



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 15-11-3222

בפני כבוד השופט גד גדעון

אביבה סלע  
ע"י ב"כ, עוה"ד יואב ציוני

מערערת

נגד

מס הכנסה פקיד שומה אילת  
ע"י ב"כ, עוה"ד ירון פנש – פמד"א

המשיב

### פסק דין

- 1
- 2 זהו פסק דין בערעור על החלטת המשיב, הדוחה השגה על שומת מס הכנסה, שהוצאה
- 3 למערערת לשנים 2011-2012 לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה. הוחלט לקבל את הערעור
- 4 באופן חלקי, לעניין ראיית הסכומים שבמחלוקת כשכר עבודה (כשיטת המערערת) ולא
- 5 כדיוידנד (כשיטת המשיב), ולדחותו ביחס למחלוקת הנותרת, ולהלן הנימוקים.
- 6
- 7 2. המערערת הינה בעלת המניות בחברת לייזר אסתטיק בע"מ, ומנהלת החברה.
- 8
- 9 במהלך ביקורת ניהול ספרים שנערכה בחברה בשנת 2012, נמצאו פנקסי קבלות לשנים 2009
- 10 – 2012 אשר כללו סכומים שלא דווחו כהכנסות בחברה. על כן נפסלו ספרי החברה לשנים
- 11 2009 - 2012, ונפתחה חקירה נגד המערערת שבמהלכה הודתה המערערת, בקבלת הסכומים
- 12 שלא דווחו. בגין משיכות אלה חויבה החברה במס מלא, בדיוני מס שהתקיימו במשרד פקיד
- 13 שומה אילת. כדי להמנע מהליך פלילי, בקשה המערערת לשלם כופר כסף בהתאם לסעיף 221
- 14 לפקודה. ועדת הכופר ברשות המסים החליטה להיעתר לבקשת המערערת ולהמיר את ההליך
- 15 הפלילי בתשלום כופר, והטילה על המערערת כופר בסך 180,000 ש"ח לצד חיוב החברה
- 16 בתשלום נוסף בסך 20,000 ש"ח.
- 17
- 18 ביום 10.10.12, נחתם הסכם שומות לשנים 2010-2008 עם המערערת, באמצעות מייצגה,
- 19 רו"ח גיא מלר (ההסכם נחתם שנית ביום 13.1.15 בעקבות טעות ברישום ההשגה של המייצג).
- 20
- 21 במסגרת ההסכם הוסכם, כי יתרת כרטיס החוי"ז של המערערת, כבעלת מניות, תאופס לסוף
- 22 שנת 2010. בפועל, יתרת הפתיחה לתאריך 1.1.11 עמדה ע"ס 187,619 ש"ח בזכות, ופקודה
- 23 לאיפוס היתרה בוצעה רק בתאריך 31.12.11, בסך של 55,366 ש"ח. המשיב קבע, כי המערערת



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 15-11-3222

1 לא מילאה אחר הסכם השומה כלשונו (איפוס 55,366 ש"ח במקום 187,619 ש"ח), וחייב את  
 2 כרטיס המערערת בשנת 2011 בחוסר של 132,253 ש"ח.  
 3 לגבי השנים 2011-2012, נמצא שהחברה החסירה מהכנסותיה - סך של 65,627 ש"ח בשנת  
 4 2011, וסך של 95,367 ש"ח בשנת 2012. ביום 31.8.14 נחתם עם החברה הסכם שומה לשנים  
 5 2011-2012, ובו סוכם, בין היתר, על תוספת ההכנסות שהושמטו כאמור לעיל.

6  
 7 המחלוקת בדיונים שהתקיימו בין המערערת לבין המשיב, נסובה סביב יישום הסכם השומה  
 8 שנחתם עם המערערת לשנת 2010 (חיוב יתרת החו"ז של המערערת בחברה, כאמור לעיל);  
 9 וכן, על אופן חיובה של המערערת בסכומים שהושמטו מהכנסות החברה בשנים 2011-2012,  
 10 ואשר נמשכו, בחלקים, על ידי המערערת באופן אישי.

11  
 12 המשיב טען שהסכומים נמשכו מתוקף היותה בעלת מניות בחברה, ומכיוון שלא דווחו כשכר,  
 13 יש להתייחס לסכומים אלה כאל דיווידנד.

