



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1222-03 + בש"א 06-24451 שרגאי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערער **1. מאיר שרגאי**  
ע"י ב"כ עוה"ד ארז שגיב

נגד

משיב **1. פקיד שומה תל-אביב-יפו 1**  
ע"י ב"כ עוה"ד שירה ויזל-גלצור

2

3

### פסק דין

4

5 לפני ערעור על שומה שקבע המשיב בצו למערער לשנת המס 2000 ובקשה מקדמית לביטול השומה  
6 או למחיקת נימוקי שומה מההודעה המפרשת את השומה. הצדדים הסכימו בהסדר דיוני מיום  
7 5.5.2009 שהטענות בבקשה המקדמית ייראו כחלק מטענותיהם בערעור גופו.

8

9

### הרקע העובדתי

10 1. המערער ורעייתו הינם בעלי המניות היחידים בחברה ש.ט.א.י בינוי והשקעות בע"מ (להלן:  
11 "החברה"), חברה קבלנית אשר ביצעה פרויקטים גדולים ונרחבים בארץ. המערער עבד בחברה  
12 וניהל אותה מאז הקמתה ועד שהפסיקה פעילותה.

13

14 2. בין החברה לבין בנק הפועלים, אשר נתן ליווי פיננסי לחלק מהפרויקטים שבנתה החברה, נתגלעו  
15 חילוקי דעות. החברה ובנק הפועלים פעלו להסדרת הסכסוך שפרץ ולאחר תהליך משא ומתן נחתם  
16 ביום 7.12.1999 הסכם (להלן: "ההסכם הראשון"), בדבר מימוש חלק מנכסי החברה לצורך החזר  
17 חלק מחובות החברה לבנק הפועלים, ומחיקת יתרת החובות. לאחר שנתגלעה מחלוקת נוספת בין  
18 הצדדים, ביחס לניכוי מס במקור שבוצע על ידי מינהל מקרקעי ישראל במסגרת יישום ההסכם  
19 הראשון, נחתם בין הצדדים הסכם נוסף ביום 4.1.2001 (להלן: "ההסכם השני"), בו צוין בין היתר  
20 כי המערער מאשר בחתימתו על ההסכם כי "אין ולא תהיה לו כל טענה ו/או תביעה ו/או דרישה  
21 מכל מין וסוג שהוא כנגד הבנק ו/או מי מטעמו וכן כי הוא חוזר בו מכל הטענות שנטענו על ידו  
22 במכתבים שנשלחו על ידו".

23

24 3. ביום 21.5.2001 הגיש המערער דין וחשבון על הכנסותיו לשנת המס 2000, בו דיווח על הכנסה  
25 ממשכורת בסכום של 39,354 ₪ בלבד. ביום 18.1.2002 חתם רו"ח אברהם פנירי (להלן: "פנירי") על  
26 דו"ח רואה החשבון המבקר של החברה. במסגרת עריכת הדו"חות הכספיים של החברה, נרשמה  
27 בספרי החברה פקודת יומן המחייבת את חשבון בנק הפועלים ומזכה מנגד את המערער, בסך 4



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1222-03 + בש"א 06-24451 שרגאי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 מיליון ש"ח (להלן: "פקודת היומן"). באותו יום ניסח פנירי מכתב (נתקבל אצל המשיב לראשונה  
2 ביום 23.1.2002), בו ביקש לתקן את הדיווח על הכנסותיו של המערער לשנת 2000, ולכלול במסגרת  
3 הכנסותיו הכנסה פטורה בסך 4 מיליון ש"ח, פיצוי בגין פגיעה גופנית.

4

5 4. במסגרת דיוני השומה וההשגה על השומה עלתה טענת המערער, כי מתוך הסכום שעליו מחל  
6 הבנק לחברה, יש לייחס 4 מיליון ש"ח כפיצוי אישי עבורו, בגין נזק פיזי ופגיעה במוניטין ובשמו  
7 הטוב של המערער, נזקים אשר נגרמו למערער כתוצאה מהסכסוך שנתגלע מול הבנק. המערער נסמך  
8 לשם כך, בין היתר, על הדרישה האישית ממנו במסגרת ההסכם השני לחזור בו מכל טענותיו כנגד  
9 הבנק. המשיב לא קיבל את עמדת המערער וקבע בצו כי הסכום של 4 מיליון ש"ח ניתן למערער על  
10 ידי החברה, ועל כן חייב אותו במס בגין הכנסת עבודה, לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח  
11 חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), ולחילופין במס בהתאם לסעיפים 1(2) או 10(2) לפקודה.

