



## בתי המשפט

עמה 000542/06

בית משפט מחוזי באר שבע

בפני: כבוד סגן הנשיא ידין טימור

|          |                |                |                |
|----------|----------------|----------------|----------------|
|          |                | 1. לס ערן      | <u>בעניין:</u> |
|          |                | 2. לס דורית    |                |
| המערערים | עו"ד אורן בירן | ע"י ב"כ        |                |
|          | נ ג ד          |                |                |
|          |                | פקיד שומה אילת |                |
| המשיב    | עו"ד קובי חמו  | ע"י ב"כ        |                |

נוכחים:

### פסק דין

1. מבוא

לפנינו ערעור מיום 12/8/06 על הצו והשומה שהוצאו למערערים על-ידי המשיב ביום 24/7/06 לשנות המס 2003 ו-2004.

2. רקע

2.1 המערערים הינם בני זוג כמשמעות המונח בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה").

2.2 המערער 1 (להלן: "המערער") הנו "בן הזוג הרשום" עפ"י ס' 64 לפקודה.

2.3 בשנת 1999 הוקמה חברת אי. טי. אל משקאות בע"מ (להלן: "החברה"). המערער מחזיק ב- 99% מהון המניות המונפק של החברה. יתרת המניות (1%) מוחזקות ע"י צד ג'.

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17



## בתי המשפט

עמה 000542/06

בית משפט מחוזי באר שבע

בפני: כבוד סגן הנשיא ידין טימור

- 1 2.4 החברה עוסקת במכירה ושיווק יינות בעיקר בעיר אילת, ושוכרת שטח של 204 מ"ר. שטח  
2 של 31 מ"ר מכלל השטח משמש כחנות, ושטח של 173 מ"ר - כמחסן.  
3
- 4 2.5 החברה מעסיקה 6 עובדים, ביניהם המערערים.  
5
- 6 2.6 תפקידו של המערער ניהול, שיווק ומכירת יינות ללקוחות מוסדיים, ביניהם מלונות, בתי  
7 עסק וכדו'. את תפקידו מבצע המערער שלא באמצעות החנות, והמחסן משמשו לאחסון  
8 היין המשווק ללקוחותיו.  
9
- 10 2.7 תפקידה של המערערת מס' 2 (להלן: "המערערת") ניהול מכירת יינות ואביזרים נלווים  
11 ללקוחות המגיעים לחנות.  
12
- 13 2.8 החל משנת '99 ועד לשנת '00 דיווחו המערערים על הכנסתם ממשכורת החברה בחישוב  
14 מאוחד.  
15
- 16 2.9 בשנות המס נשוא הערעור (2003 ו-2004) דיווחו המערערים על הכנסתם ממשכורת החברה  
17 באופן של חישוב נפרד.  
18
- 19 2.10 לאחר שהתקיים דיון בין הצדדים ולא הושגה הסכמה באשר לשיטת חישוב המס, הוציא  
20 המשיב שומה לפי מיטב השפיטה עפ"י ס' 145(א)(2)(ב) לפקודה. המערערים השיגו על  
21 השומה שהוצאה להם במשותף, ותבעו חישוב נפרד על הכנסותיהם אלו. המשיב דחה את  
22 השגתם של המערערים לחישוב מס נפרד, ומכאן הערעור.  
23  
24  
25  
26



## בתי המשפט

עמה 000542/06

בית משפט מחוזי באר שבע

בפני: כבוד סגן הנשיא ידין טימור

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26

### 3. ההליכים בבית המשפט

3.1 התיק נדון תחילה בפני כבי השופט יוסף אלון. בעקבות מינויו של כבי השופט אלון כשופט בפועל בבית המשפט העליון, נדון התיק בפני.

3.2 משלא הגיעו הצדדים להסדר ביניהם, נקבעו מועדים להבאת ראיות, וביום 26/10/08 התקיים דיון הוכחות.

3.3 הצדדים הגישו סיכומים מטעמם, וכן הוגשו סיכומי תשובה מטעם המערערים.

### 4 תמצית טענות הצדדים

4.1 טוענים המערערים טענות מקדמיות, לפיהן המשיב לא עמד בחובת ההנמקה החלה עליו מכוח ס' 158א(ב) לפקודה, והסתפק אך באמירה כללית לפיה המערערים לא הרימו את נטל ההוכחה המוטל עליהם. טענה מקדמית נוספת נטענת בפיהם, כי המשיב לא עמד בחובה המעוגנת בס' 150א לפקודה, לפיה מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה.

4.2 לגופו של עניין טוענים המערערים, כי הם הצליחו להרים את נטל ההוכחה לגבי אי התלות במקור ההכנסה של המערערת במערער, וזאת, בין היתר, בהוכחת סבירות הכנסתה של המערערת, והיותה של חנות היין מרכז רווח נפרד.

4.3 לטענת המערערים, המשיב הסתמך בהחלטתו על בסיס עובדתי שגוי, והתצהיר מטעמו אינו מהימן.

4.4 לטענת המשיב, טענות הסף שהעלו המערערים לראשונה בסיכומים מטעמם הינם בגדר הרחבת חזית, ויש לדחותן בשל טעם זה. יש לדחותן גם לגוף העניין.



## בתי המשפט

עמה 000542/06

בית משפט מחוזי באר שבע

בפני: כבוד סגן הנשיא ידין טימור

- 1 השומה היתה מנומקת דיה, ואף אם לא כן – הרי שהיא נומקה ביתר פירוט בהודעה המפרשת  
2 את השומה, במסגרת הליך זה.  
3 לענין מעורבותו של מפקח החברות במשיב, מר גיל פרובסקין (להלן: "גיל"), אשר דן בהשגת  
4 המערערים, טוען המשיב כי מידת מעורבותו בביקורת היתה שולית, וכי השומה הוצאה ע"י  
5 מפקחת אחרת.  
6  
7 4.5 לטענת המשיב, התלות במקורות ההכנסות מתבטאת ביכולת של המערער להשפיע באופן  
8 מכריע על הכנסת המערער, ובכלל זאת על עצם העסקתה, ועל תנאי העסקתה. עדותו של  
9 המערער אינה מותירה מקום לספק באשר לתלותה של המערער בחברה ובבעלה.  
10  
11 4.6 לטענת המשיב, על המערערים נטל הוכחה מוגבר לסתור החזקה הקבועה בס' 66(ד)(2)  
12 לפקודה. חרף זאת נמנעו מלהביא לעדות את המערער, ובכך יש לפעול לחובתם.  
13  
14 4.7 טוען המשיב כי בנסיבות בהן לחנות לא מתנהל חשבון בנק עצמאי ואין לה חשבוניות נפרדות,  
15 לא ניתן לטעון כי היא מהווה מקור רווח נפרד ועצמאי.  
16

### 5. דיון בטענות הסף

- 18 5.1 המערערים העלו את טענותיהם המקדמיות אך בשלב הסיכומים. יחד עם זאת, הואיל  
19 ומדובר בטענות משפטיות, אשר למשיב ניתנה ההזדמנות להתגונן מפניהם, יש לטעמי  
20 מקום להתייחס אליהן.  
21  
22 5.2 המשיב ציין בהחלטתו, כי המערערים לא הרימו את נטל ההוכחה לאי תלות במקורות  
23 הכנסותיהם לפי ס' 66 לפקודה. כמו-כן, הוסיף המשיב ופירט נימוקיו בהודעה המפרשת  
24 את נימוקי השומה. בכך עמד בחובת ההנמקה המוטלת עליו (ראה לעניין זה עמ"ה 94/96  
25 בנאסולי נ' פקיד השומה נתניה, מיסים יא/1 (פברואר 1997) ה- 216, בעמ' ה-218, ה-219  
26 והפסיקה המובאת שם).  
27



## בתי המשפט

עמה 000542/06

בית משפט מחוזי באר שבע

בפני: כבוד סגן הנשיא ידין טימור

1

2 5.3 טוענים המערערים, כי המשיב לא עמד בחובה המעוגנת בס' 150א לפקודה, לפיה "מי  
3 שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה". לטענתם, גיל ערך ביקורת במשרדי החברה ביום  
4 11/1/06 ביחד עם הגב' אורלי סלהוב (להלן: "אורלי"), אשר היא זו שהוציאה את השומה  
5 בשלב הראשון. מכאן, כי גיל היה "לכוד ונעול" בהחלטתו בהשגה עוד לפני שהחל לדון בה.

6

7 5.4 עפ"י עדותו של גיל, מידת מעורבותו בביקורת היתה שולית, והוא הצטרף לביקורה של  
8 אורלי בחברה אך כמלווה (פרו' ע' 9).

9

10 5.5 אף אם לא היה ניתוק מוחלט בין עורך השומה לבין הגורם הדן בהשגה, אין בכך לאיין את  
11 החלטת המשיב בהשגה. אין המדובר בסטיה מהותית מכללי הצדק (ראה עמ"ה 105/86  
12 חב' דנקנר השקעות נ' פקיד שומה למפעלים גדולים מיסים ג/1 (ינואר 1989) ה-98, בעמ'  
13 109-108).

14

15

### 6. עדותו של המערער

16 המערער העיד כי החברה הוקמה בשנת 99', וכי היא עוסקת כיום בשני תחומים. האחד,  
17 בהפצה של יינות למוסדות כגון מלונות, מסעדות וכו', והשני בפעילות קמעונאית של חנות יין  
18 עבור לקוחות פרטיים. החברה מעסיקה 6 עובדים, כולל המערערים עצמם. המערער הוא זה  
19 שקיבל את שאר העובדים, ובכללם המערער, לעבודה, והוא זה שקבע את תנאי העסקתם  
20 (פרו' ע' 4).

21 החב' שכרה לצורך פעילותה שטח של כ- 204 מ"ר באיזור התעשייה באילת, אשר שימש כמחסן  
22 ליינות רמת הגולן (ס' 4 לת/1). לאחר כשנת פעילות, הוקמה חנות יין המיועדת ללקוחות  
23 פרטיים, בשטח של כ- 31 מ"ר מתוך שטח המחסן, תוך הפרדה בין המחסן לחנות (ס' 5 לת/1).  
24 תפקידה של המערער ניהול חנות היין, המיועדת כאמור ללקוחות פרטיים בלבד (ס' 6 לת/1).  
25 לקוחות המערער ולקוחות המערער שונים זה מזה, עבודתם שונה, והספקים שונים. פעילותה  
26 של המערער עצמאית ובלתי תלויה בפעילות המערער. המערער טיפחה את החנות, והפכה  
27 אותה למרכז התעסוקה שלה. עם הזמן למדה את תחום היינות. בחקירה הנגדית מתברר כי



## בתי המשפט

עמ"מ 000542/06

בית משפט מחוזי באר שבע

בפני: כבוד סגן הנשיא ידין טימור

1 לעיתים נדירות מחליף המערער את המערערת בעבודתה (פרו' ע' 5). לעיתים אף קורה  
 2 שהמערערת מטפלת בשליחים של מוסדות המתייצבים במחסן כדי לקבל משלוחים להפצה  
 3 באותם מוסדות. המערער משיב לחקירת ב"כ המשיב כי לחנות אין חשבוניות נפרדות, אין  
 4 ניהול חשבונות נפרד לחנות ולמחסן, אך קיימת הפרדה לגבי הוצאות של כל אחד מהם.  
 5 קיימות הוצאות משותפות, כגון: שכירות, חשמל, ארנונה, טלפונים וכדו'. כמו-כן, קיימים  
 6 ספקים משותפים לשניים, וספירת המלאי נעשית באופן כולל לגבי הספקים המשותפים (פרו' ע'  
 7 6). המערער מנהל את כל הנושא הכספי במחסן ובחנות, והוא בעל זכות החתימה בבנק. אין  
 8 לחנות חשבון נפרד. הרכישה היא אחת לחנות ולמחסן. החנות נהנית מההנחה בגובה 20% לו  
 9 זכאית החברה עפ"י הסכם ההפצה של החברה עם יקבי רמת הגולן (ס' 7 לנ/1 וע' 7 לפרו').  
 10 החנות נמדדת כמרכז רווח נפרד. המערערת עוסקת בגיול של החובות המוסדיים, כלומר  
 11 במעקב אחר תשלום החובות (פרו' ע' 6). המערער משתתף לעיתים בענייני החנות. הוא נוטל  
 12 חלק בפאנל טעימות, ומחליט מה יימכר בחנות. הוא מנהל אירועים חגיגיים עם לקוחות  
 13 מוסדיים בחנות, ומשתתף באירועים המכוונים ללקוחות פרטיים המחייבים הוצאות כספיות  
 14 (פרו' ע' 7). עבודתה של המערערת הכרחית, ולולא העסקתה, היה מועסק תחתיה עובד אחר (ס'  
 15 12 לת/1). משכורתה של המערערת דומה למשכורתם של העובדים האחרים.

### 7. דיון

18 7.1 העיקרון הבא לידי ביטוי בפקודה הינו, כי הכנסות הבעל והאישה, החיים יחדיו, נחשבות  
 19 להכנסה אחת, אשר בגינה מחוייב הבעל במס (סעיף 65 לפקודה). בסעיף 66 מצוי חריג  
 20 לעיקרון זה, אשר על פיו יכולים בני-זוג ליהנות מחישוב נפרד, ובלבד שנתמלאו שני  
 21 תנאים: האחד, כי הכנסת האישה באה מיגיעה אישית, והשני כי מקור הכנסתה נובע  
 22 ממקור עצמאי ואיננו תלוי במקור הכנסת הבעל.

24 7.2 אין, למעשה, מחלוקת בין הצדדים, כי מתקיים בענייני התנאי הראשון. המחלוקת היא  
 25 לגבי קיומו של התנאי השני, דהיינו, היות הכנסת האישה נובע ממקור עצמאי ובלתי תלוי  
 26 במקור הכנסות הבעל. אין גם מחלוקת בין הצדדים, כי נטל ההוכחה בעניין זה הוא על  
 27 הנישום.



## בתי המשפט

עמה 000542/06

בית משפט מחוזי באר שבע

בפני: כבוד סגן הנשיא ידין טימור

- 1
- 2 7.3 הפסיקה בשנים האחרונות, בעניין סעיף 66 לפקודה, נוטה ליתן פרשנות המרחיבה את גדר
- 3 המצבים בהם יותר חישוב נפרד (ראה סקירת פסיקה המופיעה בעמ"ה 510/99 איטח שלום
- 4 נ' פקיד שומה אשקלון, מיסים טו/1 (פברואר 2001) ה-186, עמ' 190, המאזכר את: שלם נ'
- 5 פקיד שומה ירושלים, פ"ד מג(2) 163; ע.א. 322/83 קרקו נ. פקיד השומה חיפה, פ"ד מז (3)
- 6 83; עמ"ה (חיפה) 96/94 סגל נ. פקיד שומה חיפה, תקדין – מחוזי 96 (3) 2466; וכן עמ"ה
- 7 (ת"א) 28/93 שבי מיכאל נ. פקיד השומה ת"א, מיסים יא/3 (יוני 1997) עמ' ה-90).
- 8 מגמה זו מונעת על ידי השאיפה להביא למימושה של הזכות לשוויון בין המינים גם בתחום
- 9 הפיסקלי (ע"א 120/86 הנ"ל בעמ' 170, גרינבוים נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, מיסים
- 10 ג/4 (יולי 1989) עמ' ה-130, בעמ' ה-132).
- 11 כבוד השופט ד"ר ד. ביין ציין בעמ"ה 96/94 (בעמ' 2469):
- 12 **"לדעתי, מגמה זו ראוי לה שתתחזק נוכח הפיכתה של הזכות לשוויון לזכות חוקתית**
- 13 **בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו"**.
- 14
- 15 7.4 יחד עם זאת, בחינתם של מרבית הסממנים במקרה שלפנינו, מובילה במבט ראשון
- 16 למסקנה של קיומה של תלות מקור הכנסת המערערת בזה של המערער: מיקומה של
- 17 החנות בתוך שטח המחסן והעדר כניסה נפרדת אליה, ניהול כספי של החנות ע"י המערער
- 18 עצמו, ובכלל זה ניהול החשבונות משותף לחנות ולמחסן החברה, חשבון בנק משותף
- 19 לשניהם, העדר זכות חתימה למערער, ביצוע רכישה משותפת למחסן ולחנות, ביצוע
- 20 ספירת מלאי משותפת, והוצאות משותפות בחשבונות הארנונה, שכירות, חשמל וטלפון.
- 21
- 22 7.5 קיימת מגמה בפסיקה לשים את הדגש על ההיבטים המהותיים של אופן ניהול העסק, ולא
- 23 על סממנים חיצוניים ופורמליים (ראה ע"א 322/83 המוזכר לעיל).
- 24
- 25 7.6 נבחן אפוא את אותם היבטים מהותיים, אותם מדגישים ב"כ המערערים:
- 26 - לקוחות וספקים שונים – המערער העיד כי לחנות ולמחסן קהל לקוחות שונה זה
- 27 מזה, ואף צירף לתצהירו את רשימות של לקוחות החברה מזה, ורשימת של לקוחות



## בתי המשפט

עמה 06/000542

בית משפט מחוזי באר שבע

בפני: כבוד סגן הנשיא ידין טימור

1 החנות מזה. ב"כ המשיב לא סתר עובדה זו. מנגד, בעניין הספקים המצב שונה:  
2 המערער העיד, כאמור לעיל, כי קיימים לחנות ולמחסן גם ספקים משותפים. כך  
3 לדוגמה, ציין המערער בעדותו, כי סחורה של יקבי רמת הגולן מהווה 40% מהסחורה  
4 בחנות (פרוט' ע' 7). יתרה מזאת, המערער ציין כי המערער נהנית מהנחה של 20%  
5 ברכישת ארגזי יין מאת חברת יקבי רמת הגולן, וזאת מכוח הסכם של האחרונה עם  
6 החברה.

7  
8 עבודת המערער עצמאית ומנותקת מהחברה – המערער העיד כאמור, כי פעילותה  
9 של המערער בחנות עצמאית, ולא קשורה כלל לעבודת המערער. בחקירתו הנגדית,  
10 עם זאת, התערעה התמונה שמנסה המערער להציג. הוא מאשר כי לעיתים בשעת  
11 הצורך, מחליפה אותו המערער בתפקידו, ומטפלת בלקוחות המוסדיים של החברה  
12 (פרו' ע' 8). כמו"כ, מציין המערער כי המערער עוסקת גם ב"גיוול חובות", ומסביר  
13 שהמדובר במעקב אחר חובות הלקוחות המוסדיים של החברה (פרו' ע' 6).  
14 בנוסף, עולה תמונה לפיה קיימת התערבות מצידו של המערער בעבודתה של  
15 המערער כמנהלת החנות: המערער מעיד כי הוא לוקח חלק בפאנלים של טעימות  
16 שנערכים בחנות, ומחליט ביחד עם המערער מה יימכר בחנות. הוא עורך אירועים  
17 חגיגיים ללקוחות מוסדיים בחנות, ושותף לאירועים שמארגנת המערער מטעם  
18 החנות, הדורשים הוצאות כספיות אותן מממנת החברה (פרו' ע' 7).  
19 המערער מעיד כי החנות היא פרי טיפוחה של המערער, אך המערער נמנעה  
20 מלהגיש תצהיר מטעמה, וממילא לא נחקרה בבית המשפט. הצורך בהגשת תצהיר  
21 מטעם המערער בולט בנקודה זו במיוחד, מקום בו נדרשת עדותה של המערער על  
22 תפקידה כמנהלת החנות, ופירוט של מכלול פעילויותיה. במחדל זה יש כדי לפעול  
23 לחובת המערער בהקשר של הוכחת עבודתה העצמאית הנטענת ע"י המערער.

24  
25 החנות נמדדת כמרכז רווח נפרד – טענה זו של המערער לא הוכחה כלל, ואף נראה  
26 כי מכלול הנתונים המפורטים לעיל, המצביעים על ניהול כספי משותף למחסן  
27 ולחנות, מובילים למסקנה ההפוכה.



## בתי המשפט

עמ"מ 000542/06

בית משפט מחוזי באר שבע

בפני: כבוד סגן הנשיא ידין טימור

7.7 לצד כל אלה ניצבת עובדת העסקתה של המערערת ע"י המערער, המחזיק 99% מהון  
 המניות המונפק של החברה. בהקשר זה יש להזכיר, כי המערער קיבל את המערערת  
 לעבודה, והוא זה שקבע את תנאי שכרה ואת שעות עבודתה (פרו' ע' 4).  
 עובדה זו תואמת את אחת החזקות המצויות בפקודה לאי היות מקור הכנסת בן הזוג  
 האתד בלתי תלויה במקור הכנסת בן הזוג האחר (ס' 66(ד)(1)).  
 בנוסף, תואמת את עובדה זו המבחן שאומץ בפסיקה לקיומה של תלות במקורות  
 ההכנסה, והוא "היכולת של בן הזוג האחד להשפיע באופן מכריע – אם לא בלעדי – על  
 תנאי ההעסקה של בן הזוג השני ועל שכרו" (ע.א. 4599/91 לעיל, עמ' 87).

7.8 בית המשפט העליון פסק בעניין קלס (ע"א 900/01 קלס וא'ח נ' פ"ש ת"א (4) פד"י נו(3)),  
 750, כי החזקות המנויות בס' 66(ד) לפקודה הינם חזקות הניתנות לסתירה, ועל  
 המערערים רובץ הנטל להוכחת היעדר התלות במקורות ההכנסה.

7.9 טוענים ב"כ המערערים, כי לאור פס"ד קלס, יש ליתן משקל מכריע לבחינת עצמאות  
 התפקיד של המערערת, נחיצותה בחברה וסבירות הכנסתה חלף יכולת ההשפעה של  
 המערער על תנאי עבודתה בחברה.

7.10 אף אם נקבל את טענתם זו של המערערים, לא יהיה בכך כדי לסייע להם. עובדת נחיצות  
 המערערת בתפקידה וסבירות הכנסתה (עליה המשיב אינו חולק) – אין די בה. משקלן של  
 ראיות המערערים בעניין הוכחת עצמאות תפקידה של המערערת בחברה, כמו גם בעניין  
 היבטים מהותיים נוספים כאמור לעיל, אינו מצליח להרים את נטל ההוכחה המוטל על  
 המערערים בנסיבות העניין, להוכחת היעדר תלות מקור הכנסת המערערת בזה של  
 המערער.



**בתי המשפט**

עמה 000542/06

**בית משפט מחוזי באר שבע**

**בפני: כבוד סגן הנשיא ידין טימור**

**8. סוף דבר**

הנני דוחה את הערעור.  
 המערערים ישלמו הוצאות משפט בסך 5,000 ₪ בצירוף הפרשי הצמדה וריבית מיום פסק הדין ועל לתשלום בפועל.

ניתן היום ו' באדר תשס"ט, 2.3.2009 במעמד הנ"ל.

ידין טימור – שופט

סגן נשיא