

## בבית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 20-01-42719

בפני:

כב' השופט אביגדור דורות

המערער:

יורם גולן

ע"י ב"כ עו"ד רמי אריה

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 2

ע"י ב"כ עו"ד ליאור סקברר מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

### **פסק דין**

לפני ערעור על צווים ושומות מס הכנסה, לשנות המס 2013 ו-2014 ;

בהתאם לשומות הנ"ל, שהוציא המשיב, חב המערער בתשלומי מס הכנסה, בגין משיכות כספים מחברה שהיה נושא משרה בה (מנהל ומורשה חתימה), בסכום כולל של 4,754,635 ש"ח, כאשר המס השנתי במחלוקת הינו בסך של כ-2.1 מיליון ש"ח.

### **רקע בתמצית**

1. הוריוזונט - דיור מוגן "נווה שולמית"; עסקינן בקורותיה של חברת הוריוזונט החזקות (1999) בע"מ (בפירוק), ח.פ. 512822313 (להלן: "החברה") שייסד מר נעים כליף גולן ז"ל, אביו של המערער (להלן: "האב"; "המנוח") והייתה בשליטת המנוח; לימים - לאחר פטירת האב - השליטה בחברה הועברה לידי המערער ואחיו מר יאיר גולן (להלן: "יאיר"); טרם הועברה השליטה, המערער ואחיו היו מנהלי החברה, מורשי החתימה בה והמוציאים והמביאים בה.
2. לימים התגלע סכסוך בין האחים - המערער ויאיר - ויתר האחים באשר להחזקה ולבעלות על החברה ויתר עסקי המשפחה; בעקבות כך, נפתח הליך פירוק החברה.
3. לפני תחילתו של הליך פירוק החברה, החלה התדיינות הנוגעת לבני משפחתו של המנוח, כתוצאה מהסכסוך המשפחתי שהתגלע, בקשר לניהול ובעלות על נכסי המשפחה, בין המנוח ובנותיו לבין בני המנוח (המערער ויאיר) בבית המשפט לענייני משפחה בירושלים, במסגרת תמ"ש 58737-11-10, שיורחב אודותיו לקמן.
4. תמ"ש 58737-11-10 (להלן: "הליך תמ"ש"); כאמור לעיל, ההליך המשפטי הראשון בין בני המשפחה החל בהליך תמ"ש זה, אשר במסגרתו מונה ביום 13 בספטמבר 2012-

על ידי בית המשפט לענייני משפחה, בהמלצת ובהסכמת בני המשפחה - עו"ד המנוח יהודה וייס ז"ל (להלן: "עו"ד וייס"), כמנהל מיוחד של החברה מטעם בית המשפט. כמו כן, קבע בית המשפט לענייני משפחה, בהחלטתו מיום 17 באפריל 2013, כי עו"ד וייס ימנה רו"ח חיצוני אשר יבדוק את היקף המשיכות של מי מהצדדים מהחברה. כמו כן, הורה בית המשפט לענייני משפחה כי וככל ויראה לנכון, לעו"ד וייס - המנהל המיוחד, יוכל הוא לנקוט בהליך כנגד מי מהצדדים, בני המשפחה, שפעל שלא כדין בענייני החברה, זאת ביחס להשבת הכספים שנמשכו מקופת החברה.

5. ברם, עו"ד וייס גמר אומר כי אין הוא יכול להמשיך לשמש כמנהל מיוחד שכן אין הוא יכול, גם מהפן ההיכרותי לתבוע מכרים (עו"ד וייס ייצג את המשפחה ועסקיה בעבר), וגם מהפן המשפטי (של ניגוד עניינים), ולפיכך סיים את תפקידו כמנהל המיוחד של החברה.

6. עו"ד וייס היה מנהלה המיוחד של החברה מחודש אוקטובר 2012 ועד ליום 30 ביוני 2014; עו"ד וייס נפטר ביוני 2022.

7. המשיכות מהחברה בהליך תמ"ש, המיוחסות למערער וליאיר, היו בתקופה שבין השנים 2010-2012. בהליך דנא, המשיב הוציא שומות ביחס לשנים 2013 ו-2014.

8. פש"ר 39134-02-13 (להלן: "הליך הפש"ר"); ביום 20 בפברואר 2013 הוגשה בקשה למתן צו כינוס ולהכריז על האב כפושט רגל; הבקשה לעיל הוגשה לבקשת פקיד שומה ירושלים 2, הוא המשיב דנא, שהוציא את השומות למערער בהליך דנא; הליך פש"ר נפתח, לטענת המשיב, בשל חובות של האב למס הכנסה בסכום כולל של 31,771,174 ש"ח.

9. ביום 5 ביוני 2013 ניתן צו כינוס כנגד האב, ובמסגרת החלטה, מאותו יום, מונה עו"ד שלמה שחר כמנהל מיוחד.

10. ביום 31 ביולי 2013, הגיש המערער דנא (מר יורם גולן) הודעה לבית המשפט לפיה הוא מודיע כי: "אינני בקשר עם מר נעים כליף (האב המנוח)". זאת, ביחס לבקשה שהוגשה קודם לכן, עלידי המנהל המיוחד, ביום 2 ביולי 2013, למתן הוראות כנגד המערער ומנהל בית האבות, מר סילבר, עלמנת שיאפשרו לו להיפגש עם החייב - האב המנוח.

11. האב נפטר ביום 11 באוקטובר 2013; על כן, ביום 2 בדצמבר 2013 ניתן צו בו הוכרז האב כפושט רגל.

12. ביום 3 באפריל 2014 הותיר בית המשפט, בהליך פש"ר, את מינויו של עו"ד וייס כמנהל המיוחד של החברה; אולם לאחר התפטרות עו"ד וייס מתפקידו כמנהל המיוחד של החברה וכנ"ל - ביום 11 באוגוסט 2014 - ניתן צו לפיו עו"ד שלמה שחר (הנאמן על נכסי המנוח) ימונה כמנהל מיוחד של חברת הוריוזנט נשוא ההליך דנא.

13. **פר"ק 17-06-18745** (להלן: "**הליך פר"ק**") ; ביום 8 ביוני 2017 נפתח הליך, למתן צו פירוק לחברה - לבקשת החברה - ביוזמת בעל תפקיד המנהל המיוחד, דאז, עו"ד שלמה שחר ; ההליך עדיין בבירור, לפני מותב זה.
14. במסגרת הליך הפר"ק, הגיש המנהל המיוחד בקשה למתן הוראות לפיה, התבקש חיובם של בני המשפחה לרבות המערער דנא, להשבת כספים שנמשכו מהחברה.
15. בהחלטה מיום 12 בספטמבר 2017 ניתן צו פירוק לחברה, ורו"ח בועז גזית מונה כמנהל המיוחד של החברה (ועו"ד שחר סיים את תפקידו). בהחלטה מיום 9 בפברואר 2021 מונה עו"ד שמעון אורי למנהל מיוחד נוסף ; ובהחלטה מיום 9 במרץ 2021 מונה רו"ח גזית ועו"ד אורי כמפרקים קבועים לחברה (להלן: "**המפרקים**").
16. על הליך הפר"ק, יורחב לקמן.
17. **דוחות כספיים מבוקרים ומנהלי החברה** ; חוות דעת של רואה חשבון, שנקבעה בהחלטה בהליך תמ"ש, ביחס למשיכות הכספים על ידי המערער ובני משפחתו, לא נערכה כלל ועיקר. על כן, מעבר לכך שהדוחות הכספיים לשנים 2013 ו-2014 לא מבוקרים אין גם אינדיקציה מי בדיוק משך את הכספים ולאילו מטרה נמשכו הכספים?.
18. לחברה יש דוחות כספיים מבוקרים, שהוגשו למשיב, עד לשנת 2010 (כולל).
19. המערער ויאיר היו מנהלי החברה ומורשי החתימה בה החל משנת 2005 ועד לשנת 2012 ; החל משנת 2012 עת מונה לחברה, לראשונה, בעל תפקיד (עו"ד וייס) נושלו המערער ואחיו מניהול החברה ; כאמור לעיל, החברה מצויה עדיין בהליך הפירוק.

#### **הליך פר"ק 17-06-18745**

20. **רקע** ; במסגרת הליך פר"ק ניהלו המפרקים את החברה, מימשו נכסים לשלם לנושי החברה, ביצעו חקירות לסיבת היקלעותה לחדלות פירעון ופעולות נוספות. בין יתר הפעולות, ונוכח הליך התמ"ש וחומרים שהגיעו לידם, הגיעו המפרקים למסקנה כי חלק מבני המשפחה חבים לחברה כספים שנלקחו ממנה שלא כדין, לכאורה.
21. **בקשה מספר 54 בהליך פר"ק להשבת כספי המשיכות** (להלן: "**בקשה 54**") ; בעקבות מסקנת המפרקים, וכאמור לעיל, המפרקים החליטו כי יש מקום לתבוע את המערער ויאיר להשיב כספים לחברה. ביום 1 באוגוסט 2021, הגישו המפרקים בקשה למתן הוראות, במסגרתה התבקש בית המשפט לחייב את המערער ויאיר להשיב לקופת החברה כספים שנמשכו מהחברה, זאת בהתאם ליתרת החובה הרשומה בכרטיס חו"ז ע"ש משפחת גולן ; לטענת המפרקים הכספים נמשכו מהחברה שלא כדין.
22. המערער טען, במסגרת בקשה 54, טענה מקדמית של דחייה על הסף בשל התיישנות התביעה, שכן המשיכות התבצעו עד לסוף שנת 2012 ואילו בקשה 54 - המהווה למעשה כתב תביעה נגדו ונגד יאיר - הוגשה כאמור אך בחודש אוגוסט 2021 ; הנה כי כן, עברו

חלפו להן - מהמשיכה האחרונה - 7 שנים, אשר באותן השנים החברה לא תבעה מי מבני המשפחה להשבת הכספים; על כן טען המערער, כי לא ניתן לתבוע אותו באופן אישי ולדרוש השבת כספים, שיוחסו לו כמשיכה שלא כדין (לטענת המפרקים) מהחברה.

23. מנגד, המפרקים טענו כי מעת שעו"ד וייס (המנהל המיוחד הראשון) לא תבע בפועל את המערער או בני משפחה אחרים, שכן היה מצוי בניגוד עניינים, לא חלה ההתיישנות ועל כן ניתן לתבוע את השבת הכספים במסגרת הבקשה למתן הוראות.

24. המפרקים סברו כי כל עוד לא מונה לחברה בעל תפקיד שאינו מצוי בניגוד עניינים לא קם כוח תביעה מהותי לחברה, ומעת שכך מרוץ ההתיישנות לא החל.

25. לטענת המפרקים רק בשלב בו הם מונו כמנהלים מיוחדים אזי ניתן ליחס את הידיעה על המשיכות, שלא כדין לכאורה, לחברה אשר ידיעה זו מקימה כוח תביעה מהותי. לפיכך, מעת שהמנהל המיוחד (השני - רו"ח בעז גזית) התמנה בשנת 2017 הרי שהגשת התביעה, במסגרת בקשה 54, הוגשה טרם חלפה תקופת ההתיישנות (שכן חלפו כ-4 שנים).

26. **החלטה ראשונה**; בהחלטתי הראשונה, מיום 29 במרץ 2022, דחיתי את הטענות המקדמיות להתיישנות ושיהוי מטעם המערער, אחיו ויתר בני המשפחה וקבעתי כי לא חלה ההתיישנות וכי כוח התביעה קם לחברה עם מינוי בעלי התפקיד.

27. **ערעור לעליון והחזרת התיק לבית משפט קמא (המותב דנא)**; המערער דנא ואחיו, כמו יתר בני המשפחה, ערערו על החלטתי הראשונה לבית המשפט העליון בטענה כי עו"ד וייס נחשב כאורגן של החברה, וכי מאחר ובסמכותו היה לתבוע את מי מבני המשפחה בקשר להשבת הכספים שנמשכו מהחברה הרי שכוח התביעה המהותי התגבש לחברה ועל כן בקשה 54 הוגשה לאחר תקופת ההתיישנות. לטענת המערער, ידיעת עו"ד וייס מיוחסת לחברה ומאחר ולא הוגשה כל תביעה בטרם חלפה תקופת ההתיישנות שוב יש מניעה דיונית מלהגיש תביעה שכזו.

28. **ההחלטה בעליון**; ביום 20 בספטמבר 2022, קבע בית המשפט העליון כי הדיון יוחזר לבית משפט זה, אשר ידון ויכריע בשאלה אם ידעה החברה אודות עילת התביעה ואם ניתן לייחס לה את ידיעתו של עורך דין וייס.

29. **ההחלטה השנייה**; בעקבות החלטת בית משפט העליון מיום 19 בדצמבר 2023, בהחלטתי השנייה, קיבלתי את טענת המערער לפיה ידיעת עו"ד וייס כמוה כידיעת החברה. הואיל והחברה לא הגישה החל ממועד ידיעתו של עו"ד וייס כמנהל החברה - למצער מיום דיווחו על המשיכות לפני בית המשפט לענייני משפחה, ביום 3 בספטמבר 2013 - תביעה כנגד מי מבני המשפחה להשבת הכספים, על כן, נקבע כי בקשה 54 להשבת הכספים, תידחה מחמת ההתיישנות, שכן חלפו יותר מ-7 שנים.

על ההחלטה השנייה הוגש ערעור מטעם המפרקים לבית המשפט העליון והערעור עדיין תלוי ועומד וטרם הוכרע.