14  
 15 על רקע האמור, קבע המשיב בצו את הכנסותיה של המערערת בשנים הרלוונטיות כדלקמן:

### שנת 2011

17	132,253 ש"ח	1.1.11 תיקון יתרת פתיחה
18	65,627 ש"ח	משיכת הכנסות שלא דווחו בשנת 2011
19	197,880 ש"ח	סך הכל דיווידנד מחושב 2011
20	53,658 ש"ח	מס לתשלום (קרן בלבד)

### שנת 2012

23	80,483 ש"ח	יתרת חובה לסוף 2012
24	95,367 ש"ח	משיכת הכנסות שלא דווחו בשנת 2012
25	175,850 ש"ח	סך הכל דיווידנד מחושב 2012
26	44,681 ש"ח	מס לתשלום (קרן בלבד)

27  
 28 השגת המערערת נדחתה, ועל כך משיגה היא בערעור זה, אשר במסגרתו טענה, כי "משיכות  
 29 הכספים הנ"ל וכן יתרת הכספים משנת 2010 נעשו באופן שוטף ולמעשה היו חלף שכר  
 30 עבודה ושימשו למחיה ולקיום יום-יומי, ולא היו משיכות דיבידנד, ולכן יש לחייבם  
 31 כהוצאות שכר אצל המערערת" (סעיף 7 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור).

32  
 33 על כן, עתרה לבטל את הצו ולקבוע את הכנסתה בהתאם להצהרתה.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 15-11-3222

1 מטעם המערערת העידו המערערת עצמה ורו"ח מלר. 3.  
2  
3 המערערת טענה בתצהירה, כי "יש לראות במשיכות הכספים ובהתאמה יתרת החובה שלי  
4 בחברה כהלוואה מהחברה אלי. באופן דומה ככל שנוצרה יתרת זכות הרי שהיא משקפת  
5 הלוואה ממני לחברה.. לחילופין, גם אם יוחלט למסות אותי על כספים אלו הרי שמדובר  
6 בכספים שנמשכו באופן שוטף, בסכומים נמוכים לצרכי מחייה שוטפים, ולכן מהותם היא  
7 בכל מקרה שכר ולא דיווידנד" (סעיפים 4-5 לתצהיר המערערת). לעומת זאת, בחקירתה, היא  
8 העידה כי הכספים "...שימשו כמשכורת ולא כהלוואה. אני חייתי מזה, זה היה למחיה" (עמ' 7, ש' 14).  
9  
10  
11 לטענת המערערת, היא משקיעה בחברה מכוחה, מכישרונה וממרצה, ועובדת בה מבוקר עד  
12 לילה, בשעה שהסכומים שדווחו כשכר הם סכומים נמוכים, אשר אינם משקפים את מלוא  
13 תרומתה לחברה, ולכן נכון לראות את המשיכות שבהן עסקינן כשכר, ולא כדיווידנד.  
14 המערערת הוסיפה, כי לא התקבלה כל החלטה על משיכת דיווידנד של החברה. המערערת  
15 הצביעה על הגידול שחל בשכרה המדווח בשנת 2012 ואילך (טפסי 106 לשנים 2011-2014  
16 צורפו כנספחים ב-11-4), וזאת, כתוצאה מהפסקת משיכות הכספים היומיומיות, בעקבות  
17 החקירה. עוד הטעימה, כי אין הצדקה לאבחנה שיצר המשיב, עת ראה את ההכנסות במישור  
18 האישי בשנים הרלוונטיות כדיווידנד, ואילו בשנים 2008-2010, שגם בהן היו משיכות  
19 בסכומים קטנים על פני זמן, ראה אותן כשכר (נספחים ג-ג2).  
20  
21 רו"ח מלר אשר ייצג את המערערת בדיוני השומה, העיד בתצהירו, כי בהסכם עם המשיב,  
22 לא נקבע כיצד יתבצע איפוס יתרת הזכות של המערערת. לטענתו, עניין המשיב באיפוס, היה  
23 רק היה ביטול יתרת הזכות למערערת בחברה. לדבריו, העובדה שמבוצע איפוס, קרי חיוב  
24 יתרת חו"ז הבעלים, אין משמעותה שיש לזקוף בגין אותו חיוב הכנסה לבעל המניות. האיפוס  
25 נועד, למנוע את היתרון שבמשיכת הכספים מהחברה כנגד יתרת הזכות. העד העיד, כי הוא  
26 ביצע את האיפוס במהלך שנת 2011, באופן חלקי באמצעות חיוב היתרה נגד הכנסה בסך  
27 55,367 ש"ח. תיקון היתרה שלא תואמה בסך 132,252 ש"ח, יצר יתרת חובה ע"ס 132,252  
28 ש"ח, "... בעקבות משיכות שוטפות של המערערת בשנת 2011". העובדה שנוצרה יתרת  
29 חובה, אין משמעותה לסברתו, שצמחה למערערת הכנסה. לדבריו, לא הייתה כל הסכמה עם  
30 המשיב שאם תיווצר יתרת חובה בעקבות האיפוס, היא תחשב אוטומטית הכנסה במישור  
31 האישי, וודאי שלא הכנסה מדיווידנד. רו"ח מלר הסביר בחקירתו כי האיפוס "...נעשה בשנה  
32 אחרי בשל טעות טכנית, לא במכוון חלילה" (עמ' 5, ש' 10).  
33



