



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2013

ע"מ 1911-10-10 ש. י. שם טוב בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 47226-02-11 ששון שם טוב נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 47258-02-11 יוסף שם טוב ז"ל נ' פקיד שומה ירושלים

1

המערערת בע"מ 1911-10-10

המערער בע"מ 47226-02-11

המערער בע"מ 47258-02-11

1. חברת ש.י. שם טוב בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד רם יולוס

2. ששון שם טוב

ע"י ב"כ עו"ד מיכאל שטיינר

3. עיזבון המנוח יוסף שם טוב ז"ל

באמצעות מנהל העיזבון עו"ד מיכאל שטיינר

נגד

פקיד שומה ירושלים 1

באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי),

עוה"ד עיד רנאד ורועי כהן

המשיב

2

3

4

פסק דין

5

6

7 1. ערעורים על צווי שומה שהוצאו למערערים על ידי המשיב לשנות המס 2004 ו-2005
8 במסגרתם הגדיל המשיב את הכנסות המערערים ממשכורת. הכנסתו ממשכורת של המערער בע"מ
9 47226-02-11 (להלן: "ששון") הוגדלה בסך של 11,327,729 ₪ לשנת 2004 ובסך של 1,575,498
10 ₪ לשנת 2005, וההכנסה ממשכורת של המערער בע"מ 47258-02-11 (להלן: "יוסף") הוגדלה
11 בסך של 12,280,119 ₪ לשנת 2004 ובסך של 1,806,078 ₪ לשנת 2005. ערעורו של יוסף ז"ל
12 שהלך לעולמו בראשית שנת 2007 הוגש על ידי מנהל עזבונו.

13

14 2. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לסיווגן של משיכות בעלים שנעשו בתום כל אחת משנות
15 המס נשוא הערעורים מחברת ש.י. שם טוב בע"מ (להלן: "החברה") בה החזיק ששון ב-43.8%
16 מהון מניותיה ויוסף ב-43.9% מהון מניותיה. שניהם גם עבדו בחברה וקיבלו ממנה משכורת.
17 יצויין כי לחברה מונה כונס נכסים לאחר שנקלעה להליכי חדלות פירעון.

18

19 3. המשיב ראה במשיכות פעולות מלאכותיות שאחת ממטרותן העיקריות הייתה הימנעות
20 מתשלום מס או הפחתת מס בצורה בלתי ראויה. לפיכך קבע המשיב כי מדובר בהכנסות ממשכורת



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2013

ע"מ 1911-10-10 ש. י. שם טוב בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 47226-02-11 ששון שם טוב נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 47258-02-11 יוסף שם טוב ז"ל נ' פקיד שומה ירושלים

1 ו/או מדמי ניהול וכיוצ"ב בהתאם לסעיפים 2(1) ו/או 2(2) ו/או 2(10) לפקודת מס הכנסה [נוסח
2 חדש] (להלן: "הפקודה"). לחילופין קבע המשיב כי מדובר בהכנסה אחרת או מחילת חוב לפי
3 סעיף 3 לפקודה, והוא חייבם במס בהתאם. המשיב הצביע על כך כי לפי כרטיסי החו"ז של
4 המערערים בספרי החברה לשנים 2004 ו-2005 עלה כי שניהם משכו מהחברה סכומים הולכים
5 וגדלים במהלך השנים, תוך שהם נוהגים בכרטיסי החו"ז שלהם בחברה כחשבון בנק פרטי
6 ומושכים ממנו כספים לצרכיהם הפרטיים. כן עלה כי בסוף חודש דצמבר בכל שנה ושנה בוצעה
7 הקטנה ביתרת המערערים בכרטיס "משיכות בעלים" באמצעות פקודת יומן לזכות בעלי המניות
8 בגין "הפקדה" שלהם בחברה. ברם, מייד לאחר מכן, ביום הראשון של השנה העוקבת, בוטל חלק
9 עיקרי בהקטנה באמצעות פקודת יומן לחובת בעלי המניות. בהקטנות אלו ראה המשיב עסקה
10 מלאכותית, כאמור.