## ההליך דנא

30. ביום 18 בדצמבר 2019 נקבעה למערער (ולאחיו יאיר) שומה לשנת המס 2013 ושומה לשנת המס 2014, שלא בהסכמה לאחר השגה (09) - שומה בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**") לפיה ההכנסות המדווחות למס הכנסה של המערער, ושל יאיר, נמוכות מההכנסות בפועל - לשנים 2013 ו-2014 (להלן: "**השומות**"; "**תקופת השומה**"). על כן, לטענת המשיב, יש להוסיף על ההכנסות שדווחו מטעם המערער סך כולל של 4,754,635 ש"ח (להלן: "**התוספת להכנסה**").

31. ייחוס התוספת להכנסה למערער, התבסס על כרטסת, בלתי מבוקרת, מהנהלת החשבונות של החברה, ולא על דוחות כספיים מבוקרים, שכן אלו לא נערכו ולא דווחו כלל לתקופת השומה. ברם, עקב העדר יכולת לייחס הכנסות ספציפיות לכל אחד מהאחים, קבע פקיד השומה כי יש לפצל את התוספת הכוללת למערער וליאיר לשני חלקים שווים.

32. על כן, קבע המשיב כי הכנסותיו של המערער, לתקופת השומה עומדות על סך כולל של: 4,754,615 ש"ח, מהכנסה זו ניכה המשיב את הסכומים המדווחים (בסך כולל: 350,722 ש"ח), ולפיכך ההכנסה שלא דווחה (הכוללת ריבית רעיונית) היא בסך של: 4,403,893 (להלן: "**ההכנסה שבמחלוקת**"). המס על הסכום שבמחלוקת (כולל הכנסה רעיונית, ריביות, ה"ה וקנסות) הינו: לשנת המס 2013 - 70,952 ש"ח; לשנת המס 2014 - 2,035,341 ש"ח; ובסה"כ מס (כולל ריביות וקנסות פיגורים) - 2,106,293 ש"ח (להלן: "**המס שבמחלוקת**").

33. ביום 18 בפברואר 2020, הגיש המשיב הודעה המפרשת את נימוקי השומה, לפיה המערער שימש כמנהל החברה החל משנת 2006 ועד לשנת 2014. נטען, כי במסגרת תפקידו כמנהל בחברה משך המערער משכורת מדי חודש ודיווח על כך בדוחות למס הכנסה במשך השנים. ברם, בגין שתי שנות מס, הני"ל, דיווח על הכנסות ממשכורת בסך של - 165,083 ש"ח לשנת המס 2013 וסך של 185,639 ש"ח לשנת המס 2014. המערער לא דיווח על המשיכות שביצע כפי העולה מיתרת כרטסת חו"ז הני"ל. היתרות כפי המוצגות בכרטסת חו"ז בעלים, בספרי החברה, היו ביתרת חובה בסכום התוספת הכוללת. על כן, לאור האמור לעיל, המשיב ראה בתוספת להכנסה, כהכנסה ממשכורת, בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה, הנזקפת לחובת המערער. לפיכך, המשיב פיצל את התוספת הכוללת לשני חלקים, כאמור לעיל, זקף מחצית מהתוספת הכוללת למערער והוציא שומה בצו למערער. על שומה בצו זו, הגיש המערער את הערעור דנא.

## טענות המשיב

34. לטענת המשיב, עסקינן ביתרות כרטסת חו"ז שלא בוקרו, לשנים 2013 ו-2014, המצביעות על יתרת חובה בסכום היתרה הכוללת - של כ-8,000,000 ש"ח - אשר אין הסבר מדוע נמשכו הכספים מהחברה. על כן, לדעת המשיב, המשיכות בוצעו על ידי המערער ויאיר בשל היותם באותה תקופת מס (שנים 2013-2014) מנהלי החברה. הנה

כי כן, מעת שיתרת הכרטסת, למרות של בוקרה, מצביעה על יתרת חובה הרי שיש לזקוף מחצית למערער ומחצית ליאיר.

35. המשיב לא קיבל את הטענה לפיה, מדובר בהלוואה מהחברה ולא הכנסה ממשכורת. זאת, בשל העדר פירוט והוכחה כי אכן התקיימו יחסי מלווה בין החברה לבין המערער.

36. זאת ועוד, מאותה סיבה של העדר הוכחה, לא קיבל המשיב את הטענה לפיה המשיכות בוצעו לא רק על ידי המערער ואחיו (יאיר) אלא גם על ידי בני משפחה אחרים לרבות אשתו לשעבר של יאיר והאחים והאחיות הנוספים, ובעיקר כי יאיר משך את מירב הכספים ולא המערער.

37. כמו כן, לטענת המשיב - בהצהרת הון ליום 31 בדצמבר 2012 של המערער מופיעה משיכה (התחייבות) מהחברה בסך כולל של 4,419,463 ש"ח.

38. הנה כי כן, המערער עצמו הצהיר כי חב לחברה את הסך הנ"ל וייחס את המשיכה להתחייבותיו כלפי החברה ובכך הקטין את הונו. ברם, מעת שהכספים לא הוחזרו לחברה, ומעת שאין אינדיקציה כי יתרה זו משמשת כהלוואה מהחברה למערער הרי, שלטענת המשיב, יש לזקוף זאת כהכנסה ממשכורת.

#### טענות המערער

39. המערער הציג את הרקע למשיכות, וטענותיו והסבריו למשיכות - כאשר בריח התיכון בטענות המערער הוא: כי המשיכות לא בוצעו כהכנסה (ממשכורת או מדיבידנד) אלא כי זו הייתה ההתנהלות הנכונה עבור החברה, שבאמצעותה יכלה החברה לשלם חובותיה על מנת להחזיקה כ'עסק חי'.

40. **התנהלות המשיכות - רקע**; לטענת המערער, החברה נקלעה לקשיים כלכליים תזרימיים, בעיקר עקב הסכסוך שהתגלע במשפחה בין האב המנוח לבין האחים ובין האחים עצמם. על כן, על מנת לתפעל את החברה ולהחזיקה כעסק חי, נוצר צורך בהתנהלות פרטית של המערער ואחיו, בשל הסנקציות שהוטלו על החברה, בין היתר, הגבלת חשבון הבנק שלה. על כן נטען, כי לא היה מנוס מלשלם את החובות של החברה לספקים, בעלי חוב ונושיה אלא על ידי משיכות פרטיות ותשלום במזומן לבעלי החוב.

41. **ערבות אישית לדיירים**; לטענת המערער, הוא ואחיו (יאיר) היו ערבים אישית לפיקדונות שהפקידו דיירי הדיור המוגן, שהופעל על ידי החברה - עלכן, הכספים שנמשכו הם הפיקדונות להם המערער ואחיו ערבו בערבות אישית (כתבי הערבויות צורפו זה מכבר בתיק תמ"ש, כנספחים לכתבי הטענות).

42. **המשיכות בוצעו לרוב על ידי האב המנוח**; ביחס לטענה לגופה של המשיכות, טען המערער כי אלו בוצעו בעיקר על ידי אביו המנוח - מר נעירף כליף ז"ל - ושל יתר בני המשפחה.

43. המערער ציין, כראיה לדבריו, כי מעיון בכרטסת עולה כי רוב המשיכות בוצעו עד ליום פטירת האב המנוח - 11 באוקטובר 2013. מוסיף המערער לטעון כי האב עד לפטירתו היה המנהל בפועל והרוח החיה בעסק, למרות היותו של המערער פעיל בעסקי החברה, אך אביו הוא זה שמשך את הכספים ואף משיכות שבוצעו על ידו היו בפקודת אביו המנוח.

44. **המשיכות אינן כספי החברה - אלא מהווים פיקדונות**; ביחס לפיקדונות והמשיכות שבוצעו בשל כך, הסביר המערער כדלקמן:

- א. החברה כאמור ניהלה דיור מוגן לגיל הזהב בשם "נווה שולמית";
- ב. מתחם הדיור המוגן כולל קמפוס ובו 3 בניינים מחוברים - הבניינים על מקרקעין הידועים כגוש: 30117 חלקות: 55, 56, 57 ו-58;
- ג. שני בניינים (מתוך שלושה הנ"ל) חלקות 55, 56 ו-57, הינם בבעלות פרטית של משפחת גולן, האב המנוח האחים והאחיות - בהם מצויות רוב הדירות;
- ד. החברה הוקמה בשנת 1999 כאשר בעלת המניות היחידה היא חברת אליבן (אודותיה יורחב להלן).
- ה. לאחר הקמת החברה, רכשה היא את הבניין השלישי - הבנוי על חלקה 58 - והוא לבדו בבעלות החברה;
- ו. כמו כן, הבניין השלישי בלבד הוא זה הרשום בדוחות הכספיים המבוקרים של החברה, לשנת 2010, כרכוש קבוע במאזן;
- ז. האב המנוח היה מנהל החברה הבלעדי עד לפטירתו בשנת 2013;
- ח. החברה ניהלה את כלל הבניינים המהווים את הדיור המוגן, ללא הפרדה בין נכסי החברה לבין נכסי המשפחה - הוי אומר: התקיים בחברה 'עירוב נכסים', שאף עוגן בפסק דין במסגרת הליך פש"ר 39134-02-13, מיום 3 במאי 2017, לפיו, **"מהראיות עולה כי היה ערבוב בין נכסי החייב, נכסי המשפחה והנכסים של הוריזונט"**. (פסקה 98 והלאה לפסק הדין הנ"ל);
- ט. על כן, לטענת המערער, כלל הנכסים, כפי האמור לעיל, היו מקשה אחת של נכסים ופעילויות עסקיות - הן של החברה, הן של האב המנוח, הן של חברת "רם" והן של עסקים נוספים אחרים;
- י. במסגרת שירותי דיור לדיירים המוגנים, האחרונים - נוסף על התשלום החודשי - הפקידו סכום מסוים שנקבע מראש, סכום שנשחק עם השנים - הסכום הנ"ל מכונה בענף הדיור המוגן - "פיקדון", וכך יכונה להלן ולעיל;
- יא. בהתאם להסכם עם הדייר המוגן, הפיקדון יוחזר לדייר עם השנים, בעת הפסקת שירותי הדיור - ככל ונתרה יתרה;
- יב. יוצא אפוא, לטענת המערער, כי חלק הארי מהפיקדונות שייכים לבני המשפחה וכלל לא שייכים לחברה (הכוונה לחלק שנותר במלואו בידי המשפחה, עקב שחיקה של 100%, או חלקים מפיקדונות שנשחקו).

יג. כמו כן, חלק אחר של המשיכות בוצעו לשם תשלומים בגין פעילות הדיור המוגן של החברה;

45. ודוק; טענת המערער ביחס לפיקדונות, היא - כי רוב הפיקדונות שייכים למשפחה ולא לחברה. על כן, למרות שכספי הפיקדונות הופקדו לחשבון הבנק של החברה, הם אינם שייכים לחברה, אלא למשפחה. טענת המערער נעוצה בכלל המקובל בדיני המס, לפיו בעל העץ - קרי, המשפחה שבבעלותה שניים מהבניינים - הוא בעל הפירות, היינו כספי הפיקדונות המהווים למעשה חלק הארי של ההכנסות מהדיור המוגן. הנה כי כן, לטענת המערער, המשיכות מהחברה אינן משיכות כספי החברה אלא משיכות כספי הפקידון של הדיירים, בגין הדיור המוגן בשני הבניינים שאינם בבעלות החברה אלא בבעלות המשפחה.

46. נוסף על האמור לעיל, לטענת המערער, המשיכות בוצעו על ידי האב, או בשם האב, ולא כמשיכה פרטית לכיסו של המערער. לטענת המערער, הנכסים של החברה כולם היו שייכים לאב המנוח והוא לא וויתר על נכס כל שהוא לטובת מי מילדיו. על כן, ביצוע המשיכות וניהול החברה היו למעשה על ידו או בשמו או כסיוע לאב שהיה המנהל הבלעדי של החברה. על כן, אין לייחס את המשיכות למערער.

47. ביחס לטענת המשיב לפיה, המערער ואחיו, היו מנהלי החברה ומורשי החתימה, טען המערער כי אכן היה חותם, אך אין לראות בחתימתו משום חתימה שלו כמנהל החברה אלא כעושה דברו של אביו המנוח ובשמו - שלוח של האב המנוח.

48. זאת ועוד, לטענת המערער, שומת המס שהוציא המשיב, מתבססת על כרססת הנהלת חשבונות (בלתי מבוקרת) ע"ש גולן - היינו, כרססת המיוחסת למשפחה בכלל ולא למערער בפרט. על כן, אין אינדיקציה כי המערער הוא עצמו משך כספים מהחברה.

49. יתרה מזו, לטענת המערער, על שמו קיימת כרססת הנהלת חשבונות נפרדת בה הוא מצוי ביתרת זכות.

50. **הלוואה אישית לטובת החברה**; לטענת המערער, הוא אף לקח הלוואה אישית, יחד עם אחיו יאיר, מבנק דיסקונט בסך של כ-5 מיליון ש"ח, על מנת להזרים כסף לחברה וכדי לפרוע חובות של החברה. המערער ציין כי כבטוחה שועבדו 5 דירות שבבעלות החברה, אשר מומשו מאוחר יותר לשם פירעון ההלוואה. בגין אותה הלוואה אף עיקל בנק דיסקונט את חלקו של המערער בשני המבנים שבבעלות המשפחה.

