



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

צבי זימרמן
באמצעות ב"כ עו"ד שי עינת
נגד

מערער

פקיד שומה נתניה
ע"י ב"כ עו"ד עודד שטאובר
מפרקליטות המדינה

משיבים

פסק דין

לפניי ערעור על שומת מס הכנסה לשנת המס 2012, שהוציא המשיב, מכוח סעיף 152(ב) לפקודת מס ההכנסה (נוסח חדש) תשכ"א – 1961 ("הפקודה"). בשומה נקבע שהמערער חייב במס על הכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה על יתרת העודפים שמשך מחברה שבשליטתו בסך 2,200,000 ₪. נוסף על האמור, נקבע שהמערער חייב במס על הכנסה מריבית על יתרת העודפים שמשך לשנת 2012 בסך 137,280 ש"ח, לפי סעיף 3(ט) לפקודה כהכנסת עבודה.

רקע וטענות הצדדים בהתאם להודעות המפרשות את נימוקי השומה והערעור

טענות המשיב כפי שהן עולות מההודעה המפרשת את נימוקי השומה

1. המשיב טען כי בין השנים 2001-2009 שימש, מר זימרמן צבי ("המערער") כמנכ"ל חברת קמור בע"מ, שהייתה יבואנית רכבי BMW. המערער העניק את שירותיו לחברת קמור באמצעות חברה שבשליטתו המלאה, חברת צ.זימרמן השקעות ניהול ופיתוח עסקי בע"מ, ח.פ. 513066035 ("זימרמן השקעות" או "החברה").

2. החברה צברה עודפים בסך 2,327,546 ש"ח. בשנת 2009 משך המערער את העודפים שנצברו בחברה. בסוף שנת 2009 החברה הפסיקה את פעילותה. בשנה זו הקים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

- המערער את חברת ל.צ. זימרמן בע"מ, ח.פ. 51457288 ("ל.צ. זימרמן"), הנמצאת בבעלותו המלאה, שעסקה בייזום השקעות ופיתוח עסקים בתחום הרכב. המערער משמש לאורך השנים כמנכ"ל חברת ל.צ. זימרמן.
3. במהלך ביקורת שערך המשיב בשנת 2013 התגלה כי המערער משך את עודפי חברת זימרמן השקעות בע"מ מבלי שהוא דיווח על כך למשיב ומבלי ששילם מס בגין העודפים שמשך.
4. במהלך דיון שהתקיים במשרדי המשיב טען המערער כי הוא סובל מ"מצוקה תזרימית". לפני משורת הדין, הגיע המשיב עם המערער להסכמות לגבי השנים 2009-2011, לפיהן יחויב המערער במס על הכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה, רק על חלק קטן מהעודפים שמשך בסך 127,546 ₪, וכן חויב במס על סכום הריבית שהיה עליו לשלם על העודפים שמשך בשנים 2009-2011 לפי סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה כהכנסת עבודה; המערער התחייב להמחות את יתרת העודפים שמשך מהחברה בסך 2,200,000 ש"ח ("יתרת העודפים") ולרשום אותה כיתרה בספריה של חברת ל.צ. זימרמן לחובת המערער, חלף הרישום בחברת זימרמן השקעות. ההסכמות בין הצדדים עוגנו בהסכם שומה לשנים 2009-2011 שנחתם ביום 14.4.2013 ("הסכם השומה", מש/8).
5. בשנת 2016 ערך המשיב ביקורת נוספת בתיקו של המערער ובתיקה של חברת ל.צ. זימרמן. בביקורת התגלה, שלא זו בלבד שהמערער הפר את הסכם השומה, אלא שפעם נוספת הוא לא דיווח ולא שילם מס על משיכת העודפים; המערער לא רשם את יתרת העודפים בספריה של חברת ל.צ. זימרמן; חברת ל.צ. לא דיווחה על הכנסה מריבית שקיבלה מהמערער ולחילופין המערער לא דיווח ולא שילם מס על הכנסה מריבית לפי סעיף 3(ט) לפקודה, כפי שהיה מתבקש, לו היה מדובר בהלוואה.
6. בדיוני שומה שנערכו טען מייצג המערער כי מדובר בטעות ואמר כי הוא "מודע לכך שיש לשלם את סכום המס המתחייב לרבות ריביות ומה שכרוך בכך" (פרוטוקול דיון מיום 29.3.2016, מש/2). עוד הוסכם כי "יש לחייב ריבית 3(ט) על יתרת החובה (2,200,000 ש"ח) שהייתה אמורה להירשם בספרי [חברת ל"צ - ע"ט]", וכן כי "יש למסות את יתרת החובה שלעיל כדיבידנד" (פרוטוקול דיון מיום 8.5.2016, מש/9).
7. לטענת המשיב, זמן קצר אחר כך המערער חזר בו מהסכמותיו. אי לכך הוציא המשיב למערער שומה על פי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה (שלב א'), שומה לפי מיטב השפיטה מיום 27.12.2016, מע/6). המערער הגיש השגה על השומה, בה שינה את גרסתו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

העובדתית וטען לראשונה כי יתרת העודפים שמשך היא בגדר הלוואה, אך לנוכח מצבו הרפואי (המערער הוגדר כנכה 100% החל מיום 29.10.2014), המערער הצהיר כי בשלב זה לא יעלה בידו להשיב את מלוא סכום ההלוואה לחברה (השגה מיום 15.2.2017, מש/10).

8. המשיב דחה את השגתו של המערער והוציא לו ביום 28.12.2017 שומת מס בצו (שלב ב', מש/11) לפי סעיף 152(ב) לפקודה, לשנת המס 2012. בשומה נקבע שהמערער חייב במס על הכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה על יתרת העודפים שמשך בסך 2,200,000 ש"ח. נוסף על האמור, נקבע שהמערער חייב במס על הכנסה מריבית על יתרת העודפים שמשך לשנת 2012 בסך 137,280 ש"ח, לפי סעיף 3(ט)(א) לפקודה כהכנסת עבודה – בהתבסס על הסכמתו של המערער, לפיה הריבית שצבר בשנים 2009-2011 חייבת במס לפי סעיף זה.

9. המשיב דחה את טענת המערער כי מדובר בהכנסת משכורת פטורה מכוח סעיף 9(5) לפקודה, היות ומדובר בסכומים שנמשכו ע"י המערער בסוף שנת 2009 ואין בינם ובין יגיעה אישית שנעשתה או לא ע"י המערער בשנת המס דבר. למעלה מן הצורך טען המשיב כי ממילא המערער אינו זכאי לפטור ממס בשנת המס שכן הפטור חל רק מסוף חודש אוקטובר 2014.

טענות המערער כפי שהן עולות מההודעה המפרשת את נימוקי הערעור

10. הטענה כי יתרת החוב היא הלוואה: השומה שהוצאה עניינה ביתרה בספרי חברה זימרמן השקעות הרשומה לחובת המערער כלפי החברה, בסך של 2.2 מיליון ₪ לתום שנת המס 2011.

11. לטענת המערער, יתרת החוב הרשומה ליום 31.12.2012 (כאמור בשומה בצו) היא הלוואה, בניגוד לעמדת המשיב, שרואה בה הכנסה מדיבידנד. לטענתו, בכוונתו להחזיר את ההלוואה מתוך רווחים שיפיק בעתיד. נטען כי במהלך שנת 2014 חלה הידרדרות חמורה במצבו הבריאותי של המערער, שהביאה לפגיעה קשה בתפקודו. הוא הפסיק לעבוד, והוא עבר אינספור ניתוחים והליכים רפואיים בניסיון לשקם את מצבו וזאת עד היום. הדבר גרם לפגיעה קשה ביכולתו להפעיל את עסקיו. משום כך גם לא עלה בידו להשיב את החוב לחברה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

