



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1047/06 י.מ.ש השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

בש"א 10204/06

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המבקשת י.מ.ש. השקעות בע"מ
ע"י בא כח עוה"ד ד"ר יוסף שגב ותומר שקרצי

נגד

המשיב פקיד שומה תל-אביב-יפו 3
ע"י בא כח עוה"ד אורית וינשטיין

החלטה

המבקשת הגישה ערעור על שומה שקבע המשיב לשנת המס 1999 ובגדרו של ערעור זה הגישה את הבקשה שלפני לקבל את הערעור על הסף.

המשיב מתנגד לבקשה.

רקע ותיאור המחלוקות

את בקשתה לקבלת הערעור על הסף סומכת המבקשת על אלה:

- א. הדו"ח על הכנסותיה של המבקשת בשנת 1999 הוגש ביום 29.3.2001 ואילו השומה לפי מיטב השפיטה הודפסה על ידי המשיב רק ביום 2.1.2005. לפיכך, השומה לפי מיטב השפיטה נקבעה שלא בתוך התקופה הקבועה לכך בסעיף 145 (א) (2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "**הפקודה**").
- ב. ביום 11.1.2005 הגישה המבקשת השגה על השומה באמצעות רו"ח דוד וולקן ז"ל (להלן: "**רו"ח וולקן**"). במועד זה לא החתימו פקידי המשיב את העתק ההשגה בחותמות "נתקבל". בביקור נוסף במשרדי המשיב, ביום 20.1.2005, ניתנה לרו"ח וולקן חותמת "נתקבל" על העתק ההשגה. החלטת המשיב בהשגה האמורה ניתנה רק ביום 19.1.2006, ולפיכך ניתנה שלא בתוך התקופה הקבועה לכך בסעיף 152 (ג) לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1047/06 י.מ.ש השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ג. נימוקי השומה שהוגשו לבית המשפט כוללים נימוקים שלא הופיעו בשלב ההשגה.

המשיב דוחה את טענות המבקשת ואלה טענותיו :

- א. דו"ח המבקשת לשנת המס 1999 הוגש על ידי המבקשת ביום 29.3.2001, פירוט הנימוקים לשומה נחתמו ביום 29.12.2004 השומה אושרה על ידי סגן פקיד השומה ביום 30.12.2004 ובאותו היום שודרה במערכת השע"מ. ממילא, השומה לפי מיטב השפיטה נקבעה והוצאה על ידי המשיב בתוך התקופה הקבועה לכך.
- ב. המבקשת הגישה את ההשגה על השומה ביום 20.1.2005 והחלטת המשיב בהשגה ניתנה ביום 19.1.2006. ממילא, ההחלטה בהשגה ניתנה בתוך התקופה הקבועה לכך.
- ג. כל פרטי השומה לרבות הסכומים שנקבעו בה נומקו והוסברו למייצג המבקשת, ר"ח וולקן, בשלב הדיונים לפני הוצאת השומה.
- ד. המשיב רשאי להעלות טענות משפטיות חלופיות במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי השומה, גם אם לא נדונו בשלב ההשגה.

דין

מועד קביעת השומה לפי מיטב השפיטה

1. סעיף 145 לפקודה, קובע :

"(א) (1) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 131, יראו את הדו"ח כקביעת הכנסה בידי אותו אדם (להלן - שומה עצמית) ופקיד השומה ישלח לו הודעה בדבר סכום המס שהוא חייב בו על פי הדו"ח; דין הודעה כאמור כדין הודעת שומה לפי סעיף 149.

(2) פקיד השומה רשאי, תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, ובאישור המנהל – בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה :

(א) לאשר את השומה העצמית;

(ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1047/06 י.מ.ש השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון;
שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם
הנישום".

2. לתשובת המשיב צורף תצהירו של מר קובי פרץ (להלן: "מר פרץ") מיום 23.5.2006, ובו
הוצהר כדלהלן:

"המבקשת הגישה למשיב את הדו"ח על הכנסותיה לשנת המס 1999
(להלן-הדו"ח) ביום 29.3.2001... (סעיף 2).

...

