. עובדה זו, הניכרת מהסכם הגירושין עליו רוצה להסתמך המערער ואף המשיב הסתמך עליו במסגרת שומתו, באשר על הסכם זה חתומים הן המערער והן גרושתו, הביאה את המשיב לבצע בדיקות וחקירות טרם שייחס את השומה לכל אחד מהצדדים בהתאם להיקף אחזקת המניות בידי. בדיקות אלה העלו, כפי שעולה מדברי העדה מטעם המשיב, כי יש לייחס למערער את מלוא השומה.

15. יש לציין כי מתדפיס המחשב שצורף להודעת הערעור עולה כי המערער הינו בן הזוג הרשום בשנות המס הרלוונטיות. עם זאת, הצדדים לא התייחסו לסוגיה זו במסגרת טיעוניהם.

ג. סוגיות וטענות נוספות

16. בנוסף לאמור לעיל, המערער אף טוען, כי לא קיבל שומות ומדובר בפלטי מחשב בלבד. למערער לא ידוע מדוע הוחלט באופן שרירותי, כי כל הסכומים הרשומים בשומת המשיב יושתו עליו בלבד. שכן, כרטיס הבעלים המנוהל תחת שמו נמצא ביתרת זכות וזאת בסך של 160,514 ₪. כאן המקום להעיר כי במסמך שצירף המערער לנימוקי הערעור מופיעה יתרת חובה לבעלי המניות בסך 637,942 ₪ ואין זה ברור על מה נסמך המערער בטענתו בנוגע לקיומה של איזו יתרת זכות.

17. עוד טוען המערער, כי מאחר שעזב את החברה והחברה נמכרה – נמנעו ממנו מסמכי החברה והוצאותיה – ואלו כלל אינן ברשותו.

18. המשיב מצדו טוען כי לא עלה בידי המערער להרים את נטל ההוכחה המוטל עליו לסתור את שומת המשיב וכי נמנע מלהביא עדים אשר יכלו לתמוך בגרסתו. כך למשל, נמנע המערער להזמין לעדות את רואה החשבון של החברה אשר עשוי היה לשפוך אור על נסיבות רישום ההוצאות בכרטיסי החו"ז של המערער או על העומד ביסוד הסכמי השומה שהוא חתום עליהם בשם החברה. המשיב בנה איפוא את השומה על בסיס ממצאים ואסמכתאות אשר דלה בכוחות עצמו. זאת נוכח אי הדיווח מצד המערער על מכירת החברה ונוכח אי המצאת המסמכים אשר יאמתו את הוצאת הסכומים הנטענים על ידו ואשר נרשמו כזיכויים בכרססת בעל המניות שעל שמו.

19. בנוסף, טוען המשיב, כי המשיב הוכיח כי טענות המערער אינן קוהרנטיות, והמערער אף הודה כי נטה לטעות פעם אחר פעם בניסוח טענותיו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-6569 וסרמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

ד. דיון והכרעה

20. כאמור, בפני בית משפט עומדות שלוש סוגיות עיקריות במחלוקת:

א. האמנם יש לייחס למערער הכנסות בגין ההוצאות שנרשמו בחברה, אך לא הותרו בניכוי לצורך מס, דהיינו הוצאות בסך של 1,136,880 ₪ בשנת 2004 והוצאות בסך של 1,229,315 ₪ בשנת 2006. (להלן: "הסוגיה הראשונה").

ב. האם יש לייחס למערער ריווח הון בגין מכירת המניות בשנת 2007 וזאת בשל יתרת חובו לחברה ובשל הסכום הנוסף שהתקבל במזומן וקוזז כנגד משכורתו (להלן: "הסוגיה השנייה").

ג. בהנחה שאכן יש לייחס למערער הכנסות ורווחים כאמור, האם יש לייחס לו את מלוא ההכנסות והרווחים ולחייבו במלוא המס, או האם לאור היותו בעל מחצית ממניות החברה בלבד, וכן בשים לב לגירושיו בשנת 2007, יש לייחס לו אך ורק את מחצית ההכנסות והרווחים. (להלן: "הסוגיה השלישית").