- אך יובהר כי החברה לא ויתרה על החוב והמערער לא ויתר על רצונו להשיב את החוב לחברה, לא בדרך של מעשה ולא בדרך של כוונה.
12. עוד טען המערער כי לא ברור כיצד פקיד השומה הגיע למסקנה כי החוב הפך לדיבידנד דווקא בשנת 2012. לטענתו, הייתה לו הכוונה להשיב את הכספים שנמשכו מן החברה, שאם לא כן הרי לא היה חותם על הסכם שומה עם המשיב בשנת 2013. הסכם זה שנחתם הינו הצהרת כוונות על ידי הצדדים עצמם. לטענתו, במועד זה גם המשיב וגם הוא ראו את הכספים שנמשכו כהלוואה. הכספים שנמשכו שימשו את הנישום להשקעה במיזם עסקי חדש ("המיזם" "מיזם האוטובוסים"), אשר פירותיו יבשילו בעתיד הקרוב לבוא. למרבה הצער העיכוב נובע מן העובדה כי כל התוכניות השתבשו עת חלה לפתע והפך לנכה 100%. לטענתו, אין למנות במספר השנים לצורך "השבת החוב" את השנים בהם היה המערער עסוק בבריאותו הרופפת.
13. עוד טען המערער כי המשיב מודה בסעיף 14.4 לנימוקיו כי מה שגרם לו להוציא שומה זו אשר בערעור הינה העובדה כי יתרת החוב לא קבלה ביטוי בדוחות החברה האחות (בטעות) וכי לא שולם המס לפי סעיף 3(ט) לפקודה. כלומר, לטענתו, המשיב מודה כי הסיבה להוצאת השומה הינה למעשה טכנית/עונשית. ואכן, מקריאת נימוקי השומה המפורטים עולה התהייה מדוע דווקא שנת 2012 היא השנה בה חוב הפך לדיבידנד בידי בעל השליטה. לכך המשיב אינו מספק הסבר ישיר.
14. הטענה כי אין לייחס את החוב לשנת 2012: נטען כי החל מיום 29.10.14 הוכרה למערער נכות של 100% לצמיתות. ערעור זה מתייחס לשנת 2012, טרם ההחמרה במצבו של המערער ועם זאת כנגד יתרת חוב זו יש להכיר הכנסות ממשכורת בשנים הבאות.
15. לטענת המערער, גם אם המקור לחוב נובע משנים שקדמו לשנת 2012, הרי חיובו במקור חיוב כלשהו על פי הפקודה נקבע במועד החיוב. המשיב מייחס הכנסה למערער ליום 31.12.2012. ואם ייחוס ההכנסה נעשה בשנה זו הרי יש לבחון אם נעשתה יגיעה אישית בשנה זו על ידו. אכן צודק המשיב בקביעתו כי אם יקבל עמדה זו הרי יחול על המערער מס שולי שהוא מס גבוה מזה שקבוע בצו.
16. אולם, מאחר והמשיכות נעשו על פני מספר שנים, החוב לא נוצר במועד כלשהו אחד ויחיד, אלא באם קיימת ראייה ברורה וחד משמעית לכך. המערער טרח ועבד ככל יכולתו להצלחת המיזם העסקי. הפסיקה מכירה בקביעה של שיעור מסוים של יגיעה אישית מתוך הכנסותיו של נישום הזכאי לפטור בגין נכות, על פי הערכה או אומדן של מידת היגיעה האישית שאכן נעשתה בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

17. כמו כן, הפסיקה קובעת כי הפטור המבטא מדיניות חברתית, חל גם בנסיבות של הכנסה ממענק הנפרסת על פני שש שנים בהתאם להוראות סעיף 8(ג)(3) לפקודה, על כל שנה בפני עצמה. תנאי לתחולת הפטור הינו כי ההכנסה נובעת מיגיעה אישית של הנישום. יגיעה אישית יכולה להיות הכנסת עבודה, הכנסה מעסק או ממשלח יד.
18. הכרה בעובדה כי "ויתור על חוב" אינה במועד אחד, זאת כאשר אין ראייה המצביעה על כך, אלא נפרסת על פני מספר שנים תאפשר הקלת מה בידי המערער באמצעות משיכת משכורת, אשר תוביל להקטנת יתרת החובה לאור הפטור מכוח הוראות סעיף 9(5) אשר בידיו.
19. המערער העיר כי במסגרת הדיונים קיבל המשיב בתחילה, לצורכי פשרה, את העמדה המתוארת מעלה לפריסת החוב, אך מאוחר יותר חזר בו.
20. הטענה בעניין הוספת חיוב ריבית בגין הוראות סעיף 3(ט) לפקודה: עוד טען המערער כנגד עצם הפעלת הוראות סעיף 3(ט) לפקודה ולחילופין ביחס לשאלה האם החיוב מכוח הוראות סעיף 3(ט)(1) כדעת המשיב, או 3(ט)(2) כדעת המערער.
21. לטענתו אין מקום לחיוב יתרת החוב בריבית לפי סעיף 3(ט) לפקודה ביחס לשנת המס 2012, שכן טענת המשיב היא כי יתרת החוב הפכה להכנסה מדיבידנד ביום 31.12.2012.
22. בסיכומיו טען המערער כי הוא אינו חולק על כך שיש להפעיל את הוראות סעיף 3(ט) על המשיכה בגין שנת 2012, אך לדעתו יש לראות בזאת כהכנסה מדיבידנד מכוח סעיף 3(ט)(1)(ג). מכאן שהטענה הקודמת בהודעה המפרשת נימוקי ערעור - נזנחה.

דיון והכרעה

אין חולק על העובדות הבאות:

1. בביקורת בשנת 2013 התגלה כי המערער משך את העודפים שהצטברו בחברת צ.זימרמן, מבלי לדווח ומבלי לשלם מס. לאחר דיון בו טען המערער כי נקלע למצוקה תזרימית נחתם הסכם שומה לגבי השנים 2009-2011 (מס/8), כאמור לעיל.
2. בביקורת נוספת בשנת 2016 הסתבר למשיב כי המערער הפר את הסכם השומה ובעיקר לא רשם את יתרת העודפים, בסך 2,200,000 ש"ח בספריה של חברת ל.צ זימרמן ואף לא חויב בריבית על יתרת העודפים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

3. בדיון בעניין השומות לשנים 2012-2014 הוסכם שיש ליישם את הסכם השומה משנת 2013:

- א. למסות את יתרת העודפים האמורה כהכנסה מדיבידנד.
- ב. לחייב בריבית לפי סעיף 3(ט) לפקודה על יתרת החובה (2,200,000 ₪) שהייתה אמורה להירשם בספרי ל.צ זימרמן. (מ/ש/9)
4. המערער חזר בו מן ההסכמות הללו בדיונים נוספים, שהתקיימו בין הצדדים, ובהשגה שהגיש על השומה שהוצאה לו לפי מיטב השפיטה (מ/ש/10). עד היום, לא שילם המערער כל סכום על חשבון יתרת העודפים האמורה שמשך.

ההכרעה בערעור תיגזר אפוא מהתשובה לשלוש שאלות:

- (1) כיצד יש לסווג את יתרת העודפים בסך 2,200,000 ש"ח שמשך המערער - כדיבידנד או כהלוואה?
- (2) האם ייחוס יתרת העודפים ליום 31.12.2012 בדיון יסודה?
- (3) האם יש לחייב בריבית על יתרת החוב מכוח סעיף 3(ט)(1) לפקודה?

(1) סיווג משיכת הכספים כהלוואה או כדיבידנד

המסגרת הנורמטיבית

23. נקוט הוא בדינו כי יש לבחון כל עסקה לפי מהותה הכלכלית האמיתית ובהתאם למכלול נסיבות העניין, ולא לפי האצטלה הפורמאלית שהולבשה לה או הכינוי שהצדדים נתנו לה (ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 (2003); ע"א 3196/01 גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נח(2) 682, 694 (2004); ע"א 4254/13 לוי נ' פקיד השומה ירושלים 3, עמ' 13, (פורסם בנבו, 22.02.2015)).

24. עוד מציינת הפסיקה:

"הבחינה היא בחינה מהותית ולא פורמאלית[...]"

אכן, שאלת הסיווג הנכון של תקבולים היא שאלה מעורבת, משפטית ועובדתית. הסיווג הוא סיווג משפטי הנסמך על תשתית עובדתית בדבר סיבת תשלום התקבולים" (כב' הנשיא ברק בע"א



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

468/01 חטר-ישי, נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נח(5) 326, 333-334
(2004).

25. בכדי לקבוע כיצד לסווג משיכת כספים מחברה כדיבידנד או כהלוואה, יש לבחון בין היתר את תנאי המשיכה ואת מאפייניה ובהתאם לכך לסווגה. סווג זה הוא מהותי. שכן, אם המשיכה מסווגת כהלוואה, יש להחזירה לנותן ההלוואה, על-פי תנאי הסכם הלוואה, ואילו בסווג משיכה כדיבידנד, לא נדרשת החזרה. (ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, נט(5) 538, 564 (2005) ("עניין חזן"). ועוד, על סווג משיכה כהלוואה אין חיוב במס (אך יש לזקוף הכנסה בגין ריבית רעיונית בידי מקבל "הלוואה מוזלת") ואילו על סווג משיכה כדיבידנד יחוייב הנישום במס.

26. משיכת כספים בחברה וסיווגה, הגמיש לכאורה, עלול להביא לניצול לרעה, בקרב בעלי שליטה, בחברות שאינן ציבוריות. עמד על כך המלומד יוסף מ. אדרעי:

"טכניקה רווחת בעיקר בקרב חברות שאינן ציבוריות היא, שבעלי שליטה מושכים כספים בחברה והחברה מציינת בספריה את הסכום כ"יתרת חובה". לכאורה, אין מדובר כדיבידנד אלא בהלוואה. רשויות המס אינן מאשרות "טכניקה" זו, והן מתייחסות ליתרת החובה כאל דיבידנד החייב במס בידי בעל השליטה"
(יוסף מ. אדרעי, מבוא לתורת המיסים, התשס"ט-2008, עמ' 283).