11
12 4. מנגד, המערערים טענו כי מדובר בהלוואות שנטלו מהחברה ואין מדובר בפעולות
13 מלאכותיות ו/או חוסר נאותות בפעולות שבוצעו על ידם בחברה. לטענתם, המשיב התעלם
14 מהעובדה שבמקביל למשיכת כספים מהחברה מעת לעת על ידי ששון ויוסף, הם הקפידו במהלך
15 השנים, ככל שהדבר עלה בידם, להשיב כספים לחברה על חשבון ההלוואות בצירוף הפרשי
16 הצמדה וריבית, לעיתים אף בשיעורים גבוהים מהמקובל בשוק. לדבריהם, היתרות ביום האחרון
17 של כל אחת משנות המס אליהן התייחס המשיב, אינן משקפות את מצב החשבון שלהם מול
18 החברה לאשורו מפני שמדובר בהתחשבנויות ארוכות טווח, כשהם מושכים ומחזירים כספים
19 במהלך השנים.

20
21 5. להשלמת התמונה יצויין כי גם החברה באמצעות כונס הנכסים הזמני שמונה על נכסיה
22 הגישה ערעור (ע"מ 1911-10-10) על צו שומה שהוצא לה לפיו היה עליה לנכות מס במקור
23 מיתרת חובם של המערערים כהכנסת משכורת, או כהכנסה לפי סעיף 2(10) לפקודה או כהכנסה
24 מדיבידנד. ואולם בסופו של הדיון שהתקיים ביום 10.06.13 במסגרתו נשמעו סיכומי הצדדים,
25 חזרה בה החברה מערעורה והוא נדחה בהתאם.

26
27 6. ששון ועו"ד מיכאל שטיינר מנהל עזבונו של יוסף ז"ל הגישו תצהירים מטעם המערערים,
28 ואילו המשיב תמך את טענותיו בתצהיריהם של מר דוד מרסיאנו המשמש כרכז חוליית פשמ"ג
29 בפקיד שומה ירושלים 1 ומר דורון בראון המשמש כרכז חוליית ניכויים בפקיד שומה ירושלים 1.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2013

ע"מ 1911-10-10 ש. י. שם טוב בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 47226-02-11 ששון שם טוב נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 47258-02-11 יוסף שם טוב ז"ל נ' פקיד שומה ירושלים

1 הצדדים וויתרו על חקירות המצהירים והסכימו כי פסק הדין יינתן על בסיס התצהירים ונספחיהם
2 לאחר השמעת סיכומים בעל פה. עם זאת לאחר השמעת הסיכומים הודיע עו"ד שטיינר מנהל
3 עזבונו של יוסף ז"ל כי העיזבון חוזר בו מהערעור ומבקש לפוטרו מהוצאות, הן מהטעם שהוא
4 חזר בו בהמלצת בית המשפט מהערעור והן מהטעם שהעיזבון אינו סולובנטי.
5

דין והכרעה

6
7 7. כאמור, אין מחלוקת כי המערערים משכו כספים במשך השנים מהחברה וכי רובם של
8 הכספים לא הוחזרו. המחלוקת היא כאמור, על מהותן של המשיכות, כשהמערערים מבקשים
9 לראות אותן כהלוואות שנטלו מהחברה.
10

11 8. ככלל, הגדרת מהות משיכות בעלים טמונה בשאלות שבחוק ושבעובדה. בחינת התקבול
12 תעשה על פי מכלול נסיבות העניין, וסיווג התקבול ייקבע לפי מהותו הכלכלית ולא על יסוד כינויו
13 בפי הצדדים (ע"א 468/01 חטר ישי נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד נח(5) 326; ע"מ (י-ם)
14 33277-12-10 לוי נ' פקיד שומה ירושלים 3, 30.01.13). במקרה זה, על פי התשתית העובדתית
15 שנפרשה בפני בית המשפט, נהיר לחלוטין כי המשיכות לא היו בגדר הלוואה, לא מבחינה כלכלית
16 ולא מבחינה משפטית, כדלהלן.
17