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 15-11-3222

1 לעניין הכספים שנמשכו, טען רו"ח מלר בתצהירו, כי המערערת מתכוונת להחזיר את  
2 הכספים לחברה, ומכאן שאין מקום לחייבה ולראות בכספים שנמשכו, הכנסה, והמערערת  
3 אף חויבה במאזן בריבית רעיונית (סעיף 8 לתצהירו). רו"ח מלר המשיך וטען בחקירתו, כי  
4 "אנחנו לא מוותרים על שום גרסה. בדקנו את האפשרות להחזיר את זה כהלוואה" (עמ' 5,  
5 ש' 23). הוא אישר, כי אין מסמכי הלוואה (שם, ש' 19).  
6  
7 עם זאת, בהמשך העיד: "באותה תקופה לא הכרתי את המערערת, אז אני לא יודע מה  
8 הגרסה המקורית. כשישבתי אתה אמרתי לה שאם יש הלוואה, אז תפרעי אותה. במהות  
9 אין מדובר בסכומים שנלקחו מראש באופן מתוכנן, לעניות דעתי כהלוואה, אלא סכומים  
10 שנלקחו לצורך המחיה השוטפת חלף שכר עבודה. בכל מקרה, לא מדובר בדיבידנד" (עמ' 6,  
11 ש' 10-13).  
12  
13 לחילופין, טען רו"ח מלר, כי גם אם יוחלט למסות את המערערת בגין הכספים, הרי שמדובר  
14 בכספים שנמשכו באופן שוטף, בסכומים נמוכים, לצרכי מחייה שוטפים, ולכן מהותם היא  
15 בכל מקרה שכר ולא דיווידנד (סעיף 9-10 לתצהירו). בחקירתו העיד, כי בשנת 2011 משכה  
16 המערערת במצטבר סך של 170,000 ש"ח. בתחילה משכה סכומים גבוהים, אך בהמשך משכה  
17 סכומים נמוכים יותר, ובממוצע כ- 15,000 ש"ח לחודש. לדבריו, נכון למועד חקירתו הנגדית,  
18 משכה המערערת "15,000 ש"ח נטו, כ- 20,000 ש"ח עם חוק הפנסיה" (עמ' 7, ש' 2-3).  
19  
20 רו"ח מלר הוסיף, כי המסקנה שלפיה נכון יותר לראות בכספים שנמשכו שכר ולא דיווידנד,  
21 מתחזקת גם מבדיקת תרומת המערערת לחברה, לעומת השכר שמשכה ע"פ תלושי השכר.  
22 לדבריו ההתייחסות של פקיד השומה למשיכות הכספים כדיווידנד, היתה חריגה לעומת  
23 מקרים דומים שבהם נתקל. יתרה מכך, במסגרת הסכמי השומה לשנים 2008-2010 (נספחים  
24 ז1-2 לתצהיר), סיווג המשיב את ההכנסות שהוספו למערערת במישור האישי כהכנסות שכר,  
25 ואין, לסברת העד, טעם לאבחנה שיצר המשיב את ייחוס את ההכנסות במישור האישי  
26 לדיווידנד לעומת השנים 2008-2010 שבהן יוחסה ההכנסה כשכר.  
27  
28 מטעם המשיב העיד **אשר בניונס**, ממונה (מפקח ראשי) בפקיד שומה אילת, אשר דן בהשגה  
29 שהגישה המערערת, דחה אותה, וקבע את הכנסותיה בצו.  
30  
31 מר בניונס ציין, כי אמנם בהסכם הפשרה לגבי השנים 2008-2010 שנחתם עם המערערת הכיר  
32 המשיב בהכנסות שהוספו במישור האישי כהכנסות שכר, אך לדבריו, " ... זה היה לפני  
33 משורת הדין כאשר היה מדובר בליקויים שנעשו לראשונה, כעת מדובר שוב באותם