27. המחוקק עמד על כך בתיקון 235 לפקודה, שעסק במיסוי חברת מעטים ובעל מניות מהותי בה. וכך נאמר בדברי ההסבר להצעת החוק:

"אחת התופעות הנפוצות של ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו שלבי הוא משיכות של כספים או נכסים מחברה בידי בעלי המניות של החברה, אשר משמשות את בעלי המניות ואינן מוחזרות במשך פרק זמן ארוך, ולעיתים אינן מוחזרות כלל. המשיכות מוגדרות על ידי בעלי המניות כהלוואה שתוחזר לחברה בבוא היום, או בתום תקופה ארוכה" (דברי הסבר להצעת חוק התכנית הכלכלית 2017 (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, מס' 1083, עמ' 505).

28. אף הפסיקה נתנה דעתה לכך, עוד טרם תיקון 235 לפקודה. הלכה היא כי כספים שנמשכו מחברה ולא הושבו לה, הם בגדר הכנסה פירותית שניתן לסווגם כדיבידנד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

בידי מקבלם. יפים לעניין זה דבריו של כב' השופט א. ויתקון בע"א 416/65 ורוק נ' פקיד השומה, תל-אביב 7, כ(2) 351, 356 (1966) ("עניין ורוק"):

"הלוואה' לצמיתות הניתנת לאדם על-ידי חברה בשל היותו בעל מניות באותה חברה, מן הדין לראות בה ריווח-שבפירות (אם לפי סעיף 2(4) לפקודה כדידידנד, אם לפי סעיף 2(7) כריווח מנכסים שאינם נכסי-דלא-ניידי ואם לפי סעיף 2(10) כריווח ממקורות אחרים), וזאת בלי להתחשב כלל ועיקר במקורו של הכסף בידי החברה."

(וראה גם ע"א שמואל לוי נ' פקיד השומה ירושלים 3 (פורסם בנבו, 22.2.2015, עמ' 14, וההפניות שם, "עניין שמואל לוי").

29. אף משיכת כספים מחברה על ידי בעל השליטה בה, מבלי שהוא חויב בריבית, תחשב בגדר הכנסה מדידידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה. כך נקבע בדנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, (נ(4), 817, 836 (1996), דבריה של כב' השופטת ט. שטרסברג-כהן):

"לעניין הדידידנד קיימת תמימות דעים בין המלומדים ומומחי המס כי הלוואה ללא ריבית, הניתנת על-ידי חברה לבעלי שליטה בה בתור שכאלה, היא למעשה דיוידנד, ויש לראותה ככזה לצורך מיסוי" (וראה גם: עניין שמואל לוי, עמ' 13-14).

ומן הכלל אל הפרט:

הכרעה

30. כידוע, כלל הוא כי נטל השכנוע בערעורים על שומת מס מוטל על שכמי הנישום. בהתאם, נקבע כי הנטל להוכיח כי טיבה של משיכת הכספים הוא הלוואה, הוא על מושך הכספים, ובעניינינו, המערער.

נפסק כי כדי להוכיח שאכן מדובר בהלוואה על מושך הכספים להוכיח מספר דברים:

- עיגון ההלוואה בהסכם;
- התחייבות מפורשת בהסכם ההלוואה להשבת הכספים;
- קיומו של לוח סילוקין לפירעון ההלוואה ומועד מפורש לפירעונה;
- רישום סכום המשיכה כהלוואה בספרי החברה המלווה;
- דווח על ההלוואה וחיובה במס בידי החברה;
- השבת הכספים בפועל, כולם או בחלקם, בפועל ע"י הלווה לפי תנאי ההסכם;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

- פעולות של החברה לדרישה והחזרת הכספים;
(עניין חזן, עמ' 564-565; עניין שמואל לוי, עמ' 14; עניין ורוק, עמ' 353).
31. המערער לא עמד בנטל הזה.
- המערער לא ביצע אף אחת מן הפעולות האמורות לעיל, ואף הודה בכך בעדותו:
כך למשל, יתרת העודפים בסך 2,200,000 ש"ח לא נרשמה בספרי חברת ל.צ. זימרמן
בניגוד להסכם השומה (מ/ש 8). (ואף קודם לכן לא נרשמה משיכת העודפים בספרי
חברת צ. זימרמן השקעות).
לא נכרת הסכם הלוואה בין המערער לחברות הכולל לוח סילוקין, התחייבות
ומועדים להחזרת הכספים (פרוטוקול עמ' 10, שורות 34-35; פרוטוקול עמ' 10-11,
שורות 1-36);
לא נעשה כל החזר כספי עפ"י לוח סילוקין, או למצער החזר סכומי כסף רנדומליים
או תשלומי ריבית מעת לעת, ע"ח משיכת הכספים ולשם הקטנת החבות (פרוטוקול
עמ' 8 שורות 20-21; פרוטוקול, עמ' 10 שורות 25-33);
לא שולם מס בגין ריבית רעיונית מכוח סעיף 3(ט) לפקודה על יתרת המשיכה בסך
2,200,000 שנצברה מיום 1.1.2012 ועד ליום 31.12.2012.
לא זו אף זו.
- באי רישום יתרת העודפים בסך 2,200,000 ₪ בספרי חברת ל.צ. זימרמן הפר
המערער את הסכם השומה שנחתם עם המשיב בשנת 2013 (מ/ש 8).
32. המערער אף הודה בעדותו כי במסגרת דיוני השומה נאמר לו על ידי המייצג, רו"ח
שמואליק פפר, כי יש למסות את הכספים שמשך כדיבידנד (פרוטוקול, עמ' 10,
שורות 10-12). במהלך הדיונים בשנת 2016 הסכים המערער ליישם את הסכם
השומה משנת 2013, כלומר למסות את יתרת החובה כדיבידנד ולשלם ריבית עפ"י
סעיף 3(ט) על יתרת החובה (מ/ש 9) – אך חזר בו מאוחר יותר מהסכמות אלו (עת
החליף מייצג).
מכל האמור לעיל עולה כי המערער לא עמד בנטל להוכיח כי יתרת העודפים שמשך
היא הלוואה.
33. זאת ועוד, בהשגה שהשיג על השומה לשנת 2012 שהוצאה לו לפי מיטב השפיטה
(מ/ע 6) טען המערער מפורשות כי עקב מצבו הרפואי "לא יעלה בידו של מר זימרמן
להחזיר את החוב לחברה" (סעיף 3 להשגה, מ/ש 10).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

34. דברים אלו הם הודאת בעל דין, שמשיכת הכספים, שנטען לגביה שהיא הלוואה מהחברה, הפכה להיות "הלוואה לצמיתות", ומשום כך, כפי שכבר נקבע בפסיקה פעמים רבות, יש לראות בה ריווח שבפירות, ובעניינינו, לראותה כהכנסה מדיבידנד.
35. המערער גם לא נימק בכתבי טענותיו, בסיכומיו או בעדותו כיצד התכוון להשיב את הכספים לחברת צ. זימרמן השקעות, שהפסיקה את פעילותה ודיווחה דוחות אפס, החל משנת 2010; לא הוסבר מדוע לא רשם את העודפים בספרי החברה החדשה שהקים, חברת ל.צ. זימרמן, כפי שהתחייב בהסכם; לא הוסבר אף מדוע לא ערך הסכם הלוואה מפורט בינו לבין חברת ל.צ. זימרמן.
36. נימוקיו של המערער בהשגה, לעניין טענתו כי משיכת העודפים היא הלוואה ולא דיבידנד, מסתכמים בכך ש"למר זימרמן הייתה כוונה להחזיר את הכספים" אבל לא יכול לעשות זאת מפאת מצבו הבריאותי הקשה (סעיף 10).
37. בסיכומיו ובעדותו הוסיף המערער נימוק נוסף. הוא טען כי השקיע את כל כספו במיזם שהקים ועבד קשה לשם כך. עוד טען כי כן הוציא לפועל את כוונותיו להחזיר את החוב וזאת במספר אופנים: בעצם החתימה על הסכם השומה; בפירעון "חלק מן החוב"; באמצעות קידום מיזם האוטובוסים וצרוף שותפים, ואף באמצעות פירעון פנסיות וחסכונות וניסיון לקבל הלוואה.
38. לא ניתן לקבל טענה זו. פעולות אלו אינן מעידות על כוונת המערער להחזיר את חובו. המערער אכן חתם על הסכם השומה וראה בכך, כטענתו, הצהרת כוונות בשנת 2013. אולם בשנת 2016, לאחר 3 שנים, הכוונות-אם היו כאלה – לא הגיעו לידי מעשה.
- בנוסף, לא ניתן לומר כי המערער פרע חלק מהחוב שכן הוא שילם אך מעט מזעיר במסגרת סגירת השומות לשנים 2009-2011. (מס הכנסה על סך של 127,546 ₪ בלבד מתוך סך משיכה של 2,327,546 ₪ - כ - 5.5% בלבד).
- קידום מיזם האוטובוסים וכל הקשור לכך אינו מצביע על כוונתו להחזיר את הלוואה, כי אם לבסס מיזם חדש ולהפיק ממנו רווחים. גם בשנת 2013 וגם בשנת 2016 (וגם בכתבי טענותיו) הצהיר המערער כי הוא ישיב את העודפים מפירות המיזם, אך כאמור, עד היום, שנים רבות לאחר הקמת המיזם, לא השיב המערער דבר על חשבון משיכת יתרת העודפים. המערער אף לא נתן, עד היום, תאריכי יעד מוגדרים להחזר הכספים. התייחסות למשיכת עודפי חברה כהלוואה חייבת להיות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

