



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-01-32631 מ.ג.ר.י. שרותי ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מ.ג.ר.י. שרותי ניהול בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד זאב אוסלקה
נגד

מעוררת

משיב
פקיד שומה תל אביב 1
ע"י ב"כ עוה"ד שגית כחלון, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

1 לפני ערעור על שומות מס שקבע המשיב שנות המס 2004 ו-2005.

2

3

4

5 חברת מ.ג.ר.י. שרותי ניהול בע"מ (להלן: "המעוררת") הוקמה בשנת 2002, על ידי רו"ח מרדכי
6 גרינוולד (להלן: "רו"ח גרינוולד") המשמש בה כבעלים וכמנהל.

7

8 בין השנים 1992-1996 עבד רו"ח גרינוולד כמפקח מס, ברשות המיסים. עם סיום עבודתו במס
9 הכנסה ועד שנת 2008, הועסק רו"ח גרינוולד במשרד רואי החשבון קוסט פורר, תחילה כשכיר והחל
10 משנת 2000 כשותף. פעילותו של רו"ח גרינוולד התבצעה באמצעות המעוררת וזאת בהתאם לאישור
11 מראש שניתן ע"י רשות המיסים, לשותפים במשרד קוסט פורר.

12

13 ביום 23.6.2008 הוגש כתב אישום נגד רו"ח גרינוולד (ת.פ. 4787/08) בו נכללו שלושה אישומים
14 בקשר עם שירות שסיפק לאחד מלקוחות משרד קוסט פורר.

15

16 בהחלטה מיום 28.3.2010 בוטלו שני האישומים הראשונים נגד רו"ח גרינוולד מחמת "הגנה מן
17 הצדק" והמאשימה נדרשה להגיש כתב אישום מתוקן שיכלול רק את האישום השלישי. בהחלטה
18 נוספת מיום 21.2.2011 בוטל כתב האישום בטרם הקראה מחמת שהמאשימה לא הגישה כתב
19 אישום מתוקן.

20

21 המדינה ערערה על שתי ההחלטות האמורות לבית המשפט כאן (ע"פ 15757-04-11), וביום
22 18.6.2012 ניתן פסק דין לפיו נדחה הערעור ביחס לשני האישומים הראשונים. הערעור ביחס
23 לאישום השלישי התקבל, והתיק הוחזר לבית משפט קמא כדי שידון באישום השלישי.

24



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-01-32631 מ.ג.ר.י. שרתי ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 בדוח לשנות המס 2004 ו – 2005 דיווחה המערערת על הוצאות משפטיות בסך של 43,500 ₪ ו –
- 2 43,265 ₪ בהתאמה, אותן ביקשה להתיר בניכוי מכוח הוראות סעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח
- 3 חדש], התשכ"ג – 1963 (להלן: "הפקודה").
- 4
- 5 המשיב לא קיבל את הצהרות המערערת לשנות המס 2004 ו – 2005 ולא התיר את ההוצאות בניכוי
- 6 כאשר הן בפירוט הנימוקים לקביעת השומה והן "בהודעה בכתב המפרשת את נימוקי הצו" טען כי
- 7 מדובר בהוצאות משפטיות שהוצאו לשם המשפט הפלילי של רו"ח גרינוולד אשר אינן הוצאות
- 8 לייצור הכנסה של החברה אלא הוצאות משפטיות שהוצאו לשם הגנה על חירותו של רו"ח גרינוולד.
- 9
- 10 בשלב הסיכומים, העלה המשיב בנוסף לטענות אלו, גם טענה לפיה המערערת כלל לא הציגה
- 11 אסמכתאות להוכחת ההוצאות המשפטיות הנטענות ולא הוכיחה כי היא זו ששילמה את הוצאות
- 12 המשפט של רו"ח גרינוולד. עוד טען המשיב כי כתב האישום נגד רו"ח גרינוולד הוגש בשנת 2008
- 13 בעוד ההוצאות המשפטיות הנטענות יצאו לכאורה בשנים 2004 ו – 2005 ולבסוף טוען המשיב כי
- 14 החשבוניות שהוצגו על ידי המערערת ביחס לחלק מההוצאה המשפטית הנטענת הינן של עו"ד גרבור,
- 15 בעוד במסגרת ההליך המשפטי ייצגו את רו"ח גרינוולד עורכי הדין מיכה קירש (ז"ל) וזבולון הנדלר.
- 16
- 17 בסיכומי התשובה טענה המערערת כי העלאת טענות ביחס למהות ההוצאה, בשלב הסיכומים, הינה
- 18 בגדר הרחבת חזית אסורה. במיוחד כך, מקום שהמשיב לא הגיש בקשה בעניין זה באופן שהיה
- 19 מאפשר למערערת להגיש ראיותיה בעניין זה. לגופם של הדברים טענה כי העבירות שיוחסו לרו"ח
- 20 גרינוולד, הינן עבירות עסקיות הנוגעות לפעילותו כרואה חשבון העוסק בתחום המסים והוסיפה כי
- 21 על פי ההלכה בעניינים כגון זה, הוצאות משפטיות יותרו בניכוי אם זוכה הנישום מביצוע עבירה
- 22 עסקית או אם הורשע בעבירה עסקית נטולת יסוד נפשי או בעלת יסוד נפשי של רשלנות. מכאן
- 23 שבנסיבות המקרה היה על המשיב להתיר בניכוי את ההוצאות אותן דרשה בשנים הרלוונטיות.
- 24
- 25 לאור העלאת הטענה החדשה מצד המשיב בדבר הוכחת ההוצאות, בשלב שבו הועלתה, **בהחלטה**
- 26 **מיום 13.2.2014**, ניתנה למערערת הרשות להמציא ראיות המוכיחות שההוצאות הנטענות מטעמה
- 27 אכן הינן הוצאות משפטיות הקשורות עם ההליכים הפליליים שנקטו כנגד רו"ח גרינוולד ב-**ת.פ.**
- 28 **(4787/08)**.
- 29
- 30
- 31
- 32
- 33
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-01-32631 מ.ג.ר.י. שרתי ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