51. **החזר כספים לחברה**; לטענת המערער, גם אם נצא מנקודת הנחה כי הוא זה שמשך מכספי החברה, כפי שעולה מכרססת הנהלת חשבונות הבלתי מבוקרת, הרי שסכומים גבוהים מאוד החזיר לקופת החברה. לפיכך, יש לקזז אף את סכומי החזר, מלבד הסכומים שאינם מיוחסים לו.

52. המערער טען, כי במסגרת מתווה לפדיון המשכנתא, על שני הבניינים השייכים למשפחה בכללותה ולא לחברה, ולהפעלת הדיור המוגן נקבע, כי מהתמורה המגיעה ממכירת הבניינים תחזיר הרוכשת, בין היתר, את הפיקדונות לדיירים. הרוכשת

שילמה, בהתאם למתווה הנ"ל, ישירות לדיירים שעזבו או נפטרו סכומים המהווים תשלום של המערער או החזר לחברה.

53. המערער ציין, כי הבניינים נרכשו על ידי הרוכשת, ובהתאם לדוחותיה הכספיים, בתמורה לסך של 29.2 מיליון ש"ח, כאשר לאחר פירעון המשכנתא נותר סך של כ-14.7 מיליון ש"ח - אשר על כן,  $\frac{1}{6}$  - חלקו היחסי של המערער - מהתמורה שייכת למערער, ובסה"כ: 2,450,000 ש"ח. מאחר והסכום הנ"ל נותר בקופת החברה, הרי שיש לקזז אף סכום זה מהכרטסת, וממילא מההכנסות שייחס המשיב למערער.

54. **קיצוץ או הפחתה של כספים שנמשכו על ידי אחרים או ששולמו לטובת חובות החברה**; לטענת המערער, הוא הכין רשימה בה ניתח את צבר הרשימות בכרטסת וממנה עולה כי סך כולל של - 2,643,899 ש"ח כלל לא נמשכו על ידו אלא על ידי אחרים. על כן, יש להפחית או לקזז הסכום הנ"ל מההכנסה שיוחסה לו על יד המשיב.

55. כמו כן, ובהקשר לטענה הנ"ל, טען המערער כי מהיתרה הכללית של הכרטסת, הבלתי מבוקרת, עליה הסתמך המשיב, יש להפחית את הסכום הנ"ל.

56. **השתק טענה**; לטענת המערער, המשיב אינו יכול לטעון בהליך דנא כי הכספים שנמשכו מהווים הכנסה ממשכורת המיוחסת לו, שכן, משמעות הטענה היא כי הכספים - מצד החברה - הגיעו כדין אל המערער וממילא שלא ניתן לטעון כי הכספים אינם שייכים למערער בהליך משפטי אחר המתנהל בין המשיב לחברה (באמצעות מפרקיה).

במה דברים אמורים; לטענת המערער, בהליך פש"ר 39134-02-13, שנפתח לבקשת המשיב כנגד אביו המנוח של המערער, נטענה טענה על ידי המנהל המיוחד לפיה, בניו של המנוח, ובכלל זה, המערער, משכו כספים בתורת הלוואה, ועל כן עליהם להשיב את כספי הלוואה שנמשכו מקופת חברה.

57. לפיכך, לטענת המערער, המשיב שפתח את ההליך כנושה - בגין אי תשלום מס משך שנים על ידי האב המנוח, מנוע מלטעון בהליך דנא כי הכספים הינם הכנסה ממשכורת של המערער ואחיו, שכן אז קופת הנשייה תהא ריקה, לכאורה, ולא יוכל המשיב לגבות את חוב האב המנוח שלא שולם למס הכנסה. היינו, להמשיך בניהול הליך פש"ר בלי שתידחה הטענה כי הכספים שנמשכו הינם הלוואה.

58. המערער מחדד את טענתו, באופן שלמרות שהמשיב אינו טוען לכך, אלא זו טענה שהעלה המנהל המיוחד - למרות זאת מנוע הוא מלטעון בהליך דנא, שכן קיים השתק טענה - כאשר טענה אחת סותרת טענה אחרת. ובהליך דנא הטענה לפיה, המשיכות מהוות הכנסה סותרת את טענת המנהל המיוחד בהליך הפש"ר כי הן מהוות הלוואה. על כן, יש לקבל, לטענת המערער, את טענתו כי המשיכות אינן בגדר הכנסה כפי שנקבע בשומה.

**תגובת המשיב לטענה מקדמית - השתק טענה**

59. המשיב מצדו טוען כלהלן: א. אין בכוונתו לטעון טענות סותרות; ב. אין הוא טוען למשיכות הכספים בהליך פש"ר הנ"ל ואין הוא טוען כי הן מהוות הלוואה; הוי אומר: מבחינת המשיב אין הוא דן במשיכות והדבר נעשה על ידי המנהל המיוחד לפי שיקול דעתו בניהול החברה בהליך הפש"ר ובהליכי הפירוק האחרים המתנהלים כנגד החברה.
60. כמו כן, נטען כי המערער לא העלה טענה כי המשיכות היו בתורת הלוואה בשום שלב בהליכי השומה.
61. זאת ועוד, עמדת המשיב הינה כי ככל ותיטען טענה כזו, הרי שהמשיב יטען כי מדובר בהכנסה ממחילת חוב בהתאם לסעיף 3(ב) לפקודה.

### **הצהרת הון שהוגשה למס הכנסה עלידי המערער, ליום 31.12.2012**

62. ביום 23 באוגוסט 2015, הגיש המערער הצהרת הון - ליום 31 בדצמבר 2012 - לפיה קיימת התחייבות שלו כלפי החברה בסך של 4,419,463 ש"ח.
63. כמו כן, צוין בהצהרת ההון כי קיימת לטובת המערער התחייבות (זכות) מחברת "רס" - שהייתה בבעלות האב המנוח - בסך של 4,523,870 ש"ח.
64. לטענת המשיב, המערער עצמו הודה כי הוא חב לחברה את סכום ההתחייבות הנ"ל.
65. הנה כי כן, צדק המשיב, לטענתו, בכך שייחס מחצית מהסכום בכרטסת הנהלת החשבונות, למרות היותה בלתי מבוקרת, כהכנסה הנזקפת למערער.
66. מנגד, לטענת המערער, המשיב בחר להתעלם מכך שנקבע - בהליכים משפטיים - כי קיים ערבוב נכסים בין כלל נכסי האב המנוח והמשפחה כולה. ועל כן, מעת שהנכסים היו מעורבבים זה בזה, ומעת שנפתחו הליכים משפטיים כנגד המשפחה ובתוכה - לא היה ידוע, בעת עריכת הצהרת ההון, מהם הסכומים המיוחסים לכל אחד מבני המשפחה ולאב המנוח, ובכללם למערער.
67. על כן, מחד גיסא, ציין המערער כי קיימת לו התחייבות כלפי החברה, בסכום הנ"ל. אך מאידך גיסא, ציין כי קיימת התחייבות של חברת "רס" כלפיו. לטענת המערער, הסכומים הזהים, במקצת, למעשה חופפים ומצביעים על העברת הכספים מהחברה אל המערער, ומהמערער אל חברת "רס", לשם תשלומי חובות, פירעון הלוואות והשקעות אחרות. לפיכך, לטענת המערער, גם אם נצא מנקודת הנחה כי יתרת החובה בכרטסת הנהלת החשבונות של החברה תיוחס אליו הרי שיש לקזזה מיתרת הזכות שלו בחברת "רס". לטענתו, מעת שנקבע בהחלטה שיפוטית כי קיים ערבוב נכסים הרי שהחברה וחברת "רס" חד הם ועל כן, גם מטעם זה, אין לייחס לו את מחצית יתרת החובה המצוינת בכרטסת החברה.

### **סיכום הסכומים שבמחלוקת**

68. למען הסדר, אציג את הסכומים, כפי שציין המשיב, המהווים הכנסה חייבת במס והנזקפת למערער.
69. מנגד, אציג את הסכומים להם טען המערער כי הושבו, הוחזרו או קוזזו, או סכומים אשר אינם מיוחסים לו.
70. נקודת המוצא היא יתרת הכרטסות (הבלתי מבוקרות) - עליהן התבסס פקיד השומה - עד ליום 31.12.2014.
71. הכנסה המיוחסת למערער, אלו הכנסות שהמערער הצהיר עליהן, הכנסות לפי פקודת מס הכנסה ויתרת החובה, כלפי החברה, העולה מהצהרת ההון שדיווח; הסכומים - לטענת המערער - שיש לנכותם מההכנסה המיוחסת למערער הם כדלהלן:

#### הערה:

על מנת, לשקף את כלל טענות המערער ביחס לסכומים להם טען כי יש להפחית - בגין טענות לקיזוז, החזר או משיכה של אחרים - ומפאת חשיבות הצגת התמונה באופן ברור, ועל מנת שלא לקפח אף טענה מטענות המערער ביחס לסכומים, שלטענתו, יש להפחית מהכרטסות עליהן הסתמך המשיב. נוספו, בטבלה מטה, כל הסכומים אף אם חלקם חופפים - קרי, לא נמנענו מלרשום את כלל הסכומים אף שהם מחוברים בסעיפים אחרים המוצגים בטבלה מטה. זאת למרות שהסכום הכולל בטבלה הינו מעל הסכום הכולל שטען המערער.

סעיף	2012	2013	2014	א- קיזוז	ב- הוחזר	ג- אחרים	הערות
הכנסה מוצהרת:		165,083	185,639				המס שולם
תוספת הכנסה			4,019,705				סכום במחלוקת תוס' לפי המשיב
ריבית רעיונית:		215,264	168,924				ריבית, ח"ה וקנסות
סה"כ הכנסה:		380,347	4,374,268				סה"כ: 4,754,615
ניכוי הכנסה מוצהרת		(165,083)	(185,639)				סה"כ דיווח: 350,722 ; סה"כ תוס' הכנסה: 4,403,893
יתרת חובה של המערער לחברה	4,419,463						יתרת חובה לחברה בהתאם להצה"ן ליום 31.12.12 שהוגשה ביום 23.8.15
החזר פיקדון ללהמן				(600,000)			המערער העביר בהעברה בנקאית מחשבונו לח-ן משפ' להמן בגין החזק פיקדון של דייר. ביום 17.10.2011

הלוואה מדיסקונט							המערער לקח הלוואה, ע"ס 5 משי"ח, מבנק דיסקונט, ביום 1.8.2010, והעביר את הסך הנ"ל לחברה.
הפקדות מערער לחברה						(750,000)	הפקדות של המערער לחן החברה בשנת 2010
הפקדות מערער לחברה						(1,034,421)	הפקדות של המערער לחן החברה בשנת 2011
יתרת זכות למערער						(219,157)	יתרת כרטסת חו"ז 5224 ע"ש יורם גולן - ל-31.12.2012
יתרת חובה למערער						12,888	יתרת כרטיס חו"ז ע"ש יורם גולן, ללא י.פ., 31.12.2013
הכנסות מוצהרות:						(350,722)	משכורות לשנים -2014 2013 (שולם מס בגינן)
משיכות לתשלומי הוצאות החברה ומיחסות לאב המנוח						(2,643,899)	משיכות שבוצעו עלידי המנוח - אב המערער - בין השנים 2010-2012. משיכות אלו מיוחסות לתשלומי הוצאות לחברה
משיכות של יאיר גולן (אחיו של המערער)						(1,595,350)	משיכות שבוצעו עלידי יאיר, בין השנים -2012 2010.
משיכות של גב' שלי נורדהיים (אשתו של יאיר - אח המערער)						(421,428)	בגין משיכות נטענות אלו - הגיש המערער תביעה נגד גב' נורדהיים - במסגרת הליך ת"א -03-49495 18
תמורה ממכירת 2 הבניינים, שבעלות המשפחה ושאינם בבעלות החברה:						(2,450,000)	מחצית התמורה נותבה להחזר פיקדונות לדיירים ותשלומים אחרים לחברה. המערער לא קיבל מהתמורה דבר. לטענתו, חלקו מאותה מחצית הוא: 1/6.

ס"ה כ סכומי הטורים האופקיים מודגשים	4,419,463	215,264	4,188,629	(3,619,879)	(5,369,421)	(4,660,677)	13,649,977 ס"ה כללי עמודות א+ב+ג
--	-----------	---------	-----------	-------------	-------------	-------------	--

72. למען הבהירות, המערער טען כי אין לייחס לו כלל את היתרה בכרטסות הנהלת החשבונות, הבלתי מבוקרות, לא מחצית היתרה ואף לא כל סכום שהוא, שכן לטענתו יש לקחת בחשבון את הדברים להלן:

- א. המערער עצמו משך משכורת באופן רשמי ודיווח על כך משך השנים;
- ב. במערכת הנהלת החשבונות התנהל כרטיס חו"ז על שמו באופן ספציפי, והיתרה בכרטיס זה בזכות (היינו, החברה חבה למערער את היתרה הרשומה);
- ג. כמו כן, המשיכות נעשו על ידי אביו ואחיו (יאיר) ויתר בני המשפחה;
- ד. גם המשיכות שלכאורה מיוחסות לו, אינן משיכות כמשכורת או כדיבידנד, אלא כידו הארוכה של אביו המנוח ובשמו ולתשלום חובות של החברה;
- ה. נוסף על כך, המערער ואחיו היו ערבים אישית על פיקדונות של הדיירים, והמשיכות שנעשו, למצער חלקם, היו על מנת להשיב את הפיקדון לדיירים;
- ו. כמו כן, חלק מהפירות (הכנסות מפיקדון - שחיקת הפיקדונות מהווה הכנסה) הן עבור הפיקדונות ששולמו בגין הדיירים בשני הבניינים שאינם בבעלות החברה אלא של המשפחה;
- ז. על כל הנ"ל, לטענת המערער, יש להוסיף סכומים שיש לנכות או לקזז מהכרטסות;
- ח. התוצאה מכל האמור לעיל, לטענת המערער, היא שלאחר ניכוי כל הסכומים לפי טענתו, מהיתרה שתיוותר יצטרך המשיב לקבוע מהם הסכומים המיוחסים למערער, ולא לקבוע באופן שרירותי כי מחצית יתרת הכרטסת מיוחסת אליו, או למצער יחלקו לשניים את היתרה, וחצייה ייוחס למערער.

