



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

1

בפני כב' השופטת אורית וינשטיין

תומר הרצוג

המערער:

ע"י ב"כ עו"ד טלי ירון-אלדר ו/או רני שוורץ ואחי

- נגד -

פקיד שומה חדרה

המשיב:

ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה - אזרחי

2

החלטה

3

4 מונחת בפני בקשת המערער, מר תומר הרצוג (להלן – המערער), לקבלת הערעור על הסף, מאחר
5 ולשיטתו, יש לקבוע כי החלטת המשיב, פקיד שומה חדרה (להלן – המשיב) להורות על פתיחתה של
6 שומה בהסכם, על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א – 1961 (להלן – הפקודה),
7 נעשתה שלא כדין, בחוסר סמכות ובניגוד להסכם השומות שנחתם בין הצדדים.

8

9 המשיב, מצידו, מתנגד לבקשה בטענה כי לבית המשפט אין סמכות לקבל את הערעור על הסף על
10 בסיס הטענות הנטענות על ידי המערער בבקשתו. עוד מוסיף המשיב וטוען, כי הבקשה אינה
11 מבוססת על מקור חוקי כלשהו, מכוחו יכול המערער לבקש קבלת ערעור על הסף.

12

13 כמו כן, גורס המשיב כי לצורך הכרעה בטענות הנטענות על ידי המערער, שהינן עובדתיות במהותן,
14 יש לשמוע ראיות בתיק, ועל כן ראוי ונכון לשמוע את מכלול הטענות והראיות בערעור זה, בלא
15 להביא לתוצאה של פיצול הדיון, באופן המבוקש על ידי המערער.

16

הקע העובדתי הנדרש לבקשה:

17

18

19 1. למערער הוצאה על ידי המשיב שומה לאחר הליך פתיחה ותיקון שומה לפי סעיף 147
20 לפקודה (שומת 05). השומה שהוצאה למערער עניינה מיסוי רווח הון שנצמח למערער
21 ממכירה בשנת 2008 של מניותיה של חברה אמריקאית בשם פלימוס אינק. (להלן – החברה
22 האמריקאית).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המערער החזיק במחצית ממניותיה של החברה האמריקאית, ושותפו – מר דניאל קליינברג
2 (להלן – **השותף**) - החזיק במחצית השניה של מניות אותה חברה.
3
- 4 .2 על פי הנטען, המערער – אזרח ישראל ותושב ישראל, עזב את הארץ בשנת 2000 ונסע
5 לארה"ב עם משפחתו, שם התגורר עד סוף שנת 2005 ואחר כך חזר ארצה. השותף, אף הוא
6 עזב את ישראל ושהה בארה"ב מספר שנים, עד לשובו לישראל בשנת 2007.
7
- 8 .3 במהלך תקופת שהותו בארה"ב הקים המערער עם שותפו את החברה האמריקאית, אשר
9 עסקה בפיתוח פלטפורמה לאספקת פתרונות למסחר אלקטרוני. בשנת 2006 הוקמה
10 בישראל חברת בת ישראלית לחברה האמריקאית. (להלן – **החברה הישראלית**).
11
- 12 .4 בשנת 2008 מכרו המערער והשותף חלק ממניותיהם בחברה האמריקאית. את יתרת
13 מניותיהם בחברה האמריקאית מכרו בשנת 2011, אך מכירה זו אינה חלק מן הערעור דנא,
14 אף כי ברי כי ההכרעה בערעור דנא תשליך גם על מיסוי רווח ההון של המערער ממכירת
15 יתרת מניותיו בשנת 2011.
16
- 17 מכירת המניות בשנת 2008 היא העסקה עליה נסוב הדיון בערעור זה.
18
- 19 אין מחלוקת בין הצדדים, כי המערער לא דיווח על מכירת המניות בשנת 2008 ועל רווח
20 ההון, **בסך של כ- 31.8 מיליון** ₪ שנצמח לו בעסקה זו, בדוח שלו לשנת המס 2008.
21
- 22 .5 למשיב, כך נטען, נודע בתחילת שנת 2011 באקראי על המכירה ורווח ההון האמור, במסגרת
23 בחינת דוחות המערער לשנות המס 2008-2009, כאשר נשאל המערער ביחס ליתרת חייבים
24 בסך של כ- 2 מיליון ₪ לאחיו, ונתבקש ליתן הסבר באשר למקור הכספים. או אז סיפר
25 המערער, לראשונה, על מכירת המניות של החברה האמריקאית ורווח ההון שנוצר לו, וטען
26 כי הינו בגדר "תושב חוזר" כהגדרתו בסעיף 14(ג) לפקודה, לפי תיקון 132 לפקודה (טרם
27 תיקון 168), ועל כן פטור ממס על רווח ההון בעסקת המכירה משנת 2008.
28
- 29 .6 המשיב, לאחר התייעצות עם רפרנט מקצועי למיסוי בינלאומי, הגיע למסקנה כי המערער
30 אכן ענה להגדרת "תושב חוזר" כהגדרתו בפקודה במועד הרלבנטי בשנת 2008.
31