דיון

הוצאות משפטיות בגין ת.פ 4787/07

- 1 המחלוקת בין הצדדים כאמור נסובה סביב הוצאות משפטיות שנטען כי הוצאו בקשר עם הליך
- 2 פלילי שנפתח כנגד מר גרינוולד, אותן דורשת החברה שבבעלותו לנכות מהכנסותיה. קודם
- 3 שתיבחן שאלת התרת ההוצאות בניכוי במשקפי החוק והפסיקה, נדרש שתימצא התשתית
- 4 העובדתית בגין מה הוצאו.
- 5
- 6 עיון בתיק מלמד, כי עוד בטרם ניתנה למערערת ההזדמנות בהחלטה כאמור מיום 13.2.2014
- 7 להוכיח את מהות ההוצאה היו בפניה מספר הזדמנויות לעשות זאת אולם לא עמדה בהן די
- 8 הצורך. מהראיות שלפניי עולה, כי כבר בחודש פברואר בשנת 2009, התבקשה המערערת להציג
- 9 אסמכתאות להוכחת ההוצאות המשפטיות (ראו מש/4 ועדותה של הגב' אני בוקור- רכזת חוליה
- 10 מטעם המשיב בפרוטוקול מיום 12.11.13 עמ' 5 ש' 17-18). עוד עולה, כי גם במהלך ניהול
- 11 הערעור שבפני, נכון היה המשיב לקבל מהמערערת ראיות להנחת תשתיתן העובדתית של
- 12 ההוצאות. אולם המערערת מצידה, כל שעשתה היה למסור לידי המשיב עוד בפברואר 2009
- 13 אסמכתאות לכאורה להוכחת מהות ההוצאות (ראו מש/3) כאשר בשלב ניהול הערעור הסתפקה
- 14 בהצגה חוזרת של אותן אסמכתאות ולא מעבר להן.
- 15
- 16 עיון ב-מש/3 מעלה, כי מצויים בו תצלום של חלק מן הכרסת של החברה, דפים העוסקים ביעוץ
- 17 משפטי ו-ארבע חשבוניות בקשר עם הוצאות משפטיות, אשר שתיים מהן בלתי קריאות והשתיים
- 18 האחרות הן בגין תשלומים בשל הוצאות משפטיות שהוצאו עבור המרת כתב אישום אחר בקנס
- 19 מנהלי (ועתידן של אלו עוד יתברר בהמשך) ולא בגין ההליכים המשפטיים בת.פ 4787/07. לא זו
- 20 בלבד, לחיזוק עמדת המשיב אף קיימות במסמך עדות נוספת לתהיותיו של המשיב עוד באותה
- 21 תקופה באשר למהות הוצאה, כפי שנלמד מהתרשומת בכתב ידה של גב' אני בוקור הנזכרת לעיל,
- 22 על גבי דף הכרסת העוסק ב"יעוץ משפטי" (ראו שם).
- 23
- 24
- 25
- 26
- 27
- 28
- 29
- 30
- 31
- 32
- 33
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-01-32631 מ.ג.ר.י. שרתי ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 ז"ל שייצג אותו בהמשך ההליך. כמו כן, הפנה מר גרינוולד בתצהירו לכתבה מעיתון גלובס
- 2 ולמאמר של עו"ד גרובר שלטענתו מוכיחים כי עו"ד גרובר ייצג אותו בתיק האמור.
- 3
- 4 3. לא מצאתי כי יש בהודעה מטעמו של מר גרינוולד לספק הוכחה בדבר מהות ההוצאות. על מנת
- 5 שיתיר המשיב את ההוצאה בניכוי היה על המערערת להמציא העתקים מן החשבוניות הנטענות
- 6 לניכוי על ידה. בתצהיר מטעמו של גרינוולד יש רק כדי להעלות תהיות נוספות בנוגע למהותן של
- 7 ההוצאות וזאת משום שהמעט שניתן היה לעשות הוא לדרוש את הוצאת התיק הפלילי
- 8 מהארכיון החיצוני הנזכר בתצהיר על מנת לאתר את הראיות הדרושות.