73. הנה כי כן, יתרות הכרטסות, לגרסת המערער, אינן משקפות באופן נאות את מצבה הכספי של החברה ואין לראות, כאמור, במשיכות הכספים שמשך המערער לעצמו, בתורת הכנסה.

#### המסגרת הדיונית

74. בערעור התקיימו שני דיוני קדם משפט; הצדדים הגישו תצהיריהם; התקיים דיון הוכחות שהתנהל בהקלטה; הצדדים העידו עדים; הוגשו סיכומים וסיכומי תשובה ובשלה העת להכריע.

75. עו"ד וייס, מי שהיה המנהל המיוחד הראשון שמונה לחברה במסגרת תיק משפחה, לצער כולם נפטר טרם העיד בחקירה ראשית ונגדית; רו"ח בעז גזית, שמשמש כמפרק לחברה, לאחר סיום תפקידו של עו"ד שחר כמנהל מיוחד, נמנע ממתן עדות לאחר

שהמותב דנא נעתר לבקשתו שלא להעיד. מטעם המערער העידו עו"ד שלמה שחר, המפרק הקודם של החברה, והמערער. מטעם המשיב העיד דרור גיל.

76. אעיר כי לא התרשמתי באופן חיובי מעדותו של המערער, שכן מעבר לגרסאות מתפתחות תוך כדי החקירה, וחזרה על טענותיו שוב ושוב, התרשמתי כי המערער התחמק ממתן תשובות ברורות, וכי כל אימת שנשאל שאלה שאינה לרוחו השיב על נושאים שלא נשאל עליהם, התחמק וסטה מנושא השאלה. גם כאשר עומת המערער עם עובדות הסיט את החקירה למחוזות אחרים שאינם רלוונטיים לשאלה עליה נשאל. זאת ועוד, המותב נאלץ פעמים לא מעטות, לאורך כל החקירה, למקד את המערער להשיב תשובות ענייניות וקוהרנטיות לשאלות עליהן נשאל.

### דיון והכרעה

77. השאלה הנצבת לפני היא האם הכספים שנמשכו מחשבון החברה, הרשומים בכרטיס חו"ז המכונה - בהנהלת החשבונות של החברה - כרטיס 5014 "אליבן/גולן", ולאחר מכן, "גולן" וכרטיסות נוספות (להלן: "הכרטיסות") הינם כספים שנמשכו לטובת תשלום חובות החברה לנושיה ולבעלי חוב אחרים, או שמא שולמו למערער כהכנסה ממשכורת, הלוואת החברה לבעלים או חלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה. השאלה לעיל טומנת בחובה היבטים עובדתיים והיבטים משפטיים.

78. לית מאן דפליג, כי אכן נמשכו כספים בסכומים ובהיקפים גבוהים מאוד - למעלה מ-8,000,000 ש"ח מקופת החברה; משיכות הכספים נעשו בין השנים 2010 לבין 2014, כאשר עסקינן - בהליך דנא - בשומת מס לתקופת השומה בלבד (לשנים 2013-2014).

79. כזכור, בתקופת השומה החברה לא ערכה דוחות כספיים מבוקרים; כמו כן, הסכומים הרשומים בכרטיס לא מבוקרים ואינם מוצגים באופן שבו ניתן לייחס סכום מסוים למי מבעלי המניות או נושאי המשרה בחברה - קרי, המערער ויאיר.

80. ברם, השאלה העובדתית היא - האם המשיכות היו לטובת תשלומי חובות החברה או שהמשיכות היו לטובת מנהלי החברה ויש לראות בהן כהכנסה החייבת במס. בתוך כך, תישאל השאלה האם ניתן לייחס את המשיכות למערער או למאן דהו אחר.

81. השאלה המשפטית נחלקת לשני חלקים, כדלקמן:

א. על מי מוטל נטל ההוכחה בנדון דנן - היינו: על מי מוטל נטל ההוכחה באשר לזהות המושך המוצג בכרטיס; איך ניתן לברר זאת, והאם כלל צריכים אנו לבירור; האם ישנה חובה על פקיד השומה, לייחס הכנסה ספציפית לכל בעל מניות או נושא משרה בנפרד, או שמא החבות היא כללית - לשון אחרת: האם חבות המס היא ביחד ולחוד או חבות אישית של נישום ספציפי.

ב. מהו טיב היחס בין החברה לבין בעלי המניות או לנושאי משרה בה, ביחס לחיוב המס בהליך דנא - כאשר בהליך אחר נקבע כי אב המשפחה המנוח, הוא הבעלים של החברה ובעל הנכסים הרשומים בה וכי חל עירוב נכסים, בין נכסי החברה לנכסי האב המנוח;

82. שאלה נוספת המרחפת מעל לשאלות לעיל היא, האם הצהרתו של המערער בהצהרת ההון (ליום 31.12.2012) שומטת את הקרקע מתחת לרגליו - קרי, האם הצהרתו מעידה כי אכן הוא ביצע את המשיכות וממילא שלא עומדת למערער כל טענה ראויה כנגד השומה. לשון אחרת: מהי תוקפה של הצהרת הון, מבחינה משפטית - בהיבט של דיני המס; והאם הצהרת הנישום עצמו, בפרט הצהרה שנערכה בדיעבד לאחר כמה שנים מתום שנת המס הנדונה, כמוה כהודאת בעל דין.

#### **השומות מבוססות על כרטסת חו"ז מס' 5014 "אליבן/גולן" או "גולן"**

83. המשיב סמך שומתו על אדני כרטסות הנהלת חשבונות בלתי מבוקרות של החברה, לפיהן, כאמור לעיל, יתרת חו"ז של המערער ושל אחיו עומדת על סך של 8,400,613 ש"ח בחובה.

84. טענת המשיב כי יש לראות ביתרת החובה כהכנסה ממשכורת המיוחסת מחצית למערער ומחצית לאחיו, בשל הקושי ליחס סכומי משיכה ספציפיים למי מנישומים (המערער ואחיו יחד).

85. מנגד, טענת המערער היא, כי אין לראות במשיכות הכנסה אלא מדובר בהתחשבנות לקויה - לא מסודרת ולא מבוקרת - של התנהלות חברה העומדת בפני כמה הליכים משפטיים ועל כן הרישום אינו משקף באופן נאות את האמור בו, וכי המשיכות נעשו בפקודת האב המנוח או שאחרים משכו את הכספים וכי מה שנמשך היה לטובת הוצאות החברה, החזרי פיקדון לדיירים וטענות קיזוז בשל העדר תמורה ממכירת בנייני הדיור המוגן והחזרים כספיים שהוחזרו ולא נרשמו בספרי החברה.

86. דרך הילוכנו תהיה כדלקמן:

א. תחילה נברר את השאלות המשפטיות: קרי, נברר על כתפי מי מוטלים נטלי השכנוע ונטל הבאת הראיות.

ב. לאחר מכן נברר את טענות בעל הדין שעליו מוטלים נטלי השכנוע והבאת הראיות;

ג. סדר הדיון יהא כך: תחילה נדון בטענות החיצוניות לשומה - קרי, טענות שאינן נובעות מהכרטסות אלא ממקורות חיצוניים להן. ולאחר מכן נדון בטענות הפנימיות - קרי, ביחס לכרטסת עצמה ולרשום בה.

87. לאחר הבירור האמור לעיל נדרש ליתר הטענות העולות מכתבי הטענות, ביחס לטענות הקשורות עם הליכים משפטיים אחרים בהם מעורבים החברה והמערער, ככל והן רלוונטיות לנדון.

#### **נטל ההוכחה בדיני המס**

88. כידוע, בהליך תביעה אזרחי רגיל כלל נקוט בשיטתנו המשפטית הוא: כי "המוציא מחברו עליו להביא ראיה". על כן, "הכלל: כל אימת שבעל דין משווע לעזרת הלכה

**שפעלה מותנה בקיום עובדה פלונית, עליו לשכנע את השופט בקיום אותה עובדה. לא הוכיח, פוסקים נגדו".** כמו כן: **"נטל ההוכחה יכול ויתהפך במהלך המשפט"** [ע"א 641/66 צבי אריה ו-מאיר שפיר נ' אוה (חוה) קליבנסקי ו-משה שפיר, פ"ד כא(2) 358 (1967)].

89. אכן בהליך אזרחי רגיל התובע הרוצה להוציא ממון מחברו עליו נטל השכנוע והבאת הראיות, זאת אם לא הועברו הנטלים אל הנתבע. ברם, לא כך הדבר בדיני המס. המערער - שהוא יוזם ההליך המשפטי (מעין תובע) - עליו נטל ההוכחה, קרי: עליו מוטלים נטלי השכנוע והבאת הראיות לסתור את השומה שהוצאה לו על ידי פקיד השומה.

90. בענייננו, נטל ההוכחה מוטל על המערער, שכן לית מאן דפליג כי מקופת החברה הוצאו כספים שנמשכו על ידי מנהלי החברה, שאחד מהם הוא המערער דנא.

91. בהתאם להלכה לעיל (ע"א 641/66) הרי שהמערער טוען כי המשיכות בוצעו לטובת החברה ולא לכיסו הפרטי. הנה כי כן, המערער רוצה להסתמך על עובדה שיש להוכיח כי נעשתה באופן הפוטר אותו מחיוב המס. על כן, עליו נטל השכנוע בקיום אותה עובדה - קרי, להוכיח ברורות כי הכספים לא הועברו אליו.

92. זאת וגם זאת, אמנם על החברה חלה חובת דיווח לפקיד שומה על הכנסותיה, אך תשלום המס מוטל על הנישום - בענייננו המערער. בהתאם לסעיף 145(ב) לפקודה, ככל ולא הוגש לפקיד שומה דוח על ההכנסה - כבמקרה דנן - הרי שפקיד שומה רשאי לשום את המערער, בשומה לפי מיטב שפיטה, בשל העדר הגשת דוח מבוקר (השוו: ע"א 976/06 דן מרום נ' נציבות מס הכנסה-פקיד שומה באר-שבע (6.11.2008)).

93. על כן, כאשר לא הוגשו דוחות כספיים מבוקרים הרי שנטל ההוכחה עובר לנישום - המערער דנא - שכן לו היו מוגשים דוחות כספיים (על ידי מנהלי החברה או על הנישום - כבענייננו, שכן השומה הוצאה למערער ולא לחברה), היה על פקיד שומה לנמק מדוע הדוחות אינם משקפים באופן נאות את מצבה הכספי של החברה - קרי, מדוע אין לקבל את הרשום בדוחות הכספיים של החברה, ביחס להכנסות (והוצאות מוכרות) של החברה [ראו והשוו: ע"א 645/86 מנהל מס ערך מוסף נ' יעקב פתאל, פ"ד מג(3) 405 (1989)].

94. כמו כן, הוראת סעיף 155 לפקודה, אף היא מעבירה את נטל הבאת הראיה אל הנישום, אלא אם הנישום ניהל ספרים קבילים כדין. אלא שבמקרה דנן לא ניתן לקבוע כי נוהלו ספרי חשבונות קבילים וממילא לא הוגשו דוחות כספיים, מבוקרים בידי רואה חשבון, כמתבקש מדיווח למס של חברה. לפיכך, בענייננו גם מהוראת סעיף 155 לפקודה ניתן ללמוד כי נטל השכנוע שהמשיכות בוצעו על ידי אחרים או למטרות החברה, ולא כמשיכת משכורת או דיבידנד, מוטל על כתפי המערער.

95. במקרה דנא, לית מאן דפליג, והצדדים תמימי דעים בעובדה זו, כי היו גם היו משיכות של כספים מקופת החברה ואין ספק כי מי שמשך את הכספים הרשומים בכרטיס אלה הם המערער ויאיר.

96. הנה כי כן, החזקה בדין היא, כי המשיב פעל על פי סמכויותיו הקנויות לו בחוק, והוציא שומה תחת ידו למערער וכי ככל והמערער חולק על השומה עליו להוכיח אחרת - יפים לעניין זה דברים שנאמרו ברע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד כ 539 (1992) - לאמור:

**"אכן, ערעור מע"מ, כמו ערעור מס הכנסה, כמוהו כתובענה לכל דבר ועניין הבא לפני ערכאה ראשונה, שבה יש "תובע", הוא המערער, ו"נתבע" הוא המשיב. המערער, אשר נחשב כתובע לצורך העניין (...) - עליו מוטל נטל השכנוע להוכחת ערעורו בהיותו המוציא מחברו, דינו כדין כל תובע גם לעניין נטל השכנוע."**

97. נפסק, כי **"נטל הראייה - כלל חשוב נוסף הוא כי נטל הראייה בערעורי מס נגד שומה לפי מיתב השפיטה חל על הנישום, ולא על רשויות המס"** ע"א 5468/12 ניסים עופר יונסוף נ' ירושלים פקיד שומה פסקה 25 לחו"ד כב' השופטת ד' ברק-ארז (8.07.2014). על כן, בענייננו, הוא הדין והוא הטעם לשומה על פי צו - נטל השכנוע ונטל הבאת הראייה מוטלים על המערער.