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 עוד נטען, כי לצורך בחינת זכאותו של המערער לפטור ממס על רווח ההון מעסקת מכירת
2 המניות, בהתאם לסעיף 97(ב)2 לפקודה, ביקש המשיב לברר עם המערער מה היתה תרומת
3 החברה הישראלית לרווחיה והשאת שוויה של החברה האמריקאית.
4
- 5 7. המערער, כך נטען, השיב כי החברה ישראלית עוסקת אך ורק במתן שירותי תמיכה
6 ללקוחות בשעות פעילות של ישראל, וטען כי החברה הישראלית לא עסקה כלל בפיתוח של
7 המוצר. עוד טען המשיב, כי כשתושאל המערער על ידי נציגת המשיב ביחס למתכונת הניהול
8 וזהות הגורמים המנהלים של החברה האמריקאית – השיב כי כל הפעילות, לרבות פעילות
9 מו"פ, התנהלה בארה"ב, ע"י עובדים ומנהלים תושבי ארה"ב.
10
- 11 8. על פי הנטען על ידי המשיב, על בסיס המצגים שיצר המערער בפניו, הגיעו הצדדים
12 להסכמה, לפיה קיבל המשיב את השומה המוצהרת של המערער לשנת 2008 והצדדים הגיעו
13 להסכמות ביחס להכנסות המערער שנת 2009 (להלן – **הסכם השומה**).
14
- 15 9. המערער מצידו טוען, כי ענה במסגרת ההליך השומתי על כל שאלותיו של המשיב וסיפק את
16 כל המידע שנדרש, טרם שנחתם הסכם השומה.
17
- 18 10. נסתבר, כי בשלב מסוים לאחר חתימת הסכם השומה החל בירור שומתי גם לשותף, מר
19 קליינברג, ע"י פקיד שומה כפר סבא, שם נישום השותף.
20
- 21 לטענת המשיב, במסגרת הבירור השומתי של השותף, התברר כי בניגוד למצג שיצר המערער
22 כלפיו, הרי שלחברה הישראלית היתה תרומה משמעותית לעליית ערכה של החברה
23 האמריקאית ובהתאמה לרווח ההון ממכירת המניות בשנת 2008. עוד נטען, כי בבירור
24 השומתי של השותף הסתבר, כי השליטה והניהול של החברה האמריקאית היו מישראל, ועל
25 כן, ולאור הוראת סעיף 97(ב)2 לפקודה, אין מקום לפטור ממס רווח הון על מכירת
26 המניות.
27
- 28 11. המשיב טוען כי הסכם השומה נחתם על בסיס המצגים של המערער – אשר נסתבר בדיעבד,
29 לשיטתו, כי הינם מצגים חסרים ומטעים, כביכול. לפיכך, פעל המשיב, באמצעות הגורמים
30 המוסמכים ברשות המיסים – לפתיחת הסכם השומה ולהוצאת הצו נשוא הערעור דנא.
31



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

12. הרפרנט המקצועי, אשר הוסמך ע"י המנהל לעניין פתיחת שומה לפי סעיף 147 לפקודה, מר
 2 ערן דביר, הצהיר בתגובת המשיב לבקשה, כי קיים שימוע למערער (במסגרת שני דיונים
 3 ודיון מסכם) טרם שקיבל את ההחלטה להורות על פתיחת הסכם השומה לשנת 2008. זאת,
 4 נוכח חוסר תאימות בין ממצאי הבדיקות והנתונים שהובאו בפניו של מר דביר במסגרת
 5 השימוע, לבין התשובות לשאלות שניתנו על ידי המערער בהליך השומתי שקדם לחתימת
 6 הסכם השומה.
 7
 8 לעמדת המשיב, המקרה דגן הינו מקרה חריג המצדיק את פתיחת הסכם השומה מחמת
 9 מצגים מטעים וחוסר תום לב, כביכול, מצד המערער בהליך שקדם לחתימה על הסכם
 10 השומה.
 11
 13. המערער מצידו, טוען כאמור, כי מסר למשיב את כל המידע שנדרש למסור ונתן תשובות
 12 לכל השאלות שנשאל. על כן, מקום בו נערכה בדיקה על ידי המשיב טרם החתימה על הסכם
 13 השומה, הובאו בפניו כל העובדות, אשר נשקלו על ידי המשיב, לרבות רפרנט משפטי של
 14 המשיב – לא היה המשיב רשאי לנקוט בהליך לפי סעיף 147 לפקודה.
 15
 16 מכאן הבקשה.
 17
טענות המערער בבקשה:
 18
 19
 20
 14. המערער סבור כי יש לקבל את הערעור על הסף, מאחר ולשיטתו לא היתה עילה לפתיחת
 21 השומה. לעמדת המערער, למשיב לא היתה סמכות, על פי הדין, לפתוח את הסכם השומה,
 22 מאחר וכל הנתונים הנחוצים היו בידי המשיב, והוא ערך את כל הבדיקות הנדרשות טרם
 23 שנכרת הסכם השומה.
 24
 25
 15. במסגרת הבקשה, מפרט המערער באריכות את נימוקיו מדוע אין בסיס לטענת המשיב
 26 כאילו הוא הטעה אותו במידע שמסר לו במסגרת ההליך השומתי עובר לחתימת הסכם
 27 השומה (סעיפים 27-34 לבקשה).
 28
 29
 16. עוד גורס המערער כי יש להורות על קבלת הערעור על הסף מחמת "בטלות ההחלטה על
 30 פתיחת השומה" (פרק ג.2. לבקשה).
 31