ביום 29.12.2004, משלא הגעתי עם מייצג המבקשת לכלל הסכמה
בעניין דוח המבקשת לשנת המס 1999, בסוגיות שנדונו בדיון בשלב א',
קרי – הוצאות אחזקה ופחת של כלי השיט והדירה, הוצאות בגין
פרוייקט התיירות וכן הוצאות ריבית לפי סעיף 3ט' לפקודת מ"ה,
ערכתי וחתמתי על השומה לפי מיטב השפיטה (להלן- השומה), מתוקף
סמכותו של המשיב לפי סעיף 145 (א) (2) (ב) לפקודת מ"ה. השומה
הועברה לאישורו של סגן פקיד השומה, מר אבי בכר, אשר אישר אותה
ביום 30.12.04" (סעיף 9).

העתק של השומה לפי מיטב השפיטה צורף כנספח ה לתצהיר האמור, והתאריך הנקוב
במסמך כמועד חתימתו של מר פרץ הינו 29.12.04.

3. מר פרץ נחקר בדיון מיום 15.10.2006 והתייחס למועד עריכת השומה לפי מיטב השפיטה,
וכך העיד (ש' 22 ע' 10 לפרוטוקול הדיון):

"ת. שידרתי את השומה למחשב והגשתי לאישור במחשב השומה.
השומה אושרה.
ש. אני מציגה לך את התיק מהמחשב מתי היא אושרה.
ת. ניתן לראות ששומת 03 אושרה ב 30.12.04 ע"י ס' פ"ש בכר אברהם.
מוגש ומסומן מ/ש/4
ש. מה היה קורה אם האישור היה נעשה לאחר המועד הקבוע בחוק?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1047/06 י.מ.ש השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ת. במקרה כזה המחשב לא נותן לאשר להוציא שומה, אם היא הייתה משודרת אחרי התאריך הזה המחשב לא היה נותן להוציא שומה בגלל התיישנות".

4. מוצג מש/3 חוגש באמצעות מר פרץ (ש' 18 ע' 10 לפרוטוקול הדיון מיום 15.10.2006). מסמך זה הינו מכתב שהעביר מר פרץ אל פקיד שומה תל אביב 3 ביום 27.12.2004 ובו מפורטת השומה והנימוקים לה.

5. לטענת המבקשת, השומה לפי מיטב השפיטה הודפסה ביום 2.1.2005 (סעיף 4 לתצהירו של ד"ר יוסף שגב מיום 1.5.2006), ועל כן, יש לראות את המשיב כמי שנתן החלטתו בהשגה בחלוף התקופה הקבועה לכך (סעיף 5 לבקשה למתן פסק דין מיום 11.9.2011).

אכן, על פי החלכה שנקבעה בפסק הדין בע"א 5954/04, 1857/05 פקיד שומה ירושלים 1 ואח' נ' משה סמי ואיקאפוד בע"מ (פורסם באתר בית המשפט העליון) (להלן: "עניין סמי"), רואים את המשיב כמי שעמד במועד הקבוע בסעיף 145 (א) (2) (ב) לפקודה מקום שסיים את שיקול דעתו בעניין השומה והנימוקים לה ושלח את השומה בתוך התקופה הקבועה לכך. אולם כבר קבעתי בעניין דור און, עמ"ה 1046/06 יגאל דור-און נ' פקיד שומה (פורסם בתקדין) כי בתקופת "בין השמשות" שבין יום 23.5.2004 מועד מתן פסק הדין בעמ"ה ירושלים 7050/03 סמי משה נ' פקיד שומה (פורסם בנבו) ועד למתן פסק הדין בעניין סמי (22.4.2007), יראו את המשיב כמי שעמד במועד הקבוע בסעיף 145 (א) (2) (ב) לפקודה אם סיים את שיקול דעתו ביחס לשומה ולנימוקיה בתוך התקופה הקבועה לכך והנישום ידע על עמדתו של המשיב בעניין השומה בתוך התקופה האמורה. ממילא ומשמצאתי שהמשיב השלים את שיקול דעתו ביחס לשומה ולנימוקיה בתוך התקופה שנקבעה לכך וכפי שיפורט להלן המבקשת ידעה על נימוקי השומה בתוך תקופה זו ולא יכולה הייתה להיות לה הסתמכות על עצם העיכוב בקבלת השומה, אין מקום לביטול השומה לפי מיטב השפיטה, מטעם זה.

