



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 נובמבר 2016

ע"מ 1013/09 דויטש רוברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1014/09 מרכז ארכיאולוגי בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 22915-11-10 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 31909-12-11 דויטש נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47568-01-14 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

1

בפני כב' השופט יונה אטדגני

המערערים: 1. דויטש רוברט (1013/09, 31909-12-11), 2. מרכז ארכיאולוגי בע"מ (1014/09, 22915-11-10, 47568-01-14) ב"כ עו"ד דורון צברי

נגד

המשיב: פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 ב"כ עו"ד נגה דגן, פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

רקע

6

1. המערער (להלן – דויטש) הוא בעליה (בשיעור 99% מהמניות) ומנהלה של המערערת 2 (להלן – החברה). דויטש רשום בחברה כשכיר ומושך ממנה משכורת.

7

8

דויטש הוא סוחר עתיקות לפי רישיון שהוצא לו בהתאם לחוק העתיקות, תשל"ח-1978

9

(להלן – חוק העתיקות), מרצה באוניברסיטה (בעל תואר ד"ר) ונחשב כמומחה בתחום

10

העתיקות.

11

החברה עוסקת בממכר עתיקות ומוצרים ארכיאולוגיים בשלוש חנויות בתל-אביב.

12

13

2. הערעורים הם על שומות שקבע המשיב בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח

14

חדש), התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה) בקשר לשנות המס הבאות:

15

ביחס לדויטש – השנים 2004-2005 (עמ"ה 1013/09) ושנת 2006 (עמ"ה 31909-12-11),

16

ביחס לחברה – השנים 2004-2005 (עמ"ה 1014/09), שנת 2006 (עמ"ה 22915-11-10) ושנת

17

2007 (עמ"ה 47568-01-14).

18

19

3. ואלה הנושאים שהיו במחלוקת בין הצדדים בשומות ובערעורים הנדונים:

20

א. בערעורים הקשורים לדויטש – דויטש משך מהחברה כספים, שנרשמו בספריה

21

כיתרת חובה שלו, והפקיד אותם בחשבון חברה אחרת שבשליטתו ובשליטת

22

משפחתו בשם כ.ד.ק. השקעות בע"מ (להלן – כדק). בשלב מאוחר יותר תוקנו ספרי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 נובמבר 2016

ע"מ 1013/09 דויטש רוברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
 ע"מ 1014/09 מרכז ארכיאולוגי בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
 ע"מ 22915-11-10 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4
 ע"מ 31909-12-11 דויטש נ' פקיד שומה תל אביב 4
 ע"מ 47568-01-14 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 החברה, כך שמשיכות הכספים נרשמה כהשקעה בכדק. המשיב לא הכיר ברישומים
 2 המתוקנים וטען שהמשיכות שביצע דויטש מחשבון החברה הן דיבידנד (או
 3 משכורת), ויש למסותן בהתאם.
 4 בערעורים הקשורים לחברה – ב.
- 5 1 – הפְּרִשָּׁה להתחייבות תלויה, שעניינה מחלוקת כספית שהתגלעה בינו ובין אזרח
 6 אמריקאי שרכש ממנו מה שהוצג כ"בִּקְבוּק ארכיאולוגי" (להלן – הבקבוק) בסך
 7 300,000 דולר. הרוכש טען שמדובר במצג שווא ודרש את השבת כספו;
 8 2 – הוצאות משפטיות שנתבעו כניכוי, ששולמו עבור ייצוג משפטי במשפט פלילי
 9 שהתנהל נגדו ונגד אחרים (ת.פ. (מחוזי י-ם) 482/04), באישומים של החזקת נכס
 10 החשוד כגנוב, זיוף, קבלת דבר במרמה ושני אישומים לפי **חוק העתיקות** (להלן –
 11 המשפט הפלילי). **למען שמו הטוב של דויטש, אקדים כבר כאן את המאוחר ואציין**
 12 **כי הוא זוכה מכל העבירות שיוחסו לו.**
 13 3 – הוצאות טלפון נייד, שהמשיב טען שניכויין נעשה בניגוד לתקנות הרלבנטיות.
 14
- 15 4. לאחר קיומן של מספר ישיבות קדם משפט ולאחר הגשת תצהירי הצדדים, הגיעו הצדדים
 16 להסכם בדבר סוגיית יתרת החוב של דויטש בחברה בערעורים הקשורים לדויטש, ובדבר
 17 ההפְּרִשָּׁה להתחייבות תלויה בערעורים הקשורים לחברה, וניתן פסק דין חלקי, שנתן תוקף
 18 של פסק דין להסכמות הללו (פסק הדין החלקי נרשם בפרוטוקול מיום 27.1.15, עמ' 13).
 19 הצדדים הודיעו כי לא הגיעו להסכמה בשאלת ההוצאות המשפטיות (בערעורי החברה)
 20 וביקשו כי ההוכחות יתקיימו בענין זה בלבד, וכך נעשה.
 21 (בהקשר להוצאות הטלפון הנייד, לא הוצגה הסכמה מסוימת, אך הצדדים גם לא ביקשו
 22 דיון לגביהן, וממילא מדובר בסכום לא משמעותי).
 23
- 24 5. כיוון שכך פסק הדין כאן יתייחס לשאלת ההוצאות המשפטיות בערעורי החברה בלבד.
 25 על פי הנתונים שהובאו בנימוקי השומה, אלה הם סכומי ההוצאות המשפטיות שנתבעו
 26 בניכוי:
 27 בשנת 2005 – 181,000 ₪,
 28 בשנת 2006 – 173,059 ₪,
 29 בשנת 2007 – 160,380 ₪.
 30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 נובמבר 2016