12

13 5. לחילופין קבע המשיב כי אף אם התקבל הסכום מן הבנק, הרי שלא הוכח שמדובר בפיצוי בגין  
14 פגיעה בבריאות, במוניטין ובשם הטוב, ועל כן יש למסות את התשלום בהתאם לסעיף 10(2) לפקודה  
15 או כרווח הון.

16

17

### גדר המחלוקת

18 6. טענתו העיקרית של המערער בפני היא כי במקרה דנן מבקש המשיב למסות אותו בגין הכנסה  
19 שכלל לא צמחה לו, ואף לו צמחה טרם חל המועד להכיר בה. בכך נראה כי זנח המערער את טענותיו  
20 המקוריות משלב דיוני השומה וההשגה, שם נטען, כאמור, כי קיבל המערער הכנסה פטורה ממס.  
21 המשיב מנגד טוען כי מדובר בהרחבת חזית אסורה. לגופו של עניין טוען המשיב כי אכן צמחה  
22 למערער הכנסה ויש למסות אותו בגינה.

23

24

### טענות הצדדים

25 7. המערער טוען בהליך זה כי בנק הפועלים סירב בתוקף לבקשת המערער לקבל פיצוי בגין נזקים  
26 שנגרמו לו. על פי המערער, פנירי החליט על דעת עצמו וללא כל ביסוס עובדתי לרשום את פקודת  
27 היומן, אשר מבטאת הכנסה שצמחה למערער לכאורה והתניעה את הליך קביעת השומה. לטענת  
28 המערער, פנירי הוא יוזם המהלך, הוא שניסח את המכתב לפקיד השומה המצהיר על ההכנסה מבלי  
29 להיוועץ עם המערער, והוא שייחס למערער באופן שגוי זכות לפיצוי שלא הייתה קיימת למערער  
30 בפועל. לאמיתו של דבר, למערער לא צמחה כל הכנסה, פטורה או חייבת, והשומה מתבססת כולה  
31 על מצג עובדתי שגוי. זאת ועוד, המערער עומד על כך שלחברה לא הייתה האפשרות בפועל לספק  
32 בידיו הכנסה של 4 מיליון ₪. על פי המערער, בשנת המס נשוא הערעור הבנקים השתלטו בפועל על  
33 פעילות החברה, והשליטה על החברה ועל מקורותיה הכספיים כבר לא הייתה בידי המערער. משכך,  
34 החברה לא הייתה מסוגלת לשלם סכום של 4 מיליון ש"ח למערער, וודאי שאין לייחס לו הכנסה זו.

35



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1222-03 + בש"א 06-24451 שרגאי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