נימוקי השומה לפי מיטב השפיטה

6. סעיף 158א לפקודה, קובע:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1047/06 י.מ.ש השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

"(א) לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152, בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.
(ב) בהודעה על שומה או בצו כאמור בסעיף קטן (א), יפרט פקיד השומה, בנוסף לנימוקים לאי קבלת הדו"ח או ההשגה, גם את הדרך שלפיה נעשתה השומה.
(ג)..."

במסמך "פירוט הנימוקים לקביעת השומה" מיום 29.12.04 שצורף לשומה לפי מיטב השפיטה (נספח א לנימוקי המערערת לערעור), נכתב כך:

"לא אישרתי את הדו"ח שהגשת וקבעתי את הכנסתך החייבת במס ע"פ הנתונים שבידי בהתאם לסעיף 145 (א) (2) (ב) לפקודה כדלקמן:

הכנסה מוצהרת	1,079,194
תיאום הוצ' פחת ואחזקה	846,392
תיאום הוצ' שלא	
עוברות את סעיף 17	138,585
תוספת הכנסה מריבית	<u>44,645</u>
הכנסה לפי מיטב השפיטה	2,108,816 "

אכן, אין למצוא באמור במסמך זה, נימוקים לשומה ולדרך בנייתה, אולם לטענת המשיב בדיון שקיים מר פרץ עם רו"ח וולקן, הובהר למר וולקן כי הוצאות הפחת והאחזקה על יאכטתו, הוצאות פחת בגין דירה והוצאות מיזם תיירות, אינן מותרות בניכוי. עוד הובהר כי יש לזקוף ריבית ביחס ליתרת חובה של ד"ר שגב בספרי המבקשת. מוסיף המשיב וטוען כי בעניינים אלה אף צוינו בפני רו"ח וולקן הסכומים שפורטו בשומה לפי מיטב השפיטה.

בתצהירו התייחס מר פרץ לעניין נימוקי השומה, וכך הצהיר:

"ביום 22.12.2004 נערך דיון עם מייצג המבקשת, רו"ח דוד וולקן ז"ל, בעניין דו"ח המבקשת. בדיון הבהרתי למייצג, כי הוצאות הפחת והאחזקה של כלי השיט, שניכתה המבקשת בדו"ח, אינן מותרות בניכוי מאחר ולגישת המשיב מדובר בהוצאות פרטיות של בעל המניות במבקשת, עו"ד יוסף שגב. בנוסף הבהרתי כי על אף פניות מוקדמות הן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1047/06 י.מ.ש השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

למבקשת והן למייצג, בדרישה להמצאת מסמכים לעניין הוצאות האחזקה של כלי השיט, לא הומצאה כל אסמכתא בעניין זה. הבהרתי למייצג כי בנסיבות אלו, אין המשיב מכיר בהוצאות הפחת והאחזקה של כלי השיט והן אינן מותרות בניכוי.

דחיתי את טענות המייצג כאילו הוצאות המבקשת בקשר עם כלי השיט מהוות הוצאות בייצור הכנסה.

ציינתי מפורשות בפני המייצג כי אני מתייחס להוצאות פחת ואחזקה בסכום של 291,886 ₪ (בגין כלי השיט החדש), בצירוף 275,605 ₪ (בגין כלי השיט הישן שנמכר בשנת 1999), בצירוף הוצאות אחזקה אחרות על כלי השיט בסך 541,256 ₪ ובצירוף הוצאות פחת בגין הדירה בסך של 59,376 ₪, ובניכוי הכנסות המבקשת מכלי השיט בסך 321,731 ₪. סך כל הסכומים הנ"ל מסתכם בסכום של 846,392 ₪ (סעיף 7).

עוד הבהרתי למייצג, כי הוצאות בסך 138,585 ₪, שדרשה המבקשת בדו"ח, הנוגעות לפרוייקט תיירות בשיתוף עם סוכנות בארה"ב הינן הוצאות טרום עיסקיות, אשר עמדת המשיב היא כי אין להתירן בניכוי כנגד הכנסות המבקשת בשנת המס.

בנוסף, נדונה באותו דיון יתרת חובה של בעל המניות עו"ד שגב, בשנת המס, בסך של 1,171,782 ₪, אשר לא נזקפה בגינה ריבית לפי סעיף 3'ט' לפקודת מס הכנסה... הריבית לפי סעיף 3'ט', אשר חושבה בגין יתרת חובה זו הסתכמה בסך של 44,645 ₪ (סעיף 8).