ע"מ 1013/09 דויטש רוברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1014/09 מרכז ארכיאולוגי בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 22915-11-10 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 31909-12-11 דויטש נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47568-01-14 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 מטעם המערערים הוצגו תצהיריהם של דויטש ושל יועץ המס שלו ושל החברה, אריק
2 בר-יוסף.
3 מטעם המשיב הוצג תצהירו של ארז מקמל, ששימש במועדים הרלבנטיים כמפקח, והיה
4 מעורב בהוצאת השומות.
5 השלושה גם העידו בבית המשפט.
6
7 יצוין, כי עד לשלב ההוכחות, כולל שלב גיבוש ההסכם החלקי, היו המערערים מיוצגים
8 (תחילה על ידי עו"ד צחור ואחר כך על ידי עו"ד צברי).
9 בשלב ההוכחות עצמו בחרו המערערים שלא להיות מיוצגים.
10 הסיכומים הוגשו באמצעות עו"ד צברי.
11

תמצית טענות הצדדים

- 12
13 8. המשיב טוען שאין להכיר בהוצאות המשפט, משום שכתב האישום הוגש נגד בעל המניות
14 (דויטש) ולא נגד החברה, ולכן הן אינן בגדר הוצאות בייצור הכנסה של החברה;
15 שמטרתן העיקרית של ההוצאות היתה שמירה על חרותו של דויטש באופן אישי, ולא
16 הוצאה של החברה לשם ייצור הכנסה או שמירה על הקיים;
17 כי העבירות שיוחסו לדויטש בכתב האישום דורשות יסוד נפשי וקשורות למומחיותו ואין
18 המדובר ברשלנות;
19 כי בהתחשב בחומרת העבירות אין להתיר את ההוצאות מטעמים של תקנת הציבור;
20 כי המערערים לא הוכיחו את ההוצאות, סכומן, ובקשר לאיזה משפט הן הוצאו, בהתחשב
21 בכך שבאותה תקופה דויטש היה מעורב בהליכים משפטיים נוספים.
22 יצוין, כי טענה אחרונה זו לא נטענה בנימוקי השומה של המשיב והוספה בסיכומיו. לעניין
23 זה אתייחס בהמשך.
24
25 9. המערערים טוענים, שמטרת הגנתו המשפטית של דויטש, מנהלה של החברה, היתה שמירה
26 על שמה הטוב ועל המוניטין שלה;
27 כי לא היה כל חשש ממשי להטלת מאסר על דויטש;
28 ששמירה על שמו הטוב של דויטש היה אינטרס ישיר של החברה, שכן הרשעה פלילית עלולה
29 היתה לפגוע גם בשמה הטוב של החברה;
30 כי ניכוי ההוצאות הנדונות עומד במבחן תקנת הציבור ועונה למבחנים שנקבעו לכך
31 בפסיקה. כי זיכוי של דויטש מכל העבירות שיוחסו לו מוכיח את צדקת ההוצאות וניכויין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 נובמבר 2016