21. באשר לסוגיה הראשונה, הרי שנראה, כי המערער אינו חולק על כך שהחברה ניכתה הוצאות שלא הותרו בניכוי וזאת כעולה מהסכמי השומה. המחלוקת נוגעת לשאלה האם בנוסף לתיאום ההוצאות האמורות במסגרת שומות החברה לשנים הרלוונטיות, רשאי היה המשיב לייחס למערער באופן אישי הכנסות בגובה אותן הוצאות.

22. המפקחת מטעם המשיב העידה כי תיאום ההוצאות בשומות החברה נעשה על שום שהמשיב סבר שהמדובר בהוצאות פיקטיביות שמעולם לא הוצאו ומעולם לא שולמו.

23. כפי שהוסבר על ידי המפקחת, הרי שבמסגרת ההסכם, הסכים המשיב לתת לחברה שהות נוספת לתשלום הכספים, וכן סוכם, כי ההוצאות יתואמו בשנת 2002 ויפרסו על פני שלוש שנים (עד שנת 2004). מההסכם עולה, כי כל האמור הוא בתנאי שעד ליום 30.6.07 ישולמו הכספים המגיעים לנטפוס אנגליה אשר יתקבלו בידי האחרונה כהכנסה. המערער לא הציג כל אסמכתא עד ליום 30.6.07 ועל כן, הגיע המשיב למסקנה כי מדובר בהוצאה פיקטיבית. משכך, בוטלה הכרת המשיב בהוצאה. דהיינו: ההוצאה לא הותרה בסופו של יום, זאת בהתאם לנקבע בהסכם מול החברה לשנים 2001-2003.

כך הסבירה בעניין זה המפקחת ממס הכנסה כדלקמן:

" ת. לפני שאגיע להסכם של 2010 אני רוצה לעשות סדר

בהסכם שנחתם בשנת 2006 לגבי שנים 2004 2002 2003 תואמו הוצאות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-6569 וסרמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

שנדרשו בחברה, מאחר ולא היו כל מסמכים. אחרי זה מס ההכנסה התיר אותם במשך 3 שנים בהתניה ובתנאי שהמערער וחברת נטפוס יספקו מסמכים להוכחת ההוצאה וזה היה אמור להיות מוכח עד 2007 בשנת 2010 נחתם הסכם נוסף עם מס הכנסה לשנים 2004, 2006, 2007. בהסכם הזה לא היתיר מס הכנסה את כל ההוצאות שנתבעו בשנת 2001 ה-1,136,880 ₪ שהוא נתן לנישום להוכיח את זה והוא לא הוכיח את זה.

24. התרשמתי כי המפקחת ממס הכנסה הציגה גרסה נכונה בסוגיה זו – שלא נסתרה - וכי אכן הצדדים הגיעו להסכם בעניין זה. דא עקא, המערער לא עמד בהסכם ולא הציג כל ראיה לסתור את גרסתו של המשיב.

25. בהקשר לאמור לעיל, יודגש, כי במסגרת הדיון שנערך בפני לא הציג המערער כל הוכחה, אשר ממנה ניתן ללמוד באשר להוצאות שלגביהן טען המערער, או לנסיבות אי ההכרה בהן והסכמי השומה, והרושם שנתקבל אצלי הוא, כי ראיות מעין אלה אינן בנמצא.

26. **הנה כי כן, המערער לא עמד בנטל ההוכחה המוטל עליו. מלבד עדותו שלו, לא הביא המערער אף עד נוסף לתמוך טענתו, באשר להוצאות הנטענות ובדבר דיווחי רואה החשבון מטעמו, בשמו. כך, לא טרח כאמור המערער להביא לעדות את רואה החשבון אשר ייצגו בהסכמי השומה מול פקיד השומה ואשר שימש כמיצגו בכל התקופה הרלוונטית לשומה. לא זו אף זו: המערער לא הביא תחשיב מטעמו, שיש בו כדי להזים את תחשיבי המשיב.**

27. **מהאמור עד כה ניתן לקבוע כי לא היה מקום לזכות את כרטיס המערער בגין הוצאות אלו, כאילו אלו שולמו על ידו לטובת החברה, ולפיכך יש לראות במערער כמי שיתרת חובו כלפי החברה נותרה כפי שהייתה בטרם הזיכוי האמור.**

28. והנה, לגישת המשיב, משכך הם פני הדברים, יש לייחס למערער הכנסות במועד שבו זוכה, שלא כדיון, כרטיסו בחברה בגובה סכומי ההוצאות, דהיינו בשנת 2004 ובשנת 2006, כאילו במועד זה משך סכומים אלו מהחברה. ועוד לגישת המשיב, יש לסווג משיכות אלו כמשכורת.