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 בתמצית, טוען המערער כי מקום בו ההנמקה לפתיחת השומה התמקדה בסוגיה האם היתה
2 או לא היתה פעילות פיתוח בחברה הישראלית (לצרכי בחינת הפטור על פי סעיף 97(ב)2)
3 לפקודה) – הרי שהצו נשוא הערעור אינו מבוסס על עילה זו, כהנמקה לשומה בצו. המערער
4 טוען, כי הצו מתבסס, כטענה מרכזית, על טענה בדבר תושבותה של החברה האמריקאית
5 לנוכח מבחן השליטה והניהול, כאשר לא נערך עימו כל דיון בעניין זה.
6
7 לשיטת המערער, ככל שטענת ה"שליטה והניהול" לא היוותה את הבסיס לפתיחת השומה,
8 הרי שאין להתיר העלאתה כנימוק במסגרת הצו. המערער מלין, אפוא, על כך שהעילה
9 לפתיחת השומה (הטענה להטעיה בעניין פעילות פיתוח בישראל) איננה העילה עליה מבוסס
10 הצו, אשר עוסק, לכאורה, בסוגיית השליטה והניהול.
11
12 עוד העלה המערער טענות באשר חריגה מסמכות של המשיב בפתיחת הסכם השומה דנא
13 ולסמכות המוגבלת של המשיב, על פי הדין, לפתוח שומה בהסכם.
14
15 לפיכך, טוען המערער, בסיכומו של דבר, כי המשיב לא היה רשאי לפתוח את הסכם השומה
16 לשנת 2008 ולבטלו, והוא מבקש כי אורה על כך שהסכם השומה תקף ואכין. לחילופין,
17 מבקש המערער כי ככל שהיתה סמכות למשיב לפתוח את הסכם השומה, כי אורה על כך
18 שהדיון יוגבל רק לשאלת קיומה של פעילות פיתוח בישראל – שהיא השאלה שבעטיה נפתח
19 הסכם השומה, ולא יתאפשר דיון בטענות אחרות וחלופיות (כגון שאלת הניהול והשליטה),
20 שלא היוו את הבסיס לפתיחת הסכם השומה.
21
22 **תגובת המשיב לבקשה:**
23
24 18. המשיב בתגובתו סבור כי לנוכח טענות המערער בבקשה - לא מוקנית לבית המשפט סמכות
25 לקבל את הערעור על הסף.
26
27 19. המשיב טוען כי המערער לא ביאר מהו המקור החוקי עליו הוא נסמך בהגשת הבקשה
28 לקבלת הערעור על הסף. עם זאת, מניח המשיב כי המערער נסמך על תקנה 101 לתקנות
29 סדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984 (להלן – **תקנות סד"א**), ובאופן ספציפי על תקנה 101(ג)
30 לתקנות סד"א.
31



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 עם זאת, גורס המשיב כי המערער לא הצביע על מסד עובדתי כלשהו המעיד על התקיימותו
 2 של מי מן התנאים המנויים בתקנה 101 לתקנות סד"א – כעילה לקבלת הערעור על הסף.
 3 לפיכך, לשיטת המשיב אין לבית המשפט סמכות להכריע בבקשה ועליו לדחותה.
 4
- 5 20. עוד טוען המשיב, כי בסיס הבקשה לקבלת הערעור על הסף נעוץ במחלוקת עובדתית,
 6 הנטושה בין הצדדים, בדבר הנסיבות שהביאו להחלטה על פתיחת הסכם השומה. על כן,
 7 טוען המשיב כי לא ניתן יהיה להכריע בבקשה בלא שמיעת ראיות. יתרה מזו, המשיב טוען
 8 כי העדים שיישמעו במסגרת הבקשה לקבלת הערעור על הסף הינם אותם עדים שיישמעו
 9 במסגרת הדיון בערעור גופו, ועל כן אין כל מקום להביא לפיצול הדיון בערעור זה בין
 10 הטענות לעניין פתיחת השומה לבין הטענות ביחס לשומה בצו גופה, אשר לא רק שלא ייעל
 11 את הדיון אלא יביא לסרבולו ולהארכתו שלא לצורך.
 12
- 13 עוד טוען המשיב, כי אחד השיקולים אשר נשקלו בעת מתן ההחלטה על פתיחת השומה,
 14 היה השיקול של גובה המס נשוא השומה – עניין אשר יש להביא ראיות גם לגביו, והמהווה
 15 בעצם כבר דיון בשומה לגופה.
 16
- 17 21. על בסיס טיעון זה עמדת המשיב היא כי אין סמכות לבית המשפט לקבל את הערעור על
 18 הסף וכי אין מקום לפצל את הדיון בין סוגיית ההחלטה על פתיחת השומה לבין בחינת
 19 השומה בצו עצמה.
 20
- 21 לחילופין, טען המשיב כי אם בית המשפט ימצא לנכון לדון בבקשה לגופה, ולא ידחה אותה
 22 על הסף, הרי שהמשיב סבור כי פתיחת השומה לפי סעיף 147 לפקודה נעשתה כדיון, וכי יש
 23 לקיים חקירות מצהירים, טרם קבלת החלטה. מצידו, הגיש המשיב תצהיר של המפקחת
 24 ותצהיר של מר ערן דביר אשר קיבל את ההחלטה על פתיחת השומה.
 25
- 26 המשיב הודיע כי הוא מבקש לחקור את המערער על תצהירו שצורף בתמיכה לבקשה.
 27
- 28 **תשובת המערער:**
 29
- 30 22. המערער הגיש תשובה לתגובת המשיב לבקשה לקבלת הערעור על הסף. תשובת המערער
 31 אינה נתמכת בתצהיר – הגם שמצויות בה טענות עובדתיות.
 32