- תחומה בזמן, כפי שמקובל לעשות בהסכם הלוואה ובלוח סילוקין. הראיות הללו מצביעות על "הלוואה לצמיתות", וזאת בנוסף על כל האינדיקציות לעיל.
- לעניין פירעון הפנסיות והחסכונות והניסיון לקבל הלוואה – טענות אלו לא הוכחו. וגם אם אכן פרע המערער את חסכונותיו, הרי שאין חולק, שסכומים אלו לא הועברו ולו בחלקם להחזר משיכת יתרת העודפים.
39. בעדותו חזר המערער ואמר שבכוונתו להחזיר את הכספים שמשך (פרוטוקול עמ' 10, שורות 15-18). לשאלת ב"כ המשיב: "האם לאורך כל ההליך מהרגע שמשכת את הכספים ועד היום אכן התכוונת להחזיר את הכספים" ענה המערער: "יש לי רצון לשלם כל חוב שיש לי" (פרוטוקול, עמ' 10, שורות 22-24). דא עקא, שנאה דרש המערער, אך נאה - לא קיים.
40. כוונה ורצון להחזיר אינם מתבטאים בהכרזה מילולית בעלמא, ויש להוכיחה במעשים, המערער כשל בכך. אי ביצוען של אף לא אחת מהפעולות עליהן עמדה הפסיקה, ואף הפרת הסכם השומה שהיטיב עם המערער, ואיפשר לו להחזיר את יתרת העודפים שמשך מבלי לשלם מס, תומכים בטענת המשיב כי המערער לא התכוון להחזיר את הכספים שמשך, וכי יש לראות בכספים אלו כהכנסה מדיבידנד, החייבת במס.
41. המערער העיד בעדותו הראשית כי עד 29.10.14 היה איש עסקים פעיל ובשנת 2012 האמין והיה אופטימי שהמיזם החדש של האוטובוסים ישיא לו הכנסות אבל "לצערי נגמר לי כל המקורות הכספיים שלי וכדי שהחברה לא תתמוטט בכדי שאוכל לנסות ולהפעיל אותה חברתי לשותפים שהסכימו להמשיך ולממן את פעילות החברה" (פרוטוקול, עמ' 6, שורות 14-17).
42. בחקירתו הנגדית נשאל המערער מדוע לא החזיר כספים מההכנסות שהיו לו בשנים 2009-2018, והוא השיב כי היו לו "הכנסות ספורדיות לא מסודרות". (עמ' 10 שורה 31).
- בחקירה הנגדית, טען ב"כ המשיב כלפי המערער: "אם היית עושה כל מאמץ והיו לך הכנסות אז היית יכול להחזיר משהו על החשבון". לכך ענה המערער: "אתה קובע? ואני מודיע לך שלצערי ההכנסות שהיו לי לא כיסו את הוצאות המחיה, כל שכן את כל ההוצאות שהיו לי בגין הקמת העסק". (עמ' 11, שורות 7-8).
- לא ניתן לקבל טענות אלו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

ראשית, ההשקעה בהקמת מיזם האוטובוסים איננה יכולה לשמש נימוק לאי החזרת יתרת העודפים, שנמשכה כבר בשנת 2009. כפי שטען המשיב, ובצדק, העובדה שהמערער עשה ביתרת העודפים כבשלו ולא השאיר בידיו משאבים כדי שיוכל להשיב לחברה ולו מקצת מהעודפים שמשך, מוכיחה שלא הייתה לו כל כוונה להשיב את העודפים ושלא מדובר בהלוואה.

זאת ועוד, ממועד משיכת הכספים בשנת 2009 ועד למועד האירוע הלבבי בשלהי אוקטובר 2014 חלפו כחמש שנים, בהן אין חולק כי לא הייתה למערער כל מגבלה רפואית שמנעה ממנו להשיב את הכספים.

בנוסף, עדותו של המערער כי הכנסותיו היו "ספורדיות" אינה משנה את העובדה שהראיות שהוגשו בעניין הכנסותיו מדברות בעד עצמן: הכנסות בסך של כ- 100,000 ש"ח בין השנים 2012-2014 (מש/15; מש/16; מש/17), בהן היה בריא ושלם, לכל הדעות, עד לסוף חודש אוקטובר 2014.

בנוסף, בשנת 2018 דיווח המערער על הכנסה גבוהה בסך 601,260 ש"ח (מש/19). 43. במהלך חקירתה הנגדית של הגב' יפית עטיה ("גב' עטיה"), מפקחת בחוליית חברות בפקיד שומה נתניה, שאל ב"כ המערער את גב' עטיה האם היא יכולה להעיד שההכנסה בשנת 2018 נמשכה בפועל על ידי המערער. משאלתו נרמז, כי ההכנסה המצוינת בטופס 106 בסך 601,260 ₪ אינה ראייה לכך שהכסף נמשך בפועל ע"י המערער:

"ער"ד גינת: כלומר, אני חוזר, את לא יכולה לומר לבית המשפט

שהכסף נמשך בפועל?

העדה, גב' עטיה: לא, לא ראיתי שזה נמשך בפועל, אני רק

ראיתי שיש 106 שמעיד על הכנסות משכורת של 601 אלף שקל

בשנת 2018.

ש: יפה, כלומר יכולה להיות סיטואציה שכל מה שעשה מר

זימרמן הוא למעשה יצר יתרת זכות לטובתו כדי שאולי בעתיד,

כאשר תהיינה, יהיו רווחים, הוא יוכל למשוך את זה, זה אפשרי?

ת: יכול להיות.

ש: זה אפשרי?

ת: כן. (עמ' 24, שורות 5-13)

44. בעניין זה טען ב"כ המשיב בדיון כי לו הסיטואציה שתיאר ב"כ המערער הייתה נכונה, הרי שהדבר היה צריך לבוא לידי ביטוי בספרים כחוב של החברה, ולא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

כמשיכה של משכורת, הבאה לידי ביטוי בטופס 106 של המערער (פרוטוקול, עמ' 24, שורה 26; מש/ 19).
45. בסיכומיו התייחס המערער לדיון לעיל ולטענות המשיב בסיכומים לעניין הכנסות המערער:

"בסעיף 26 קובע המשיב כי למערער היו הכנסות בשנים 2012-2014 של 100 אש"ח ובשנת 2018 הכנסה של 601,260 ₪. ועל אף "הכנסה" זו לא פרע את חובו לחברה. ממש לא נכון! המשיב חוזר על טעות זו גם בסעיף 32 לסיכומיו. חבל שהמשיב חוזר על טעות בהבנת הדברים כאשר בית המשפט העמיד אותו כבר על טעותו זו. המערער מציין בחקירתו הנגדית כי הכנסותיו בין השנים 2009-2018 היו ספורדיות (פרוט' עמ' 10 שורות 28-29). בחקירתה הנגדית של גב' עטיה זו נסוגה כמובן מקביעה חד משמעית כי המערער משך את הכספים בפועל לכיסו ואישרה את המסקנה כי המערער יצר יתרת זכות בחברה ואשר לא עמד מאחוריה כל משיכה של כספים מן החברה (פרוט' עמ' 23-24). " (ההדגשות במקור, א.ס.)

46. יוער, כי המערער לא דייק בלשונו, הן לעניין ההכנסותיו והן לעניין המובאות מדברי גב' עטיה ודברי בית המשפט:

א. ההכנסות שדווחו ע"י המערער (מש/15-17, מש/19) אינן "הכנסות" במרכאות כפולות, אלא הן הכנסות בהתאם לאמור בהגדרת הכנסה בפקודה. הוכח כי למערער היו הכנסות בשנים 2012-2014 ובשנת 2018 ולא המשיב הוא שטועה בהבנת הדברים אלא המערער.

ב. בית המשפט לא העמיד את המשיב על טעותו, כלל ועיקר. בית המשפט העיר במהלך החקירה הנגדית של הגב' עטיה כי ייתכן מצב בו לחברה אין אפשרות לשלם משכורת ולכן בעלי המניות "רושמים בספרים את זה כחוב של החברה אליהם" (עמ' 24, שורות 24-25), ואף ב"כ המשיב אמר דברים דומים.

ג. יודגש כי המערער לא טען בכתבי טענותיו או בסיכומיו כי בשנים 2012-2014 ו/או בשנת 2018 לא משך כספים מן החברה. הטענה המרומזת והמעורפלת, עלתה לראשונה בחקירת הגב' עטיה, ובסיכומים היא נרמזה בהפנייה לחקירתה הנגדית של הגב' עטיה.