98. אע"ר, כי גם הטענה כי אשתו/גרושתו של האח משכה כספים, משמעה כי מדובר במשיכתו של האח שכן הוא המורשה חתימה עם המערער ולא אף אדם אחר - המערער עצמו צירף בנספחיו לתצהירו את אישוריו של עו"ד וייס לפיו המערער ואחיו מורשי החתימה הבלעדיים בחברה (עמ' 227-228 לתצהיר המערער).

99. על כן, על כתפי המערער מוטלת חובת ההוכחה (נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות לנכונות גרסתו), כי לא משך כספים לכיסו וכי אלו לא שימשו כהכנסה. **זו נקודת ההתחלה**. יוצא אפוא, כי עלינו לדון תחילה בטענות המערער; כי על המערער מוטלת החובה להביא ראיה; כי על המערער מוטלים נטלי השכנוע והבאת הראיות. כפי שצוין לעיל, נקודת ההתחלה היא, האם נמשכו כספים מהחברה. התשובה לשאלה הנזכרת - חיובית; היות המושך אף היא ידועה: זהו המערער דנא (יחד עם אחיו יאיר); האם משיכה זו הינה כהכנסה ביחס למושך - על פי דיני המס - התשובה לכך אף היא חיובית; המסקנה הלכאורית היא, בשלב זה, כי ההכנסה חייבת במס. כעת על המערער להוכיח - לשכנע ולהביא ראיות לגרסתו - כי הכספים שנמשכו אינם הכנסה חייבת במס, או הכנסה הפטורה ממס.

100. כזכור, עלינו לדון בתחילה בטענות החיצוניות. לשם כך, עלינו לברר בראש וראשונה כדלקמן: את תקפותה של הצהרת הון על מנת שהמשיב יסתמך עליה בהוצאת שומת מס; לנתח את הדוחות הכספיים המבוקרים של החברה לשנת 2010; ולדון בטענת 'השתק טענה'.

#### **טענות חיצוניות לשומה**

#### **הצהרת הון שהגיש המערער**

101. כידוע, חשיבות רבה יש להצהרת הון - מכוח סעיף 135 (א)(1) לפקודה - ככלי עזר לפקיד שומה להסתמך על האמור בה, לשם חישוב המס המושת על הנישום. לא בנקל ניתן יהיה לדחות את המוצהר בהצהרת הון. (השוו: ע"א 552/02 **איתן חנני נ' פקיד שומה חיפה**, פ"ד ס(1) 112 (2005); ע"א 562/08 **דוד בן חיים נ' פקיד שומה אשקלון** (16.11.2011)).

102. **המערער הגיש הצהרת הון ליום 31.12.2012**; אומר כבר עתה, מתקשה אני לקבל את טענות המערער ביחס למשיכות - בה בעת שסותר עצמו, ואף שומט הוא בעצמו את הקרקע מתחת לרגליו, כאשר המערער דיווח והצהיר על חובו לחברה באותו הסכום (בהפרש זניח ובלתי מהותי) לפיו המשיב קבע כי יראו בו כתוספת הכנסה שלא דווחה.

103. **טענת המערער לפיה, ההצהרה הוגשה בטעות ובתום לב**; בליבי יש ספקות באשר למהימנות גרסתו של המערער לפיה, הצהרת ההון הוגשה בטעות או באופן שגוי למס הכנסה. אסביר;

קשה להלום גרסה לפיה, מעת שהחברה הייתה מצויה בהליכים משפטיים, ייחס המערער לעצמו חוב בסדר גודל שקשה לטעות בו. אין עסקינן בטעות בנוגע לסכום זניח, אלא בסכום מהותי.

ודוק; המערער עצמו - בייחסו לעצמו חוב כלפי החברה - מעיד על עצמו כמי שמסתמך על כרטסת הנהלת החשבונות של החברה, הבלתי מבוקרת, וייחס לעצמו מחצית הסכום, במקום את הסכום האמיתי, לכאורה, כפי שטוען בהליך דנא (לאחר ניכויי החזרים, קיזוזים, ייחוס משיכות לאחרים וכיו"ב). הרי את ההחזרים שהחזיר לחברה היה עליו לשקף בהצהרת ההון, שהגיש הוא עצמו לאחר כ-3 שנים משנת המס 2012, עליה הצהיר.

104. הבה ננתח את צעדיו של המערער בהגשת הצהרת ההון שהוגשה על ידו - ליום 31.12.2021;

א. המערער טוען לשתי טענות - כדלקמן: נתוני הצהרת ההון ביחס לסעיף 'זכאים' נעשה בטעות ובתום לב; חל ערבוב נכסים וממילא החברה וחברת 'רס' חד הם - על כן, סכום הזכאים (ביחס לחברה) מתקזז, לכאורה, עם סכום 'חייבים' יתרת הזכות בחברת 'רס'; בהקשר לטענות לעיל, טען המערער כי הכספים מהחברה נמשכו על ידי מאן דהו (המערער, אחיו, אביו המנוח ואחרים), והועברו אל חברת 'רס' לשם השקעה, פירעון הלוואות וכיו"ב. כמו כן, המערער טען כי לאחר התוצאה המשפטית בהליכים שבין בני המשפחה, יסדיר את עניין ההלוואה של חברת 'רס' מהחברה - אלו הכספים שהועברו אליה.

ב. כפי האמור לעיל, קשה להלום גרסת המערער לפיה הנתונים בהצהרת ההון הוצהרו בתום לב; אין אני מקבל כי אדם שלא ודאי לו כי חב הוא לאדם אחר סך מסוים, בפרט עת מצוי הוא בהליך משפטי עם בני משפחתו על אותם נכסים שדרש בעלות עליהם או טוען לחלקו בהם, יזקוף לחובתו סכום גבוה מאוד של חוב כלפי חברה, שלטענתו לא הוא משך את הכספים אלא אביו (או הוא במצוות אביו המנוח), אחיו ואחרים. פעולה זו נוגדת את שורת ההיגיון, לפיה אין אדם

מחייב את עצמו על מה שהוא בוודאי מודע לכך כי לא חב בו וכי המשיכות לא בוצעו על ידו.

ג. הגע עצמך; המערער טען כי רוב ככל המשיכות בוצעו עד לסוף שנת 2012, וכי אלו נעשו על ידי אביו המנוח. מעבר לכך שהמערער לא הוכיח אף לכאורה על ציווי של האב המנוח או על נוהל משיכות במצוות או פקודתו של האב המנוח - והרי אין קל מלהטיל את החובה על אדם שאיננו פה עמנו היום - המערער אף לא הציג תשתית לכאורית כי המשיכות בוצעו על ידי אחרים. המערער אף הדגיש בהליך הפש"ר, כי איננו בקשר עם אביו חודשים ספורים לפני פטירתו, משמע כי מזה שנים שהמערער מבצע משיכות על דעת עצמו ולא במצוות אביו המנוח.

ד. הצהרת ההון הוגשה ביום 23 באוגוסט 2015, כשלוש שנים לאחר שנת המס המדווחת (2012) - האם המערער, כמנהל החברה מזה שנים, איש עסקים המבצע השקעות לטענתו, לא היה מודע כי אביו הוא זה שמשך את הכספים? הרי טענתו הינה, כי הוא עצמו משך במצוות אביו או בשמו. אם כן, מדוע אפוא זקף את אותן משיכות שביצע בשביל אביו או בשמו - לעצמו. זו תמיהה שהמערער לא השיב עליה מעבר לטענה לאקונית לפיה הרישום נעשה בטעות, בחוסר שימת לב ובשגגה.

ה. אם כנים היו דבריו של המערער - כי אביו המנוח ואחיו הם אלו שמשכו את רוב המשיכות - לא היה לו להסתפק ברישום בהצהרת ההון של מחצית הסכום, אלא להפחית את הסכום עד ליתרה בה הוא שלם עם עצמו כי רק אותה הוא חב לחברה.

ו. נראה, אפוא, שהמערער לא בכדי רשם את הנתון לפיו חב הוא כלפי החברה סכום בסך של 4,419,463 ש"ח (נכון ליום 31.12.2012) וזקף לחובו כמחצית מהסכום המוצג בכרטסת, שכן פעולה זו הפחיתה לו בצורה ניכרת את ההון העצמי שלו.

ז. דוקו היטב; המערער טוען לערוב נכסים וממילא כי חברת 'רס' והחברה דנא חד הם. עד להליך דנא לא נטענה טענה זו. לו הייתה נטענת טענה זו או הייתה בידיעתו של המערער, לא היה עליו לפצל את הסכום בו הוא חב כלפי החברה ואת הסכום בו חברת 'רס' חבה לו. הרישום היה צריך להיות אחרת. היה על המערער לרשום כהערה ולא לייחס לעצמו הון עצמי זה, שכן ההון העצמי אינו שייך לו כפי שטען. על כן, עליו היה לתת ביאור כי חל ערוב נכסים וכי משך כספים מהחברה והעבירם לחברת 'רס'.

ח. ההחלטה השיפוטית לפיה חל ערוב נכסים ניתנה ביום 3 במאי 2017, לאחר כשנתיים ממועד הגשת הצהרת ההון. ממה נפשך לומר: או שלא הייתה ידיעה כזו כלל ועיקר, ואז אין אפשרות לטעון לערוב נכסים כי לא היה ערוב כזה; או שהייתה ידיעה לערוב נכסים, וכי כל הנכסים שייכים לאב המנוח, ובמצב דברים זה לא היה צריך המערער לרשום כלל ועיקר לא את הסכום שחב הוא עצמו לחברה ולא את הסכום שחבה כלפיו חברת 'רס', שהרי כספים אלו הועברו מהחברה אל חברת 'רס'.

ט. על כך אוסיף, כי לא הוצגו הסכמי הלוואה בין החברה לבין חברת 'רס'.

#### הדוחות הכספיים המבוקרים של החברה לשנת 2010

105. מעיון בדוחות הכספיים המבוקרים של החברה ליום 31.12.2010, עולה כי אכן מנהלי החברה (וכפי שכוננו בדוחות - 'צדדים קשורים') חבים לחברה בגין משיכת יתר - כדלקמן:

**הדוחות לשנת המס 2010**, אושרו ונחתמו על ידי מנהלי החברה - המערער ואחיו (יאר) ביום **25 במרץ 2012**. הדוחות מציגים גרעון בהון העצמי של החברה בסכום של: 4,147,632 ש"ח; הוי אומר: לחברה נגרמו הפסדים מצטברים, העולים על הרווחים, במשך השנים. ברם, ייתכן והגרעון נובע אף ממשיכת כספים ביתר של בעלי המניות או מנהלי החברה בגובה הסך הנ"ל ואף יותר. אינדיקציה לכך היא, כי החברה הציגה רווח נקי לשנת 2010 של כ-281,000 ש"ח, למרות שלפי מספרי השוואה לשנת 2009 הציגה החברה הפסד של כ-626,000 ש"ח. לכאורה נראה, כי ייתכן שהגרעון נבע ממשיכות יתר של מנהלי החברה.

106. אינדיקציה נוספת לכך, היא העובדה, שבחלק האקטיב (נכסים) של הדוח על המצב הכספי (להלן: "מאזן") מופיע בסעיף 'חייבים ויתרות חובה' סך של 8,533,235 ש"ח, כהתחייבות לחברה. בביאור 3 למאזן מבואר, בצורה מעורפלת, כי ההתחייבות כלפי החברה נובעת מחייבים שהם 'צדדים קשורים', ומצוין בהקשר לכך, בהערה, כדלהלן: **"ההלוואות למנהלים צמודות למדד המחירים לצרכן ונושאות ריבית בשיעור של 4% לשנה."** [ההדגשה אינה במקור - א"ד]. המערער בחקירתו אישר כי הוא היה מנהל החברה ומורשה חתימה - לאמור:

**"יורם גולן: הייתי מורשה חתימה, יותר מזה, הייתי גם מורשה חתימה בתשלומים, בצ'קים שנחתמו. בשלב מסוים פניתי לבית משפט לחייב שאת זכות החתימה לחשבון, לטובת חיוב בחשבונות יהיה של שני אנשים ביחד ולא שלי לבד או של יאיר לבד"**  
[עמ' 44 לפרוטוקול - שו' 13-15]

107. הנה כי כן, יתרת הכרטסות ליום 31.12.2010 מצביעה על חובה כלפי החברה של משפחת גולן - שהם למעשה מנהלי החברה, המערער ואחיו (יאר). לא הוכח אחרת כי היו עוד מורשי חתימה, ובוצעו משיכות כספים על ידי גורמים אחרים, ואף המערער לא טען לכך לכל אורך ההליך דנא, לא בכתבי בידין שהגיש ולא על-פה במסגרת הדיונים שהתקיימו בהליך דנא וכפי עדותו בחקירתו לעיל. בהקשר לכך אוסיף, כי המערער עצמו צירף אישורים של עו"ד וייס לפיהם המערער ואחיו יאר, הינם מנהלי החברה ומורשי החתימה הבלעדיים (אישור מיום 3.6.08; אישור מיום 28.2.12 - עמ' 228-227 לתצהיר המערער בהתאמה).

108. הנה כי כן, המנהלים - המכונים בביאור למאזן 'צדדים קשורים' - חבים לחברה בגין משיכות יתר, נכון ליום 31.12.2010, סך כולל של כ-8 מיליון ש"ח. יתרות הכרטסות ליום 31.12.2010 מצביעות אף הן על יתרות זהות ולא מן הנמנע כי כרטסות ההמשך - קרי, אותן כרטסות בלתי מבוקרות - אף הן משקפות את המצב הכספי של החברה ובעיקר את חובות המנהלים (המערער ואחיו) כלפי החברה.