- 9
- 10 בנסיבות המקרה, מקבל אני את עמדת המשיב כי אין בחלוף הזמן כדי ליתן למערערת הכשר
- 11 לדרוש ההוצאה שלא על סמך ראיות של ממש דוגמת חשבוניות. ושוב נזכיר- המשיב ביקש
- 12 מהמערערת אסמכתאות עובדתיות עוד במהלך הליכי השומה כאמור בשנת 2009 ולכן עוד
- 13 בתקופה זו, יכולה הייתה וצריכה הייתה המערערת להגיש את כל מסמכי ההוצאות שנדרשו
- 14 ממנה בהתאם למש/4 על מנת לפרט בגין מה הוצאו ההוצאות ומשלא עשתה זאת פועל הדבר
- 15 כנגדה. בשנת 2009, המסמכים היו בידיה של המערערת ומכוח חוק חובה היה עליה לשמור, כך
- 16 בהתאם ללשון סעיף 25(ג) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ג-1973:
- 17
- 18 **"מערכת החשבוניות תישמר במשך שבע שנים מתום שנת המס שאליה היא**
- 19 **מתייחסת, או במשך שש שנים מיום הגשת הדו"ח על ההכנסה לאותה שנת המס,**
- 20 **הכל לפי המאוחר;"**
- 21
- 22 לכל היותר, משידעה כי סוגיית ההוצאות הנ"ל עדיין נמצאת במחלוקת (אף אם לא ידעה כי
- 23 הוכחת קיומן של ההוצאות כסוגיה עובדתית תהיה על הפרק אלא חשבה לנכון כי בסוגיה
- 24 משפטית עסקינן), היה עליה לשמור את אותן החשבוניות ברשותה כחומר חשבונאי רלוונטי.
- 25
- 26 4. למותר לציין, כי במהלך ניהול ההליך, המערערת בחרה שלא להעיד את עו"ד גרובר על מנת
- 27 שיתמוך בטענתה. גם לאחר ההחלטה מיום 13.2.2014, לא פעלה המערערת בכיוון זה על מנת
- 28 לבדוק האם אצל עו"ד גרובר נמצאות החשבוניות שהוציא לחברה. כל אלו, פועלים לחובת
- 29 המערערת ומובילים למסקנה כי אין תימוכין למהות ההוצאות הנטענות בניכוי.
- 30
- 31 5. עיון בכתבת העיתון או בהערות השוליים במאמר אליהן מפנה גרינוולד בתצהירו אינו מלמד
- 32 בנסיבות המקרה על מהות ההוצאות ואין בו כדי לשנות ממסקנותיי.
- 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-01-32631 מ.ג.ר.י. שרתי ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

6. הנה כי כן, נותרנו עם דפי כרטסת ממוינת ובה ארבע חשבוניות שהמציאה המערערת למשיב תחת מש/3, אשר אף לא אחת מהן תעיד כי ההוצאות הוצאו בעבור טיפול בת.פ. 4787/08. כל אילו מובילים למסקנה כי המערערת לא נשאה בנטל להוכיח ולשכנע כי מדובר בהוצאות בקשר עם הוצאותיה המשפטיות בקשר עם ההליך הפלילי במסגרת ת.פ. 4787/08.

הוצאות המרת כתב אישום בקנס מנהלי

7. בהתאם למש/3, 2 מתוך 4 החשבוניות שהוצגו ע"י המערערת למשיב להוכחת ההוצאות בגין שנות המס שבערעור (בסכום של כ-10,085 ₪), הן עבור טיפול משפטי בהמרת כתב אישום לקנס מנהלי. המדובר בכתב אישום בו הואשמו גרינוולד והמערערת בגין עבירה לפי סעיף (4)216 לפקודה עקב אי הגשת דו"חות בהתאם לסעיפים 117, 131 ו-132 לפקודה.