ולא בכדי, שכן המערער לא הביא כל ראיות כדי לתמוך טענה שכזו, כמו למשל: דפי בנק, תלושי משכורת חודשיים, הצהרה מרו"ח החברה, כרטיסי הנהלת חשבונות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

- רלוונטיים. אף המערער עצמו לא נשאל ולא העיד בחקירתו הראשית בעניין זה. מדובר בטענה בעלמא, שמוטב היה לולא נטענה.
- ד. לעניין עדותה של הגב' עטיה: הגב' עטיה מעולם לא קבעה כל קביעה כי המערער משך כספים בפועל, ולכן גם לא חזרה בה (פרוטוקול עמ' 23-25). כאמור, ב"כ המערער הוא שהעלה את עניין משיכת המשכורת בדיון, וגב' עטיה אישרה שבפועל לא ראתה משיכה (עמ' 23, שורות 18-21). הגב' עטיה גם לא אישרה שהמערער יצר יתרת זכות, אלא אישרה שזה אפשרי (עמ' 24, שורות 12-15).
- יוער, כי ב"כ המשיב ציין בדיון כי אין זה מתפקידה של הגב' עטיה וכי היא אינה מסתכלת בחשבון הבנק של המערער (פרוטוקול עמ' 23, שורות 24-26).
- לא למותר לציין, כי מן הראוי היה שהמערער ידייק בלשונו בשעה שהוא מביא את דברי העדה בסיכומיו, ולא כל שכן כשהוא מביא את דברי בית המשפט. יודגש, כי על המערער הנטל להוכיח טענתו, ככל שאכן נטען הדבר, שלא משך כספים בפועל (והנטל אינו על שכמו של המשיב או נציגתו והעדה מטעמו, הגב' עטיה). כאמור, המערער לא הגיש כל ראיה לתמוך טענתו, ומשך עניין זה לא הוכח.
47. מן האמור לעיל יש לקבוע כי הכנסותיו האישיות של המערער בשנים 2012-2014 היו כ- 100 אלף ₪ בשנה בממוצע (כאמור במש' 15-17) וכי הכנסתו האישית בשנת 2018 עמדה על סך 601,260 ₪, כאמור בדו"ח לשנת 2018 (מש' 19). מכאן, שלמערער היתה הכנסה אותה, או את חלקה, יכול היה להעביר לחברת ל.צ. זימרמן על חשבון יתרת העודפים שמשך, אך בחר שלא לעשות זאת, והדבר מצביע על כך שלא היה בכוונתו להחזיר את יתרת העודפים שמשך.
48. בהמשך לטענתו כי התכוון להחזיר את יתרת העודפים שמשך, טען עוד המערער ואף העיד על כך, כי החל מ-2014.10.29 מצב בריאותו לא איפשר זאת.
49. מעבר לכל האמור לעיל, ולעובדה שבשנים 2009-2014 אין חולק כי המערער היה בריא וכשיר לעבוד, לא הוכח כי מצב בריאותו בכל אחת מהשנים מאז אוקטובר 2014 לא איפשר לו להחזיר כספים (בניגוד לטענות המערער בסיכומיו). המערער הגיש מסמכים מועטים בלבד לבית המשפט: סיכום ביקור אצל רופא כירורג, אישור לגבי אי ספיקת כליות וטיפול דיאליזה ואישור נכות צמיתה בשיעור 100% (מע' 1, מע' 2).
- גם אם בית המשפט התרשם מעדותו של המערער כי אכן עבר אירועים רפואיים מורכבים (פרוטוקול, עמ' 3-4). טופס 106 שצורף לדו"ח האישי של המערער לשנת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

- 2018, מצביע כי המערער עבד לפרנסתו בכל חודשי שנת 2018 ואף השתכר משכורת גבוהה.
50. סיכומו של דבר: התנהלותו של המערער, מעשיו ומחדליו, מעידים כאלף עדים כי למערער לא הייתה כל כוונה להחזיר את הכספים שמשך. חברת צ.זימרמן השקעות, שהפסיקה את פעילותה וגם חברת ל.צ זימרמן, הוקמו למטרה של תשלום מיסים מופחתים, כפי שהודה המערער בחקירתו הנגדית (פרוטוקול עמ' 7, שורות 23-33; עמ' 8, שורות 1-4). עם זאת, המערער עשה בחברות אלו, בהן היה בעל מניות מהותי, כבתוך שלו, מבלי שהחזיר את העודפים שמשך, וזאת לאורך שנים רבות.
51. כאמור, לא ניתן לקחת הלוואה לצמיתות. אי לכך, המשיב, רק לאחר שהובהר לו באופן חד משמעי, שעל אף חלוף הזמן, החוב לא נפרע וכי אין כוונה לפרוע אותו, סיווג את משיכת הכספים כהכנסה פירותית אחרת, הכנסה מדיבידנד. צדק המשיב כשהוציא למערער שומה בצו וקבע כי יתרת העודפים בסך 2,200,000 ₪ היא הכנסה מדיבידנד וכי על המערער לשלם מס בהתאם.
52. לסיום פרק זה ברצוני להתייחס לטענות המערער בסיכומיו כי על המדינה חלה חובה מוגברת; כי יש לגבות מס אמת מבלי לגרום עוול וכי מן הדין ומן הצדק להתייחס בהגינות לנסיבות האובייקטיביות שפקדו את המערער.
- המשיב נהג בהגינות עם המערער לאורך כל השנים. הגינותו של המשיב באה לידי ביטוי גם בהסכם השומה, כאמור לעיל, ועמדה על כך בהרחבה גב' עטיה בחקירתה הנגדית (עמ' 35, שורות 28-35; עמ' 36, שורות 1-11; עמ' 56, שורות 27-28; עמ' 57, שורות 10-16).
- זאת ועוד, בשומה לשנת 2012, היה בידי המשיב למסות את משיכת יתרת העודפים כדרך בית שמאי, כהכנסת עבודה, אף לאור הפרת הסכם השומה וחלוף השנים, בהן לא נקט המערער כל פעולה להשבת הכספים. עם זאת המשיב בחר, להתחשב במצבו התזרימי ובמצבו הבריאותי של המשיב, ולמסות את יתרת העודפים, כדרך בית הלל, כהכנסה מדיבידנד, כלומר, בשיעור מס נמוך משמעותית מהכנסת עבודה.
53. אך התנהלות הוגנת זו לא הייתה הדדית. פעם אחר פעם הצהיר המערער כי בכוונתו להשיב את יתרת העודפים שמשך, אך עברו שנים רבות, והוא לא עשה כן. התנהלות זו של המערער מטילה צל כבד על אמינות הצהרותיו, ויש בה משום ניצול לרעה בידי בעל מניות מהותי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

לסיכום: המערער לא עמד בנטל להוכיח כי המשיכה שמשך מעודפי החברה בה היה בעל מניות מהותי היא הלוואה שקיבל מחברת ל.צ. זימרמן (ואף לא מחברת צ. זימרמן השקעות). הוכח כי למערער לא הייתה כל כוונה להחזיר את המשיכה שמשך לחברות אלו. קביעתו של המשיב כי משיכת יתרת הכספים בסך 2,200,000 ₪ היא הכנסה מדיבידנד מכוח סעיף (4)2 לפקודה, היא קביעה הוגנת וסבירה ובדין יסודה.

(2) האם יש לייחס את משיכת העודפים לשנת 2012?

טענות המערער

54. המערער טען כי אין לייחס את משיכת העודפים לשנת 2012. נטען כי בשנת המס 2012 טרם התגבשה הכנסה מדיבידנד בידי המערער וכי הסכם השומה הוא הראיה לכך. בהסכם השומה צוין כי יתרת העודפים תקבל ביטוי בחברת ל.צ. זימרמן. בנוסף, לא נכתב בהסכם השומה כי יש לראות בעודפים של 2,200,000 ₪ הכנסה בשנת 2012 אלא ההסכם צופה פני עתיד. עוד נטען כי אין במחדלו של המערער להציג יתרת החובה בחברת ל.צ. זימרמן כדי להעניש אותו בהטלת מס שלא במקום ובמועד הראוי לכך, בהתחשב בעובדות.

55. עוד טען המערער כי העובדה ששנת 2012 היא השנה הראשונה שהייתה פתוחה בעת הביקורת, שנעשתה ע"י המשיב בשנת 2016, אין בה כדי לזקוף הכנסה לאותה שנה דווקא, כאשר באותו זמן ממש היו שנות מס נוספות בביקורת, השנים 2013 ו-2014. לטענתו, שנת המס 2014 "קלה יותר לעיכול" בענין זה, לאור העובדה שהמערער קרס בריאותית;

56. עוד נטען כי למערער הייתה כוונה בשנת המס 2012 להשיב את המשיכה לחברת ל.צ. זימרמן ואחת האינדיקציות לכך היא כניסתו של מר וייס לשותפות במיזם. עדותו של מר וייס מחדדת את ההבנה שאין לראות בשנת 2012 כשנה שבה יש להכיר במשיכה של המערער כהכנסה בידיו. שכן, מר וייס מתאר בעדותו את הצטרפות חב' פנדום למיזם בשנת המס 2012, ומתאר את המיזם כמיזם שהיה צפוי באותה עת להשיא רווחים רבים וכן את האמון הרב שהיה להם במערער בשנת 2012, כמי שיכול היה ליצר רווחים.