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 15-11-3222

- 1 **ליקויים, המערערת אינה מפנימה את ההערות ולכן אין מקום להתחשב בה שוב לפני**  
2 **משורת הדין** (סעיף 20 לתצהירו; ור' גם עמ' 11, ש' 25-27; עמ' 12, ש' 15).
- 3  
4 לדבריו, עיון בפירוט המשיכות של המערערת, מלמד כי המערערת משכה במצטבר 49,270  
5 ש"ח נטו במהלך חודש ינואר 2011, 38,088 ש"ח בחודש פברואר 2011 ו-36,119 ש"ח בחודש  
6 מרץ 2011. הסכומים הגבוהים אינם משקפים בהכרח צרכי מחייה שוטפים.
- 7  
8 לטענת מר בניונס, המערערת בחרה למשוך את המשכורות בסכומים שקבעה לעצמה,  
9 מסיבותיה (כנראה כדי ליצור הלימה בין הכנסות החברה לבין ההוצאות), ולכן, מקור החיוב  
10 שנשאר להכנסות האחרות הוא דיווידנד. עוד, לדבריו, על מנת שהסכומים שנמשכו יראו  
11 כמשכורת, עליהם לעמוד בכללי דיווח לגבי משכורת. המערערת אינה יכולה לסברתו, לדווח  
12 הוצאות משכורת בדיעבד.
- 13  
14 לשאלה האם שכר של 15,000 ש"ח נטו, כפי שהמערערת מושכת כיום, הוא שכר הגיוני  
15 שהמשיב היה מוכן לקבל, הוא השיב: **"...יכול להיות..."** (עמ' 12, ש' 23-25).
- 16  
17 מר בניונס אישר, כי נערכה ביקורת אחת בשנת 2012 לשנים 2008-2012, אך דיוני המס  
18 התחלקו לשניים, כאשר: **"...על השנים 2010-2008 עשו הסכמי שומה באוקטובר 2012,**  
19 **שנים 2011-2012 לא היו דוחות עדיין ולכן לא התקיים אז דיון לגביהם"** (עמ' 10, ש' 21-24).
- 20  
21 לעניין חיוב יתרת החו"ז של המערערת בחברה, טען מר בניונס כי העיקר הוא התזמון וסכום  
22 האיפוס, כאשר בהסכם סוכם שהיתרה תאופס בסוף שנת 2010 ולא בסוף שנת 2011, כפי  
23 שבוצע. לסברתו, יש לכך משמעות, מאחר שבפרק הזמן שהשתהה רו"ח מלר באיפוס, משכה  
24 המערערת מהחברה 132,252 ש"ח, שבגינם היא חויבה בשומה כמשיכת דיווידנד. יתרת  
25 החובה נוצרה לדבריו, משום שהמערערת משכה כספים (סעיפים 23-27 לתצהירו; עמ' 8-9).
- 26  
27 **4. נפסק, כי "סיווג תקבולים ייעשה לפי מהותם הכלכלית ובנתון למכלול נסיבות העניין,**  
28 **ולא בהכרח על סמך הכינוי שלו זכו בפי הצדדים ... שומה עלינו לבחון אפוא הן את היבטיו**  
29 **העובדתיים של התקבול, הן את היבטיו המשפטיים"** (ע"א 4254/13 לוי נ' פקיד השומה  
30 **ירושלים 3**, בפסקה 15 (22.2.15)), כאשר על הנישום הנטל לשכנע, כי עמדתו במחלוקת הלב-  
31 פנקסית היא הנכונה (ע"א 468/01 חוטר-ישי נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נח(5) 326, 333).
- 32  
33 יש לסברתי לדחות, את טענתם המקורית של המערערת ושל רו"ח מלר, בדבר סיווג המשיכות  
34 כהלוואות. ראשית, הן המערערת והן רו"ח מלר חזרו בהם למעשה, מגרסה עובדתית זו. כמו