- 1 8. לחילופין טוען המערער כי אף אם צמחה הכנסה, הרי שטרם חל מועד הדיווח על ההכנסה. מאחר  
2 שהמערער הינו שכיר, לפי גישתו עליו לדווח על הכנסותיו על בסיס מזומן ולא על בסיס מצטבר. לפי  
3 המערער, אף אם ייקבע כי צמחה למערער הכנסה, הרי שמאחר שהתשלום בגינה, בגובה 4 מיליון  
4 ש"ח, טרם נתקבל אצלו אין למסות אותו בגין ההכנסה. המערער טוען כי המשיב ביסס שומתו רק  
5 על פקודת היומן השגויה, ובכך פעל בשיקול דעת מוטעה, ועל בית משפט זה להתערב בשומה שקבע.  
6
- 7 9. המשיב טוען כי טענות המערער שלא נתקבלה בידיו כל הכנסה מהווה הרחבת חזית אסורה.  
8 המשיב עומד על כך שהמערער, באמצעות רו"ח פנירי שייצג אותו, הצהיר לפני המשיב על הכנסה  
9 פטורה. המערער שמר על טענתו גם בהליכי ההשגה שניהל מול המשיב, וכן חזר שוב על עמדה זו  
10 בהודעת הערעור (במסמך המתקרא "ערר על שומה", להלן: "הודעת הערעור"). זוהי לפיכך גדר  
11 המחלוקת בין הצדדים, והמשיב מציין כי בא כוחו התנגד להרחבת החזית במסגרת חקירתו  
12 הראשית של המערער. המערער טוען כי אין מדובר בהרחבת חזית אסורה. לגישתו, ההצהרה על  
13 קבלת ההכנסה נעשתה על ידי רו"ח פנירי, על דעת עצמו ובניגוד למצב העובדתי. המערער טוען כי  
14 כבר בנימוקי הערעור שהגיש לבית המשפט (במסמך המתקרא "תשובת העורר לנימוקי השומה  
15 מטעם המשיב", להלן: "נימוקי הערעור"), טען כי: **"... על בית המשפט להורות למשיב שלא  
16 למסות סכום זה, כל עוד לא התקבל בפועל לזכותו של העורר, וכל עוד מדובר ברישום פעולה  
17 חשבונאית בספרים ותו לא"**. עוד טוען המערער כי חזר על טענתו גם בבש"א 24451/06, אשר לאור  
18 הסדר דיוני שקיבל אישור בית המשפט ביום 27.11.2006, הטענות בה נחשבות לחלק מטענות  
19 המערער בערעור עצמו.  
20
- 21 10. לגופו של עניין, טוען המשיב כי אכן צמחה הכנסה למערער במקרה דנן, וזאת לפי הודאתו של  
22 המערער עצמו. המשיב מתבסס לעניין זה על ההצהרה מיום 18.1.2002 בדבר ההכנסה הפטורה  
23 שצמחה למערער, על כתב ההשגה שהגיש המערער שם השיג על אופן סיווג ההכנסה, על כתב הערעור  
24 של המערער שם שוב עמד על כך שההכנסה הינה בגין פיצוי הפטור ממס ועל נימוקי הערעור שם טען  
25 שוב המערער על אופן סיווג ההכנסה. המשיב גם שולל את טענות המערער כי לא שלט בפועל בחברה,  
26 ולכן לא יכול היה למשוך לזכותו הכנסה כלשהי. המשיב עומד על כך שצו הפירוק לחברה ניתן רק  
27 ביום 17.6.2003, כשלוש שנים לאחר השנה בה הועברה ההכנסה למערער. זאת ועוד, על פי המשיב  
28 קודם לצו הפירוק השתלטו הבנקים על פרויקטים מסוימים בלבד, ולא על כלל פעילות החברה.  
29 לאור האמור, ודאי שהמערער מסוגל היה למשוך סכומי כסף לכיסו מהחברה בשנת המס שבערעור.  
30
- 31 11. המשיב ממשיך וטוען לעניין ההכנסה כי היא נתקבלה אצל המערער מהחברה ולא מהבנק.  
32 המשיב נסמך על כך שלא מצוין בהסכם הראשון או בהסכם השני כי ניתן פיצוי למערער מהבנק, ועל  
33 כך שהבנק עצמו מכחיש את העברת פיצוי כלשהו למערער. עוד מציין המשיב כי בהסכם השומה  
34 לשנת 2000 מול החברה נקבע כי הבנק מחל לחברה על סכום של 20 מיליון ש"ח מבלי שניתן ביטוי  
35 לכך שלכאורה העביר הבנק סכום של 4 מיליון ש"ח לידי המערער. המשיב מצביע גם על חוסר  
36 התאמה בין היתרה המופיעה בבנק לבין ספרי החברה. חוסר ההתאמה בין אישור היתרות מהבנק



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1222-03 + בש"א 06-24451 שרגאי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 לבין ספרי החברה הוא בגובה 4 מיליון ש"ח בדיוק, כגובה הכנסת המערער, ומכאן שסכום זה לא  
2 באמת נתקבל אצל המערער מהבנק, אלא מידי החברה. לבסוף, טוען המשיב כי עצם רישום פקודת  
3 היומן בספרי החברה מעיד על כך שהתשלום ניתן על ידי החברה. אילו הבנק שילם למערער באופן  
4 אישי, הרי לא היה מקום לתת ביטוי לכך בספרי החברה על ידי זיכוי המערער.  
5