עוד טען המערער כי אין זה הוגן מצידה של רשות שלטונית לעמוד עם שעון עצר, לא להפעיל שיקול דעת, ולא לעוצרו במקרים יוצאי דופן. לטענתו, מן הדין ומן הצדק להתייחס בהגינות לנסיבות האובייקטיביות שפקדו את המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-67285 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

טענות המשיב

57. המשיב טען כי הנטל להוכיח, שבשנת 2012 משיכת הכספים הייתה בגדר הלוואה מונח לפתחו של המערער, וכי המערער לא הציג ולו בדל של ראיה אובייקטיבית שיש בה כדי לתמוך בטענתו. עוד נטען כי טענתו של המערער סותרת את הגרסה שהציג בדיוני השומה.
58. עוד טען המשיב כי המערער לא ערך הסכם הלוואה עם החברה, לא דיווח ולא שילם מס על הכנסה מריבית לפי סעיף 3(ט) לפקודה, לחלופין החברה לא דיווחה ולא שילמה מס על הכנסה מריבית כפי שהיה מתבקש לו היה מדובר בהלוואה. משיכת הכספים בידי המערער לא הייתה בגדר הלוואה בשנת 2012 אלא בגדר משיכת כספים לצמיתות.
59. נטען כי ייחוס ההכנסה לשנת 2012 הקל עם המערער. ככל שההכנסה הייתה מיוחסת לשנת 2013 או לשנת 2014, בין אם כהכנסה מדיבידנד ובין אם כהכנסת עבודה, חבות המס של המערער הייתה גדלה בגלל שהיה על המערער לשלם מס בגין הריבית על יתרת העודפים שמשך לפי סעיף 3(ט) – והמערער אינו חולק על חבות זו – גם בשנים העוקבות עד למועד תשלום המס. כך לדוגמא, לו השומה הייתה מיוחסת לשנת המס 2013, הרי שחבות המס שהייתה נדרשת לתשלום מן המערער בגין הריבית שצבר, הייתה גם בגין שנת 2012 אך גם בגין שנת 2013, והמערער היה בוודאי מלין על כך (החל מיום 1.1.2013 היה על המערער לשלם גם מס יסף בשיעור של 2% על הכנסותיו מעל לסכום של 811,506 ש"ח לפי סעיף 121ב לפקודה).

הכרעה לעניין ייחוס יתרת העודפים לשנת 2012

60. אני מסכים עם המשיב, כי המערער לא עמד בנטל להוכיח טענתו, כי אין לייחס את יתרת העודפים לשנת 2012, ואפרט:
61. טענת המערער כי בשנת 2012 טרם התגבשה הכנסה מדיבידנד בידי המערער. גב' עטיה נשאלה בחקירתה הנגדית ע"י ב"כ המערער מדוע מפקח מס הכנסה, ליביו קנדלר, שניסח את הסכם השומה, לא קבע שיתרת העודפים היא הכנסה מדיבידנד בשנת 2012 במסגרת הסכם השומה:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

"ש: בזמן אמת יכל לבוא ולהגיד לאדון צביקה זימרמן "אדוני, אני רואה ב-2012 כהכנסה מדיבידנד". למה הוא לא עשה את זה לדעתך? כל מה שהוא אמר,

ת: כי הוא התחשב בנישום.

ש: אה, התחשב בנישום?

ת: ברור.

ש: הבנתי.

ת: הנישום, המערער ביקש מספר פעמים וחזר וביקש שנתחשב בו לאור בעיות תזרימיות שיש לו, לאור מצבו הרפואי אחר כך, בגלל שהוא חלה, ופקיד שומה רק בא לקראתו ובא לקראתו והלך לקראתו וכן התחשב בו ואפילו לא, הוא יכל באותו רגע לקבוע כמו שאתה אומר הכנסה מדיבידנד אבל הוא לא עשה את זה והוא כן התחשב והוא נתן לו אפשרות להעביר את זה לחברה פעילה בנתניה, דבר שלא מקובל בכלל, לא עושים את זה" (עמ' 35, שורות 26-36; עמ' 36 שורות 1-3).

62. אף בהודעה המפרשת את נימוקי השומה טען המשיב דברים דומים:

המשיב יטען עוד כי בשומות שהוצאו למערער לשנים 2009 עד 2011 ולפי הסכם 2013, ניאות המשיב, לפני משורת הדין, לדחות באופן זמני, את מיסוי יתרת הכספים שנמשכו, ולראות בהם בשנים 2009 עד 2011 כיתרת חובה בידי המערער. אך משנמנע המערער, חרף הסכם 2013, מלדווח על יתרת הכספים שנמשכו כהלוואה וכן נמנע מלשלם את המס המתחייב מכך לפי סעיף 3(ט) לפקודה, וזאת באופן שיטתי לאורך כל השנים, לא ניתן להמשיך ולראות ביתרת הכספים שנמשכו כהלוואה גם אחרי שנת 2012. (סעיף 14.4 להודעה המפרשת נימוקי שומה)

63. מדברי המשיב והגב' עטיה עולה כי בשנת 2013 המשיב נתן הזדמנות נוספת למערער להחזיר את יתרת העודפים שמשך, וזאת מבלי לראות במשיכת הכספים הכנסה פירוטית. יתרת העודפים של חברת צ. זימרמן השקעות ליום 31.12.11 נקבעה בסך 2,200,000 ₪, והמערער התחייב להעביר יתרה זו לחברת ל.צ. זימרמן (הסכם השומה, מש/8).

קביעה מיטיבה זו באה חלף רישום יתרת העודפים כהכנסה בשנת המס 2012, כפי שיכול היה המשיב לקבוע, ולכן תמוהה טענתו של המערער. שהרי לא הוכחש על



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

- ידו (ואף לא נטענה גרסה אחרת) כי הסכם השומה נחתם, לפני משורת הדין ועקב בעיות תזרימיות שהיו לו באותה תקופה ולבקשתו.
64. לסיכום: אי רישום הכנסה מדיבדנד בשנת 2012 בהסכם השומה אין בה כדי להעיד כי ייחוס יתרת העודפים לשנת 2012 שגוי, שכן מטרת ההסכם הייתה לבוא לקראת המערער ולאפשר לו להחזיר את יתרת העודפים שמשך.
65. טענת המערער כי לא צריך לייחס את יתרת העודפים לשנה הראשונה בביקורת: בסיכומיו התייחס המערער לזקיפת ההכנסות לשנת 2012 וטען כי לא ברור למה נזקפו ההכנסות לשנת 2012 כשהיו באותה עת שנות מס פתוחות נוספות, השנים 2013 ו-2014. עוד טען כי "שנת המס 2014 קלה יותר לעיכול בעניין זה לאור העובדה שהמערער קרס בריאותית ונשקפה סכנה לחייו".
66. גב' עטיה נשאלה על כך בעדותה:
- "ער"ד טאובר: תסבירי לנו למה דווקא, למה קבעתם את ההכנסה מדיבדנד דווקא בשנת 2012?
- העדה, גב' עטיה: המערער כל הזמן טען שהוא מתכוון להחזיר את החוב, שנבוא לקראתו, שנתחשב בו, שיש לו בעיות תזרימיות והוא מתכוון להחזיר את החוב ולכן חיכינו, חיכינו כמה שנים וראינו שאין שום כוונה בכלל להחזיר את החוב ולכן ב-2012 הבנו באמת, גם בגלל שהוא לא יישם בכלל את ההסכם שחתמו איתו ב-2013, הבנו שאין כל כוונה להשיב את החוב ועל כן מיסינו ב-2012 וזאת השנה הראשונה, אני אציין שזאת השנה הראשונה שהייתה פתוחה כשעשינו את הביקורת בשנת 2016" (עמ' 21, שורות 30-36).
67. אף בחקירתה הנגדית אמרה גב' עטיה דברים דומים:
- ת: "אני החלטתי שב-2012 אין שום כוונה להחזיר את החוב לחברה. עוד פעם אני רוצה לציין, לא מדובר בכספים ובעודפים של ל.צ. צימרמן,
- ש: בסדר, זה הבנו.
- ת: מדובר בכספים, לא, זה חשוב,
- ש: זה הבנו כבר.
- ת: של צ. זימרמן, חברה שהתפרקה והפסיקה את פעילותה, וזה שעשו חסד איתו והסכימו להעביר את זה ל-צ. זימרמן זה לא אומר שצריך לנצל את זה, סליחה" (עמ' 32, שורות 30-36).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

[...]

ת: בהסכם רשום שהיתרה תעבור לחברת ל.צ. זימרמן, אז מן הסתם בשנה העוקבת תועבר היתרה ולא אחרי כמה שנים".

ש: אין בעיה, אני מסכים איתך" (עמ' 35, שורות 9-12).

עוד העידה הגב' עטייה בחקירתה הנגדית:

"לא הראית נכונות בכלל להחזיר את היתרה. כשאנחנו באנו ופתחנו את הדוחות וראינו שב-2012 שוב משום מה נעלמה יתרת החובה, שוב משום מה לא זקפת בכלל הכנסות ריבית, לא הראית בכלל נכונות לבוא לקראתנו ולהראות בכלל נכונות שאתה רוצה לשלם את הכסף.

(עמ' 45, שורות 32-35).

68. מעדותה של הגב' עטייה עולים שני נימוקים עיקריים לייחוס יתרת העודפים לשנת 2012:

האחד- המשיב הגיע למסקנה כי בשנת 2012 לא הייתה למערער כל נכונות וכל כוונה להחזיר את החוב.