ע"מ 1013/09 דויטש רוברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1014/09 מרכז ארכיאולוגי בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 22915-11-10 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 31909-12-11 דויטש נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47568-01-14 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 המערערים מוסיפים, כי טענת המשיב לכך, שההוצאות ומטרתן לא הוכחו היא שינוי חזית,
2 שכן לא היתה על כך מחלוקת קודם לכן.
3

דיון והכרעה

4
5 10. אפתח בשאלה, האם המשיב רשאי לטעון, שהמערערים לא הוכיחו את תשלום ההוצאות
6 הנדונות על ידי החברה, ולא הוכיחו שהן שולמו בקשר למשפט הפלילי, לאחר שהן לא טענו
7 לכך בנימוקי השומה?
8 אני סבור שהתשובה לכך שלילית.

9 **תקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1979 (להלן – תקנות**
10 **הערעורים)** מחילות על הליכי ערעור על שומות את **תקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-**
11 **1984 (להלן – תקנות סדר הדין האזרחי),** למעט מספר תקנות שהוצאו במפורש (תקנה 9(א)
12 **לתקנות הערעורים).**

13 בהתאם לתקנה 9(ב) **לתקנות הערעורים**, "כל מקום שנאמר בתקנות סדר הדין "תובע" –
14 מערער; "נתבע" – משיב; "כתב טענות" – לרבות הודעות ערעור, נימוקי שומה
15 ונימוקי ערעור".

16 נימוקי השומה הם, אפוא, "כתב ההגנה" של המשיב.
17 תקנה 89 **לתקנות סדר הדין האזרחי** (שאינן בין התקנות שהוצאו מהחלות, לפי תקנה 9(א)
18 הנ"ל) קובעת:

"יש לפרש כל טענה לסתור וכל טענה מפתיעה

19
20 הנתבע או התובע, לפי הענין, חייב להעלות בכתב טענותיו כל דבר הבא
21 להראות שהתובענה או התביעה שכנגד אין לה על מה שתסמוך, או שהעסקה
22 בטלה או ניתנה לביטול מבחינה חוקית, וכן כל נימוק של הגנה או של
23 תשובה, שיש בו – אם לא הועלה בכתב הטענות – כדי להפתיע את בעל הדין
24 שכנגד או לעורר שאלות שבעובדה שאינן עולות מתוך כתבי הטענות
25 הקודמים, כגון תרמית, התיישנות, שחרור, תשלום, ביצוע או עובדות המגלות
26 מעשה לא חוקי."

27 כאשר חורג בעל דין ממסגרת הפלוגות שהוצגו בכתבי הטענות, חל הכלל בדבר "שינוי
28 חזית". האיסור "להרחיב חזית" עיקרו בכך שבעל דין אינו רשאי לחרוג מגדר המחלוקת,
29 כפי שהוצבה בכתבי הטענות, אלא אם נענה בית המשפט לבקשתו לתקן את כתבי טענותיו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 נובמבר 2016