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המערער סבור כי לבית המשפט מוקנית סמכות לדון בבקשה מכוח הוראת תקנה 101
2 לתקנות סד"א.
3
- 4 23. עוד טוען המערער, כי המחלוקת הדורשת הכרעה בבקשה היא מחלוקת פשוטה – המצדיקה
5 דיון בנפרד מן הדיון בשומה לגופה – קרי: האם התקיימה עילה לפתיחת השומה על פי סעיף
6 147 לפקודה, ולביטול הסכם שומה, על פי דיני החוזים. לטעמו של המערער, לצורך הכרעה
7 בבקשה "די בחקירת המצהירים מטעם המשיב (עליה עומד המבקש) כדי להכריע בבקשה
8 לגופה.
9
- 10 24. המערער טוען בתשובתו כי נפלו פגמים מהותיים בתגובת המשיב, בה נטען בתצהיר
11 המפקחת כי ערכה "ביקורת מקוצרת" למערער. בהתאם טוען המערער, כי אותה "ביקורת
12 מקוצרת" אינה מתיישבת עם העובדה כי התקיימו מספר דיונים טרם שנחתם הסכם
13 השומה, וכך או כך – אין בכך כדי להצדיק את פתיחת השומה. ועוד נטען, כי ממילא טענת
14 המשיב לעניין "ביקורת מקוצרת" אינה עולה בקנה אחד עם טענתו בדבר סכום השומה
15 הגבוה, המצדיק את פתיחת השומה.
16
- 17 25. המערער מוסיף וטוען כי העילה היחידה לפתיחת השומה היתה הטענה להטעיה בעניין
18 מסירת מידע בנוגע לפעילות פיתוח בישראל, וכי המשיב מנסה להכניס "בדלת האחורית"
19 את הטענה בדבר ניהול ושליטה – אשר לא נידונה במסגרת השימוע שלפני פתיחת השומה
20 ואף לא במסגרת דיוני השומה לאחר פתיחתה, עד להוצאת הצו.
21
- 22 26. בנוסף טוען המערער כי אין לקבל את האבחנה שמנסה המשיב לעשות, בחצי פה, בין שומה
23 בהסכם לבין קבלת השומה המוצהרת של המערער לשנת 2008.
24
- 25 כמו כן, עלתה בתשובה טענה (סעיף 10 לתשובה) כאילו התשאול, אליו מפנה המפקחת
26 בתצהירה (נספח א' לתצהיר המפקחת), מציג שאלות אחרות שלא נשאלו באותו תשאול.
27
- 28 המערער חזר ועמד על זכותו לחקור את המצהירים מטעם המשיב.
29
30
31
32



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

דיון והכרעה:

