



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערער:

יהונתן שוורץ
ע"י ב"כ עו"ד יוסי רומנו

נגד

המשיב:

פקיד שומה – חדרה
ע"י ב"כ עו"ד דנה גורדון-ונדרוב מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

1
2
3
4
5

פסק דין

6

7 מה דינו של הסכם שומה שנכרת בין נישום לפקיד השומה, אשר למשרדו הוגשו דוחותיו של אותו
8 נישום – האם רשאי פקיד שומה אחר לדרוש את פתיחת אותו הסכם שומה לפי סעיף 147 לפקודת
9 מס הכנסה [נוסח חדש] בטענה כי הופעל שיקול דעת מוטעה בכריתת אותו הסכם שומה והאם יש
10 להתיר את פתיחתו של הסכם שומה זה בשל טעמים שכאלו?

11 זו למעשה הסוגיה המונחת להכרעה בערעור דין.

12 1. המערער, יהונתן שוורץ (להלן – **המערער**) וחברת נ.י.ט.ש. בע"מ, שבבעלותו המלאה של
13 המערער (להלן – **חברת ניטש**) הגישו את דוחותיהם ונישומם במשרדי פקיד שומה תל-אביב
14 3 (להלן – **פ"ש ת"א 3**). בין המערער וחברת ניטש לבין פ"ש ת"א 3 התנהלו הליכים
15 שומתיים בקשר עם דוחותיהם לשנות המס 2010-2013 (בכל הקשור למערער) ולשנות המס
16 2008-2013 (בכל הקשור לחברת ניטש).

17 2. ביום 8.12.2014 נחתם הסכם שומה בין המערער לבין פ"ש ת"א 3 בקשר עם דוחותיו
18 האישיים של המערער לשנים 2010-2013 (להלן – **הסכם השומה**). על פי ובהתאם להסכם
19 השומה תוקנו גם דוחותיה של חברת ניטש לשנים 2008-2013. המערער היה מיוצג בהליכים
20 השומתיים הנ"ל על ידי רו"ח סער גביש (להלן – **רו"ח גביש**), אשר, בין היתר, היה גם שותפו
21 של המערער בפרויקט משותף לרכישת קרקע בכפר ורדים. פרויקט זה רלוונטי לשנות המס
22 שבערער.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

3. ר"ח גביש עצמו נישום במשרדי פקיד שומה חדרה (להלן – **המשיב**). בעקבות ממצאים שהתגלו למשיב, במסגרת הליכים שומתיים שהתקיימו בעניינו של ר"ח גביש, נבחן תיקו של המערער כמו גם הסכם השומה שלו עם פ"ש ת"א 3. לעמדת המשיב נמצא למערער הפרש הון בלתי מוסבר בסך של כ- 1.6 מיליון ₪ וכן ניכויים שהותרו למערער בהסכם השומה שלא כדין, לפי גישת המשיב.
4. בעקבות פניה של המשיב לרפרנט המקצועי ברשות המיסים, מר אלי חייקה (להלן – **הרפרנט המקצועי**) לפתוח את הסכם השומה, החליט הרפרנט המקצועי, ביום 6.12.2017, להורות על פתיחת הסכם השומה לשנים 2010-2013 בין המערער לבין פ"ש ת"א 3 "עקב שיקול דעת שאינו נכון" של פ"ש ת"א 3 בהסכם השומה ובשומות שיצאו על פיו. בהתאם לכך, הוציא המשיב למערער שומות בצווים לשנים 2010-2013.
5. המערער טוען בערעור זה כנגד הליך הפעלת הסמכות לפתיחת הסכם השומה, נגד ביטול הסכם השומה ונגד השומות שהוציא לו המשיב. עוד טוען המערער להתיישנות ושיהוי. לעמדת המערער, יש להותיר את הסכם השומה על כנו. לחילופין, נטען כי ככל שייקבע כי ניתן היה לפתוח את הסכם השומה, הרי שבמקביל היה על פ"ש ת"א 3 לפתוח את השומות בהסכם עם חברת ניטש שנכרתו במקביל להסכם השומה ובקשר ישיר עמו. בקשה שהוגשה על ידי המערער בעניין זה – לא נענתה כלל על ידי פ"ש ת"א 3 עד למועד הגשת סיכומי הצדדים בערעור.
- רקע עובדתי נדרש:**
6. ביום 26.10.2008 חתם המערער עם ר"ח גביש על הסכם שותפות לרכישת קרקע בכפר ורדים במטרה להקים עליה קניון. בהסכם השותפות נכתב כי לצורך עסקה זו יקימו הצדדים חברה בבעלות משותפת. חברה כזו אכן הוקמה ביום 28.10.2008 – היא חברה נ.י.ט.ש הקניון כפר ורדים בע"מ, ח.פ. 514197029 (להלן – **חברת ניטש הקניון**).
7. בין השנים 2008 ל-2014, מלוא הון המניות של חברת ניטש הקניון הוחזק על ידי חברת ניטש, אשר כאמור נמצאת בבעלותו המלאה של המערער. יצוין, כי החל מיום 28.12.2014, בעל המניות היחיד בחברת ניטש הקניון הוא ר"ח גביש.
8. בהתאם להסכם השותפות בין המערער לבין ר"ח גביש נחתם הסכם לרכישת הקרקע בכפר ורדים על-ידי חברת ניטש הקניון ביום 12.11.2008. אולם, המיזם לא צלח מסיבות שונות וירד לטמיון, והקרקע מומשה ונמכרה על-ידי כונס נכסים בסכום של 5,200,000 ₪ ביום 21.09.2010.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