29. **אני סבור כי הן בשאלת עיתוי ההכנסה והן בשאלת סיווגה, נפל המשיב לכלל טעות. אכן, הקטנת יתרת חובו של המערער לחברה נעשתה שלא כדין ולא שיקפה החזר ממשי ואמיתי של חוב המערער לחברה, אך היא אינה בהכרח מגיעה כדי הכנסה, ובוודאי לא בהכרח הכנסה באותו מועד. כשם שעצם העובדה שהמערער היה ביתרת חוב כלפי החברה**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-6569 וסרמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

במועד האמור, אין פירושה שיש לזקוף לו הכנסה, כך ביטול הזיכוי כשלעצמו אינו מהווה הכנסה. עדיין נדרשים אנו לבחון מה עומד מאחורי אותו חוב ומה נסיבותיו, ובעיקר - האם הנסיבות מלמדות על קיומה של כוונה להחזיר את החוב ובאיזה מועד, כפי שנאמר על ידי כב' השופט מינץ בעניין ע"מ 10-10-1911 + ע"מ 11-02-47226 + ע"מ 11-02-47258, חברת ש.י. שם טוב בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1, מיסים כז/5 (אוקטובר 2013) 175:

"ככלל, הגדרת מהות משיכות בעלים טמונה בשאלות שבחוק ושבועובדה. בחינת התקבול תעשה על פי מכלול נסיבות העניין, וסיווג התקבול ייקבע לפי מהותו הכלכלית ולא על יסוד כינויו בפי הצדדים (ע"א 468/01 חטר ישי נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד נח(5) 326; ע"מ (י-ם) 10-12-33277 לוי נ' פקיד שומה ירושלים 3, 30.1.13)"

30. האם העובדה כי המערער הקטין, שלא כדיון, את יתרת חובו כלפי החברה בגובה הסכומים האמורים מלמדת, כשלעצמה, כי לא היתה לו עוד כוונה להחזירם ולפיכך כי אין מדובר בהלוואה אלא במשיכות המגיעות כדי הכנסה? המשיב לא העלה טענה מעין זו, ואף כי אפשר ולכך כיוון דעתו, לא מצאתי כי ניתן להגיע לתוצאה זו, במיוחד כאשר לא הוברר מה נסיבותיה של אותה יתרת חוב שהוקטנה (שלא כדיון) בשל זיכוי כרטיס בעלי המניות. יתר על כן, לגישת המשיב, כפי שעולה מעמדתו לעניין תוצאת המס הנובעות ממכירת מניות החברה, המועד שבו יש לייחס הכנסה למערער בגין יתרת חובו לחברה, כרשום בספרי החברה, הוא במועד מכירת המניות, שכן במועד זה, כפי שעולה מסעיף 3.5 להסכם מכירת המניות, "מוחלים" הקונים, וממילא גם מוחלת החברה, על יתרת חובם של בעלי מניותיה הקודמים.

31. ראוי, אפוא, כי המשיב ינהג דין שווה, לכל הפחות בכל הנוגע למועד אירוע המס, הן ביתרת החוב הרשומה בספרי החברה (שאותה הוא ראה כתמורה עבור המניות) והן ביתרת החוב הנוספת שהוא מייחס למערער בשל כך שכרטיסו בחברה זוכה שלא כדיון בתשלומים שלא שולמו על ידו בפועל.