מר פרץ נחקר בעניין זה בדיון מיום 15.10.2006, וכך העיד (ש' 7 ע' 11 לפרוטוקול הדיון):

"אני מפנה אותך לתרשומת מ 22.12 וכן אני מפנה אותך לסעיף 7 לתצהירך...איפה בתרשומת שעשית מ 22.12 של אותו דיון יש מילה אחת על זה?

ת. התרשומת היא תרשומת פנימית בשבילי, עובר נק' נק' עם המייצג ורושם את תגובותיו...

ש... האם את ההחלטה והנימוקים כתבת בתרשומת?

ת. הם נאמרו בעל פה. בלי לרשום בתרשומת, אני לא צריך לרשום את זה, הדיון נערך שבוע לפני השומה, הוא ידע במה מדובר.

ש. איך יכולת לזכור שאמרת דבר כזה ונתת נימוקים בלי תרשומת?

ת. אני זוכר שפירטתי לו לפני הדיון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1047/06 י.מ.ש השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

**...הדברים האלה היו ברורים לרו"ח גם טלפונית וגם בדיונים עברתי
איתו על הנושאים האלה וכך הוצאתי את השומה, היא לא יצאה בלי
ידיעת הרו"ח".**

לטענת המבקשת, בתרשומת שערך מר פרץ בדיון מיום 22.12.2004 (מוצג מש/1) אין "אפילו ברמז" ציון לכך שניתנו לרו"ח וולקן נימוקים כלשהם, אדרבא התרשומת מלמדת שבפגישה נשאלו שאלות שעדיין הצריכו תשובות ובדיקה ולפיכך לא יכלו להינתן נימוקים בשלב זה.

אכן, התרשומת (מוצג מש/1) כוללת ברובה טענות ו/או הסברים שהעלה רו"ח וולקן בכל אחד מהנושאים הנזכרים בתרשומת והיא אינה כוללת את הנימוקים לקביעת השומה ואף לא מצוין בה שנמסרו לעו"ד וולקן הנימוקים לשומה. אולם מר פרץ העיד כי מסר לעו"ד וולקן את הנימוקים והמספרים שביסוד השומה בעל פה, ועדות זאת מהימנה עליי.

נכון היה עושה המשיב אילו כלל בשומה לפי מיטב השפיטה שנשלחה אל המבקשת גם את הנימוקים עליהם הושתתה השומה, הנזכרים במסמך שנשלח על ידי מר פרץ לפקיד שומה 3 ביום 27.12.2004 (מוצג מש/3). אולם, משמצאתי שמר פרץ מסר את נימוקי השומה לעו"ד וולקן בעל פה ובהתחשב בכך שמדובר בשומה שלב א' שלאחריה רשאית הייתה המבקשת לבקש את נימוקי השומה ולהתייחס אליהם תוך כדי הדיון בהשגתה, איני רואה בפגם האמור טעם המצדיק את ביטול השומה.

דומה כי קיים כבר גוף הלכות ברור באשר לאופן פירוט השומה, היקף ההנמקה, האופן והצורך בהעלאתה על הכתב כדי למנוע מחלוקת באשר לעצם מסירתה, הדרך לניהול ראוי של דיוני שומה והפרוטוקולים שנכון לערוך במועד הדיונים והחתמתם בידי הנוכחים בדיון וכיוצא, תיעוד קבלת מסמכים והשבתם, תיעוד איסוף חמור חקירה, ניהול יומן מעקב היכן חומר שומתי מצוי וכיוצא באילו. נכון הייתה עושה רשות המסים לו הייתה מרעננת את הוראות הביצוע בנושאים אילו. לא מן הנמנע אם מהלך כזה היה נעשה בידי אנשי מקצוע מטעמה ולאחר ששמעו אנשי מקצוע מטעם לשכת עורכי הדין ולשכת רואי החשבון, שיש בהם כדי להביא מניסיונם בשטח בעבודתם מול משרדי השומה ברחבי הארץ. נכון הוא לרכז את ההלכות, להשלים את שצריך השלמה ולפרסם בקרב משרדי השומה והציבור בכלל. זאת על מנת לעגן נוהל ברור אחיד ונכון. הייתי אומר נוהל מובנה. בכך יהיה ליתר לא מעט מחלוקות דיוניות כגון זו שבפני כאן, החוזרות ונשנות בגרסאות וזוויות שונות בלא מעט ערעורי מס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1047/06 י.מ.ש השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

מועד מתן ההחלטה בהשגה

7. סעיף 152 (ג) לפקודה קובע:

"אם... או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב) יראו את ההשגה כאילו התקבלה..."