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 15-11-3222

- 1 כן, לא קיימים מסמכי הלוואה, ולא הוצגה גרסה עובדתית מפורטת העשויה לתמוך בטענה.  
2 עוד, המערערת מעולם לא החזירה את הכספים, ובנסיבות, היה בכל מקרה נכון לראותם מצב  
3 זה כהכנסה פירותית (ורי' ע"א 416/65 ורוק נ' פקיד השומה תל אביב 7, פ"ד כ(2) 351, וכן,  
4 עמ"ה (ת"א) 1077/06 אמבולנס חנוך בע"מ נ' פקיד שומה חולון (הערעור נדחה בבית המשפט  
5 העליון בתיק ע"א 1018/14 אמבולנס חנוך בע"מ נ' פקיד שומה חולון (23.2.15)).  
6  
7 משנדחתה הטענה להלוואה, יש להכריע בשאלה האם יש למסות את המשיכות האמורות  
8 כהכנסות משכר או כדיווידנד.  
9  
10 שאלת סיווג משיכות כשכר או כדיווידנד, נדונה בעמ"ה 747/05 (חי') בלייכר נ' פקיד שומה  
11 חיפה (20.3.07, בפסקה 41 ואילך): "המערער היה בעל מניות השליטה ושימש כמנהלן של  
12 החברות, ועל כן יכול היה ליהנות הן מהכנסות משכורת – כמנהל – והן מחלוקת דיווידנד –  
13 כבעל מניות. סיווג ההכנסה צריך להיות מבוסס על מבחנים עובדתיים ומשפטיים. מן הפן  
14 העובדתי יש לבחון מה הייתה כוונת הצדדים וכיצד נהגו הצדדים. מן הפן המשפטי יש לבחון  
15 מה הלבוש המשפטי הנכון לכוונתם ולהתנהגותם זו... מחומר הראיות קשה לדעת מה  
16 הייתה כוונת הצדדים. כפי שראינו, החברות והמערער לא הגיעו לכלל הסכמה מפורשת.  
17 המשיכות נרשמו כהלוואות ... כידוע, מקום שאדם משמש הן כבעל מניות – חבר בתאגיד –  
18 והן כעובד של התאגיד, קיים קושי לקבוע את קו הגבול בין פעולותיו כחבר בתאגיד לבין  
19 פעולותיו כעובד של החברה".  
20  
21 באותו עניין, ובהיעדר ראיות אחרות, נתן בית המשפט משקל להיות החברות במצב כלכלי  
22 קשה, ועל כן קבע: "בנסיבות שכאלו לא סביר להניח שהחברות חילקו דיווידנד לבעלי  
23 המניות ... בנסיבות מקרה זה, בהיעדר ראיות או טענות מנומקות אחרות, יש לקבוע כי כדין  
24 סיווג המשיב את התקבולים שקיבל המערער כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה".  
25  
26 השאלה נדונה גם בעמ"ה 21779-09-09 (חי') כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
27 (31.3.14, בפסקה 31 ואילך): "לעיתים קרובות נמנעו בתי המשפט להגדיר כיצד להבחין בין  
28 טובות הנאה המשולמות לבעל השליטה בכושרו ככזה לבין טובות הנאה הניתנות לו בשל  
29 עבודתו בחברה או בשל עסקאות שביצע עם החברה. במקרים רבים הניחו בתי המשפט כי  
30 כל תקבול שמשולם לבעל מניות שהינו גם עובד של החברה, הינו תשלום שכר עבודה, אלא  
31 אם הוכח כי התשלום הינו דיווידנד (ראו למשל ע"א 8231/11 מושקוביץ נ' פקיד שומה חיפה  
32 (9/12/13)... כאמור, קשה להגדיר מבחנים ברורים להבחנה בין סוגי התקבולים השונים.  
33 ניתן להיעזר במספר סימנים לזיהוי טיבו של התקבול - האם קיימים מסמכים והסכמים  
34 המעידים על כוונת הצדדים, כמו למשל האם קיימת החלטה על חלוקת רווחים, האם קיים