לטענת המשיב, הטלת קנס מנהלי כמוה כהרשעה ומשהורשעו המערערת ומנהלה אין מקום להתיר את ההוצאה שכן מדובר ב"צרה" שהביאו על עצמם. לטענת המשיב הכרה בהוצאה מסוג זה יש בה משום הקטנת הסיכון בפני מי שביצע עבירה ומתן הטבה כספית בדמות הכרה בהוצאה למי שהורשע. כמו כן, תהיה זאת לגיטימציה לפעולה בלתי חוקית מקום בו יותרו ההוצאות בניכוי.

לטענת המערערת, מדובר בעבירה בעלת אופי טכני/מנהלי אשר היסוד הנפשי השלוב בה הוא לכל היותר רשלנות ולנוכח מהות כתב האישום והעובדה כי בוטל, הלכה היא כי יותרו ההוצאות המשפטיות בניכוי.

באשר להוצאות בגין תשלומים הנובעים מאי מילוי הוראות החוק, קבע כב' השופט גולדברג בע"א 438/90, פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, מיסים יב/1 (פברואר 1998) ה-1:

"בבואנו לבחון אם יש להתיר ניכוי תשלום הנובע מאי מילוי הוראת חוק, כשאין בתשלום משום עבירה פלילית (כגון: שוחד), יש לתת את הדעת בראש ובראשונה לאופי התשלום. כאשר אופיו של התשלום הוא אזרחי-תרופתי, נקודת המוצא הראויה היא שיש להתיר ניכוי התשלום כהוצאה. אם החיוב בתשלום - לאור אופיו ומטרתו - לא נועד להכביד על הנישום, אין הצדקה להרע את מצבו על ידי שלילת ניכוי. ואילו כאשר אופיו של התשלום הוא עונשי-הרתעתי, אין להתיר ניכוי התשלום כהוצאה. התשלום לא הוטל אלא כדי להכביד על הנישום, וממידת הכבדתו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-01-32631 מ.ג.ר.י. שרותי ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 אין לגרוע על ידי מתן היתר לנכות את התשלום כהוצאה. (שם,
2 פסקה 17 לפסק דינו של כב' הש' גולדברג).

3
4 קנס מנהלי הוא בבחינת תשלום עונשי שנועד בין השאר גם להכביד. הלכה היא כי אין
5 מקום לגרוע ממידת הכבדתו על ידי מתן היתר לנכות את התשלום כהוצאה- כך אין מקום
6 לגרוע ממידת ההכבדה גם בהתרת ההוצאות המשפטיות הקשורות לתשלום הקנס עצמו
7 ומכאן שאינן מותרות בניכוי.

8
9 8. בעניין זה, יפים בכל הכבוד גם דבריו של כב' השופט מ. חשין בעניין חד הקריות שהובא לעיל:

10
11 "ועל כל אלה: בבחינת מדיניות משפט המיסים, דומני כי יש
12 וראוי לרפות ידיהם של רשלנים - לא כל שכן של מי שעושים
13 בניגוד לדין בכוונת מכוון - ולחזק את ידיהם של הממלאים את
14 חובתם במועדה, כדין וכראוי. אם יורשה מעביד לנכות הפרשי
15 הצמדה וריבית כהצעת חד הקריות, כמו קיבלנו כי המעביד הוא
16 שיחליט אימתי ישלם - ואימתי לא ישלם - מס שהוא חייב בו,
17 וכך שלא על פי החובה המוטלת עליו לשלם במועד שנקבע
18 מפורשות בדין. (שם, פסקה 32 לפסק דינו של כב' הש' חשין).

19
20 עמדת המשיב בעניין זה תואמת את הדין והפסיקה ומתיישבת לדידי נכונה גם במשור
21 הציבורי.

סוף דבר

22
23
24
25 9. המערערת לא נשאה בנטל לשכנעני כי יש להתערב בשקול דעת המשיב שעה שקבע כי הוצאות
26 המשפטיות שתבעה, אינן מותרות בניכוי. הערעור נדחה. המערערת תישא בהוצאות המשיב
27 ובכלל זה בשכר טרחת עורך דין בסכום כולל של 52,000 ₪.

28
29 ניתן היום, כ' אייר תשע"ד, 20 מאי 2014, בהעדר הצדדים.

30
31
32 מגן אלטוביה, שופט