18 9. ראשית, נסיבות העניין אינן מלמדות על התנהלות אופיינית להלוואה. המערערים לא
19 הציגו כל מסמך היכול להעיד על הסכמה בינם לבין החברה לגבי מתן הלוואות, תנאי התשלום,
20 מועד החזר וכיוצ"ב, מסמך אשר לפי הפסיקה הוא סממן חשוב בהקשר זה (ע"א 9412/03 חזן נ'
21 פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538; ע"מ (י-ם) 145/08 שריג נ' פקיד שומה, 6.12.12). המערערים
22 אמנם טוענים כי בדוחות הכספיים של החברה נזכרים תנאי ההלוואה. ואולם, לא זו בלבד
23 שהדוחות אינם מחייבים את המערערים כבעלי המניות וכפועל יוצא מכך גם אין ברישום בספרי
24 החברה בהיותו אינדיקציה יחידה לקיומה של הלוואה בכדי להכריע את הכף כנגד כלל הנסיבות
25 (עמ"ה (חי') 747/05 בלייכר נ' פקיד שומה חיפה, 20.03.07), אלא שבצדק נטען כי מדובר
26 בסכומים שאינם מגיעים אפילו למחצית מסך המשיכות הכולל. מה גם, שמרבית כספי המשיכות
27 נרשמו בדוחות החברה תחת הסעיף המאזני "חייבים ויתרות חובה" ולא תחת הקטגוריה של
28 "הלוואות". ומכאן המסקנה היא, כי למצער, אין לראות בחלק זה של הכספים כהלוואה
29 למערערים. גם ה"בטחונות" הרשומות בספרי החברה בתמורה להלוואות שלכאורה נמשכו על ידי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2013

ע"מ 1911-10-10 ש. י. שם טוב בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 47226-02-11 ששון שם טוב נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 47258-02-11 יוסף שם טוב ז"ל נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 המערערים לא הוצגו בפני בית המשפט, ועל פניו לא נעשה כל ניסיון למימוש הביטחונות בטרם
2 מחילת החוב ליוסף. כל זאת, בצירוף העובדה שרואה החשבון שערך את המסמכים לא הגיש
3 תצהיר לבית המשפט, מטילים ספק של ממש באמינות הרישום.
4
5 10. בצדק גם הצביע ב"כ המשיב על כך שבתצהיר מיום 26.09.11 שהגיש ששון בתמיכה
6 לערעור שהגישה החברה בשלב בו טרם הורה בית המשפט על איחוד התיקים, והעוסק כאמור,
7 במהותן של אותן משיכות, לא נזכר כלל כי הכספים שנמשכו על ידו היו בגדר הלוואות. ששון גם
8 לא הצהיר כי בכוונתו להשיב את הכספים, וכל שנטען על ידו הייתה טענת התיישנות. רק בתצהיר
9 שהגיש ששון בתמיכה לערעורו שלו ביום 24.02.13 הועלתה לראשונה הטענה כי מדובר
10 בהלוואה. התנהלות זו של ששון מחזקת גם היא את המסקנה כי ששון לא ראה בכספים הלוואה
11 שהוא חייב להחזירה, ולמצער הוא נזהר מלטעון זאת במסגרת ערעור החברה על מנת שזו, וודאי
12 לאור עובדת היותה בכינוס נכסים, לא תבוא אליו בדרישה להחזרת ההלוואות. גם העובדה
13 שקיימת משיכת כספים לזכותו של יוסף גם לאחר פטירתו, מלמדת כי אין מדובר בהלוואה. כך,
14 בכרטסת "משיכת שותפים" נרשמה משיכה מיום 8.08.07 לאחר הפטירה בסך של 3 מיליון
15 שקלים מבלי שניתן הסבר כלשהו למשיכה זו. צודק גם המשיב כי עיון בכרטסות החברה מלמד כי
16 הן ששון והן יוסף עשו בחשבונות החברה ככתוך שלהם, מהחשבונות שולמו הוצאות פרטיות
17 שלהם - כארנונה על בתיהם הפרטיים, ובנסיבות אלו הטענה להלוואה כשהיא אינה מעוגנת
18 כאמור בכל מסמך, אינה מחזיקה מים.
19
20 11. אכן, המערערים טוענים שהם החזירו חלק מהכספים במשך השנים. ואולם, ככל שהוחזרו
21 כספים מדובר בהחזר חלקי וקטן כשיתרת החוב אך הלכה וגדלה משנה לשנה. אדרבה, עובדה זו
22 תומכת אף היא במסקנה כי יש לסווג את החוב כהכנסה חייבת במס (ראו עמ"ה (ת"א) 171/97
23 שמואל נ' פקיד שומה ת"א 1, 30.11.03; עמ"ה (ת"א) 1108/00 כרובי נ' פקיד שומה ת"א 1,
24 30.05.02). גם לא צויין ששולמה ריבית על ידי המערערים (השוו עמ"ה (ת"א) 171/97 בעניין
25 שמואל; ע"מ 964/07 חלבי נ' פקיד שומה חיפה, 29.07.10). יתרה מזאת. למעשה, גם אם
26 המערערים החזירו לחברה כספים בסכומים שונים בהזדמנויות שונות, אין בכך כדי ללמד כי
27 מדובר בתשלומים להחזר הלוואות, ואין בעניין זה כשלעצמו כדי ללמד על סיווגן של המשיכות.
28 כאשר בעל מניות מושך כספים מחברה יש לבחון את טיב המשיכות במועד ביצוען או בסמוך
29 לכך. כאשר במועד המשיכה לא הושגה הסכמה על היות המשיכה הלוואה, וכאשר לא נקבעו תנאי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2013