ע"מ 1013/09 דויטש רוברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1014/09 מרכז ארכיאולוגי בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 22915-11-10 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 31909-12-11 דויטש נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47568-01-14 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 או אם בעל הדין שכנגד נתן לכך את הסכמתו, במפורש או מכללא (ע"א 6799/02 יולזרי נ'
2 **בנק המזרחי בע"מ**, פ"ד נח(2) 145).
- 3
- 4 11. בכל נימוקי השומה שבשלושת הערעורים המתייחסים לחברה ולשאלת ההוצאות
5 המשפטיות, צוין בפרק "העובדות", כי ההוצאות שנתבעו לניכוי: סך של 181,000 ₪ בשנת
6 2005, סך של 173,059 ₪ בשנת 2006 וסך של 160,380 ₪ בשנת 2007 – "הוצאות אלו
7 שולמו לשם הגנה מפני אישום פלילי שהוגש כנגד בעל המניות, מר דויטש...",
8 כשבהמשך צוינו בפירוט כל העבירות וסעיפי האישום הנכללים בכתב האישום. אמנם,
9 מספרו של כתב האישום לא צוין, אך אין חולק שהעבירות וסעיפי האישום שנמנו נכללו רק
10 בתיק הפלילי, ת.פ. 482/04, הנזכר לעיל.
- 11 יתר על כן בפרק "הסוגיות שבמחלוקת וטענות המשיב" שבכל כתבי האישום בשלושת
12 הערעורים, צוינו הטענות השונות של המשיב כפי שפורט לעיל, ולא צוינה כל טענה, שיש בה
13 רמז לכך שהמשיב חולק על כך שהחברה שילמה את סכומי ההוצאות שפורטו, וכי הסכומים
14 הללו שולמו בקשר למשפט הפלילי האמור.
- 15
- 16 12. יצוין עוד, כי במשפט זה התקיימו קדמי משפט רבים (לצורך המתנה לתוצאות המשפט
17 הפלילי, במאמצים להגיע להסדר ומסיבות נוספות). רק בקדם המשפט החמישי העלתה ב"כ
18 המשיב לראשונה את השאלה: "השאלה מי שילם?" (עמ' 6 לפרוטוקול), אך בקדמי המשפט
19 הנוספים לא חזרו ב"כ המשיב על שאלה זו.
- 20 העד מטעם המשיב, מקמל, התייחס בפרוטרוט לסוגיית ההוצאות המשפטיות (סעיפים
21 24-30), ורק באחד הסעיפים (27) ציין: "בנוסף, הוצגו לי מכתבים כלליים מעו"ד מהם
22 ניתן ללמוד כי עו"ד סיטון (אשר ייצג את דויטש במשפט הפלילי – י.א.) טיפל עבור
23 המערער בתביעות שונות ועניינים משפטיים שונים. העתק חשבונות ומכתבים מעו"ד
24 סיטון מצ"ב כנספח 5 לתצהירי". אולם, מקמל לא טען בתצהירו כי המשיב חולק על כך
25 שהחברה שילמה את ההוצאות האמורות, בסכומים האמורים ובהקשר למשפט הפלילי
26 האמור, אלא חזר על הטענות שנטענו בנימוקי השומה.
- 27 אמנם, דויטש נחקר ארוכות בשאלת עצם תשלום ההוצאות ובשאלה עבור מה הן שולמו,
28 בלי שהוא התנגד לכך, אך יש לזכור כי הוא לא היה מיוצג באותו שלב, ולכן אין לשוות
29 לשתיקתו הסכמה מכללא להרחבת חזית.
- 30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 נובמבר 2016