השני -שנת 2012 הייתה השנה הראשונה שהייתה פתוחה ותחת ביקורת (יחד עם 2013 ו-2014). עפ"י הסכם השומה, המערער היה צריך להעביר את יתרת העודפים לתאריך 31.12.2011 מחברת זימרמן השקעות לחברת ל.צ. זימרמן לשנה העוקבת לשומות שנסגרו בהסכם (2009-2011), כלומר לשנת 2012.

69. תמים דעים אני עם נימוקים אלו.

לעניין הנימוק הראשון- כבר הוכח לעיל כי למערער לא הייתה כוונה להשיב את יתרת העודפים שמשך.

לעניין טענת המערער באשר לעדותו של מר וייס המתארת את כניסתו כשותף למיזם האוטובוסים בשנת 2012 ואת הציפיות להשאת רווחים רבים דווקא באותה שנה - ב"כ המערער טען טיעון דומה במהלך חקירתה הנגדית של גב' עטייה ובירור ייחוס היתרה לשנת 2012:

"אוקיי, עכשיו בואי תגידי לי על התמונה הכוללת, בסדר גמור. מה התמונה הכוללת? למה 2012? מה קרה שם, יפית, ב-2012, שאת שוכנעת שלא הייתה כוונה ב-2012 להשיב את הכסף? תשמעי, ב-2012 הוא היה בשיאו. עמד פה יואל וייס, כן? השקיע בו, הכניס כספים, עמד האדון הזה, אמר "2012 הייתי כמו שור, פופאי", (פרוטוקול, עמ' 44, שורות 16-20).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-67285 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

70. איני מסכים עם טענת המערער בעניין עדותו של מר וייס. כפי שהוכח לעיל, בשנת 2012 המערער לא היה "בשיאו" ואף המיזם לא היה בשיאו. נראה לומר, בזהירות הראויה, כי בשנת 2012, היה למיזם פוטנציאל להצליח, ונדרשה עוד עבודה רבה לאורך שנים עד שהחל להשיא רווחים, כפי שהעיד מר וייס בעצמו.
- יתרה מזאת, אף בשנת 2018 (6 שנים לאחר שמר וייס חבר למיזם) לא חולקו דיבידנדים לשותפים, למרות שהצטברו רווחים בסך של כ- 600 אלף ₪. מר וייס נשאל והעיד בחקירתו הנגדית: "דיבידנד אתה מחלק אחרי שאתה מחזיר קודם הלוואות לצד ג', שתיים, הלוואות בעלים, ואנחנו עוד רחוקים מחלוקת דיבידנדים" (פרוטוקול עמ' 16, שורות 31-32).
- מקל וחומר, יותר מסביר, שבשנת 2012 לא היה כל צפי לחלוקת דיבידנד ולהחזר של יתרת העודפים שנמשכה על ידי המערער.
- התמונה שצייר ב"כ המערער בחקירתה של גב' עטיה רחוקה הייתה מאוד מן המציאות. יוצא שעדותו של מר וייס, בניגוד לטענת המערער, מחדדת את ההבנה כי דווקא יש לראות בשנת 2012 כשנה שבה יש להכיר במשיכה של המערער כהכנסה בידיו, ממש כפי שקבע המשיב.
71. זאת ועוד, מעדותה המפורטת והעקבית של הגב' עטיה עולה כי, המשיב בחן את מצבו של המערער וכוונותיו בשנת הביקורת 2016, רטרואקטיבית לשנים 2012-2014, ומנקודת מבטו, ועל פי האינדיקציות השונות (כפי שהוכח לעיל), הוא ראה כי כבר בשנת 2012 לא הייתה למערער כוונה להחזיר את יתרת העודפים שמשך.
72. הדבר עולה אף מעדות המערער עצמו. המערער העיד כי עד יולי 2012, למרות שהיו לו כספים, הוא השקיע הכל במיזם האוטובוסים. מיולי 2012, העיד המערער כי אזלו מקורותיו הכספיים, וכדי שהמיזם לא יתמוטט הוא חבר לשותפים ובהם מר וייס (פרוטוקול עמ' 6, שורות 13-25). כלומר, אף מעדות המערער עצמו עולה כי הוא לא התכוון להשיב לחברה את הכספים שמשך או למצער את חלקם.
73. לעניין הנימוק השני- אין צורך להכביר מילים באשר להגיון ולנכונות של נימוק זה, שכן, אין חולק על כך ואף ב"כ המערער הסכים עם הגב' עטיה (לעיל).
- היות ומדובר ביתרת עודפים ליום 31.12.2011, שסוכם שתועבר מחברת זימרמן השקעות לחברת ל.צ. זימרמן, הרי שסביר שהיה על המערער להעביר את היתרה לשנה העוקבת, שנת 2012, בספריה של חברת ל.צ. זימרמן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

74. זאת ועוד, המערער לא הציג כל נימוק לפיו היה על המשיב לייחס את יתרת העודפים לשנים 2013 או 2014 שהיו פתוחות באותה עת. לא הוצג כל נימוק משפטי המצביע על חבות דווקא בשנים אלו. לגבי שנת 2014 נטען כי: **"שנת המס 2014 קלה יותר לעיכול"** (סיכומי המערער, פרק ב', בשנת המס 2012 טרם התגבשה הכנסה מדיבידנד ע"י המערער). תהא כוונתו של המערער אשר תהא, זה אינו טיעון משפטי. המערער אף לא נימק למה לא לייחס את יתרת העודפים לשנת 2013, השנה העוקבת הבאה, לאחר שנת 2012.
75. בסיפא של סיכומיו, בפרק "שיקולי הגינות ויעילות" טוען המערער לראשונה, כי נכון וצודק יותר לייחס את החוב של המערער לשנות מס מאוחרות יותר לשנה שבערער, לשנת 2015 או לשנת 2016. טענה זו אף סותרת את האמור בפרק ב', לעיל.
76. כך או כך, המערער לא עמד בנטל להוכיח כי יש לייחס את העודפים לשנים העוקבות לשנת 2012. המערער טען כי יש להתחשב בנישום ובמצבו. אין ספק כי המשיב התחשב בנישום ובצבו, כפי שראינו לעיל. עם זאת, התחשבות בנישום אין פירושה כי רשות שלטונית רשאית לשחק בכספי ציבור ולהחליט שיתרת העודפים תדלג על השנים 2012 ו-2013 ותיוחס לשנת 2014, רק כי היא **"קלה יותר לעיכול"** או לשנים 2015 או 2016.
77. זאת ועוד, טענת המשיב, כי ייחוס יתרת העודפים לשנים 2013 או 2014 הייתה מגדילה את חבות המס של המערער, לא נסתרה ע"י המערער בסיכומי התשובה - סבר וקיבל.
78. לסיכום טען המערער: **"אין בשנת 2012 דבר או חצי דבר שדווקא בה יש לראות כשנה שבה המשיכה הפכה להכנסה – וכאילו החברה ויתרה על ההלוואה שהעניקה למערער וכאילו הוא היה נחוש בדעתו שלא להשיבה. מן העובדות שתוארו מעלה ברור לכל שאין הדבר כך. נהפוך הוא"**.
79. מכל האמור לעיל עולה כי טענה מסכמת זו לא רק שלא הוכחה על ידי המערער אלא אף הופרכה ע"י הראיות והעדים שהעידו.
80. לא ראיתי להידרש לטענת הפריסה וניצול הפטור ממס שטען המערער וזאת לאור הראיות לעיל, ואף לא לטענות המערער בדבר שיקולי יעילות הגביה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

לסיכום: המערער לא עמד בנטל להוכיח כי לא היה צריך לייחס את יתרת העודפים שמשך כהכנסה מדיבידנד לשנת 2012. המערער אף לא עמד בנטל להוכיח כי יש לייחס את יתרת העודפים לשנה אחרת, לאחר שנת 2012. יתרת העודפים יוחסה ע"י המשיב כדין לשנת 2012.

3) האם יש לחייב בריבית על יתרת החוב מכוח סעיף 3(ט)(1) לפקודה?