32. והוא הדין בשאלת סיווג ההכנסה. המשיב סבור כי יש להתייחס להכנסה זו כמשכורת, אלא שכפי שהעידה המפקחת בעדותה:

"בספרים של חב' נטפוס הייתה יתרת חובה של משיכת כספים. רוה"ח מטעם המערער בעצם רשם הוצאה שכנראה לא הייתה הוצאה נכונה, פיקטיבית אפילו כי לא הומצאו כל מסמכים ונחתם הסכם שאכן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-6569 וסרמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

ההוצאות לא היו צריכות להידרש, זה ההסכם של 2010. ובצורה הזאת למעשה הוא יצר התחייבות של החב' למערער והקטין את יתרת החובה. זה מה שעשה ר"ח בספרים. מס הכנסה ביטל את הכל והעמיד את יתרת החובה על הסכום הנכון וראה את המשיכות מהחב' כהכנסה בידי המערער. אנו מסווגים הכנסה כזאת או כמשכורת או כדיבידנד וזה לא הכנסה של החברה. הרי יש להדגיש שהדבר היחידי שחל על החב' זה ניכוי מס במקור בגין אותה הכנסה של היחיד. המס על דיבידנד 25 בשנים שלנו 25 אחוז ללא רישום הוצאה בחב', ומס על משכורת זה לפי שיעור מס שולי" (ע' 9 לפרוטוקול).

33. משמע כי אין בהכרח לסווג משיכות בעלים מהחברה כמשכורת, ויש מקרים שבהם ראוי ונכון להתייחס אליהם דווקא כדיבידנד. דומה כי במקרה שלפנינו אכן ראוי להתייחס למשיכות אלה כדיבידנד דווקא. טעם הדבר הוא כי סכומים אלה משקפים הוצאות שתואמו בחברה, משמע כי החברה נדרשת לשלם מס בגינם, ויש להביא זאת בחשבון בעת ייחוסם למערער.

34. אם אמנם יסווגו סכומים אלה כדיבידנד וימוסו בהתאם, ממילא אף לא תהא עוד טרוניה למערער כי המדובר ב"הענשה כפולה", וכי די בכך שההוצאות לא הותרו בחברה ושולם עליהם מס ואין מקום למסותם גם בידי בעלי המניות. כאמור, אין מקום למסותם כמשכורת, אך בוודאי שיש מקום למסותם כדיבידנד.

35. בהקשר זה יצוין כי לא הובאו בפני ראיות בנוגע למס ששולם, אם שולם, על ידי החברה בשל תיאום ההוצאות כאמור, אך חזקה כי המשיב יפעיל את סמכותו בעניין זה והמס ישולם בהתאם למתחייב בהסכם השומה, לרבות בשל אי ההכרה בהוצאות.

36. באשר להתיישנות, מקובלת עליי טענתו של המשיב, לפיה יש לדחות את טענת המערער בדבר ההתיישנות כביכול, שחלה על חלק מההוצאות שלא הותרו, שכן מקורן בשנת 2002. אכן, ההסכם משנת 2006 כולל התייחסות אף לשנת 2002, אך ברור כי אין בכך כדי להביא להתיישנות סכום כלשהו הכלול בשומה שנקבעה בהסכם.

37. הסכם השומה דינו ככל הסכם אחר ועל הנישום, כמו פקיד השומה, מוטלת החובה לקיימו. יתר על כן, גם אם היתה קמה לכאורה למערער טענה כלשהי בכל הנוגע להתיישנותה של שומת שנת 2002, הרי שההסכם יצר השתק לא רק כלפי החברה, (ראה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-6569 וסרמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

עמ"ה 8047/04 יהושע טוטנאור נ' פקיד שומה י-ם 1. מיסים כ/2 (אפריל 2006) 211) אלא גם כלפי המערער, בהיותו בעל מניות ומנהל בחברה.

38. המערער בסיכומיו, טוען כי לא קיבל לידי את השומות נשוא הערעור. אין בידי לקבל את גרסתו. המשיב הציג הודעת הפקס מיום 1.6.10 שנשלחה לרואה החשבון של המערער (אשר סומנה כמס/2). כמו כן, התקבל אישור קבלת השומות ע"י מזכירתו של רואה החשבון ומכאן, שאין למערער להלין בעניין אי קבלת השומות לידי.