ע"מ 1013/09 דויטש רוברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1014/09 מרכז ארכיאולוגי בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 11-10-22915 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 11-12-31909 דויטש נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 14-01-47568 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 השאלה אם המערערים הוכיחו את עצם תשלום ההוצאות על ידי החברה ועבור מה הן 13
2 שולמו, היא שאלה מרכזית, ואם המשיב היה חלוק על המערערים בשאלה זו, היה עליו
3 להציגה בצורה מפורשת וגלויה, עוד בתוך נימוקי השומה, או לכל הפחות בשלב מאוחר
4 יותר, ויתכן שהיה נזקק לתיקון נימוקי השומה. משלא עשה כן, לא ניתן להסתפק ברמז זה
5 או אחר שנרמז על ידי נציגיו בשלבים מאוחרים יותר. המערערים היו רשאים, בנסיבות
6 הללו, להניח שהמשיב אינו חולק עליהם בשאלה זו.
7 אשר על כן אני סבור, שאין מקום לדון בשאלה, האם החברה שילמה את ההוצאות שנתבעו
8 על ידה לניכוי, והאם היא שילמה אותן כהוצאות משפטיות עבור הייצוג שניתן לדויטש
9 במשפט הפלילי האמור, והמשך הדיון יתנהל בהנחה שכך היה.
10
- 11 לגוף העניין אני סבור, שהחברה לא היתה רשאית לנכות את ההוצאות בגין ייצוגו של דויטש 14
12 במשפט הפלילי ת.פ. 482/04, ולהלן אנמק את מסקנתי.
13
- 14 סעיף 17 לפקודה מתיר לנישום לנכות מהכנסתו "יציאות והוצאות שייצאו כולן בייצור 15
15 הכנסתו בשנת המס, ולשם כך בלבד".
16 כאשר הייעוץ המשפטי ניתן לגבי הפעילות השוטפת של העסק, כי אז הוא מהווה הוצאה
17 פירותית המותרת בניכוי כהוצאה (פרופ' אהרון נמדר, **מס הכנסה**, מהדורה שלישית, להלן
18 – **נמדר**, עמ' 339, וראו: עמ"ה 888/72 **חברת טופורק בע"מ נ' פקיד השומה**, פד"א ז 329).
19 כן הותרו בניכוי הוצאות ששולמו לעורך דין בנקיטת פעולות שיש בהן משום שמירה על
20 הקיים (ע"א 35/67 **שתדלן נ' פקיד השומה**, פ"ד כא(1) 455).
21 לפעמים, בית המשפט יכיר גם בהוצאות משפטיות של מנהל בחברה כהוצאות של החברה,
22 כאשר הוצאות ההגנה המשפטית של מנהל החברה הן בתביעה אשר נבעה מפעילותו
23 בשמירת נכסי החברה (**נמדר**, עמ' 340; עמ"ה 5/52 **חברה הפלונית נ' פקיד השומה**, פ"מ
24 י"א (ת) 179). גם פעולה שמטרתה לשמור על המוניטין של החברה ועל חופש פעולתה
25 באמצעות המנהל יכולה להיחשב כהוצאה פירותית (עמ"ה 40/95 **ורד מיחזור ו.מ. בע"מ נ'**
26 **פקיד השומה**, מיסים 3/ ה-172). לעומת זאת לא יותר ניכוי של הוצאות משפטיות בתביעה
27 שהוגשה באופן אישי נגד המנהל, ושלחברה לא היה כל אינטרס בה (עמ"ה 180/72 **החברה**
28 **הא"י לטחינה ולמסחר בע"מ נ' פקיד השומה**, פד"א ו' 72).
29 שאלת ניכויין של הוצאות משפטיות הקשורות להגנה מפני תביעה פלילית מורכבת יותר,
30 וכך סיכם **נמדר** סוגיה זו בספרו (עמ' 341):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 נובמבר 2016

ע"מ 1013/09 דויטש רוברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1014/09 מרכז ארכיאולוגי בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 22915-11-10 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 31909-12-11 דויטש נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47568-01-14 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 "ניכוי הוצאות משפטיות שנשא נישום בהגנה מפני תביעה פלילית הינו יותר
2 פרובלמטי. ברוב המקרים ניתן לקבוע כי האיום בתביעה הפלילי הוא לא רק
3 על נכסי העסק אלא גם על חירותו או המוניטין של בעל העסק עצמו, ולכן
4 אין להוצאה זו קשר ממשי לייצור ההכנסה של העסק. ואולם, במקרים
5 שהאישום הפלילי איננו חמור והוא נובע מתוך הפעילות השוטפת של החברה
6 יתכן לראות בחלק מההוצאות המשפטיות כהוצאה המותרת בניכוי. בית
7 המשפט קבע כי כאשר המדובר בעבירות בעלות יסוד נפשי העולה על רשלנות
8 ההוצאה לא תותר בניכוי היות והמטרה לשמירה על הקיים הינו משני למטרה
9 להגן על חירותו של בעל העסק. לעומת זאת בעבירות בעלות יסוד נפשי של
10 רשלנות ומטה יש מקום לראות בהוצאות המשפטיות כהוצאות שוטפות הבאות
11 להגן על העסק."

12 (וכן ראו: אמנון רפאל, **מס הכנסה**, בהשתתפות שלומי לזר, כרך א', עמ' 578-583).