ע"מ 1911-10-10 ש. י. שם טוב בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 47226-02-11 ששון שם טוב נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 47258-02-11 יוסף שם טוב ז"ל נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 ההחזר ומועדום, יש לראות במשיכות כהכנסה אצל המקבל. העובדה כי בשלב כלשהו בעתיד
2 נערכה התחשבנות כספית בין הצדדים אינה מלמדת בהכרח מה היה טיבה של המשיכה במועדה
3 (ע"מ 964/07 בעניין חלבי; ע"א 468/01 בעניין חטר-ישי; עמ"ה (ת"א) 1283/03 הראל נ' פקיד
4 שומה כפר סבא, 30.12.08).
- 5
- 6 12. גם באשר לטענה כי מחילת החוב ליוסף מלמדת כי מדובר היה בהלוואה, הצדק עם
7 המשיב. לא זו בלבד שמחילת החוב כשלעצמה יש לראותה כהכנסה (ע"א 9715/03 הורוביץ נ'
8 פקיד שומה ת"א 4, 24.01.05; ע"מ (י-ם) 33277-12-10 בעניין לוי), אלא שהחוב צויין כ"חוב
9 אבוד" מבלי שיש אינדיקציה ממשית כי מבחינת החברה אכן היה מדובר ב"חוב אבוד" ומבלי
10 שהחברה הצביעה על ניסיון כלשהו לגבייתו. למעשה, החוב צויין כ"אבוד" כבר בדוחות 2006
11 שעה שיוסף נפטר רק בראשית 2007. אכן, החברה לא ביקשה להכיר ב"חוב אבוד" זה כהוצאה,
12 שאז פשיטא שהיה עליה להביא הוכחה לכך (עמ"ה (ת"א) 1116/02 ב. ברניצקי ושות' בע"מ נ'
13 פקיד שומה פתח-תקוה, 9.04.05; עמ"ה (ת"א) 1146/99 די אנד ג'י, יבוא ושיווק מוצרי חשמל
14 ואלקטרוניקה נ' פקיד שומה רחובות, 21.10.04), ואולם גם שעה שהרישום בדבר "חוב אבוד"
15 נועד אך לשמש כראייה לכך שמדובר בהלוואה, קשה לתת לרישום זה משקל כלשהו כשמדובר
16 בהצהרה בעלמא בלי בסיס כלשהו. מה גם שחרף העובדה שהחברה מחלה על "חובה האבוד"
17 ליוסף, כבר בשנת 2006, היא המשיכה "להלוות" לו כספים גם לאחר פטירתו, בשנת 2007,
18 כאמור. נוסף על כך, מנהל העזבון, עו"ד שטיינר ציין בתצהירו מיום 24.02.13 כי חובו של יוסף
19 לחברה שריר וקיים ואין לראותו כאילו נמחל על ידה.
- 20
- 21 13. ממכלול הנסיבות עולה אפוא, בבירור, כי מדובר במשיכות כספים שלא יצרו חוב אמיתי
22 כלפי החברה ממנה נמשכו ולא הייתה כל כוונה להשיבן לחברה, ודינן של הכספים כדין "הכנסה"
23 ממשכורת בידי המושך ומן הדין לראות בה רווח פירוטי (ע"מ (י-ם) 33277-12-10 בעניין לוי;
24 עמ"ה (ת"א) 171/97 בעניין שמואל; ע"א 416/65 ורוק נ' פ"ש תל אביב 7, פ"ד כ(2) 331).
- 25
- 26 14. נוכח התוצאה אין גם צורך לדון בשאלת סיווג העסקה כעסקה בדויה או מלאכותית. עם
27 זאת יצוין כי לא ניתן על ידי המערערים כל הסבר או היגיון כלכלי להחזרות הכספים של ששון
28 ושל יוסף ז"ל הרשומות בסוף כל שנה אל מול המשיכות המשמעותיות בראשיתה של כל שנה
29 עוקבת, ולא הוצגה תכלית מסחרית כלשהי להפקדת כספים למשך יומיים. בנסיבות אלו יש, אפוא,