8. את טענה לפיה ההחלטה בהשגה ניתנה על ידי המשיב לאחר חלוף התקופה הקבועה לכך בסעיף 152 (ג) לפקודה, מבססת המבקשת על גרסתה לפיה רו"ח וולקן מסר את ההשגה במשרדי המשיב ביום 11.1.2005. אלא שהמבקשת לא צירפה כל ראיה להוכחת גרסה זו ומנגד הוצגה בפני ההשגה שהגישה המבקשת ועליה חותמת "התקבל" מיום 20.1.2005 (נספח ז לתגובת המשיב לבקשה מיום 26.5.2006). בחקירתו העיד ד"ר שגב כי הוא יודע בוודאות שד"ר וולקן הלך להגיש את ההשגה ביום 11.1.2005 (ש' 22 ע' 8 לפרוטוקול הדיון מיום 15.10.2006), אולם לעדות זו איני נותן משקל משום שד"ר שגב הודה שלא הלך עם רו"ח וולקן להגיש את ההשגה (ש' 20 ע' 8 לפרוטוקול) ואף הודה שאינו יודע אם מי מפקיד פקיד המשיב לא הסכים לקבל מרו"ח וולקן את ההשגה שלגרסתו הוגשה ביום 11.1.2005. בנסיבות אלה, אין אלא לדחות את גרסת המבקשת ולקבוע כי ההשגה של המבקשת על השומה לפי מיטב השפיטה לשנת 1999 הוגשה למשיב ביום 19.1.2005.

9. ב"תשובה לתגובת המשיב לבקשה למתן פסק דין" מיום 9.10.2011, העלתה המבקשת טענות ביחס למועד בו הוגשה ההחלטה בהשגה למחשב, אולם בהחלטה שניתנה בדיון מיום 15.10.2006 נקבע כי **"לא אוכל לקבל את פלט המחשב מהבוקר כראיה בנסיבות אלה"** (נ' 21 לפרוטוקול הדיון). ממילא לא יכולה המבקשת להסתמך על האמור בפלט המחשב המתייחס למועד הזנת ההחלטה בהשגה למחשב. למועלה מכך, אף אם ההחלטה בהשגה הוגשה למחשב ביום 20.1.2006, כטענת המבקשת (סעיף 25 לתשובה האמורה), יש לראות את מועד סיום מלאכת שיקול הדעת של המשיב בהשגה שהגישה המבקשת כיום 19.1.2006 הוא המועד בו ערך הרכז פדילוב טלחום את השומה והנימוקים לה כמפורט בנספח ח' לתגובת המשיב. עוד אוסיף, כי גם על עניין מתן ההחלטה בהשגה חלים הדברים שנאמרו בסעיף 5 שלעיל, וממילא משערך המשיב את השומה והנימוקים לה בתוך התקופה הקבועה לכך בסעיף 152 (ג) לפקודה והמבקשת ידעה על החלטתו לדחות את ההשגה כבר בדיון שהתקיים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1047/06 י.מ.ש השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ביום 29.12.2005 (סעיפים 15 – 16 לתצהירו של מר פרץ), אין לבטל את השומה רק משום שההחלטה בהשגה נשלחה אל המבקשת לאחר חלוף התקופה הקבועה בסעיף 152 (ג), כל עוד מדובר בתקופת "בין השמשות" והטעמים לכך פורטו בהחלטה בעניין דור און.

סוף דבר

אני דוחה את הבקשה.
המבקשת תשלם למשיב את הוצאות המשפט בסך 2,500 ₪ ושכ"ט עו"ד בסך 20,000 ₪.
הוכחות במועדים כדלקמן: 1.7.12 שעה 9:30 עד 14:30 ו-2.7.12 שעה 9:10 עד 14:00.

מזכירות בית המשפט תמציא את ההחלטה לבאי כח הצדדים


מגן אלטוביה, שופט