6 12. בנוגע למקור ההכנסה, טוען המשיב כי לאור יחסי העובד-מעביד בין המערער לבין החברה, הרי  
7 שיש לראות בהכנסה כהכנסה משכר עבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה). מאחר שהעובדות בעניין זה  
8 מצויות בידי המערער, אשר שינה לכאורה את גרסתו העובדתית בהליך זה, הרי שלחילופין יש  
9 לראות את הכנסתו כהכנסה מהמקורות המנויים בסעיפים 1(2) או 10(2) לפקודה. המשיב מציין כי  
10 לא היה מקום לחייב את ההכנסה כהכנסה מדיבידנד, משום שלאור גירעון החברה לא נראה כי היו  
11 לה רווחים לחלוקה. המשיב טוען כי לו ייקבע בית משפט זה כי ההכנסה נתקבלה אצל המערער מידי  
12 הבנק, הרי שלא הוכחה טענתו כי נגרמו לו נזקי גוף או קיומו של מוניטין או פגיעה בו. לפיכך, ראוי  
13 לסווג את ההכנסה כהכנסה לפי סעיף 1(2) לפקודה או לחילופין כרווח הון בגין ויתור על זכות  
14 התביעה כנגד הבנק.  
15

16 13. לעניין טענת המערער כי יש למסות אותו רק במועד קבלת ההכנסה בפועל, טוען המשיב כי ברגע  
17 שזוכה כרטיסו של המערער בחברה, הכספים האמורים עמדו לרשותו ויש למסות אותו בגין כך.  
18 לטענת המשיב, המועד שבו הכספים עמדו לרשות המערער הוא מועד החיוב במס, אף בשיטה על  
19 בסיס מזומנים, מאחר שיש למסות את הנישום גם על קבלת נכסים וזכויות שווי-ערך למזומן, כגון  
20 שיקים ושטרי חוב הניתנים להסבה או לפירעון לאלתר.  
21

### דיון והכרעה

22  
23 14. המערער, באמצעות מייצגו דאז רו"ח פנירי, הצהיר בפני רשויות המס על הכנסה פטורה שצמחה  
24 לו. הצהרה זו נעשתה על רקע פקודת יומן שנרשמה בספרי החברה המזכה את המערער בסכום של 4  
25 מיליון ש"ח. לאחר מכן השיג על השומה שנקבעה לו באשר לאופן סיווג ההכנסה האמורה. לאחר  
26 שנדחו טענותיו בהשגה והוצא צו הקובע את השומה בעניינו, הגיש המערער את הערעור דנא, ובו שב  
27 וחזר על טענותיו בנוגע לאופן סיווג ההכנסה בהודעת הערעור. לבסוף, נזכר המערער בנימוקי הערעור  
28 ובבקשתו המקדמית, כי למעשה כלל לא צמחה לו ההכנסה האמורה ואף אם צמחה ממילא לא  
29 נתקבלה בידיו.  
30

31 15. בתי המשפט שללו כבר בעבר את האפשרות להעלות בהליך המשפטי טענות עובדתיות שלא  
32 הועלו בהליך ההשגה לפני המשיב. כך למשל קבעה לעניין זה השופטת אופיר-תום בעמ"ה 68/93,  
33 מיקרוקול נ' פקיד שומה, מיסים 2/79-ה (אפריל 1996):

34 "בית המשפט היושב לדין בערעור מס הכנסה, כמו ועדת הערר הנ"ל, אינו אמור  
35 לשמש "ערכאה אלטרנטיבית" לפקיד השומה. תפקידו כאמור לבחון את טיב  
36 השומה, ואת הבסיס שעליו הוצבה לאור הטענות שהובאו על ידי הנישום,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1222-03 + בש"א 06-24451 שרגאי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 ולהחליט מה ייעשה בה, קרי, אם "יאשר, יפחית, יגדיל, או יבטל את השומה  
2 וכו'". הכל, על בסיס הדיונים שנתקמו בפניו ובפני פקיד השומה, ועל בסיס  
3 הטיעונים שהוצגו לו במהלך דיון זה.  
4 הצגת טענות עובדתיות חדשים, שלא עמדו בפני פקיד השומה עובר להוצאת  
5 השומה, אינה מתישבת עם מטרת ההליך כולו."