81. המערער טען כי בשומה אשר הוצאה בצו קבע המשיב הכנסה מריבית רעיונית אשר יש להוסיפה כהכנסה ממשכורת בסך של 137,280 ₪. לטענתו, שגה המשיב כאשר זקף הכנסה זו כהכנסה ממשכורת בהתאם להוראות סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה מקום שבו ראה את כל יתרת החובה בסך של 2.2 מיליון ₪ כהכנסה מדיבידנד.
82. לטענתו, במסגרת חקירתה הנגדית לא הצליחה גב' עטיה לספק הסבר לדבר ודומה כי בסופו של דבר הסכימה שאכן עסקינן בטעות מצד המשיב.
83. עוד טען המערער כי הוא אינו חולק על כך שיש להפעיל את הוראות סעיף 3(ט) על המשיכה בשנת המס 2012. אך, לדעתו, יש לראות בזאת כהכנסה מדיבידנד מכוח סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה, והכל מכוח הכלל המשפטי לפיו הטפל הולך אחר העיקר.
84. לעומתו טען המשיב כי סיווג ההכנסה מריבית לפי סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה חלה לפי לשונו של הסעיף רק במידה שמדובר "בזכות או בהלוואה שפסקאות משנה (א) או (ב) אינן חלות עליה" – היינו סיווג ההכנסה מריבית לפי סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה, כפי שנקבע בשומה, עדיף על סיווג לפי סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה.
85. עוד טען המשיב כי בין השנים 2009-2011 המערער הסכים לכך שיש לחייבו במס על הכנסה מריבית, בגין אותה יתרת עודפים שמשך לפי סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה כהכנסת עבודה. משכך ומשחלופה זה קודמת לחלופה בסעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה, הרי שסיווג הכנסתו של המערער מריבית היה מוצדק.
86. עוד נטען כי בכל מקרה בענייננו אין כל נפקות לסיווג ההכנסה לפי סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה או לפי סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה, היות ושיעור המס על הכנסה מריבית לפי סעיפים אלה הוא שיעור מס שולי לפי סעיף 121 לפקודה (ור' בסעיף 125ג(ד)(3) שלפיו שיעור המס על הריבית, שהתקבלה בידי בעל מניות מהותי בחברה מהחברה, חייב במס לפי סעיף 121 לפקודה).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

הכרעה לעניין סיווג ההכנסה מריבית

87. יש לזקוף את ההכנסה מריבית רעיונית לפי סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה, כפי שטען המערער ולא כקביעת המשיב. ב"כ המערער הבהיר בחקירתה הנגדית של הגב' עטיה את הסוגיה שלפתחינו:

"ער"ד גינת: השאלה לא מובנת כנראה. בשנה השוטפת ה-2.2 הם (לא ברור) לתחילת השנה, כבודו, אבל על ה-2.2 הם הפעילו 3(ט) בשנה השוטפת וקבעו שהריבית זה 6.7 אחוז כפול 2.2 זה 137,280. אממה? על ה-137,280 היא קבעה שזאת הכנסה כמשכורת לפי 3(ט) ואני שואל, אם אנחנו כבר קבענו שעל ה-2.2 רואים את זה כהכנסה מ-2(4), אז למה על ה-137 לא קבעת שזה 2(4)?

העדה, גב' עטיה: טוב, אין לי תשובה לזה.

ש: זה מה שרציתי לדעת."

88. אכן, יש לזקוף הכנסה זו מריבית רעיונית כהכנסה לפי סעיף 2(4) בהתאם לסעיף 3(ט)(1)(ג), הקובע:

"(ט) (1) מימש אדם זכות שקיבל בעבר לרכישת נכס או שירות, ובעת המימוש היה הפרש בין המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס או שירות לבין המחיר ששילם אותו אדם, או קיבל אדם הלוואה, בין שניתנה לו במישרין או בעקיפין או לאחר לטובתו, וההלוואה היא ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת בין דרך כלל ובין לסוגי הלוואות או להלוואות למטרות שונות, יראו את ההפרש –

(א) בזכות או בהלוואה שניתנו בקשר ליחסי עובד ומעביד - כהכנסת עבודה;

(ב) בזכות או בהלוואה שקיבל אדם ממי שהוא מספק לו שירותים - כהכנסה לפי סעיף 2(1) זולת אם הוכיח שניתנו ללא קשר עם השירותים שסיפק;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

(ג) בזכות או בהלוואה שפסקאות משנה (א) או (ב) אינן חלות עליה
שקיבל בעל שליטה, או קרובו, מחברה שבשליטתו - כהכנסה לפי סעיף
2(4);

89. קביעתו של המשיב, כי יתרת העודפים בסך 2.2 מיליון ₪ היא הכנסה מדיבידנד (ולא מהלוואה, אך גם לא כהכנסת עבודה), מחייבת כי סכום הריבית שקבע בסך 137,280 ₪, אף הוא ימוסה בהתאם: לא בהתאם לסעיף 3(ט)(א) המתייחס להכנסה מעבודה, אלא בהתאם לסעיף 3(ט)(ג), המתייחס להכנסה מדיבידנד.
90. הסכמתו של המערער בדיוני שומות 2009-2011 ו/או בשנת 2016 לזקוף את ההכנסה מריבית בהתאם לסעיף 3(ט)(א) ולהוסיפה להכנסה ממשכורת, אינה רלוונטית לעניינינו, שכן ערעור זה הוא ביטוי לחזרתו של המערער מן ההסכמות עם המשיב.
91. יחד עם זאת, צדק המשיב כי בעניינינו אין כל נפקות לסיווג ההכנסה לפי סעיף 3(ט)(א) לפקודה או לפי סעיף 3(ט)(ג) לפקודה.
- הסעיף הקובע הוא הסעיף העוסק בשיעור המס על הכנסה מריבית ומדמי ניכיון, סעיף 125ג, וזו לשונו:

125ג. (א) בסעיף זה –

"בעל מניות מהותי" – כהגדרתו בסעיף 88;

"מדד" – מדד המחירים לצרכן כפי שפורסם לאחרונה מטעם הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לפני היום שבו מדובר, ובנכס שערכו צמוד למטבע חוץ או שהוא נקוב במטבע חוץ – שער המטבע;
"ריבית" – לרבות דמי ניכיון.

(ב) יחיד חייב במס על הכנסה מריבית בשיעור שלא יעלה על 25%, ויראו את הכנסתו זו כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת.

(ג) (1) על אף האמור בסעיף קטן (ב), שולמה הריבית על נכס שאינו צמוד למדד, או שהוא צמוד בחלקו לשיעור עליית המדד, כולו או חלקו, או שאינו צמוד למדד עד לפדיון או עד להחזר, תחויב הכנסתו של היחיד מריבית במס בשיעור של 15%.

(2) שר האוצר רשאי לשנות בצו את שיעור המס הקבוע בפסקה (1), בהתאם לשינוי במדד.

(ד) על אף האמור בסעיפים קטנים (ב) ו-(ג), יחיד חייב במס על הכנסה מריבית בשיעור הקבוע בסעיף 121, אם התקיים אחד מאלה:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

- (1) הריבית היא הכנסה לפי סעיף 2(1) או שהיא רשומה בספרי חשבונותיו או שהיא חייבת ברישום כאמור;
- (2) היחיד תבע ניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה בשל הנכס שעליו משולמת הריבית;
- (3) היחיד הוא בעל מניות מהותי בחבר-בני-האדם ששילם את הריבית;

[...]

סעיף המשנה הרלוונטי לעניינינו הוא סעיף 125ג.ד(3) ממנו נובע כי המערער יהיה חייב בשיעור המס ליחיד הקבוע בסעיף 121, כטענת המשיב. 92. טענת המערער כי יש לסווג את ההכנסה מריבית בסך 137,280 ₪ כהכנסה מדיבידנד, כפי שהבהיר בסיכומי התשובה, אין לה על מה לסמוך. המערער לא הכחיש ולא סתר את הקביעה כי מדובר בהכנסה מריבית, ואף טען כי הסעיף הרלוונטי הוא סעיף 3(ט)(1)ג. זקיפת ההכנסה על פי סעיף זה, מחייבת להטיל שיעור מס עפ"י סעיף 125 ג. ד(3).

לסיכום: זקיפת ההכנסות מריבית רעיונית, בסך 137,280 ₪, תתבצע לפי סעיף 3(ט)(1)ג לפקודה. הכנסות אלה לא תתווספנה להכנסה ממשכורת של המערער כאמור בשומה בצו, שיעור המס על הכנסה זו יהיה עפ"י שיעור המס על הכנסה מריבית, כאמור בסעיף 125ג.ד(3) לפקודה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה

סוף דבר

- (1) המערער לא עמד בנטל להוכיח כי יתרת העודפים, שמשך מהחברה שבשליטתו, היא הלוואה שקיבל. קביעתו של המשיב, כי משיכת יתרת הכספים בסך 2,200,000 ₪ היא הכנסה מדיבידנד, היא קביעה הוגנת וסבירה ובדין יסודה.
- (2) המערער לא עמד בנטל להוכיח כי לא היה צריך לייחס את יתרת העודפים, שמשך מהכנסה מדיבידנד, לשנת 2012. המערער אף לא עמד בנטל להוכיח כי יש לייחס את יתרת העודפים לשנה אחרת, מאוחרת לשנת 2012. יתרת העודפים יוחסה ע"י המשיב כדין לשנת 2012.
- (3) יש לזקוף את ההכנסות מריבית רעיונית, בסך 137,280 ₪, לפי סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה. שיעור המס על הכנסה זו יהיה עפ"י שיעור המס על הכנסה מריבית, כאמור בסעיף 125ג(ד)(3) לפקודה.

התוצאה היא שהערעור נדחה.

המערער ישלם למשיב שכ"ט עו"ד והוצאות בשיעור של 25.000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.
ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 28.6.2020.
המזכירות תשלח עותק מפסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתנה היום, כ"ה סיוון תש"פ, 17 יוני 2020, בהעדר הצדדים.

אחיקם סטולר, שופט, סגן הנשיאה