- 1
- 2
- 3 27. המערער הגיש בקשה שכותרתה "בקשה לקבלת הערעור על הסף". מה מהותה של בקשה
- 4 שכזו?
- 5
- 6 למעשה, בקשה לקבלת הערעור על הסף, במסגרת של ערעורי מס, כמוה כבקשה לסילוק על
- 7 הסף של תובענה, בהשוואה לתביעות אזרחיות רגילות. ההוראות בתקנות סד"א העוסקות
- 8 בסילוק על הסף, תקנות 100 ו-101 לתקנות סד"א, חלות גם במסגרת ערעורי מס הכנסה,
- 9 מכוח הוראת תקנה 9(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה) התשל"ט – 1978
- 10 (להלן – **תקנות ערעורי מ"ה**).
- 11
- 12 28. בהקבלה לערעורי מס, תוך שימת לב לכך שהמערער בערעור מס הכנסה הינו בגדר "תובע"
- 13 והמשיב הינו בגדר "נתבע" (תקנה 9(ב) לתקנות ערעורי מ"ה), הרי שבפועל, כאשר מוגשת
- 14 בקשה לקבלת הערעור על הסף, משמע כי המערער טוען ל"סילוק על הסף" של השומה בצו
- 15 נשוא הערעור, שתוצאתו – קבלת הערעור על הסף. דהיינו: המערער טוען כלפי השומה בצו
- 16 את כל אותן טענות מקדמיות לסילוק על הסף המנויות או בתקנה 100 או בתקנה 101
- 17 לתקנות סד"א.
- 18
- 19 29. בקשה לסילוק על הסף של תובענה, בבסיסה מועלה טענה משפטית בלבד (או כזו המבוססת
- 20 על עובדות פשוטות ושאינן שנויות במחלוקת כמעט) – לפיה, גם אם יוכיח התובע את כל
- 21 טענותיו כפי שהן מופיעות בכתב התביעה, אחת לאחת – עדיין לא יהיה זכאי לסעד המבוקש
- 22 על ידו.
- 23
- 24 בכל מקרה, על פי הדין, בית המשפט ישתמש בסמכותו זו להורות על סילוק על הסף של
- 25 תובענה, בזהירות רבה ובמקרים קיצוניים ויוצאי דופן.
- 26
- 27 נא ראו: ספרו של א. גורן, **סוגיות בסדר דין אזרחי**, מהדורה עשירית, תשס"ט עמ' 171 ;
- 28 ע"א 5634/05 **צוקית הכרמל פרויקטים נ' מיכה צח חברה לקבלנות** [פורסם במאגרים
- 29 [4.6.07
- 30
- 31 זהו המצב, על פי הוראות תקנה 100 לתקנות סד"א (שעניינה מחיקה על הסף), מקום בו
- 32 מדובר בתובענה שאינה מגלה עילה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1
2 נא ראו: ספרו של א. גורן, **סוגיות בסדר דין אזרחי**, מהדורה עשירית, תשס"ט עמ' 177 ;
3 ע"א 7261/97 **שרבני נ' האחים שבירו בע"מ** פ"ד נד(4) 464.
4
5 30. זהו גם המצב, על פי הוראות תקנה 101 לתקנות סד"א, אשר נועדה לאפשר "קיצור דרך"
6 בניהול התביעה, מקום בו לאור טענה משפטית או טענה עובדתית מצומצמת – ניתן להכריע
7 בהליך המשפטי, בלא צורך להידרש לבחינת כל הסוגיות נשוא התביעה.
8
9 כך, מקום בו מדובר בטענה למעשה בית דין או לחוסר סמכות לערכאה לפנייה הובאה
10 התובענה לפסוק את הסעד המבוקש (תקנות 101(א)(1) ו- (2)).
11
12 31. תקנה 101(א)(3) לתקנות סד"א מקנה סמכות לבית המשפט להורות על דחיה על הסף של
13 תובענה בשל "כל נימוק אחר שעל פיו הוא סבור כי ניתן לדחות מלכתחילה את התובענה
14 בנוגע לאותו נתבע. הפסיקה פירשה את הסמכות הנתונה לבית המשפט על פי תקנה
15 101(א)(3) לתקנות סד"א, ככזו הנוגעת לטענות התיישנות או לטענות לעניין שימוש לרעה
16 בהליכי בית משפט, עקב הגשת תובענה לשיעורין, בלא לפרוש את מלוא היריעה או בהיעדר
17 תום לב.
18