13
14 16. המסקנה הנובעת מכל האמור לעיל היא, לדעתי, כך:
15 כאשר ההוצאות המשפטיות הוצאו בקשר למשפט שהתנהל כלפי מנהל החברה, צריכה
16 החברה להוכיח – לשם הצדקת ניכויין מהכנסותיה – שמנהל החברה פעל, בענין שהתברר
17 באותו משפט, עבור החברה, וכי פעולתו זו קשורה לפעילות העסקית השוטפת של החברה
18 או כי היא נעשתה לשם שמירה על הקיים בחברה.
19 מסקנה זו נובעת גם מכך, שאחד המבחנים החשובים לצורך זיהוייה של הוצאה שבפירות
20 המותרת בניכוי הינו מבחן האינצינדטליות, כלומר מבחן ההוצאה הכרוכה בייצור ההכנסה
21 (**נמדר**, עמ' 291).
22 הדברים אמורים במשפט אזרחי, שמנהל החברה מעורב בו, וקל וחומר שיש להקפיד עליהם,
23 כשההוצאות הוצאו בקשר למשפט פלילי, שמנהל החברה הואשם בו.
24 אם יוכח, שפעולותיו של מנהל החברה, הנדונות בתביעה האזרחית או באישום הפלילי, לא
25 היו קשורות לפעילות העסקית השוטפת של החברה, או שאותן פעולות לא נעשו לשם
26 שמירה על הקיים בחברה, אזי אין להתיר את ניכוי ההוצאות, גם אם בפועל, תוצאת
27 המשפט האזרחי או האישום הפלילי (בקל וחומר) עשויה להשפיע באופן כלשהו על החברה.
28 כך למשל, ולשם המחשה, אם מנהל החברה עבר עבירת תנועה כלשהי, במסגרת פרטית
29 וברכבו הפרטי, לא יעלה על הדעת שההוצאות המשפטיות עבור ייצוגו בכתב האישום
30 שיוגש נגדו בשל אותה עבירת תנועה תוכרנה כהוצאות המותרות בניכוי, גם אם רשיון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 נובמבר 2016

ע"מ 1013/09 דויטש רוברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1014/09 מרכז ארכיאולוגי בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 22915-11-10 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 31909-12-11 דויטש נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47568-01-14 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 הנהיגה של המנהל עלול להישלל ממנו לפרק זמן כלשהו, דבר שעלול להכביד על פעילותה
2 השוטפת של החברה.
3
4 מעשיו של דויטש, אודותם הוגש כתב האישום, לא היו קשורים כלל לחברה מהטעם הפשוט .17
5 שכולם נעשו לפני הקמת החברה, ומרביתם שנים רבות לפני הקמתה.
6 כפי שצוין (למשל) בסעיף 2 בפרק א (פרק העובדות) בנימוקי השומה ב-עמ"ה 1014/09:
7 "המערערת הוקמה בתאריך 1.1.2003 והחלה את פעילותה העסקית בשנה זו".
8 המערערת השיבה על כך בנימוקי הערעור, פרק א סעיף 2: "מוסכם".
9 בסעיף 7 לתצהירו של מקמל נכתב: "המערער פעל עד ליום 31.12.02 (עד להקמת
10 המערערת) כעצמאי ודיווח על הכנסותיו בתיקו האישי. מיום 1.1.03 העביר את
11 פעילותו לחברה".
12 דויטש בתצהירו הנוסף (מיום 10.4.14) בחר להתייחס לנכתב בתצהירו של מקמל, לפי סדר
13 הסעיפים שבו, ובהתייחס לסעיף 7 הוא אינו חולק על תוכנו, אלא מוסיף: "אני העברתי
14 לחברה המערערת את פעילותי העסקית על מכלול זכויותיי וחובותיי".
15 גם בחקירתו אישר דויטש (עמ' 14) כי החברה החלה את פעילותה בתחילת שנת 2003.
16 כתב האישום עצמו לא הוגש, אלא ששת עמודיו הראשונים (מש/4), אך הוגשה הכרעת הדין
17 (מע/1), שזיכתה כאמור את דויטש מכל העבירות שיוחסו לו.
18 כתב האישום, כאמור, הוגש נגד דויטש ונגד אחרים, כשהנאשם המרכזי היה אחד
19 מהאחרים.
20 דויטש הואשם (לבד או עם הנאשם המרכזי) באישומים מס' 3, 5, 6, 9, 10 ו-12 (ריכוז
21 האישומים בטבלה שבעמ' 11-12 להכרעת הדין).
22 כתב האישום הוגש בסוף שנת 2004 (סעיף 1 להכרעת הדין).
23 אישומים מס' 5 ו-18 שעניינם זיוף עתיקות (עמ' 15 להכרעת הדין) בוטלו, בהסכמת
24 המאשימה, בשל התיישנות העבירה (סעיפים 14 ו-15 להכרעת הדין), ומכאן שמדובר
25 במעשים שנעשו שנים רבות לפני הגשת כתב האישום.
26 אישום מס' 3 מתייחס למעשים שנעשו במהלך שנת 1995 (סעיף 581(א) להכרעת הדין).
27 אישום מס' 6 מתייחס למעשים שנעשו במהלך שנת 2002 (סעיף 762(1)).
28 אישום מס' 9 מתייחס למעשים שנעשו במהלך שנת 1993 (סעיף 932(1)).
29 גם אישום מס' 12 מתייחס למעשים שנעשו במהלך שנת 1993 (סעיף 989(א)).
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 נובמבר 2016

ע"מ 1013/09 דויטש רוברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 1014/09 מרכז ארכיאולוגי בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

ע"מ 22915-11-10 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 31909-12-11 דויטש נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 47568-01-14 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

18. המסקנה העולה מהאמור לעיל היא, שהמעשים שעשה דויטש הנזכרים באישומים שבכתב האישום, נעשו – למעט המעשים הקשורים לאישום מס' 6 – שנים רבות לפני הקמת החברה.
- גם המעשים המתוארים באישום מס' 6 נעשו במהלך שנת 2002, היינו במהלך השנה שקדמה להקמת החברה.
- לפיכך, לא ניתן לקשור בין המעשים שנדונו בכתב האישום לחברה, כל שכן לפעילותה העסקית השוטפת, ומכאן גם שלא ניתן לקשור את ההוצאות המשפטיות שהוצאו לצורך ייצוגו של דויטש באותו משפט, לחברה ולהוצאותיה.
19. אמנם, דויטש העיד (עמ' 15), שההוצאות המשפטיות שהחברה ביקשה לנכות, קשורות גם לייצוגו במשפט הפלילי הקשור ל"בבוק" (שנמכר לרוכש האמריקאי): ת.פ. (שלום י-ם) 3676/05, ועסקה זו נעשתה בשנת 2004 (סעיף 5 לנימוקי השומה ב-עמ"ה 1014/09), אולם עדות זו עומדת בניגוד לפירוט הנזכר לעיל שבנימוקי השומה, לפיהם ההוצאות קשורות כולן לכתב האישום בת.פ. 482/04, שהמערערת לא חלקה עליו בנימוקי הערעור שלה, ובעיקר הם עומדים בניגוד לעדותו של דויטש בתצהירו (סעיף 25), לפיה ההוצאות אינן קשורות כלל לענין הבבוק.
- מכל מקום, דויטש לא הוכיח שההוצאות היו קשורות לכתב האישום מושא הבבוק ולא הציג כל אסמכתא לכך.
20. המסקנה האמורה, דייה כדי לגרום לדחיית הערעורים הקשורים לסוגיית ניכוי ההוצאות המשפטיות, ומעבר לצורך אדרש לנקודה בולטת אחת נוספת, שגם היא מצדיקה, כשלעצמה, את דחיית הערעורים בסוגיה זו.
- המדובר בטענת המערערת, לפיה הרשעתו של דויטש היתה עלולה לפגוע באופן ניכר במוניטין שלה.
- מהראיות שהוצגו הוכח, שהמוניטין היה כולו של דויטש, כלומר: מוניטין אישי.
- המערערת ציינה בנימוקי הערעור (בפרק הכללי, למשל ב-עמ"ה 1014/09) כי "מר רוברט דויטש, בעל המניות במערערת, הינו דמות ידועה בישראל ובעולם בתחום העתיקות והמוצרים הארכיאולוגיים, כמו כן הינו בעל מוניטין רב, המשמש כמומחה למוזיאונים בארץ ובעולם, אשר אף מסתייעים בו במישרין לצורכי רכישותיהם".
- גם כתב התביעה שהגיש דויטש – באופן אישי ולא באמצעות החברה או יחד עמה – נגד המדינה (וגורמים נוספים), על הנזקים שנגרמו לו, לטענתו, בשל ההליכים הפליליים שנוהלו נגדו ובשל הגשת כתב האישום (ת.א. (מחוזי ת"א) 56700-11-13, מוצג מש/8), נסב רובו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 נובמבר 2016

ע"מ 1013/09 דויטש רוברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1014/09 מרכז ארכיאולוגי בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 22915-11-10 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 31909-12-11 דויטש נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47568-01-14 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 ככולו על הנזקים התדמיתיים שנגרמו לו, על הפגיעה במוניטין שלו ובשמו הטוב, על כך
2 שהם גרמו לפגיעה בעבודתו האקדמאית, בסיכוי לקבלת פרופסורה, ועוד.
3 גם אם בעקיפין, הפגיעה במוניטין האישי של דויטש, גרמה לפגיעה עקיפה כלשהי במוניטין
4 של החברה, הרי, שללא ספק, הפגיעה במוניטין האישי עלתה לאין ערוך על הפגיעה במוניטין
5 של החברה.
6 סעיף 17 לפקודה מתיר את ניכויין של הוצאות שיצאו כולן בייצור ההכנסה של הנישום
7 ולשם כך בלבד. פירוש דווקני לסעיף זה מוביל למסקנה כי הוצאה "מעורבת", אשר רק
8 חלקה הוצאה תוך ייצור ההכנסה, אך חלקה האחר לא הוצאה בייצור ההכנסה, לא תותר
9 בניכוי (נמדר, עמ' 298).
10 אמנם (כפי שמציין נמדר בהמשך), הפסיקה קבעה, כי למרות לשונו של סעיף 17, אם ניתן
11 להפריד בין החלק שהוצא בייצור ההכנסה לבין החלק שהוצא שלא בייצור ההכנסה, יש
12 להתיר את ניכוי של החלק המותר, אולם נטל הפרדה זו מוטל על הנישום המבקש את
13 הניכוי, כפי שנטל הראיה להוכחת כל הוצאה המתבקשת לניכוי מוטלת על הנישום (נמדר,
14 עמ' 295).
15 החברה-המערערת לא טענה, וודאי שלא הוכיחה, הפרדה כזו, וממילא, כאמור לעיל, החלק
16 המרכזי והעיקרי של ההוצאה קשורה למוניטין האישי של דויטש ולא למוניטין של החברה.
17
18 21. משהגעתי לכלל מסקנה, לאור הנימוקים לעיל, שדין הערעורים בסוגיית ההוצאות
19 המשפטיות, להידחות, אינני מוצא צורך להידרש למחלוקות נוספות אחרות, שהצדדים
20 נדרשו להן, כגון עובדת זיכוי של דויטש על ידי בית המשפט. דבר זה צריך להיזקק לזכותו
21 של דויטש, אך אינו צריך להשפיע על סיווגה של ההוצאה, כזו שהוצאה באופן אישי ופרטי,
22 ושאינה קשורה לחברה.

תוצאה

- 23
24
25 22. הערעורים של החברה-המערערת בקשר לסירובו של המשיב להכיר בניכוי ההוצאות
26 המשפטיות שהוצאו בקשר לייצוגו של המערער דויטש נדחים.
27 המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט בסך 15,000 ₪.
28
29

30 ניתן היום, כ"ב חשוון תשע"ז, 23 נובמבר 2016, בהעדר הצדדים.
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 נובמבר 2016

ע"מ 1013/09 דויטש רוברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 1014/09 מרכז ארכיאולוגי בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4
ע"מ 22915-11-10 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 31909-12-11 דויטש נ' פקיד שומה תל אביב 4
ע"מ 47568-01-14 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

יונה אטדגי, שופט

1
2
3
4
5
6
7