39. **באשר לסוגיה השנייה**, דהיינו מכירת מניות חברת נטפוס, ייאמר, כי החוק מתווה דרך באשר לדיווח שלאחר מכירה. לפי סעיף (ד)1(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: **"פקודת מס הכנסה"** או **"הפקודה"**): כשנמכר נכס, שומה על המוכר להגיש לפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום המכירה, דוח בטופס שקבע המנהל, שיפרט את חישוב רווח ההון או הפסד ההון שהיה לו וחישוב המס החל במכירה כאמור, וישלם מקדמה בסכום המס החל על הרווח לפי סעיף זה.

40. בענייננו, בשנת 2007 מכרו בעלי המניות את החברה ולא דיווחו על רווח הון. רואה החשבון של החברה טען, כי רווח ההון הינו אפס ולכן לא דיווח על המכירה למשיב. טענה זו אינה הולמת את הוראת סעיף 91(ד)1(1) לפקודה, הקובע חובת דיווח על רווח הון תוך 30 יום מיום המכירה, בין אם קיים רווח הון ובין אם לאו. הנה כי כן, מקום בו המערער לא דיווח כלל על המכירה, ובהעדר דיווח כאמור, בדין נהג המשיב כאשר נהג בהתאם לקבוע בסעיף 91(ד)2 לפקודה, וחייב את המערער בגין רווח ההון שהתקבל מן המכירה.

41. בסעיף 3.1 להסכם מכירת החברה מיום 19.4.07 (להלן: **"הסכם המכירה"**) נקבע כי הקונה (דנקוט) מתחייב לשלם למוכר (המערער) סך של 50,000 ₪. עוד צוין, כי סכום זה יקוזז משכר המוכר למשך חמישה חודשים מיום המכירה. אני מקבל בעניין זה גישתו של המשיב לפיה, יש לראות בסך זה תמורה נוספת בידי המוכר בגין מכירת המניות, ואין להחשיבה כ"קזוז", מאחר שהמערער לא הוכיח כי הקיזוז נעשה בפועל. בהינתן שלא הוכח קיזוז כאמור, הרי שלשון הסעיף מעלה דווקא כי סכום זה ניתן כתשלום בגין רכישת המניות של החברה.

42. בסעיף 3.5 להסכם נקבע, כי הקונה מודע לכך שיתרת חובו של המערער לא תושב לחברה. מכאן, כי המערער לא החזיר את חובו לחברה ומכר את מניותיו בה, ויש לראות, לשיטת המשיב, ביתרת החובה שלא הושבה כתמורה ששולמה למערער בגין מכירת המניות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-6569 וסרמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

43. גם אם קביעתו של המשיב, לפיה המדובר בתמורה עבור המניות, אינה נקיה מספק, לא מצאתי לנכון להתערב בקביעה זו של המשיב, מה גם שהמערער לא העלה טענה בעניין זה מלבד כי המדובר ב"ריווח תיאורטי". אכן, המוכרים לא קיבלו תשלום בפועל עבור המניות, אך בוודאי אין לומר כי המדובר בריווח תיאורטי, שכן עובדה היא כי הייתה להם יתרת חוב כלפי החברה וכי בעקבות המכירה הם לא נדרשו יותר לסלק יתרה זו.

44. אשר לסוגיה השלישית, דהיינו חיובו של המערער במלוא המס למרות היותו בעל מחצית המניות בחברה - המערער הציג בעניין זה שני מסמכים: האחד הסכם המכירה הנזכר לעיל, והאחר הוא הסכם גירושין (להלן: "**הסכם הגירושין**") של המערער מגרושתו הגב' סטו וסרמן מיום 25.3.07. המשיב לא הטיל ספק בקיומם של המסמכים והתייחס אליהם כחלק ממסכת העובדות הרלוונטיות בתיק. אי לכך יש לראות מסמכים אלה כחלק מראיות המערער בתיק.