19 הנה כי כן, בקשות לסילוק על הסף, בהתאם לתקנות 100-101 לתקנות סד"א, על מנת
20 שתתקבלנה – וממילא, כפי שבואר לעיל, הלכה היא כי בקשות שכאלו תיבחנה בקפידה
21 ובמשנה זהירות – מחייבות הצגת מצב דברים עובדתי ברור ובלתי שנוי במחלוקת, או לכל
22 הפחות כזה המצריך ברור עובדתי מצומצם ביותר, ואשר המסקנה המשפטית האמורה
23 להתקבל על בסיס אותו מסד עובדתי – הינה ברורה וחד משמעית ומחייבת את סילוק
24 התביעה על הסף.
25
26 32. טענות "מקדמיות", כשמן כן הן – כאלו שראוי להקדים ולדון בהן, בהיותן מבוססות על
27 טענה משפטית ו/או על טענות עובדתיות פשוטות להוכחה, כך שדיון מוקדם בהן ייתר את
28 הדיון בכל הסוגיות העובדתיות והמשפטיות נשוא הערעור גופו.
29
30 33. אקדים ואציין, כי אינני מקבלת את טענת המשיב לפיה לבית משפט זה אין סמכות לדון
31 בבקשה דוגמת הבקשה לקבלת הערעור על הסף דנן, מקום בו טענות המערער, לפי עמדת
32 המשיב, אינן מבוססות.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לבית המשפט מוקנית הסמכות לדון בטענות המערער, לבחון אותן ולקבוע האם עומד
2 המבקש בתנאים הקבועים בד"ן לצורך "סילוק על הסף" של השומה בצו, או בצידו השני של
3 אותו מטבע – לצורך קבלת הערעור על הסף.
4
- 5 כך, שאין עסקינן בבחינת שאלת קיומה של "סמכות" לבית המשפט לדון בבקשה, אלא
6 בבחינת קיומם של התנאים הנדרשים לצורך קבלתה או דחייתה של בקשה כאמור.
7
- 8 לגישתי, המקרים והמצבים, בהם יש מקום להגשת בקשות לקבלת הערעור על הסף
9 במסגרת ערעורי מס הכנסה – הינם מצומצמים ביותר. לטעמי, יש להבחין בין טענה
10 מקדמית אמיתית, אשר ראוי לה שתיבחן תחילה ובמפוצל מן הדיון בערעור גופו, לבין
11 טענה, הנושאת אמנם כותרת של "מקדמית", אך איננה כזו לאמיתו של דבר ואינה יכולה
12 להישמע ככזו.
13
- 14 טענה מקדמית אמיתית הינה כזו, שאין מחלוקת ביחס לעובדות עליה היא מבוססת.
15 לדוגמה: טענת התיישנות כנגד שומה בצו או שומת שלב א' שמוציא פקיד שומה. טענה שכזו
16 מבוססת על עובדות, שלא יכולה להיות מחלוקת לגביהן - מועד הגשת הדו"ח על ידי הנישום
17 המערער, מועד משלוח השומה בשלב א' לנישום – האם במסגרת תקופת שלוש השנים
18 מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח, אם לאו. על אותו משקל – התיישנות צו לפי סעיף 152
19 לפקודה נבחנת לפי מועד הגשת ההשגה על ידי הנישום המערער, ובחינת מועד המשלוח של
20 השומה בצו על נימוקיה לנישום.
21
- 22 לעומת זאת, טענה הנושאת כותרת של "מקדמית", אך לצורך הכרעה בה נדרש בירור
23 עובדתי, ראייתי - איננה טענה "מקדמית", אפילו עניינה היה טענה להתיישנות. גם במצב
24 דברים של טענה התיישנות קובעת ההלכה הפסוקה בבירור, כי קיומו של צורך לברר
25 עובדתית ובאופן מקיף את השתלשלות האירועים – שולל את הבירור במסגרת דיון מקדמי,
26 ויש לעשותו במסגרת ההליך גופו.
27
- 28 נא ראו לעניין זה: רע"א 6770/01 קי.בי.ע. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' מועצה אזורית באר
29 טוביה ואח' החלטה מיום 14.10.01 [פורסמה במאגרים];
30
31 רע"א 8862/08 - צין טורס חדשה ואח' נ' אברהם אהרוני. תק-על(4)2008, 3034
32