6 דברים אלו יפים גם לענייננו. בית משפט זה אינו משמש כערכאה אלטרנטיבית וההליך המשפטי  
7 אינו מקצה שיפורים לטיעונים שהעלה המערער בשלב ההשגה. לו ייעשה כן, עשוי להיווצר תמריץ  
8 לנישומים לפעול בדיוניהם מול פקיד השומה בידיעה שככל שתידחה גרסה עובדתית אחת, יוכלו  
9 להעלות גרסה עובדתית חדשה לפני בית המשפט. זאת ועוד, טענת המערער כי הדיווח על ההכנסה  
10 הפטורה היא מהלך פרי יוזמתו של פנירי בלבד, ללא מעורבותו של המערער, אינה סבירה. בהודעת  
11 הערעור, החתומה על ידי המערער, חזר שוב על טענות אלו. כמו כן, השתתף המערער בדיוני השומה  
12 אצל המשיב (ראה עדותו של ישי כהן, המפקח דאז מטעם המשיב: עמ' 16, שו' 3 – 16 לפרוטוקול).  
13 פנירי עצמו העיד גם כן כאמור שפקודת היומן נרשמה בספרים בהוראת המערער (ראה עדותו של  
14 פנירי: עמ' 42, שו' 6 – 7; עמ' 43, שו' 14 – 15, עמ' 44, שו' 10 – 19 לפרוטוקול).

15  
16 16. אף אם הייתי נכון לראות בטענות המערער בהליך זה כטענות שאינן טענות עובדתיות חדשות  
17 שסותרות את טענותיו בשלב ההשגה או כי מדובר בהרחבת חזית בהסכמה, הרי שגם לגופו של עניין  
18 יש לדחות את הערעור. למערער צמחה הכנסה מידי החברה ויש למסות אותה בגינה בשנת המס  
19 שבערעור. בעניין זה לא ראיתי לנכון להתערב בשיקול דעתו של פקיד השומה.

20  
21 17. טענתו הראשונה של המערער היא כי לא צמחה לו הכנסה, שכן לא היה זכאי לפיצוי מבנק  
22 הפועלים. בטענתו, התעלם המערער מכך שהמשיב אינו חולק שלא נתקבל כל פיצוי מהבנק, אלא  
23 טוען בכלל שההכנסה נתקבלה למערער מידי החברה. כאמור, בפקודת היומן שביצע רו"ח פנירי  
24 חויב חשבון הבנק של החברה כנגד זיכוי המערער. משמעות הפעולה החשבונאית בשפת היומיום היא  
25 כי החברה חבה למערער 4 מיליון ש"ח, מאחר שהמערער הפקיד סכום זה בחשבונה. לא נראה שמי  
26 מהצדדים טוען כי בוצעה הפקדה מעין זו. אף לו היה מתקבל פיצוי אישי למערער מהבנק נראה כי  
27 אין זו הדרך הנאותה לייצג את הפיצוי מבחינה חשבונאית. המשיב בחר לפיכך להתייחס לפעולה  
28 חשבונאית זו על פי תכליתה הכלכלית, ולא על פי מצג החברה והמערער. לגישתו, החברה יצרה חוב  
29 כלפי המערער כנגד הוצאת שכר, או לחילופין כנגד הוצאה בעלת אופי שונה. בכך קבע המשיב כי  
30 ההכנסה שנוצרה למערער היא כתוצאה מכך שהחברה רשמה חוב לזכותו, באופן המקיים לו זכות  
31 לקבלת תשלום מהחברה, זכות שצמחה כנגד שירותים שסיפק המערער לחברה. אין בעובדה כי  
32 הבנק לא פיצה את המערער בגין נזקיו, עובדה המוסכמת כעת על שני הצדדים, בכדי לגרוע מטענת  
33 המשיב כי נוצרה למערער הכנסה מיצירת החוב של החברה כלפיו.