109. גם מדוח על תזרים המזומנים של החברה (להלן: "דוח תזמ"ז"), עולה אינדיקציה בסבירות גבוהה כי המערער ואחיו משכו כספים מהחברה - כדלהלן:

בדוח תזמ"ז החלק מפעילות השקעה מופיע כתזרים חיובי דבר המצביע על מימוש נכסים, ואכן החברה מימשה נכסים (לפי המצוין בדוחות הכספיים לשנת 2010). אולם, מופיע בדוח תזמ"ז סעיף נוסף והוא: 'גידול בצדדים קשורים'; סעיף זה מציג גידול של מעל מיליון ש"ח בהשוואה לגידול משנה קודמת - קרי, שנת המס 2009. הנה כי כן, ישנה אינדיקציה נוספת לכך כי המנהלים המכונים 'צדדים קשורים' משכו כספים מהחברה, ואלו לא הוחזרו אליה.

110. עוד אציין בהקשר זה דבר נוסף: המערער טען כי הוא זה שהעלה במסגרת הליך תמ"ש כי היו משיכות כספים מהחברה, לכאורה, שלא כדין, ואף האשים בכך את אחיו יאיר. כמו כן, המערער טען כי הוא זה שפעל כי ימונה רו"ח לבדיקת המשיכות (דבר שלא יצא אל הפועל בסופו של דבר) - אם כך, מדוע ציין המערער משיכות שלו מהחברה בהצהרת ההון, עליה הצהיר בעצמו והגישה כמה שנים לאחר הדיווח על המשיכות, וכפי שיורחב לקמן, כאשר המשיכות מיוחסות, לכאורה, לאחיו יאיר?! תמיהה זו מעלה את החשד כי טענותיו המיתממות לפיהן הצהרת ההון נעשתה בשגגה ובטעות, אינן מדויקות.

111. המערער במסגרת תמ"ש 58737-11-10, דיווח על המשיכות לבית המשפט ביום 3.9.2013, ואילו את הצהרת ההון שלו הגיש - בשנת 2015. המסמכים בעניין טענותיו למשיכות, הועברו אל עו"ד וייס, מידי המערער, ביום 17.4.2013. על סמך ממצאים אלו, בין היתר, אף קבעתי בהחלטתי מיום 19.12.2023, כי חלה התיישנות, שכן היה "קצה חוט" לעו"ד וייס (המנהל המיוחד הראשון של החברה) בקשר למשיכות ולא פעל לתבוע מי מבני המשפחה בגין אותן משיכות (כך גם אישר המערער בחקירתו - עמ' 41 שו' 5-4, 19-15; עמ' 52 שו' 19-5, ובמקומות נוספים במהלך חקירתו; כמו כן, ישנה החלטה מיום 11.9.2016, בהליך פש"ר הקובעת כך - סעיף 66 להחלטה).

112. הנה כי כן, סבורני כי המערער ידע, בידיעה ברורה, כי היו משיכות כספים שלטענתו נמשכו שלא כדין. המערער אף ציין בבקשתו שיש לחקור מי משך את אותם כספים ושיחויב להחזירם לחברה.

#### טענת ערוב נכסים

113. תחילה נפתח בדברים שנאמרו בע"א 490/13 יצחק פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014) ביחס לערוב תחומים בין בעלי מניות או מנהלי חברה, כי על הטוען לערוב נכסים (או ערוב תחומים, כלשון בית המשפט העליון בפסק הדין הנ"ל) עליו מוטלת הבאת הראיה כי כך הם פני הדברים, ועליו מוטלת ההוכחה למי מיוחסת ההכנסה או ההוצאה. לאמור:

"יחד עם זאת, לכאורה מתעוררת השאלה האם יש בעובדה שהעסקה של הספקת שירותי הניהול והפיקוח נעשתה בין קרובי משפחה - מנהליה של החברה ובעלי המקרקעין - כדי "להתיר את הרצועה" ולאפשר ניהול פחות פורמאלי של הדברים? אני סבורה שהתשובה לכך היא שלילית. דווקא באותן

עסקאות שבהן שוררת חוסר בהירות באשר לשאלה האם יש לייחסן לעסק, לבעלי מניותיו או למנהליו ראוי שהדברים יובהרו בזמן אמת באופן שאינו משתמע לשני פנים, וזאת כדי למנוע מצב של תכנון מס בדיעבד. במקרה שבפנינו, ככל שפלומין וזילברמן היו מעוניינים לתת את שירותי הניהול והפיקוח בכובעם כמנהלי החברה, היה עליהם לוודא כי כל הפעילות העסקית תתנהל בין החברה לבין בעלי הקרקע באופן רשמי שאינו מותיר מקום לספקות ולפרשנות בדיעבד. כאמור, לא כך נעשו הדברים.

על עקרונות אלה עמדתי, בהקשר קרוב, בע"א 5468/12 יונסוף נ' ירושלים פקיד שומה, פסקה 42 (8.7.2014) כך:

"ככלל, על-מנת שהפסדים ייוחסו לעסק - ולא לבעלי המניות שלו - עליו להציג תיעוד ברור שנעשה בזמן אמת ושיש בו כדי ללמד כי אכן מדובר בהפסדים שנוצרו כתוצאה מן הפעילות העסקית שלו, היינו פעילות שאם הייתה צולחת הוא זה אשר היה משלם עליה מס הכנסה. אחרת, עלול להיווצר פתח לא רצוי לתכנון מס 'בדיעבד' בהתאם לתוצאות הפעילות העסקית, היינו ייחוסה של פעילות עסקית לבעל מניות או לעסק עצמו בזיקה לשאלה האם מדובר בפעילות רווחית או הפסדית. ככל שעסק מעוניין ליהנות מקיזוז הפסד עתידי, והדבר אמור אף בעסק משפחתי שפועל באופן לא פורמאלי, עליו לתעד באופן ברור ובזמן אמת כי מדובר בהשקעה עסקית שלו. אמנם, ניתן לשער שעסק משפחתי עשוי להתנהל באופן פורמאלי פחות. עם זאת, לחוסר פורמאליות זה עשוי להיות מחיר כאשר נטענת ברבות השנים טענה בדבר הפסדים של העסק, מבלי שנמצא לכך בסיס אובייקטיבי ברישומים שנעשו בזמן אמת".

הדברים נכונים אף ביתר שאת בהתחשב בכך שבענייננו אין מדובר בפרויקט משפחתי קטן אלא בפרויקט גדול"ן רחב היקף.

בנסיבות אלה, טענה להתנהלות לא פורמאלית במסגרת "משפחתית" היא טענה אשר הנטל המוטל על מי שמעלה אותה כבד במיוחד.

114. הנה כי כן, אין למערער להיבנות מטענת "ערבוב נכסים" שכן ספק אם הגדרת "ערבוב נכסים" בדיני חדלות פירעון חלה בהכרח על דיני המיסים. לטעמי, גם אם נאמר כי חל ערבוב נכסים - כפי טענת המערער המבוססת על פסיקת בית המשפט בהליך הפש"ר - הרי שאין זה אומר כי כלל החברות והנישומים נראה אותם כנישום אחד. בענייננו, קיימים מספר נישומים - החברה, חברת 'רס', המערער, אחיו (יאיר) ובני משפחה אחרים. לא ניתן לומר כי בשל ערבוב נכסים נשים את כולם כאחד. אף מהבחינה המעשית אין אפשרות לבצע זאת - למי נייחס, מבין כלל הנישומים, את ההכנסה?

115. גם הטענה לפיה שני מבנים היו בבעלות פרטית של המשפחה ואילו המבנה השלישי היה בבעלות החברה, אינה מסייעת למערער בהליך זה, שכן לא די בהפרדת הבעלות בין נכסיה העיקריים של המשפחה (קרי, הבניינים המשמשים את הפעילות הראשית של המשפחה), אלא יש להראות הפרדה ברורה בין ההכנסות והוצאות של כל נכס ונכס, וליחסו למאן דהו (חברה או יחיד); זאת המערער ובני משפחתו לא עשו, ואין לו למערער להלין אלא על עצמו.

116. יתרה מכך, לטעמי 'ערבוב נכסים' אינו מבטל את הפרדת הישויות המשפטיות - קרי, החברה הינה ישות משפטית בפני עצמה, חברת 'רס' ישות משפטית בפני עצמה וכך המערער ואחיו ויתר בני המשפחה. לטעמי, **ערבוב נכסים איננו**, בשום אופן, **ערבוב נישומים**. לדידי, טענת "ערבוב נכסים" מוקשית, שכן אחרת פתחנו פתח לתכנון מס בדיעבד, לפי תוצאות הפעילות של החברה והיחידים, בניגוד לדין ובניגוד לעקרונות דיני המס.

#### **חובת המפרקים לערוך דוחות כספיים**

117. המערער טען כי על המפרקים חלה החובה להגיש דוחות כספיים מבוקרים ואלו במחדלם לא ערכו דוחות כספיים כלל. על כן, לטענת המערער, אין לראות בו כמי שלא דיווח למס הכנסה ולפיכך, אין להסתמך על הכרסות הבלתי מבוקרות.

118. לטעמי, אין ממש בטענה זו. אסביר; כלל ידוע כי החובה המוטלת להגשת דוחות הכספיים אכן מוטלת על מנהלי החברה, שבענייננו הינם המפרקים בתקופת השומה. אולם, יש לאבחן בצורה ברורה בין החובה המוטלת על מנהלים (עריכת דוחות כספיים מבוקרים והגשתם למס הכנסה) לבין חובה זו המוטלת על הנישום (לתשלום מס); בהליך דנא עסקינן בשומתו הפרטית של המערער.

119. יתרה מזו, על פי ההלכה הפסוקה, כאשר מעסיק לא דיווח למס הכנסה על משכורת של עובד (שכיר) וכידוע על המעביד חלה החובה לנכות מס במקור, חובת תשלום המס מוטלת על העובד, למרות מחדלו של המעסיק, שכן המעסיק משמש כמתווך או שלוח של אוצר המדינה לגביית המס, אך חבות המס נותרה על העובד (ראו: בג"ץ 1631/08 **ניצנים ניהול והשמה (2003) בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (23.11.2011); ע"מ (מחוזי י-ם) 20085-09-11 **לייב בלניצקי נ' פקיד שומה ירושלים 3** (17.06.2013)). כך גם בענייננו, על המערער מוטל תשלום המס, למרות שלא נערכו דוחות כספיים או שלא בוצעה ביקורת של רואה חשבון, חובתו לשלם מס עודנה קיימת. על כן, לדידי, אף אם המערער רואה עצמו נפגע מהתנהלות המפרקים, אין הוא יכול לפטור עצמו מחבות המס בגין אופן פעולתם.

#### **טענת 'השתק טענה'**

120. כזכור, טען המערער כי המשיב טען בהליך הפש"ר כי המשיכות הינן בגדר הלוואות שעל המערער ואחיו להשיב לחברה. ראשית, יובהר כבר עתה, כי המשיב לא טען טענה כנ"ל כלל ועיקר. טענת המערער מתבססת על שתיקתו של המשיב ביחס לטענה שהיה ברצון המפרקים לטעון, כי המשיכות נחשבות כהלוואה.

שנית, המשיב בתגובתו לטענת המערער בעניין זה, השיב כי אינו מתכוון לטעון טענה כזו, וכי ברי שהמדינה לא תטען טענות סותרות. לפיכך, אין ממש בטענת המערער ל'השתק טענה'.

121. יתרה מזו, בהלכה הפסוקה נדון מקרה דומה, ביחס לטענת השתק כתוצאה מ'מעשה בידיו', במסגרתה עלתה השאלה כדלהלן: האם טענה שנטענה בשנת מס אחת יכול ותיטען ביחס לשנת מס אחרת. על כך השיב בית המשפט העליון, כי אין לראות במעשה בידיו מניעה לפקיד שומה לטעון משנה אחת על שנה אחרת (וכך גם כלפי הנישום עצמו). על כן גם בעניינו, לטעמי אין מקום לטעון כי המשיב לא יוכל לטעון כי המשיכות הינן בגדר הכנסה ממשכורת גם אם נטען בהליך אחר כי המשיכות הינן בגדר הלוואה מהחברה.

ראו והשוו את שנאמר בע"א 490/13 הנ"ל (פסקה 66 לפסק הדין) - לאמור:

**"שיקולים המיוחדים לדיני המסים - לצד כל אלה, כפי שצינו לעיל, בבסיס דיני המסים נמצאים שיקולים מיוחדים המחייבים שלא להחיל את הכלל של השתק פלוגתה במלוא עוזו. ראשית, לעובדה שכל שנת מס היא יחידה נפרדת יש חשיבות לא רק מבחינת הכלל של השתק עילה - היא משאירה פתח לכך שהצדדים להתדיינות יביאו בפני בית המשפט התפתחויות עובדתיות ומשפטיות חדשות. שנית, מערכת המס צריכה לשאוף לפעול בשוויון אופקי, שמשמעו התייחסות שווה לכל הפרטים הזהים בכל מאפייניהם הרלוונטיים וכן לשוויון אנכי, לפיו יש לגבות מס בצורה דיפרנציאלית כך שמי שמסוגל לשלם מסים גבוהים יותר צריך לעשות כן (ראו: אמנון רפאל מס הכנסה כרך א 4 (2009), מהדורה רביעית) (להלן: רפאל)). בהקשר זה, החשש מהחלתו של כלל השתק הפלוגתה הוא כי גביית המס תהיה מחויבת להכרעה קודמת (למרות התפתחויות משפטיות או עובדתיות) באופן שיפגע בעקרון השוויון בגביית המס ובחתימה לגביית מס אמת."**

#### **טענות פנימיות לשומה**

122. לאחר שנדונו טענות חיצוניות לשומה, המסקנה מהמקובץ עד כה הינה, כי המשיכות בוצעו על ידי המערער ונחשבות כהכנסה החייבת במס. כעת נדון בטענות הפנימיות לשומה, בבחינת למעלה מן הצורך. מעת שהטענות שידונו להלן נטענו על ידי המערער, לא נותרין ללא התייחסות. על כן, נדון בטענות הפנימיות לשומה - לפיהן, הכספים שימשו לצורכי החברה וכיו"ב.