45. המסמכים שהציג המערער מדברים בעד עצמם ומהם עולה, כי החברה הייתה בבעלות משותפת של המערער וגרושתו סטו. כמו כן עולה, החברה נמכרה לצד ג' לאחר הגירושין ע"י המערער וסטו. עיון בהסכם המכירה מעלה כי המסמך נחתם בתל אביב ביום 19.4.07. בהסכם המכירה נאמר מפורשות, כי **ההסכם נעשה בין אלדד וסרמן וסטו מצד אחד, למול דנגוט מחשבים ואבי קמינסקי מצד שני. בהסכם אף נאמר, כי הן המערער והן סטו אוחזים ב-49.5% מהמניות של החברה כל אחד (ההסכם מצורף כנספח לנימוקי הערעור).** להסכם המכירה קדם הסכם גירושין בין המערער לבין סטו שנחתם ביום 25.3.07. כלומר כחודש לפני הסכם המכירה. בסעיף 19 להסכם הגירושין נכתב: "**לצדדים חברה משותפת בשם 'נטפוס' ... הרשומה על שם הצדדים בחלקים שווים**". בסעיף 21 להסכם הגירושין נאמר כי "**מוסכם בין הצדדים חברת נטפוס תימכר על ידי הצדדים לצד ג' לכל המרבה במחיר ותמורתה תתחלק בין הצדדים בחלקים שווים**".

46. לא מצאתי ממש בטענת המשיב לפיה בשנת 2007 כאשר התגרש המערער מאשתו, היא קיבלה משכורת חודשית בסך 10,000 ₪, אך לא נטלה כל חלק במכירת החברה (דברי העדה מטעם המשיב במסגרת חקירתה הנגדית: עמ' 8 לפרוט', ש' 26-30. ובהמשך, עמ' 9 לפרוט', ש' 2-7). בעניין זה ראיתי לקבל את גרסת המערער לפיה, לאור העובדה כי היה אך ורק בעל מחצית ממניות החברה, ולאור הסכם הגירושין המדבר בעד עצמו, הוא היה צריך להיות מחויב במחצית סכום שומת המס שהשית עליו המשיב. דבריה של נציגת המשיב, המפקחת דגנית לוי, ולפיהם לא ניתן לחשוף את תוצאות הבדיקות לפיהם היא "**לא יכולה לחשוף את כל הבדיקות ואל כל התהליך ביקורת שאנו עושים**" (עמ' 8 לפרוט' שור' 26-27), באשר למצבם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-6569 וסרמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

הפינגסי של המערער וגרושתו סטו, אינם מקובלים עליי, שכן השאלה נשאלה במהלך חקירה בבית משפט והיה מקום להשיב עליה תשובה גלויה שכן לא חל על עניין זה כל חיסיון, ואף לא התבקש כל חיסיון ע"י המשיב – בעניין זה.

47. יודגש כי האמור לעיל נכון הן לעניין חיוב המס שהושת בגין מכירת המניות, והן לעניין חיוב המס בגין אותן הוצאות שלא הותרו בחברה וזוכו, שלא כדין, בכרטיסי בעלי המניות. כאמור לעיל, יש לסווג סכומים אלה כהכנסת דיבידנד ולא כמשכורת. מאחר שכך ראוי לייחס הכנסות אלו לשני בעלי המניות בהתאם לחלקיהם בחברה. יתר על כן, מן הדין לראות בהם כהכנסה לא במועד שבו זוכו כרטיסי בעלי המניות, אלא במועד שבו נמכרה החברה, דהיינו בשנת 2007.

48. במועד מכירת המניות היו בני הזוג גרושים ולפיכך כל אחד מהם נושא בנפרד בנטל המס החל עליו בגין חלקו במניות, אם בגין התמורה הנובעת לו ממכירת המניות (במקרה זה – יתרת החוב כרשום בספרי החברה) ואם בגין הכנסת דיבידנד שיש לייחס לו בשל אותן מניות (במקרה זה – יתרת החוב הנובעת מזיכוי שנרשם, שלא כדין, בכרטיס בעלי המניות).

49. **התוצאה מכל המקובץ היא כדלקמן:**

יש לייחס למערער הכנסת דיבידנד בשנת 2007 בגין מחצית הסכומים שלא הוכרו כהוצאה בספרי החברה על פי הסכמי השומה.

יש לייחס למערער ריווח הון בשנת 2007 בגין מחצית יתרת החוב הרשומה בספרי החברה.

בנסיבות הנ"ל, לא ראית מקום לעשות צו להוצאות ולפיכך כל צד יישא בהוצאותיו.

ניתן היום, כ"ד ניסן תשע"ד, 24 אפריל 2014, בהעדר הצדדים.



ד"ר אחיקם סטולר, שופט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-07-6569 וסרמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני: