



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערער: יעקב בן גור

ע"י ב"כ עו"ד שמואל קליין ו/או עו"ד יובל גבעון ו/או עו"ד
גלית שמחון

נגד

משיב: פקיד שומה פתח תקווה

באמצעות פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)
עו"ד מיכל רצ'ולסקי

פסק דין

מר יעקב בן גור (להלן: "המערער"), מערער על פי הוראות סעיף 158א' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), על שומה שהוציא פקיד שומה פתח תקווה (להלן: "המשיב"), בגין שנות המס 2006-2007.

ההכרעה בערעור תיגזר מהתשובה לשאלת גבולות הזכאות לפטור ממס לפי סעיף 9(5) לפקודה בגין הכנסה ממשכורת.

הרקע והעובדות הצריכות להכרעה:

1. המערער הינו רואה חשבון בהשכלתו. המערער נשוי לגב' אורית בן גור (להלן: "אורית"), המחזיקה בעקיפין בשיעור של 100% במניות חברת "מרלז תקשורת בע"מ" (להלן: "מרלז"), והיא גם המחזיקה בחברת "אמבה השקעות בע"מ" ("אמבה"). אורית מחזיקה במניות החברות משיקולים בנקאיים, והמערער העיד כי לאורית אין כל נגיעה לפעילות העסקית של החברות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

המערער עבד כשכיר, החל משנת 2001, באמבה. החל מחודש אפריל 2005 החל המערער לשמש כעובד שכיר גם במרלז.

הכנסותיהן של אמבה ומרלז הן מייעוץ מקצועי ומשכר דירקטורים של המערער, ומהכנסות החברות מדיבידנד. המערער ועובד נוסף, אשר שימש כנהג של המערער, היו העובדים היחידים הן באמבה והן במרלז.

2. בשנת 2006 חלה המערער במחלה ממארת בגינה נקבעו לו נכות רפואית בשיעור של 100% לתקופה של 18 חודשים, מיום 1.4.06 ועד ליום 30.9.07 (להלן: "תקופת הנכות"). המערער קיבל את האישור בדבר קביעת הנכות ביום 31.7.06.

בהתאם להוראות סעיף 9(5) לפקודה, ובהתאם למנגנון הקבוע בסעיף, המערער היה זכאי לפטור ממס על הכנסותיו מיגיעה אישית. בשנת המס 2006 עד לתקרה של 510,000 ₪, ובשנת המס 2007 עד לתקרה של 507,600 ₪.

השומות שהוצאו:

3. בשנות המס הרלוונטיות לערעור, דיווח המערער על הכנסותיו, כדלקמן:

<u>2007</u>	<u>2006</u>	
512,680	505,250	הכנסה כוללת ממשכורת
380,700	382,500	מתוכה- הכנסה פטורה ממס לפי סעיף 9(5) לפקודה

בשנת 2006, הכנסתו של המערער ממרלז עמדה על 431,000 ₪, והכנסתו מאמבה עמדה על 74,250 ₪.

בשנת 2007 כל משכורתו של המערער התקבלה ממרלז.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

4. המשיב קבע כי חלק מהכנסות המערער הן לא מיגיעה אישית, ובהתאם לכך קבע המשיב, מכוח סמכותו לפי סעיף 152(ב) לפקודה, כי הכנסתו של המערער הפטורה ממס עומדת על סך של 260,896 ₪ לשנת 2006, ו- 238,998 ₪ לשנת 2007.

מכאן הערער.

טענות המערער:

5. המערער טען כי שגה המשיב בקביעתו כי חלק ממשכורתו ממרלז אינה הכנסה מיגיעה אישית. המערער טען כי כל הכנסתו ממשכורת, הן ממרלז והן מאמבה, הן מיגיעתו ומפי עמלו האישי. על כן כל הכנסתו ממשכורת זכאית לפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה.

6. הכנסותיהן של מרלז ואמבה (למעט הכנסותיהן מדיבידנד) הינן הכנסות הנובעות מיגיעתו האישית והן תוצר בלעדי של עבודתו בחברות אלו- הן משכר ייעוץ שהמערער קיבל והן משכר דירקטורים. אלמלא יגיעתו האישית של המערער- הרי שלא הייתה כל הכנסה בחברות אלו (למעט הכנסה מדיבידנד). למרלז ואמבה אין עובדים נוספים, זולת המערער ונהגו האישי.

7. תכלית סעיף 9(5) לפקודה הינו, בין היתר, להקל על ציבור הנכים את נטל המס. נכותו של המערער נקבעה בעקבות מחלת הסרטן בה חלה, ובשל מחלתו נדרש המערער להוצאות כספיות רבות בשל הטיפול הרפואי.

8. בשל צרכיו של המערער, ובשל העובדה כי כמעט כל הכנסותיהן של מרלז ואמבה הן תוצר ישיר של עבודתו הבלעדית של המערער, הרי שבזמן שהמערער היה זקוק לכספים, הוא היה זכאי למשך משכורת לפי צרכיו. בשנות המס עליהן הערער, משכה אורית דיבידנד מאמבה, אשר היה חייב במס כדון. אילו המערער היה מבקש להגדיל את משכורתו רק לשם ניצול הפטור ממס, ללא כל צורך אמיתי וללא שנזקק לכספים אלו, הרי שלא היה צורך במשיכת הדיבידנד. העובדה כי נמשך דיבידנד, בנוסף למשכורתו של המערער, מעידה על הצורך האמיתי של המערער בכספים למחייתו.

9. המערער טען כי אילו היה מקבל באופן אישי את שכרו בגין הייעוץ ועבור ישיבתו בדירקטוריונים, ולא באמצעות מרלז ואמבה ששימשו כמעין "חברות ארנק", הרי שלא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

היתה כל מחלוקת כי מדובר בהכנסה מיגיעה אישית. העובדה כי המערער משך הכנסות אלו על דרך של משכורת רק לאחר שההכנסות התקבלו במרלז ובאמבה- אין בזה כדי לשנות את אופי ההכנסות.

10. המערער טען כי מדובר ברווחים צבורים בחברות, אשר הכנסותיהן נבעו מיגיעתו האישית, ולכן זכאי הוא לפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה. המערער טען כי אין כל נפקות למבנה המשפטי הפורמאלי באמצעותו הוא מעניק את שירותיו, ובלבד שמדובר ביגיעתו האישית.

11. המערער טען, על סמך טבלת משכורות המערער אותה ערך המשיב, כי ניתן לראות שבין השנים 2004-2005 (טרם תקופת הנכות) חל גידול משמעותי בשיעור של כ- 60% במשכורתו של המערער מ-2 החברות. בשומות אשר הוצאו לאמבה לשנים 2004-2005 לא חלק המשיב על כך שהמשכורת אשר שולמה למערער הינה בעבור שכר עבודה. בנוסף, בחודשים אפריל- דצמבר 2005 עמדה משכורתו החודשית של המערער ממרלז על סך של 10,000 ₪. בחודשים ינואר- מרץ 2006, טרם תקופת הנכות, עמדה משכורתו החודשית של המערער ממרלז על סך של 24,730 ₪, גידול של 147% עובר לתקופת הנכות. בחודשים אפריל- מאי 2006, בתוך תקופת הנכות, עמדה משכורתו של המערער ממרלז על סך של 24,730 ₪, משכורת השווה למשכורתו עובר לתקופת הנכות. לאחר תום תקופת הנכות, בחודש אוקטובר 2007, המשיכה לעמוד משכורתו של המערער על סך של 46,300 ₪, כפי שהייתה בתשעה החודשים קודם לכן, בתוך תקופת הנכות.

12. המערער טען כי המשיב טעה כאשר חישב את "הסכום העודף"- ההפרש בין משכורתו של המערער מחברת מרלז שלא בתקופת הנכות, לבין משכורתו בתקופת הנכות. מדובר בגידול מינורי, סביר, שנבע בשל סיבותיו האישיות של המערער. המשיב בחר להתעלם בחישובו מכלל הכנסות המערער ממשכורת ממרלז ואמבה, ובחר להתייחס להכנסתו ממרלז בלבד. בנוסף, המשיב התעלם מכך שבחודש יוני 2006 לא משך המערער משכורת, ולפיכך משכורתו החודשית הממוצעת בתקופת הנכות נמוכה ממה שטען המשיב.

13. המערער ביקש מבית המשפט לדחות את טענות המשיב לפיה הגידול במשכורתו נבע אך ורק בשל הפטור ממס שניתן לו בשל הנכות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

טענות המשיב:

14. המשיב טען כי בדיוק בחודש בו קיבל המערער אישור בדבר קביעת נכות בשיעור של 100% עלתה באופן ניכר משכורתו. זמן קצר לאחר תום תקופת הנכות, חזר המערער להרוויח משכורת נמוכה.

15. המערער "משחק" במספרים וטען כי לא הייתה הגדלה משמעותית בשכרו תוך חישובי "משכורת ממוצעת", אך המספרים מדברים בעד עצמם. למערער הייתה הכנסה גבוהה באופן משמעותי ממשכורתו בתקופת הנכות, בהשוואה לתקופה שלפני הנכות ואחרי תקופת הנכות.

16. מרלז לא הגישה דוחות כך שפקיד השומה לא יכול היה לבדוק את דוחותיה ואת סבירות ההכנסות של המערער ביחס לפעילות החברה.

17. בתוך תקופת הנכות בשנת 2006, המערער שלח מכתב לפקיד השומה שם כתב כי הוא לקה במחלה ממארת והוא טרוד בטיפולים, ולכן בתקופה הקרובה אין לו אפשרות לטפל בנושא השומה. זאת אומרת, המערער מעיד על עצמו כי לא היה בשגרת עבודה בתקופת הנכות.

18. המערער לא הוכיח כי חל שינוי אמיתי כלשהו בתנאי העסקתו דווקא בתקופת הנכות בהשוואה לתקופות שלפני ואחרי הנכות.

19. המשיב טען כי המערער לא הוכיח שהתוספת הנטענת למשכורתו בתקופת הנכות היא דווקא מהכנסה בשל משכורת בעבודתו כיועץ/ דירקטור, או שמא מדובר בהכנסה אחרת הנובעת מדיבידנד או מהחזקת המערער ואשתו במניות שהצטברו בתקופות אחרות, בהן לא היה זכאי לפטור ממס.

דיון והכרעה:

20. המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בסוגיה מהם גבולותיו של הפטור ממס הניתן לפי סעיף 9(5) לפקודה, לפיו:

פטורים ממס

"(5) (א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה לו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

נכות של 100%, או נכות של 90% לפחות מחמת שלקה באיברים שונים והאחוז האמור הוא תוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי באיברים השונים שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של 100% לפחות, כמפורט להלן:

(1) נקבעה נכות כאמור לתקופה של 365 ימים או יותר – הכנסה עד לסכום של 501,500 שקלים חדשים;

(2) נקבעה נכות כאמור לתקופה שבין 185 ימים לבין 364 ימים – הכנסה עד לסכום של 60,120 שקלים חדשים;

לענין זה –

(א) נקבע אחוז נכותו של נכה על פי אחד החוקים שלהלן תחול הקביעה האמורה:

- (1) חוק הנכים (תגמולים ושיקום), תשי"ט-1959 [נוסח משולב];
- (2) חוק נכי המלחמה בנאצים, תשי"ד-1954;
- (3) חוק נכי רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957;
- (4) חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, תשל"ל-1970;
- (5) (בוטל);
- (6) פרק ג', פרק ו' ופרק ט' לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968;
- (7) חוק לפיצוי נפגעי גזת, התשנ"ד-1994;

21. ישנן שלוש סיבות מרכזיות למתן פטור ממס: מדיניות סוציאלית של המחוקק, עידוד פעילות כלכלית וחברתית מסויימת, ומעמדו המיוחד של הנישום. הדברים הורחבו בדבריו של כב' השופט א' רובינשטיין (כתוארו אז) בע"א 4107/09 בן עוז שמואל נ' פקיד שומה חיפה (פורסם בנבו, 10.8.11), שם אמר כי:

"דומה, כי בבסיס הפטור המוקנה לנכה או לעיור כאמור בסעיף 9(5), מצויים שלושת הטעמים גם יחד, בראש וראשונה הטעם החברתי, אך גם העידוד והייחוד. ברי כי יש אך לעודד ולשבח אנשים בעלי מוגבלויות הפועלים בשוק העבודה חרף מוגבלותם, ויפה עשה המחוקק בקבעו את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

הפטור. הפטור מושגת על מדיניות חברתית המבקשת לתמוך בנישומים שאיבדו על פני הדברים את כושר הכנסתם, ולסייע להם להמשיך בפעילות (ראו א' ויתקון וי' נאמן דיני מיסים (מה' 4 1969), 196; עמ"ה (חיפה) 278/01 קורנבלום נ' פקיד שומה עכו [פורסם בנבו]). בין היתר, מבקשת הוראה זו להקל עליהם את נטל המס, נוכח עמידתם בהוצאות שונות עקב מחלתם, וזאת כדי לאפשר להם להשתלב בשוק העבודה (רפאל, 342). המחוקק ביקש איפוא לתמרץ את מי שאיבדו את כושר הכנסתם לשקם את חייהם, הן לטובת החברה והן לטובתם שלהם: שיקומם ותחושת הערך העצמי (י' מ' אדרעי מבוא לתורת המיסים (תשס"ט) עמ' 165; 200 (להלן אדרעי)).

22. המשיב הכיר בנכות שנקבעה מכח חוק הביטוח הלאומי והפטור הנובע מכך בהתאם לסעיף 9(5) לפקודה, אך לא ראה את כל הסכום כנובע מיגיעה אישית. על כן, המחלוקת בין הצדדים אינה בעצם הזכאות לפטור, אלא בהיקף הפטור הנובע מיגיעתו האישית של המערער. השאלה איתה מתמודד בית המשפט, והיא למעשה לב המחלוקת בין הצדדים, היא מה פשר הגדלת משכורתו של המערער על ידי החברות שהעסיקו אותו והיו בבעלותה המלאה של אורית, אשתו. האם מדובר בכספים שמקורם ביגיעתו האישית של המערער כטענתו, או שמא מדובר בהגדלה מלאכותית של המשכורת כדי ליהנות מהפטור ולשלם מס מופחת שלא כדין. יש להידרש לשאלה האם ניתן לנצל את הפטור ממס כדי למשוך כספים הצבורים בחברה, או שמא היגיעה האישית צריכה להיות בתקופת הנכות דווקא.

23. הגבול בין תכנון מס לגיטימי לבין התחמקות ממס הוא מטושטש, וההכרעה בעניין אינה פשוטה כלל וכלל. בע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות', פ"ד נ"ז (5) 915 נאמר לגבי עיסקה מלאכותית:

"עיסקה מלאכותית אין משמעותה עיסקה בלתי חוקית. על פי רוב, מדובר בעיסקה חוקית, אך מטעמים מסויימים, המחוקק רואה בה עיסקה בלתי לגיטימית בהקשר הפיסקאלי. המתח איננו, אפוא, בין חוקי לבלתי חוקי; המתח הוא בין לגיטימי לבלתי לגיטימי מבחינת דיני המס; המתח הוא בין עיסקה שמפחיתה מס באופן לגיטימי לבין עיסקה שמפחיתה מס באופן בלתי לגיטימי. הדילמה היא בקביעת קו הגבול בין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי. הרצון הוא לקבוע את קו הגבול ולאזן בין זכותו של הנישום לתכנון את המס על ידי ניצול לגיטימי של דיני המס השונים, ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית... אך מובן הוא, כי איזון זה עדין וקשה הוא. מטבע הדברים, איזון זה נעשה ממקרה למקרה על פי כלל הנסיבות."

מכאן, שלצד זכותו של הנישום לבצע תכנון מס, יש לשמור על האינטרס הציבורי של גביית מס אמיתי ושוויוני, ללא מתן אפשרות עסקת מס שאינה לגיטימית.

24. שכרו של המערער צמח בתקופת נכותו. הצדדים חלוקים על שיעור הגידול בשכר, אבל ברור כי מדובר בגידול משמעותי בתקופת נכותו של המערער, וגידול זה מצריך הסבר משכנע.

25. כאמור לעיל, נקבעה למערער נכות רפואית בשיעור של 100% לתקופה של 18 חודשים, מיום 1.4.06 ועד ליום 30.9.07. המערער קיבל את האישור בדבר קביעת הנכות ביום 31.7.06.

26. המשיב צירף טבלה מפורטת המראה באופן ברור הפרשים בין שכרו של המערער טרם תקופת הנכות, לבין שכרו בתקופת הנכות, לבין שכרו לאחר תקופת הנכות (מש/4). בטבלה ניתן לראות כי שכרו של המערער הוא כדלהלן:

א. מינואר 2005 ועד מרץ 2005 - סך של 14,613 ₪ לחודש.

ב. מאפריל 2005 ועד דצמבר 2005 - סך של 24,613 ₪ לחודש.

ג. מינואר 2006 ועד מרץ 2006 - סך של 39,580 ₪ לחודש.

ד. **תחילת תקופת הנכות.** מאפריל 2006 ועד מאי 2006 - סך של 39,580 ₪ לחודש. בהקשר זה חשוב להזכיר כי תקופת נכותו של המשיב החלה ביום 1.4.06, אך המכתב המודיע לו על כך הינו מתאריך 31.7.06. המערער טען כי מדובר באישור פורמאלי, וכי הוא קיבל את האישור מביטוח לאומי חודשים קודם לכן. המערער לא צירף אסמכתא כל שהיא להוכחת טענה זו ולכן יש לראותו כמי שקיבל אישור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

לפטור ממס, לפי סעיף 9(5) לפקודה, ביולי 2006 - ומחודש זה חלה עלייה חדה בשכרו.

ה. בחודש יוני 2006 המערער לא קיבל כלל שכר.

ו. מיולי 2006 ועד דצמבר 2006 - סך של 63,500 ₪ לחודש.

ז. מינואר 2007 ועד ספטמבר 2007 - סך של 46,300 ₪ לחודש. **סיום תקופת הנכות.**

ח. באוקטובר 2007 - סך של 46,300 ₪ לחודש (ניתן לראות כי המערער קיבל עוד חודש אחד שכר גבוה כמו בתקופת הנכות - ומייד לאחר מכן יש צניחה בשכרו).

ט. מנובמבר 2007 ועד דצמבר 2007 - סך של 24,840 ₪ לחודש.

י. מינואר 2008 ועד דצמבר 2008 - סך של 13,480 ₪ לחודש.

בצו שהמשיב הוציא, הוא קבע כי שכרו של המערער בשנת 2006: 24,730 ₪ לחודש, ושכרו של המערער בשנת 2007: 24,840 ₪ לחודש.

27. בע"א 833/87 עודה נ' פקיד שומה, פ"ד מד (3) 579, במקרה הדומה לעניינינו, נתגלה פער של פי 3 בין שכרו של הנישום לפני קביעת פטור ממס בשל נכותו, לבין שכרו לאחר קבלת הפטור ממס. משלא הצליח עזבון הנישום לתת הסבר מניח את הדעת על הפער בגידול השכר, קבע בית המשפט כי נותק הקשר בין שכרו של הנישום לבין יגיעתו האישית, ונקבע כי עזבון הנישום לא עמד בנטל ההוכחה כי כל שכרו נבע מיגיעתו האישית.

בע"מ (מחוזי חיפה) 724/05 בן עוז שמואל נ' פקיד שומה חיפה (פורסם בנבו, 26.1.09) נקבע כי שכרו של הנישום הועלה (על אף צמצום פעילותו בחברה), מבלי שהובא נימוק המניח את הדעת, פרט לתכנון מס.

28. תיאור מצבו הרפואי של המערער, כפי שמשתקף מהמכתב אותו שלח המערער לפקיד השומה ביום 25.5.06 (מש/ 22), הוא כי המערער:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

"לקה לאחרונה במחלה ממארת והוא טרוד בטיפולים שונים לרבות טיפולים כימותרפיים קשים ביותר באופן שאינו מותר לו אפשרות בתקופה הקרובה לטפל בנושא שבנדון."

לכן ביקש המערער לדחות את הדיון בשומות לתקופה בלתי מוגבלת.

בעדותו אמר המערער כי:

"בתחילת 2006 חליתי בסרטן ונותחתי ולאחר מכן עברתי במשך חצי שנה טיפולים כימותרפיים שהסתיימו לקראת סוף השנה."

ובהמשך אמר כי:

"היו לי צרכים רפואיים שהם היו במספר מישורים, היו צרכים שהיו במישור של האבחנה: הפנייה של התייעצויות לבדיקות בחו"ל בב"ח בניו יורק שזה בי"ח מהידועים בעולם לטיפול בסרטן ולאחר מכן צרכים שוטפים."

מהמכתב ומעדותו של המערער עולה כי הוא נזקק לטיפולים לא פשוטים, וסביר כי הוא נאלץ עקב כך להיעדר תדיר מעבודתו ולעבוד פחות, אם בכלל. בנסיבות אלו, ברור כי לא הוכח כי הגדלת המשכורת נעשתה בשל יגיעה אישית דווקא בתקופת הנכות.

29. סעיף 9(5) לפקודה דורש באופן ברור כי ההכנסה תנבע מיגיעה אישית, ושתהיה תוצר של עבודה של המערער. ויפים לעניין זה דבריו של השופט (כתוארו אז) א' ברק בע"א 631/79 אידר נ' פקיד השומה, פ"ד ל"ו (2) 223:

"כדי ליהנות מהפטור צריך הנישום להראות יגיעה אישית משלו. דהיינו, פעילות אינדיווידואלית של ממש, שהביאה לצמיחה בהכנסות."

30. שכרו של המערער גדל דווקא בעת תקופת נכותו, תקופה בה היה זכאי לפטור ממס, עובדה המעידה על מלאכותיות הפעולה של העלאת המשכורת. נהיר כי אין מדובר בהכנסה מפעולה אינדיווידואלית ומיגיעה אישית של המערער שהביאה לצמיחה בהכנסות דווקא בתקופת הנכות. מדובר בתשלום מהחברה שבשליטת אורית. ככל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

שמדובר בכספים שנצברו במרלז, משיכתם כמשכורת דווקא בתקופת הנכות מעידה על מלאכותיות הפעולה.

31. ויודגש, כי מרלז לא הגישה דוחות והמערער אף הוא לא מסר כל נתונים לגבי הכנסותיה של מרלז בתקופת הנכות. פקיד השומה לא יכול היה לבדוק את דוחות מרלז ואת העליה במשכורתו של המערער לעומת פעילות מרלז. זאת ועוד, החל משנת 2004 ישנה ירידה בהכנסות של אמבה, כפי שהעיד המערער עצמו (בעמוד 25 שורות 14-20 לפרוטוקול הדיון מיום 30.4.2013):

"ש. בהתאם לעדות הראשית שלך ולנתונים שהתייחסת אליהם של הכנסות של חברת אמבה אני רואה שיש ירידה בהכנסות של אמבה החל משנת 2004 ואילך. בשנת 2007 החברה אמבה הייתה בהפסד נכון? מפנה לנימוקי השומה של חברת אמבה לשנים 2004, 2005, 2006, 2007 והעדת על כך בעדותך הראשית. אני רואה שיש ירידה משמעותית בהכנסות של חברת אמבה מייעוץ במהלך השנים, נכון? ת. נכון שיש ירידה משמעותית בהכנסות של חברת אמבה מייעוץ במהלך השנים ואם היית ממשיכה הלאה זה היה ממשיך לרדת עד אפס משנת 2011."

המערער לא הוכיח ולא הסביר כיצד יש עלייה במשכורתו, למרות הירידה בהכנסות של אמבה, בדיוק כאשר קיבל את אישור הנכות. לכאורה, הדבר צריך להיות הפוך- כאשר יש ירידה בהכנסות של החברה, המערער היה צריך למשוך שכר נמוך יותר. המערער לא צירף את דוחותיה של מרלז, ומכאן שכנראה יש ירידה גם בהכנסות של מרלז, אחרת היה המערער חושף את דוחות מרלז, כדי להראות על עלייה בהכנסות החברה, וכדי לתמוך בגרסתו.

המערער לא הוכיח יגיעה אישית מעבר למה שנעשה על ידו בשנים שקדמו לתקופת הנכות, ושוני ביגיעתו לאחר תקופת הנכות. ולהיפך- נראה כי בתקופת נכותו המערער עבד פחות משהיה רגיל, הכנסות החברות ירדו, אך למרות כל זאת שכרו גדל.

32. מכל האמור לעיל עולה כי המערער לא הוכיח שיגיעתו האישית הביאה לגידול בשכרו. מדובר בניצול מלאכותי של הפטור ממס שניתן למערער. נראה כי לא היתה הצדקה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

כלכלית להגדלת משכורתו של המערער בתקופת הנכות, שכן הכנסת החברות ירדה, פעילותו והיקף עבודתו של המערער ירד גם כן בשל מחלתו, ולעומת זאת שכרו עלה.

33. על מנת להצדיק עליית שכר בתקופת הנכות דווקא, על הנישום להראות עליה מקבילה ביגיעה אישית. דהיינו, תקופת הנכות אינה הזדמנות למשיכת כספים הצבורים בחברה כדי להתחמק מתשלום מס. בעניין דנן הגדלת משכורתו של המערער בתקופת הנכות, אינה נובעת מיגיעה אישית, אלא הייתה הזדמנות עבורו למשוך כספים הצבורים בחברה בפטור ממס.

34. מהראיות שעמדו בפני הגעתי למסקנה שהתוספת במשכורתו של המערער בתקופת הנכות, מגיעה מכספים שהצטברו עבור עבודתו בתקופות אחרות, בהן המערער לא היה זכאי לפטור עבור הכנסותיו לפי סעיף 9(5) לפקודה. בגין כספים אלו המערער אינו זכאי ליהנות מפטור ממס.

35. על כן, קבע המשיב בצדק כי ההפרש בין גובה שכרו של המערער לפני תקופת הנכות ואחריה- אינו הכנסת עבודה מיגיעה אישית, ועל כן ההפרש אינו זכאי לפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה.

36. סוף דבר, אין בידי להיעתר לערעור של המערער, והשומה שהוציא המשיב תעמוד על כנה.

הערעור נדחה אפוא. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עורך דין בשיעור של 25,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 1.5.16.

ניתן היום, י"ב ניסן תשע"ו, 20 אפריל 2016, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-11-01-40548 בן גור נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

א/חיקם סטולר

ד"ר אחיקם סטולר, שופט

הלתיים סגורות