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2013

ע"מ 1911-10-10 ש. י. שם טוב בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 47226-02-11 ששון שם טוב נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 47258-02-11 יוסף שם טוב ז"ל נ' פקיד שומה ירושלים

1 רגליים מוצקות לסברה שאכן מדובר ב"עסקה בדויה", כשהרישום כעסקת הלוואה נועד להסוות
2 הכנסה חייבת, ופקיד השומה רשאי להתעלם ממנה ולהתבונן על העסקה האמיתית (ראו ע"מ
3 964/07 בעניין חלבי; ע"א 4015/95 פקיד שומה ירושלים נ' ברזני, פ"ד נב(2) 269).
4
5 15. ובשולי הדברים, באשר לטענת ההתיישנות שהועלתה על ידי ששון בתצהיר שהגיש
6 בתמיכה לערעורה של החברה, לפיה עיקר יתרות החובה שיוחסו לו ולאחיו בספרי החברה נוצרו
7 לפני שנות המס נשוא הערעור וחלה עליהם התיישנות. לא זו בלבד שטענה זו נטענה לראשונה רק
8 במסגרת התצהירים והיא לא נשמעה לא בהליכים שנוהלו בפני המשיב והיא אינה מופיעה לא
9 בכתבי ההשגה ולא בערעור, אלא שגם לגופו של עניין, בצדק טען ב"כ המשיב כי החברה
10 והמערערים לא הציגו את המשיכות כמשיכות בעלים אלא כהלוואות ובנסיבות אלו רק בחלוף
11 זמן, משהכספים לא הוחזרו ניתן היה ללמוד כי מדובר אכן במשיכות בעלים החייבות במס.
12 פשיטא אפוא, כי המערערים שהציגו מצג לפיו מדובר בהלוואה אינם יכולים להישמע כיום
13 בטענה כי קיימת התיישנות, בשל סיווגן של המשיכות כהכנסה חייבת במס.
14
15 הערעור נדחה אפוא, והמערערים ישאו בהוצאות המשיב, המערער בע"מ 47258-02-11 (עיצבונו
16 של יוסף) בסך של 12,000 ₪ (כפי שחויבה החברה), והמערער בע"מ 47226-02-11 (ששון) בסך
17 של 50,000 ₪.
18
19 ניתן היום, ט"ז תמוז תשע"ג, 24 יוני 2013, בהעדר הצדדים.
20



דוד מינץ, שופט

21
22
23