#### **ההחזרים להם טען המערער**

123. כזכור, המערער טען כי החזיר לחברה כספים שמשך, ועל כן יש לקזזם מכרססת הנהלת החשבונות עליה הסתמך המשיב. המערער אף צירף לתצהירו אסמכתאות, לכאורה, על השבת כספים לקופת החברה. נדון עתה בטענות אלה.

124. **החזר הפקדת משפ' להמן:** ביום 4 במרץ 2021, הגיש המערער תצהירו הכולל (עם נספחים) 578 עמודים. לתצהיר צירף המערער כנספח 4 - חוברת 1 הבהרות להשגה עם נספחים; לאותה חוברת הבהרות צורף, נספח 7: החזר מחצית הפיקדון לדיירים, משפ' להמן - בהתאם לחוזה שצורף אף הוא (מיום 10.5.2009) - בסך של 600,000 ש"ח שהוחזר ביום 17.10.2011 (עמ' 171-177 לתצהיר המערער). אלא שהחזר עליו מדובר

הינו משנת 2011, בעוד שהצהרת ההון היא לשנת 2012, שהוגשה כזכור בשנת 2015. קשה לקבל טענה לפיה, רישום זה (שאת המסמכים ידע המערער לשמור או להמציא ולהציג) הנוגע ישירות לחברה ובסכום לא מבוטל כלל ועיקר, לא קיבל ביטוי בהצהרת ההון של המערער לשנת 2012, שהרי בכך מקטין את הונו העצמי, עת מיוחס לזכותו הסכום שהועבר לאותם דיירים.

לטעמי, הסכום קיבל ביטוי באופן נאות על דרך של קיזוז חובתו כלפי החברה או על דרך החזר הפיקדון, הא ותו לא. לשון אחרת: המערער קיבל לידי פיקדון - שנרשם בספרי החברה, ועל כן גם היה ערב אישית (יחד עם אחיו) על פיקדונות הדיירים - ובהגיע המועד לפירעונו, כולו או חלקו, פרע המערער לדיירים את אשר היה עליו להשיב להם.

125. אכן, עיון בכרטסת הבלתי מבוקרת, מעלה כי אכן נרשם לזכות המערער ואחיו - אותו סכום החזר ללהמן (עמ' 538 לתצהיר - שורה 25 לכרטסת), בפרטים של פקודת היום, שנרשמה בכרטסת, מצוין כך: **"החזר חוה להמן ע"י יורם"**. הדברים מדברים בעד עצמם.

גם בדיון ההוכחות אישר המערער כי אכן סכום זה הופחת מיתרת הכרטסת, לאמור:

**"יורם גולן:** אז יש, יש כרטיס אחד סכום משמעותי של 600,000 שקלים שהחזרתי למשפחת ליימן, אני בין היתר בזמן ה-, באותו משבר שהיה החלטתי, וגם זה הוביל לגירושין שלי, היא למכור את הבית כדי להכניס כסף לעסק, לחברה, כדי להציל אותה כי אני הבנתי שההצלה של הדיור המוגן תמנע מפולת הרבה יותר חמורה.

**עו"ד סקברר:** אני אעזור לך זה בעמוד 515, זה מופיע בעוד מקום אחד גם ב-,

**יורם גולן:** כן, אני בשלב מסוים מכרתי את הבית שלי וב-2011 העברתי למשפחת ליימן 600,000 שקלים כתוצאה מהמכירה של הבית שלי, זה גם כן דו"ח שהוגש לבית המשפט לעיניי משפחה ומצורף לזה אחרי זה תשלומים שבוצעו על ידי מחשבוניות פרטיים שלי בעקבות מכירת הדירה הפרטית שלי לטובת חברת אוריזון, כל זה צורף לתיק של בית המשפט לעיניי משפחה.

**עו"ד סקברר:** אוקיי, אז אתה החזרת 600,000 שקל לחוה ליימן, נכון?

**יורם גולן:** כן.

**עו"ד סקברר:** כתוב החזר מחצית פיקדות משפחת ליימן.

**יורם גולן:** כן.

עו"ד סקברר: יופי. עכשיו זה סכום שאתה אומר שצריך להפחית אותו מהכרטסת שמופיע משיכות שלך, משיכות של גולן מחברת אוריזון?

יורם גולן: לא רק זה, לא רק זה, לא רק את הסכום הזה.

עו"ד סקברר: לא, לא רק, אבל את הסכום הזה צריך להפחית אותו?

יורם גולן: חד משמעית כן.

עו"ד סקברר: אוקיי.

יורם גולן: יותר מזה, המתווה שנעשה בשנת 2016 שכבר מונה, מונה רואה חשבון שיעשה את הנהלת החשבונות, המתווה חייב אותי בצו של בית משפט, אותי, ספיציפית כל הדיירים עו"ד ראובן יהושע כנאמן שלהם ובהסכם אני מחויב, ההסכם, אם תוכל לעזור לי למצוא אותו.

עו"ד סקברר: רגע, רגע, אבל אנחנו מתעסקים עדיין ב-600,000 האלה.

יורם גולן: אבל זה חשוב כי אתה נאחז במשהו אחד.

עו"ד סקברר: לא, אני שאלתי אותך, אתה הפנית אותי ל-600,000 שקל האלה, אז אני שואל אותך, זה הסכום שצריך להפחית אותו, נכון?

יורם גולן: שניה, גם זה,

עו"ד סקברר: רגע, אז עכשיו אנחנו,

כב' השופט: אתה לא בתוכנית כבקשתך, הוא שואל את השאלות, הוא רוצה לשאול אותך עדיין על ה-600,000 שקל אז אל תלך למקומות אחרים.

עו"ד סקברר: אז אני רוצה להראות לך בכרטסת, זה עמוד 15 בראיות שלנו בתאריך 17.10.11, נכון? שזה תואם את התאריך של הדף שהפנית אותנו, מופיע פה החזר חוה להמן יורם 600,000 שקל בזכות, נכון?

יורם גולן: נכון.

עו"ד סקברר: יופי.

יורם גולן: אבל זה בזכות, זה לא בכרטסת של יורם גולן, זה בכרטסת כללית.

עו"ד סקברר: אותה כרטסת שאתה שילמת.

יורם גולן: שניה, אליבן, אליבן גולן, זה כרטסת כללית שיש בה כמו שאמרתי דברים, יש שם החזרי פיקדונות של דיירים שמחייבים את הכרטסת של גולן להחזיר את הפיקדונות לדיירים, מדיירים, תשלום מדיירים לדוגמה, אתה רוצה

שבית המשפט יבין כמה שהכרסות הזאתי יש בה, היא בעייתית, יש פה לדוגמה צ'קים שיהודה וייס חתום עליהם שהם העברות לפיקדונות של דיירים 4 יורשים, כן? 165,000 שקל כל אחד מהם, בכרסות של אליבן גולן מחוייב אליבן גולן על אותו סכום שנמשך.

עו"ד סקברר: רגע, אתה עונה על משהו שאני לא שאלתי אותך.

יורם גולן: אתה מחייב על כרסות לא מבוקרת של שנת 2011...

עו"ד סקברר: ואני מראה לך שאתה טוען ששילמת סכום לדיירים, זה קוזה בכרסות הלא מבוקרת הזאתי."

(פרוטוקול הדיון מיום 28.12.2022 - עמ' 62-64; הטעויות במקור - א"ד)

126. הנה כי כן, יתרת הכרסות עודנה עומדת ביתרת חובה, אף לאחר החזר הפיקדון ללהמן. כמו כן, אסמכתאות על פיקדונות נוספים שהוחזרו, לטענת המערער, לא נמצאו בתצהירו.

#### הלוואה בנקאית והעברת הכספים לחברה ולחברת 'רס'

127. לא זו אף זו, המערער טען לאורך תצהירו כי השיב סכומים רבים אחרים לקופת החברה, ועל כן יש לקזז מכרסות הנהלת החשבונות עליה הסתמך המשיב. בתצהירו (עמ' 212) טען המערער כי: ניתן לראות "מסמכים המעידים על קבלת כספי הלוואה מהבנק ביום 1.8.2010" ועל "ביצוע העברת כל הכספים לחב' הוריוזנט ולחב' רס בערבוביה. מסמכים המאפשרים לאמת את מספרי החן בבנק הפועלים".

128. עיינתי באותם מסמכים אך אין לקבל את טענתו לפיה, יש לקזז מיתרת הכרסות את הסכומים שצירף המערער לתצהירו. להלן אפרט; בתחילה הציג המערער פירוט הלוואות שהתקבלו מבנק דיסקונט אותן חבים המערער ואחיו (יאיר) לבנק, מיום 1.8.2021; סך ההלוואות הינו: 5,003,056 ש"ח; המערער אף הציג את העברת סכום ההלוואה כולו, הנ"ל, לחברת 'רס' - הוצגה אסמכתא על העברה של 1,400,000 ש"ח, ביום 1.8.2010; כן הוצגה אסמכתא על העברה בנקאית לחברה ע"ס של 3,585,843 ש"ח ביום 29.7.2010.

129. אם פעלו המערער ואחיו כשלוחיו של האב המנוח, הרי שאין לראות זאת כמשיכה שלהם (לקיחת הלוואה אישית שנעשתה מסיבותיהם שלהם). רוצה לומר: אם כטענת המערער האב המנוח, הוא ורק הוא, היה מנהל את כל עסקיו, וחל ערוב נכסים וכי כל הנכסים שייכים לאב המנוח, איך מתיישבת גרסה זו עם לקיחת הלוואה בסדר גודל של כ-5 מיליון ש"ח, כהלוואה אישית והעברתה לחברה ולחברת 'רס'. קשה להלום התנהגות של מנהלי חברה באופן הנטען.

130. בנוסף, אפנה את תשומת הלב לכך כי לקיחת ההלוואה, העברת הכספים לחברה ולחברת 'רס' וכלל הפעולות בוצעו בשנת 2010. באותה שנה נערכו דוחות כספיים לחברה שבוקרו על ידי רו"ח והוגשו לפקיד השומה. האם ניתן לעלות על הדעת כי סכום

ההלוואה לא השתקף בדוחותיה הכספיים של החברה, למצער כהעמדת הלוואה לחברה מצדדים קשורים (מנהלי החברה)?

131. הדוחות הכספיים לשנת 2010 של החברה אושרו, כזכור, ביום 25.3.2012 בדוחות מופיע כי בשנת 2009 חבה החברה לבנקים הלוואות בסך של: 3,576,732 ש"ח (ללא ניכוי חלויות שוטפות - ביאור 7 למאזן); ולמרבית הפלא, בשנת 2010 היתרה אופסה. אין זה, כי אם מתן ביטוי להלוואה שנלקחה על ידי המערער ואחיו. כזכור, המערער ואחיו העבירו לח-ן הבנק של החברה בשנת 2010, סך של: 3,585,843 ש"ח - זהו, לכאורה, סכום ההלוואה של החברה לבנק; שאם לא כן, איך התאפשר ההלוואה (בביאורים לדוחות אין הסבר לכך). לא למותר לציין, כי החברה חבה על פי דין, בהנהלת חשבונות כפולה. על כן, לא ייתכן כי נרשם סכום בסעיף מסוים (איפוס הלוואת החברה לבנק) ללא שיושפע סעיף אחר (נגדי - כרטסת אליבן/גולן) באותו הסכום.

132. יתרה מזו, אם כטענת המערער, מדוע בהצהרת ההון לשנת 2012, שהוגשה בשנת 2015, לא עמד על כך, כי אין לייחס לו יתרת חובה לחברה, הרי הזרים לחברה הלוואה בסכום של כ-3.5 מיליון ש"ח. המסקנה היא, כי המערער משך את כספי ההלוואה, אלא שמשך סכומים נוספים המהווים יתרת חובה כלפי החברה. בל נשכח כי לחברת 'רס' העבירו המערער ואחיו סך של כ-1.4 מיליון ש"ח, ואילו בהצהרת ההון רשום לזכותו סך של כ-4.5 מיליון ש"ח. המסקנה היא, כי ברי שהלוואה קיבלה ביטוי בחברה או למצער בחברת 'רס', ובכל זאת יתרת הכרטסת עומדת בחובה, לאחר קיזוז כספי ההלוואה.

133. לאור האמור, אין לי לקבל את גרסתו של המערער לפיה: **"יאייר ואני לקחנו הלוואה אישית בגובה של 5 מיליון שקלים, פרענו את החוב של חברת הוריוזנט ולמעשה הכנסנו לכרטסת 5 מיליון שקלים שיש הלוואה שרק אנחנו חתומים עליה, זה לא מצוין בכרטיס זאת אומרת אין ביטוי לזה בגלל שאין מאזן, אין ביטוי לעובדה שהכנסנו לחברה 5 מיליון שקלים וזה הופקד בחשבון החברה..."** (עמ' 48, שו' 6-9). ובהמשך הדיון טען המערער כי: **"אני לא הייתי אחראי על הנהלת החשבונות אבל, אני חושב שיש לי את זה, היא כן מופיעה... כן, חבר, זאת כרטסת אליבן גולן, צריך רק לזכור זה לא של יורם גולן, (...)"** (שם, שו' 23-24). זאת ועוד, המערער לא היה עקבי בגרסתו לאורך חקירתו והתחמק מלהשיב על שאלות ב"כ המשיב.

134. היוצא מכל האמור לעיל, כי ההלוואה אכן קיבלה ביטוי במאזן, וכי המשיכות אינן כלל החזר כספי ההלוואה שהופקדה לחשבון החברה, שכן במאזן המבוקר של החברה מופיעה יתרת חובה מצדדים קשורים, כפי שהורחב לעיל.

135. המערער טען כי הזרים לחברה את כספי ההלוואה, ומעת שכך זכאי למשוך מהחברה את כספי ההלוואה חזרה. אכן, אם כך היו פני הדברים, אזי לא היה רשום במאזן ובדוח תזמ"ז גידול בהתחייבות של צדדים קשורים בכ-1.355 מיליון ש"ח. להיפך, התחייבות זו הייתה צריכה להיות מופחתת בגובה ההלוואה שהוזרמה לחברה. אלא, שלאחר הפחתת ההלוואה עדיין כרטסת אליבן/גולן נותרה ביתרת חובה, משמע, כי המערער ואחיו משכו כספים מעבר לסכום הלוואה. על כן, אין להפחית את סכום ההלוואה מיתרת הכרטסת.

## **הלוואות נוספות**

136. כמו כן, המערער ציין כי בקשת הלוואה נוספת הופנתה לבנק ביום 20.2.2013 (עמ' 217 לתצהיר המערער), אך אין למערער להיבנות מכך, שכן זו לא הוכחה כהלוואה שיצאה אל הפועל וממילא שאין על מסמכי הבקשה חתימת נציג הבנק וחתימת.

## **הפקדות המערער לחברה**

137. לטענת המערער, בשנים 2010 ו-2011, הוא הפקיד סכומים בהיקפים גבוהים לחברה ולפיכך אין לראות את יתרת החובה בכרטיס חו"ז, כהכנסה ממשכורת, שכן הכרטיס אינה מבוקרת וממילא היא אינה משקפת באופן נאות את מצב הכספי של החברה. המערער הציג אסמכתאות שצורפו לתצהירו, לפיהן הפקיד סך כולל של 1,784,421 ש"ח לקופת החברה, ועל כן, טען כי למצער, יש להפחית סכום זה מיתרת הכרטיס.

138. יוער, המערער טען כי בשנת 2012, השיב לחברה סך של 891,000 ש"ח, אך אין אינדיקציה לכך בנספחים שצירף לתצהירו (עמ' 500 עד עמ' 519). ראשית, הסכומים אותם טען המערער כי החזיר לחברה, אינם מדויקים שכן חלקם נכללו בטענות אחרות. למשל, בסכום ההחזר בשנת 2011 נכלל החזר הפקידון למש' להמן (למרות שציין כהחזר לחברה). שנית, לטעמי הסכומים שנטען לגביהם כי הוחזרו לחברה, הוחזרו בשנים 2010 ו-2011 ואילו הצהרת ההון הינה לשנת 2012 (אשר הוגשה בשנת 2015) - השכל הישר מחייב כי הסכומים שהוחזרו קיבלו ביטוי בהצהרת הון - כי אחרת מה ההגיון בהטלת התחייבות כלפי החברה כאשר הכספים הוחזרו.

## **יתרת זכות בכרטיס ע"ש המערער לשנים 2011-2015**

139. המערער הלן כי יתרת כרטיס חו"ז ע"ש יורם גולן, מצויה ביתרת זכות, היינו, החברה חבה למערער את הסכום בזכות.

ראשית, עסקינן בשלוש כרטיסות, ללא יתרות פתיחה, הרשומות בספרי החברה כך: 'כרטיס 5224 יורם גולן', אשר הנתונים אינם רלוונטיים לתקופת השומה.

שנית, למען הסדר, נציג את יתרות אותן כרטיסות - כדלהלן:

א. יתרת כרטיס הנ"ל, ליום 31.12.2012, עמדה על סך של: 219,157 ש"ח בזכות;

ב. יתרת כרטיס הנ"ל, ליום 31.12.2013, עמדה על סך של: 12,888 ש"ח בחובה;

ג. יתרת כרטיס הנ"ל, ליום 30.6.2015, עמדה על סך של: 25,668 ש"ח בחובה;

140. היתרה עליה דובר שהינה ביתרת זכות היא, הכרטיס לסוף שנת 2012, ע"ס של 219,157 ש"ח. אולם, המשיב נתן ביטוי לסכום זה ואף קיזזו מההכנסה הנוספת (עמ' 2 לשומה בצו). לפיכך, אין ממש בטענה זו.

## **משיכות המיוחסות לגב' נורדהיים - הליך 49495-03-18**

141. עיינתי בהליך המשפטי אותו ציין המערער בתצהירו, אך איני מקבל טענתו לפיה יש לקזז את הסכום אותו תבע מגב' נורדהיים. אפרט בתמצית; סכום מסוים מהכרטסת, עליה הסתמך המשיב, מיוחסת למשיכות של גב' נורדהיים; אכן, ביום 22 במרץ 2018, הוגשה על ידי המערער תביעה כספית כנגד גב' נורדהיים, על סך של 421,428 ש"ח; כאשר בכתב התביעה תיאר המערער כי מקור הכספים הנתבעים הינם בהעברות בנקאיות, שהועברו לחשבון הבנק האישי של גב' נורדהיים, וכי היה עליה להעבירם לאביה לשם פירעון חוב של החברה לאביה. נטען כי גב' נורדהיים לא העבירה את הכספים שהועברו אליה אל אביה. ועל כן הוגשה התביעה.

142. דא עקא, כי ביום 3.7.2019, התביעה נמחקה בעטיה של המלצת בית המשפט למחיקתה. כמו כן, המערער חויב בהוצאות ההליך בסך 10,000 ש"ח במסגרת פסק דין משלים בהליך הנזכר.

143. כזכור, את תצהירו בהליך דנא, הגיש המערער ביום 2.3.2021 כשנתיים לאחר מחיקת תביעתו כנגד גב' נורדהיים. על כן, סבורני כי לא יכול היה המערער להיבנות מתביעתו כנגד גב' נורדהיים לפיה ישנן משיכות המיוחסות לה. יתרה מזו, סיכום השיקים - שצורפו לתצהירו (עמ' 354-362, 370, 372, 374-380) - מעלה כי סך המשיכות המיוחסות לגב' נורדהיים הינו בסכום של: 97,300 ש"ח בלבד, שבוצעו עד לשלהי שנת 2012. וסכום זה, מיוחס לאחיו של המערער יאיר - היינו, מחצית יתרת הכרטסת.

144. על כן, כאמור, אין בידי לקבל אף טענה זו לקיזוז.

#### **משיכות המיוחסות לתשלומי הוצאות החברה ולאב המנוח**

145. המערער - שכזכור הגיש הודעה לבית המשפט בהליך הפש"ר כי אינו בקשר עם אביו - טען בתצהירו כי המשיכות בוצעו במצוות אביו המנוח או כי חלקן מיוחסות לאביו ללא קשר למשיכות שביצע הוא. על כן, הציג המערער רשימה ובה הסכומים המיוחסים לאביו המנוח, כאשר הטענה היא כי אין אלו כספים שמשך המערער עצמו.

אין לי לקבל טענתו זו ולפיכך אין לקזז את הסכומים שהמערער ייחסם לאביו המנוח; אנמק בתמצית.

146. לטענת המערער, סכום של 2,643,899 ש"ח יוחס לכרטסות אך אין אלו משיכות של מי מבני המשפחה אלא, הוצאות לתשלומים שונים עבור החברה, שיוחסו בטעות לכרטסת חו"ז המשפחה. חלקן של המשיכות ייחס המערער לאביו המנוח.

147. ראשית, המשיכות מיוחסות לשנים 2010 עד 2012. בל נשכח כי בשנת 2010 היו לחברה דוחות כספיים מבוקרים. ואילו ביחס לשנת 2012 הצהיר המערער כי הוא חב לחברה סך של מעל 4 מיליון ש"ח. ישאל השואל מדוע סכומים אלו, שהיו ידועים למערער כי אינם שלו או למי מבני משפחתו, עדיין רשומים בכרטסת, וגדולה מזו, מדוע הוא הצהיר כי הוא חב אותם לחברה? כזכור הגשת הצהרת ההון הוגשה בשנת 2015.

148. לגופה של הטענה; המערער לא הציג ולו חשבונית אחת בכל תצהירו הנפרש על פני כ- 600 עמודים כהוכחה לכך שרישום של הוצאה או תשלום עבור החברה נרשם בכרטיס. כל שהציג המערער היא טבלת הסכומים (על גיליון אקסל) הא ותו לא. כידוע גיליון אקסל הנערך על ידי המערער איננה רשומה מוסדית ואין הוא בעל משקל ראיתי כלל ועיקר.

149. המערער לא טרח ואף לא הציג תשתית לכאורית לפיה אביו ציווה או פקד עליו למשוך כספים למטרותיו או כתשלומי הוצאות של החברה. להיפך, כנזכר לעיל, המערער רק ניתק עצמו מאביו בהליך הפש"ר והציג מצג לפיו אין הוא כפוף לאביו, ואילו בדיון הוכחות סתר עצמו עת קשר עצמו לאביו ונשא נאום לא קצר לפיו אביו היה הדומיננטי בחברה וכי הוא אינו הגורם אליו יש לייחס את המשיכות (ראו פרוטוקול הדיון, עמ' 41-42 לעדות המערער).

#### **כספים המיוחסים ליאיר גולן**

150. מעיון בצילומי השיקים ותדפיסי משיכות של אחיו של המערער - יאיר גולן (עמ' 369-371, 373 לתצהיר המערער), עולה כי האחרון משך סך כולל של 124,828 ש"ח. מעבר לכך צירף המערער טבלה מסכמת את סכומי המשיכות המיוחסות ליאיר, על גיליון אקסל, ללא אסמכתאות. אין צורך להכביר במילים כי טבלה זו אינה רשומה מוסדית, ואין לייחס לה משקל ראיתי כלשהו, כאשר כזכור נטל הבאת הראיות מוטלת על המערער.

151. גם הסכום הנ"ל, אינו גבוה ממחצית יתרת הכרטיס. על כן אין בידי לקבל טענה זו.

#### **הערה ביחס לחיוב המשיב לפי ס' 2(2) לפקודה**

152. המערער מרבה להשתמש במינוח מיסוי דיבידנד - קרי, לשיטתו גם אם נייחס את המשיכות כהכנסה, אין לראות במשיכות שבוצעו, כחייבות במס מיגיעה אישית (בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה, שכן, בהציגו את טיעוני המשיב נקט במינוח כאילו המשיב טען למיסוי לפי רווחי הון - משיכת דיבידנד, בשיעור מס מופחת משיעור המס הנ"ל.

153. לטעמי לא כך הדבר; המשיב בשומות, בנימוקי השומות ובכל כתבי בידין שהוגשו מטעמו בהליך דנא, ייחס את המשיכות כמשכורת (הכנסה מיגיעה אישית) אשר המיסוי עליהן הוא לפי סעיף 2(2) שכר עבודה, בהתאם לפקודת מס הכנסה.

154. סבורני כי לאור כמות המשיכות והיקפן, עיתויין והסכומים שנמשכו, ובהתאם לפסיקה רבה בעניין, מדובר על משיכת משכורת ואין לראות בכך קבלת דיבידנד. ממילא המערער לא דיווח על חלוקת דיבידנד מהחברה, ובפרט לאור הצהרת ההון של המערער, לסוף שנת המס 2012 וכנ"ל, כי מיוחס לו חוב כלפי החברה.

#### **התמורה ממכירת הבניינים בבעלות המשפחה**

155. לטענת המערער, בהתאם למתווה שהציג בהליך הפש"ר, ושקיבל את אישור בית המשפט, הרי שמגיע לו מהתמורה ממכירת שני הבניינים שהיו בבעלות המשפחה, כפי חלקו היחסי בעיזבון בשיעור של 1/6 מהתמורה, שהיא כ-2.5 מיליון ש"ח.

156. הבניינים נמכרו בשנת 2016, כך שאין לטענה זו רלוונטיות למשיכת הכספים מהחברה בשנות המס שבשומה.

#### **סוף דבר**

157. **לאור כל האמור לעיל, התוצאה היא כי הערעור נדחה במלואו**; למערער נזקפת הכנסה לשנים 2013 ו-2014 בהתאם לשומת המס שהוציא המשיב. המס שישולם יהיה בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה.

158. מעת שהערעור נדחה במלואו - המערער יישא בהוצאות ובשכר טרחת עו"ד כלפי המשיב, בסכום כולל של 30,000 ש"ח, אשר ישולמו למשיב תוך 45 מהיום. לאחר מועד זה, יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

המזכירות תמציא את פסק הדין לבאי כוח לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, י"ג באייר תשפ"ד, 21 במאי 2024, בהעדר הצדדים.

**( - ) שופט**