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 15-11-3222

1 הסכם עבודה וכדומה... עם זאת, כוונת הצדדים כשלעצמה אינה מספקת. עוד ראוי לבחון  
2 האם התשלום משקף שכר סביר וראוי עבור עבודת בעל השליטה... לאחר שקבענו כי תקבול  
3 מסוים אינו בגדר הכנסת עבודה, עדיין יש לבחון האם הוא מהווה דיווידנד כאמור בסעיף  
4 (4)2 לפקודה. ודוקו, לא כל תקבול שמקבל בעל שליטה שאינו בגדר הכנסת עבודה הינו  
5 דיווידנד (...). ר' גם עמ"ה (ת"א) 1108/00 כרובי נ' פקיד שומה תל אביב יפו 1 (30.5.02),  
6 שבו התקבלה הטענה, כי יתרת חוב בסך 2,229,215 ש"ח שעמדה ללא תנועות לאורך תקופה  
7 של 5 שנים, היא הכנסה מעבודה; וע"א 8231/11 מושקוביץ נ' פקיד שומה חיפה (9.12.13),  
8 שבו עמדת המשיב הייתה כי מדובר בהכנסה מעבודה ולא מדיווידנד, ובפסה"ד הוער, כי על  
9 פני הדברים נראה נכון יותר לקבוע כך.

10  
11 בעניינו נכון לסברתי להדרש, לצורך ההכרעה במחלוקת, לשיקולים הבאים:

12  
13 באופן לא מפתיע, אין בנמצא, בהתייחס לסכומים שבמחלוקת, אסמכתא לענין חלוקת  
14 דיווידנד, מצד אחד, ומצד שני, אין גם הסכם בדבר שכר העבודה של המערער. אין כמובן  
15 בהעדר המסמכים האמורים, כדי לפתור את הקושי, שהרי המערערת היא בעלת המניות  
16 היחידה בחברה, ומנהלתה, ולא נזקקה בהכרח למסמכים כתובים, ביחס לעניינים אלה.

17  
18 מסכומי המשיכות לא נוכו מס או הפרשות סוציאליות, אולם מכיוון שמדובר בסכומים שכלל  
19 לא דווחו, אין בכך לחייב את המסקנה כי המדובר בדיווידנד דווקא.

20  
21 העובדה שהמשיכות לא נרשמו בזמן אמת בספרי החברה, אין בה לשנות את מהותן, ולהופכן  
22 אוטומטית לדיווידנד.

23  
24 גם העובדה שהמערערת בחרה לדווח על משכורות בסכומים מסויימים, אינה הופכת את  
25 הסכום הבלתי-מדווח אוטומטית לדיווידנד, שהרי עסקינן במצב של העלמת חלק מההכנסות.

26  
27 בחינת הסכומים שקיבלה המערערת מהחברה מלמדת כדלקמן:

28  
29 על פי פירוט המשיכות מדובר בסך כולל של 170,000 ש"ח בשנת 2011, דהיינו ממוצע של  
30 14,166 ש"ח בחודש; בעוד ששכר העבודה המדווח של המערערת עמד על 45,325 ש"ח לשנה,  
31 דהיינו ממוצע של 3,777 ש"ח בחודש בלבד.  
32



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 15-11-3222

1 בשנת 2012, השנה שבה בוצעה הביקורת, עלה שכר העבודה המדווח של המערערת  
2 משמעותית, והמשיך לעלות בשנים 2013-2014 – החל משנת 2012 הפסיקה המערערת את  
3 משיכת הכספים היומיומיות, וגם בכך ניתן להסביר את הגידול שחל במשכורתה המדווחת.  
4

5 המערערת היתה העובדת היחידה בחברה, וניתן לקבל שתרומתה לחברה היתה גבוהה  
6 מסכומי השכר המדווח (כ- 3,777 ש"ח בממוצע לחודש, כאמור). מכאן, כי הסכומים ששולמו  
7 למערערת (סכומי המשיכות ושכר העבודה המדווח יחד), עשויים להיחשב כשכר סביר וראוי  
8 עבור עבודת המערערת, וכאמור, אף מר בניונס אישר, כי שכר חודשי של 15,000 ש"ח עשוי  
9 להיחשב כשכר סביר.

10  
11 המדובר במשיכות תדירות, בלתי מוסדרות, בסכומים משתנים, בדרך כלל של כמה מאות  
12 שקלים, עד כמה אלפי שקלים בודדים.

13  
14 החברה לא חילקה דיווידנד, גם לא בשנים שלאחר הביקורת. עדות רו"ח מלר כי באותה  
15 תקופה לא היו עודפים, ולכן לא היה ניתן לחלק דיווידנד (עמ' 6, ש' 19), לא נסתרה.

16  
17 בשומה שנערכה לשנים קודמות, הכיר המשיב כאמור, בסכומי המשיכות כמשכורת, ומר  
18 בניונס אישר, כי בשתי התקופות מדובר במשיכות דומות באופיין (עמ' 10, ש' 9-11). מדובר  
19 כזכור בחקירה אחת, שבמסגרתה נערכו שומות בשני חלקים - לשנים שלפני הביקורת ולשנים  
20 שלאחר הביקורת - מסיבה טכנית.