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 ע"א 3310/08 נחשון דריימן ואח' נ' עו"ד יאיר גרין ויאיר פיינשטיין המפרקים בשמה של
 2 חברת Jerusalem Enterprises (בפירוק) החלטה מיום 29.1.2009 פורסמה במאגרים.
 3
 4 36. יוצא אפוא, כי במישור האופרטיבי בקשה מקדמית תוצאתה, דה פקטו, פיצול הדיון בין
 5 הטענה המקדמית לבין ההליך גופו. בתי המשפט נטו להיעתר לשמיעת טענות באופן מקדמי,
 6 מקום בו אותו פיצול לא הביא להארכתו וסירבולו של ההליך השיפוטי, אלא להיפך – היה
 7 בו כדי להביא לקיצורו, מחמת היעדר הצורך לברר מסכת עובדתית שלמה ומפורטת, תוך
 8 הישענות על מסד עובדתי מוסכם או שנוי במחלוקת מצומצמת ביותר, ובהסתמך בעיקרו על
 9 טיעון משפטי.
 10
 11 37. לענייננו, יש לבחון תחילה האם הבקשה, שהוגשה על ידי המערער, לקבלת הערעור על הסף,
 12 הינה בגדר בקשה "מקדמית" אשר קיים צידוק לדון בה כבר עתה, במופרד מן הדיון בשומה
 13 בצו גופה?
 14
 15 38. לאחר שבחנתי ושקלתי את מכלול טענות הצדדים, אני מוצאת כי הבקשה דגן איננה בקשה
 16 "מקדמית" במהותה, ועל כן אין מקום לדון בה, בשלב זה של הדיון, במפוצל מן הדיון
 17 בשומה גופה.
 18
 19 עם זאת, כל טענות המערער בעניין הליך פתיחת השומה, הנסיבות בגינן נקבע כי יש מקום
 20 לפתוח את השומה לפי סעיף 147 לפקודה ושיקול הדעת שהופעל – שמורות לו, והוא יהיה
 21 רשאי להעלותן במסגרת הדיון בערעור גופו.
 22
 23 39. בקשתו של המערער מבוססת על טיעון עובדתי, אשר עיקרו הוא, כי לא נפל כל פגם במציגים
 24 שהציג בפני המשיב במסגרת הדיון השומתי, אשר הובילו לחתימת הסכם השומה. טיעון
 25 עובדתי זה, מצריך בירור ראייתי מקיף – ושני הצדדים עומדים על זכותם לחקור חקירות
 26 נגדיות של המצהירים שנתנו תצהירים בתמיכה בבקשה עצמה ובתגובה לבקשה.
 27
 28 40. לצורך הכרעה בסוגיה האם היתה עילה בדיון להחלטת המנהל, באמצעות הרפרנט המקצועי,
 29 מר ערן דביר, לפתוח את השומה בהסכם לשנת 2008, יש לבחון את המסד העובדתי שהוצג
 30 על ידי המערער בפני המשיב, את היקף התשובות שניתנו על ידי המערער במסגרת הדיון
 31 השומתי ביחס לשאלת קיומה של פעילות פיתוח בחברה הישראלית.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 יש לבחון גם האם מסר המערער מידע שגוי, מובלע, חסר או עמום, אשר היה בו כדי להסיט
 2 את הכרעתו של המשיב למסלול הרצוי למערער. יש לבחון גם את מתכונת פעילותו של
 3 המשיב בבחינת המידע שמסר לו המערער, האם פעל במקצועיות בבחינת טענותיו של
 4 המערער, כמו גם בכך שהסתפק במידע ובתשובות שניתנו על ידי המערער, או שמא היה עליו
 5 לבצע ביקורת בחברה הישראלית לשם גיבוש החלטה להתקשר בהסכם שומה עם המערער
 6 ולקבל את שומתו העצמית לשנת 2008, ומה מהותה של אותה "ביקורת מקוצרת" אליה
 7 התייחסה המפקחת בתצהירה שצורף לתגובת המשיב לבקשה.
 8
- 9 .41 בנקודה זו יצוין, כי טענת המשיב, לפיה אין עסקינן במקרה דנן בפתיחת שומה בהסכם,
 10 מאחר וביחס לשנת המס 2008 נאות המשיב לקבל את שומתו העצמית של המערער (קרי:
 11 את הדו"ח, שעל פי הנטען, לא כלל בכלל דיווח על עסקת מכירת מניות החברה
 12 האמריקאית) – איננה מקובלת עלי, משתי סיבות.
 13
- 14 האחת – משום שדומה כי המשיב עצמו אינו משוכנע בטענתו זו, וטען אותה בחצי פה
 15 ובהיסוס-מה. יתר על כן, בתצהירו של מר ערן דביר, שצורף לתגובת המשיב, טען מר דביר
 16 בעצמו (סעיף 15 לתצהיר דביר) כי אמנם אין המדובר ב"הסכם שומה רגיל", מקום בו
 17 אושרה השומה העצמית וההסכמה שודרה במסגרת שומת 01 למערער, אולם בהמשך דבריו
 18 טוען מר דביר כי גם אם קיים ספק אם הלכת בית המשפט העליון בעניין ע"א 7726/10
 19 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב ואח' (להלן – הלכת מחלב) חלה במקרה שכזה של אישור
 20 שומה עצמית, הרי ששיקול הדעת שהופעל על ידו במסגרת החלטתו לפתוח את השומה
 21 לשנת 2008 הינו בהתאם לכללים שנקבעו בהלכת מחלב.
 22
- 23 השניה – משום שבפועל, לטעמי, לא קיים הבדל ענייני בין הסכם פשרה לבין קבלת
 24 המוצהר, כאשר בשני המצבים התוצאה היא תולדה של דיון, שיקול, מו"מ ושכנוע. יכול
 25 להיות מצב של הסכם שומה, שנכרת לאחר מו"מ בין שני צדדים, בו הנישום ויתר בסוגיה
 26 מסוימת והמשיב ויתר בנקודה אחרת והצדדים הגיעו לעמק השווה לאחר מו"מ ושכנוע.
 27 ויכול שיהיה מצב בו נישום (במקרה דנן – המערער) שכנע את פקיד השומה בצדקת טענתו
 28 במלואה, באופן שהביא לכך, שהאחרון קיבל את עמדת הנישום במלואה והסכים לקבל את
 29 השומה המוצהרת של הנישום. כפי שקרה במקרה דנן ביחס לשנת 2008. כך או כך – מדובר
 30 בהסכמה בין הצדדים, והיא הסכם שומה לכל דבר ועניין, על כל המשתמע מכך לצורך
 31 בחינת פתיחתו של הסכם כאמור על פי סעיף 147 לפקודה.
 32



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

42. על כן, לצורך קביעה האם פתיחת הסכם השומה לשנת 2008 על פי הסמכות שבסעיף 147
 לפקודה, נעשתה כדן, יש לבחון את מכלול טענותיו העובדתיות של המערער בדבר מתן
 תשובות שלמות ומלאות לשאלותיו של המשיב, במהלך הדיון השומתי שקדם לחתימה על
 הסכם השומה. בחינה כזו, מן הסתם, דורשת בחינה של מצב העניינים העובדתי לאשורו
 בחברה הישראלית, בחינת ידיעתו, מעורבותו ומודעותו של המערער למצב עניינים זה
 בחברה הישראלית, עת נתן את התשובות שנתן למשיב.
43. זאת ועוד, על פניו נראה, כי גם הערכה וקביעה נכוחה של מהות השירות שסיפקה החברה
 הישראלית והשפעתו על שוויה של החברה האמריקאית – מהווה שיקול במסגרת השיקולים
 שבבסיס ההחלטה על פתיחת השומה בהסכם, אך ממילא קביעה זו יש לה גם חשיבות
 לצרכי השומה גופה.
- גם שאלות בדבר מהות השירות שסיפקה החברה מאוקראינה לחברה האמריקאית, באיזה
 עיתוי, מה היחס בין השירות שסיפקה החברה האוקראינית לבין השירות שסיפקה החברה
 הישראלית – כל השאלות הללו, מן הסתם היתה להן השפעה על שיקול דעתו של המשיב
 בקבלת ההחלטה על פתיחת השומה, כמו גם על הוצאת השומה גופה.
44. כל אלו, מצריכים פריסה של מסכת עובדתית ראייתית שאינה פשוטה וקצרה. די לעיין
 בתצהירי הצדדים, על מנת להגיע למסקנה זו, כי אין עסקינן במסכת עובדתית מצומצמת –
 הן בהיבט של בחינת העניין במישור דיני המיסים והן בהיבט של בחינת העניין במישור דיני
 החוזים.
45. יוצא איפוא, כי מרבית התשתית העובדתית הרלבנטית לבחינת שיקול הדעת בפתיחת
 השומה ממילא רלוונטית גם לצורך הדיון בשומה גופה שהוצאה למערער לאחר ההליך לפי
 סעיף 147 לפקודה. ופועל יוצא מכך הוא, כי מדובר באותם עדים שיעידו ביחס לשיקולים
 בפתיחת השומה כמו גם לשיקולים בהוצאת השומה המתוקנת.
46. לא נעלמה מעיני טענת המערער בדבר השוני הלכאורי בין הנימוק לפתיחת השומה (מצג
 מטעה ביחס לפעילות פיתוח של החברה הישראלית) לבין הנימוקים שבסיס השומה
 המתוקנת, וטענתו כאילו לא ניתנה לו זכות טיעון ביחס לסוגיית השליטה והניהול בחברה
 האמריקאית.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 47. ראשית, יצוין כי כפי העולה מנימוקי השומה המתוקנת – הרי שהנימוק הראשון לאי תחולת
 2 הפטור לפי סעיף 97(ב2) לפקודה על רווח ההון מעסקת המכירה בשנת 2008 מתייחס
 3 להיות החברה הישראלית "נכס המצוי בישראל" כמשמעותו בסייפת סעיף 97(ב2) לפקודה.
 4
 5 כך, שלא ניתן לומר כי השומה המתוקנת מבוססת על נימוקים שונים מאלו שהובילו
 6 להחלטה על פתיחת השומה בהסכם.
 7
 8 48. שנית, גם טענה זו של המערער ביחס לאי מתן זכות טיעון בשלב פתיחת השומה בעניין
 9 סוגיית השליטה והניהול של החברה האמריקאית – היא סוגיה המצריכה ליבון עובדתי.
 10 זאת, הגם שבמישור המשפטי, הדין אינו מחייב קיומו של שימוע טרם קבלת ההחלטה
 11 בעניין פתיחת שומה על פי סעיף 147 לפקודה. עם זאת, בנסיבות המקרה דנן, כפי העולות
 12 מתצהירי הצדדים נערכו דיונים בין הצדדים וטענות המערער נשמעו טרם שנתקבלה
 13 ההחלטה על פתיחת השומה.
 14
 15 עוד יש לבחון, בהיבט העובדתי, האם אמנם לא ניתנה למערער זכות טיעון ביחס לסוגיית
 16 השליטה והניהול במסגרת הדיון בשומה המתוקנת טרם הוצאתה.
 17
 18 כך או כך, גם שאלה זו הינה עניין להבאת ראיות, ואינני מוצאת, בשלב זה, כי יש בטענה זו
 19 כדי להביא להכרעה מקדמית.
 20
 21 49. למעלה מן הצורך יצוין, כי הכללתו של נימוק נוסף לשומה המתוקנת, קרי: טענת השליטה
 22 והניהול של החברה האמריקאית, השוללת, לשיטת המשיב, אף היא את תחולת הפטור
 23 ממס רווח הון שבסעיף 97(ב2) לפקודה – אינו מהווה, לטעמי, טיעון לצרכי בקשה
 24 מקדמית. גם עניין זה, המקום הראוי לדון בו הוא במסגרת הדיון בערעור גופו.
 25
 26 זאת, בשים לב לנוסח של ההודעה על פתיחת השומה לפי סעיף 147 לפקודה (נספח ג'
 27 לתצהיר המערער שצורף לבקשה), ולאור הפסיקה הקיימת כבר בעניין זה במסגרת עמ"ה
 28 1141/05, בשי"א 17861/07 תדיראן מוצרי צריכה בע"מ נ' פשמ"ג, [פורסם במיסים] וכן
 29 במסגרת ע"א 1230/08 תדיראן מוצרי צריכה בע"מ נ' פשמ"ג [פורסם במיסים].
 30



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 50. סוף דבר: הבקשה לקבלת הערעור על הסף – נדחית, במובן זה שנקבע כי אין מקום לדון
 2 בטענות המועלות בה, ביחס להליך פתיחת השומה, באופן מקדמי ובמפוצל מהדיון בשומה
 3 גופה.
 4
 5 למען הסר ספק, אבהיר שוב, כי טענות המערער כפי שהועלו במסגרת הבקשה, שמורות לו
 6 למסגרת הדיון בערעור עצמו.
 7
 8 51. המערער יישא בהוצאות ושכ"ט המשיב בסך 7,500 ₪, ללא קשר לתוצאות ההליך, אשר
 9 ישולמו תוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד
 10 לתשלום המלא בפועל.
 11
 12 52. ישיבת קדם משפט לצורך היערכות לדיון הוכחות בערעור זה תתקיים ביום 9.2.15 בשעה
 13 09:00.
 14
 15 53. המזכירות תשלח העתק החלטה זו בדואר רשום לבאי כוח הצדדים ותזמנם למועד הדיון
 16 שנקבע.
 17
 18
 19 ניתנה היום, ז' שבט תשע"ה, 27 ינואר 2015, בהעדר הצדדים.
 20

אורית וינשטיין, שופטת

21
22