34  
35 18. המערער מוסיף כי לא עמדה לחברה האפשרות לספק למערער את ההכנסה האמורה, מאחר  
36 שהמערער איבד שליטה בפועל על החברה ומקורותיה הכספיים, ולכן לא ניתן לטעון כי צמחה לו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1222-03 + בש"א 06-24451 שרגאי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 הכנסה. גם בעניין זה, נראה שהמערער נקלע לידי טעות. ראשית, יש להבדיל בין יכולת החברה ליצור  
2 חוב כלפי בעל המניות, חוב אשר עשוי להקים הכנסה אצל בעל המניות, לבין יכולתה לפרוע את  
3 החוב בפועל. משנרשם החוב בספרים כלפי המערער הרי שצמחה לו זכות כלכלית אשר יתכן שיש  
4 לראותה כהכנסה, גם מבלי ששולם כסף בפועל. מבחינה עובדתית, החוב נרשם בספרי החברה בשנת  
5 2000 ולכן לא ניתן לטעון כי למערער לא הייתה שליטה בפועל בחברה, שהרי החברה חויבה לשלם  
6 למערער 4 מיליון ש"ח. אילו טענת המערער היא שלא הייתה לחברה את היכולת לפרוע את החוב  
7 מאחר שהוצאת מזומנים מידי החברה לא הייתה אפשרית באותה עת, הרי שמדובר בטענה  
8 המתייחסת לבסיס הדיווח של הנישום. כלומר, יש להבחין בין היכולת של החברה ליצור חוב כלפי  
9 המערער, עניין שאינו יכול להיות שנוי במחלוקת שכן החברה רשמה בספריה חוב זה, לבין יכולתה  
10 לפרוע את החוב. בטענת המערער כי ממילא לא ניתן היה לפרוע את החוב אדון להלן, כשאתייחס  
11 לבסיס הדיווח של המערער על הכנסותיו, אך אין לסוגיית בסיס הדיווח של הנישום דבר עם עצם  
12 האפשרות ליצור חוב בעל ערך כלכלי כלפיו.

13  
14 19. זאת ועוד, מהדוחות הכספיים של החברה (נספח ז, מע/1) עולה כי בפועל אכן נמשכו כספים על  
15 ידי המערער בשנה זו. ביאור 10 לדוחות הכספיים, שכותרתו "זכאים שונים", מפרט, בין יתר  
16 הזכאים, את חוב החברה למערער (מתואר שם כ"מנהל"). נכון ליום 31.12.1999 הייתה החברה  
17 חייבת למערער 3,282,439 ₪ (יתרה בזכות). ביום 31.12.2000 עמד החוב על 1,523,462 ₪ בלבד  
18 (יתרה בזכות), זאת לאחר שנרשמה פקודת היומן שזיכתה את המערער ב-4 מיליון ש"ח. לולא  
19 הייתה מועברת פקודת היומן האמורה, הרי שיתרת המערער בספרי החברה הייתה 2,476,538 ₪  
20 (יתרה בחובה). ההפרש בין יתרת החובה בסוף שנת 2000 לבין יתרת הזכות בסוף שנת 1999 מבטא  
21 את משיכות המזומנים בפועל של המערער במהלך השנה, בניכוי זיכויים שהחברה רשמה כנגד  
22 חשבונו. מורם מכאן כי המערער משך בשנת 2000 סכום נטו של 5,758,977 ₪ מהחברה (סכום של  
23 3,282,439 ₪ בגין יתרת זכות משנים קודמות, וסכום של 2,476,538 ₪ בגין יתרת החובה שנוצרה  
24 בשנת 2000). המערער משך במהלך השנה כ-5.75 מיליון ש"ח נטו מהחברה, ורק עם תום השנה  
25 הועברה פקודת היומן שזיכתה את חשבונו ויצרה חוב חדש כלפיו. לאור משיכות הכספים  
26 המשמעותיות שנעשו בפועל, כיצד יכול שתישמע הטענה כי למערער לא הייתה כל שליטה ויכולת  
27 למשוך כספים מהחברה?

28  
29 20. המערער ממשיך וטוען כי אף אם צמחה לו הכנסה, הרי שבתור שכיר מוטל עליו מס על בסיס  
30 מזומן ולא על בסיס מצטבר. מכאן, שיש למסות אותו בגין החוב שנרשם עבורו בספרי החברה רק  
31 בשנת פירעון החוב בפועל. גם טענה זו דינה להידחות. כפי שצוין לעיל, על פי דוחותיה הכספיים של  
32 החברה, סכום של 2,476,538 ₪ שולם למערער בשנת המס 2000 שלא בגין חובות עבר. סכום זה  
33 מהווה הכנסה חייבת אצל המערער בשנת המס גם לפי גישתו כי יש לחייב אותו במס על בסיס  
34 מזומן. בנוגע ליתרת הסכום, החלטתי שבנסיבות הייחודיות של ערעור זה יש לקבל את עמדת  
35 המשיב כי חוב החברה מהווה שווה-כסף, כלומר ביום היווצרות החוב יש למסות את המערער בגין  
36 הכנסה, על אף שהוא מדווח על הכנסותיו על בסיס מזומן.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1222-03 + בש"א 06-24451 שרגאי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