21  
22 מתן משקל לשיקול החינוכי או ההרתעתי עשוי אולי להצדיק, מיסוי בשיעור המקסימלי –  
23 בעניינו - כדיווידנד. עם זאת, כאשר המטרה היא קביעת מס אמת, וכאשר יש למסות את  
24 התקבולים ע"פ מהותם הנכונה, הרי שלסברתי, בנסיבות העניין, אין הצדקה לסיווג שונה של  
25 משיכות דומות, בין שתי התקופות.

26  
27 לאחר שקילת הנתונים והשיקולים האמורים, סבורני, כי נכון לראות את המשיכות  
28 שבמחלוקת, כשכר עבודתה של המערערת ולא כדיווידנד.

29  
30 **לסוגיית חיוב יתרת החו"ז של המערערת בחברה –**

31  
32 כאמור במסגרת ההסכם עם המערערת לשנים 2008-2010 סוכם כי **"יתרת כרטיס בעלת**  
33 **המניות בחברה שבשליטתה בסוף שנת 2010 תאופס (לאחר משמעויות הסכם זה)"** (נספח





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 15-11-3222

1 ג2 לתצהיר רו"ח מלר). בפועל, יתרת הפתיחה לתאריך 1.1.11 עמדה ע"ס 187,619 ש"ח בזכות,  
2 ופקודה לאיפוס היתרה, בוצעה בתאריך 31.12.11, בסך של 55,366 ש"ח בלבד.

3  
4 המשיב קבע כי המערערת לא מילאה אחר הסכם השומה כלשונו (איפסה 55,366 ש"ח במקום  
5 187,619 ש"ח), וחייב את כרטיס המערערת בשנת 2011 בחוסר של 132,253 ש"ח.

6  
7 לטענת המערערת, המשיב נקט טכניקה שגויה. לא הייתה הצדקה לחייב את המערערת  
8 בסכום שלא אופס. מדובר אך בפעולה טכנית שהייתה צריכה להיעשות בספרי החברה, אך  
9 לא נעשתה, והדבר לא היה צריך להשפיע על חיובי המערערת. הא ראיה שהסך של 55,367  
10 שאותו איפס רו"ח מלר, לא הביא לייחס במקביל הכנסה למערערת באותו הסכום.

11  
12 יחד עם זאת, העיד עו"ד מלר בתצהירו, לעניין יתרת החובה בסך 132,252 ש"ח, אשר נוצרה  
13 לשיטת המשיב באמצעות תיקון היתרה שלא תואמה: **"יתרה זו נוצרה בעקבות משיכות**  
14 **שוטפות של המערערת בשנת 2011"** (ס' 6.5 לתצהיר העד) דברים אלה, אינם מתיישבים על  
15 פניהם, עם הטענה, כי מדובר בעניין טכני של רישום גרידא, אלא דווקא עם טענת מר בניונס  
16 בתצהירו, בהקשר זה: **"יתרת החובה נוצרה בגלל שהמערערת משכה כספים ואנו רואים**  
17 **אותם כהכנסה..."** (ס' 27 לתצהירו).

18  
19 סבורני, כי אין לקבל את טענת המערערת. משלא עמדה המערערת במוסכם עמה, ואיפסה  
20 סכום חלקי בלבד, אף שהייתה מודעת לנדרש ממנה ל"איפוס יתרת בעלים מול הכנסות" כפי  
21 שצוין בכרטיס של המערערת (נספח ג לתצהיר רו"ח מלר), ההנחה היא שיתרת הסכום שלא  
22 אופס הוא הכנסה ממש. המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה לסתור הנחה זו.

23  
24 5. הערעור מתקבל אפוא באופן חלקי, כך שהסכומים שבמחלוקת יראו כשכר עבודה של  
25 המערערת בחברה, ולא כדיווידנד. המשיב יערוך שומה מתוקנת בהתאם, תוך 30 ימים.

26  
27 בנסיבות העניין ונוכח התוצאה, אין צו להוצאות.

28  
29 ניתן היום, ה' תמוז תשע"ח, 18 יוני 2018, בהעדר הצדדים.

30  
31  
32  
  
גד גדעון, שופט



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 3222-11-15

- 1
- 2