21. אמנם, הלכה ותיקה היא שעל שכיר יוטל מס על בסיס מזומן, בניגוד למעסיק שעליו יוטל לרוב מס על בסיס מצטבר. יפים לעניין זה דברי הנשיא שמגר בד"נ 9/85, נציב מס הכנסה נ' ד"ר מיכה בר-זאב, מיסים א/1-ה-105 (ינואר 1987):

"העותר מבקש, בראשית הדברים, כי ייקבע מפורשות שעל העובד לשלם מס רק על סכומים שקיבל בפועל במישרין, בעקיפין או שקיבל אחר לטובתו; וכי אין עובד חייב בתשלום מס על זקיפה חשבונאית גרידא לזכותו. אין ספק כי בכך הדיון עימו. כלל ידוע בדיני מס הכנסה הוא כי שכיר נישום לפי שיטת המזומנים, בשיטה זו נקבע תאריך ההכנסות או ההוצאות להיות התאריך בו התקבל או הוצא הכסף במזומנים.

זאת, כמובן להבדיל מן השיטה המסחרית שבה נקבע תאריך ההכנסה או ההוצאה לפי היום, שבו נוצרו הזכות לקבל הכנסה או החיוב להוציא הוצאה (ויתקון, שם בעמוד 101-102; ע"א 421/78, פקיד השומה נ. חברת מורצקי רוזן מהנדסים בע"מ, פד"י ל"ג(2), 454, 458). המעביד לעומתו נישום, בדרך כלל, לפי השיטה המסחרית."

המערער נסמך על הלכה זו בטענתו כי טרם הגיע המועד לחיובו במס בגין ההכנסה.

22. אולם, גם בדיווח על הכנסה על בסיס מזומן, ברי כי אין הכוונה שרק הכנסה שנתקבלה במטבעות של ממש תיחשב כהכנסה לצורכי מס. גם תמורה ששולמה לנישום בשווה-כסף, כלומר בנכס או בזכות הניתנים למימוש באופן מיידי בשווי הנקוב שלהם, עשויה להוות הכנסה על פי שיטת המזומנים. המלומד אמנון רפאל עומד על דברים אלו בספרו "מס הכנסה" (כרך 1, מהדורה רביעית, הוצאת רונן, אוקטובר 2009), עמוד 809:

"בשיטה על בסיס מזומנים הכלל הגדול הוא, כי ההכנסה נרשמת רק עם קבלתה על ידי הנישום. אין זאת אומרת, כי ההכנסה חייבת ללבוש אופי של מזומנים בלבד והיא תהא כזאת גם אם שולמה בשווה ערך. נישום, המנהל את ספריו בשיטה על בסיס מזומנים, ירשום את שווי הנכס שקיבל, עם קבלתו, כהכנסה הבאה במקום קבלת התמורה במזומנים...

נוהגים לומר, כי 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"

23. 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



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1222-03 + בש"א 24451-06 שרגאי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 להכנסה צריכה להיות ברורה וחד משמעית, באופן שלא ניתן לערער עוד כי המזומנים עומדים  
2 לרשותו מבחינה משפטית ומבחינה מעשית, כאשר נותר לו רק ליטול את התשלום בפועל. זהו המצב  
3 כאשר חברה מזכה את חשבונו של בעל השליטה בה. הזהות הכלכלית בין הצדדים מבטיחה כי מכל  
4 הבחינות, הכספים עומדים כבר לרשות בעל השליטה. עמד על כך כב' השופט אלון בעמ"ה 530/04,  
5 **אריה דגן נ' פקיד שומה אילת**, מיסים כ/3-ה-182 (יוני 2006), שם טען המערער כי אין לחייבו במס  
6 מאחר שמקצת המזומנים מחלוקת הדיבידנד על ידי החברה בבעלותו לא שולמו אליו ישירות, אלא  
7 הועברו לתשלום חובו של המערער לעורך דינו. השופט אלון דחה את הטענה וקבע כדלקמן:

8 **"העובדה כי 90% מסכום הדיבידנד הראוי שולמו ישירות ע"י מול הים למערער**  
9 **ואילו יתרת ה-10% זוכתה לזכותו בקופת החברה לצורך תשלום חובו האישי של**  
10 **המערער לעו"ד שגב, אינה גורעת מתוקף העובדה שגם אותם 10% מסכום**  
11 **הדיבידנד הכולל הועברה לזכותו של המערער.**

12 **דומה הדבר במובהק לזיכוי חשבונו של נישום ביתרת זכות שתעמוד לרשותו, זיכוי**  
13 **העולה כדי "תקבול" הסכום על ידו - גם בהינתן העובדה שדוחותיו הינם על בסיס**  
14 **מזומן."** (ההדגשה אינה במקור, מ.א.)

15 דברים אלו יפים גם לענייננו. זיכוי יתרת זכות של בעל מניות בחברה כמוה כתשלום מזומנים לידי  
16 אותו בעל מניות.

17  
18 24. המערער מפנה בסיכומיו לפסק הדין ע"א 833/87, **יורשי המנוח טבר רג'א עודה ז"ל נ' פקיד**  
19 **שומה נצרת**, מיסים ד/6-ה-69 (דצמבר 1990), שם נקבע כי המס על תשלום פדיון דמי החופשה של  
20 המערער, שהחזיק בשליש ממניות החברה המעבידה, יוטל רק במועד שבו יתקבל התשלום במזומן  
21 בידי המערער. בפסק דין זה התבסס בית המשפט על ההלכה הקובעת כי שכיר ממוסה על בסיס  
22 מזומן, ולכן יש להטיל מס לא במועד היווצרות הזכאות לדמי החופשה, אלא במועד תשלום דמי  
23 החופשה בפועל. אין בפסק דין זה בכדי לשנות דעתי במקרה דנן. כאמור, יש לראות בזכות הנישום  
24 לקבל מזומן כזכות שוות-כסף כאשר רק נותר לנישום ליטול את הכסף בפועל ואין עוררין כי מבחינה  
25 משפטית ומבחינה מעשית, הכסף כבר ברשותו. אין זה המצב במקרה של פדיון דמי חופשה. בכדי  
26 לפדות את דמי החופשה נדרש הנישום לפעולה אקטיבית מיזמתו שתקנה לו את הזכאות לקבל את  
27 התשלום בפועל, למרות שאין חולק שהזכות לדרוש את התשלום כבר קמה בעבר. אין הדבר דומה  
28 למצב שבו החברה מצהירה על חובה כלפי בעל המניות, אשר יכול כבר בכל עת ליטול את הכסף.

29  
30 25. ודוק, ייתכן כי במצבים מסוימים יש לחרוג מהכלל האמור, לפי נסיבות העניין. לו הייתי  
31 משתכנע כי המערער אכן איבד כל שליטה על מקורותיה הכספיים של החברה, באופן שבו רישום  
32 חוב לזכותו בספרי החברה הינה פעולה חשבונאית גרידא שלא יכולת להיות לה השלכות כלכליות  
33 במציאות שמחוץ לספרי הנהלת החשבונות, ייתכן והייתי נכון להכיר בטענותיו כי לא צמחה לו  
34 הכנסה בפועל. במקרה כזה, הרי שהיה מקום לראות את יתרת הזכות כיתרת חוב כלפי בעל המניות  
35 שאינה שוות ערך למזומן. כאמור, לאור העובדה שבפועל נראה כי המערער משך סכומי כסף ניכרים





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1222-03 + בש"א 06-24451 שרגאי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 מהחברה במהלך שנת 2000, לא נותר סיפק בידיי כי הייתה למערער שליטה על מקורותיה הכספיים  
2 של החברה.

3

4

### אחרית דבר

5

לאור כל האמור, אני דוחה את הערעור.

6

המערער ישא בהוצאות המשיב ובכלל זה שכר טרחת עורך דין בסכום כולל של 50,000 ₪.

7

ניתן היום, י"ג טבת תשע"ג, 26 דצמבר 2012, בהעדר הצדדים.

8

מגן אלטוביה, שופט

9

10

11

12

13

14

15