9. תיק מס ההכנסה של המערער התנהל כל השנים אצל פ"ש ת"א 3. ביום 08.12.2014 נחתם בין המערער לבין פ"ש ת"א 3 הסכם השומה, שנועד להסדרת חובותיו האישיים של המערער לשנים 2010-2013. כאמור, המערער היה מיוצג בהליכים השומתיים, שהסתיימו בסופו של דבר בחתימת הסכם השומה, על-ידי רו"ח גביש.
- כפי שצוין לעיל, כחלק מן ההסכמות מושא הסכם שומה זה, תוקנו במקביל גם דוחות חברת ניטש לשנים 2008-2013. השומות המתקנות על פי ההסכם שודרו למחשב שע"מ על ידי פ"ש ת"א 3 ונשלחו ביום 25.01.2015.
10. תיק מס ההכנסה של רו"ח גביש התנהל כל השנים במשרדי המשיב. במהלך בחינת תיקו של רו"ח גביש סבר המשיב כי נתגלו ממצאים חריגים. המשיב ביקש לעיין בתיקו של המערער וזה הועבר לעיונו על ידי פ"ש ת"א 3 ביום 18.11.2015. המשיב בחן את תיקו של המערער ואת הסכם השומה, וסבר כי קיימים בו מספר ליקויים מהותיים – כגון הפרש הון בלתי מוסבר בסך של 1,638,723 ₪ וניכויים שהותרו שלא כדין.
11. בעקבות ממצאים אלו, פנה המשיב לרפרנט המקצועי וביקש את פתיחת הסכם השומה. כתוצאה מכך, ביום 29.11.2017 התקשר טלפונית מפקח ממשרדי המשיב אל המערער וזימן אותו לדיון – נא ראו הקלטת השיחה הטלפונית הנ"ל (נספח 2 לתצהיר המערער) ותמליל השיחה הנ"ל (נספח 1 לתצהיר המערער). המערער הבהיר בסעיף 3 לתצהירו כי כל שיחותיו בטלפון הנייד שלו מוקלטות באופן אוטומטי. המערער שהה באותה עת בחו"ל, והוסכם כי יתייצב לדיון – שמהותו לא הובהרה למערער באותה שיחה – ביום 5.12.2017 אצל הרפרנט המקצועי, ב"מגדל המס" בקריית הממשלה בתל אביב.
- על פי הנטען, באותו יום שלח הרפרנט המקצועי למערער זימון בכתב לדיון במשרדי המשיב בחדרה (נספח 11 לתצהיר המערער). עמדת המערער כעולה מעדותו בחקירתו הנגדית היא כי הוא לא קיבל לידי את אותו זימון בכתב בזמן אמת, אלא התוודע לקיומו של מסמך כאמור רק בשלב גילוי המסמכים בערעור דנן (עמוד 29 לפרוטוקול מיום 16.12.2018 שורות 27-33).
12. ביום 5.12.2017 התקיים דיון במשרדי הרפרנט המקצועי. המערער כופר בהיות אותו דיון בגדר "שימוע" לצרכי פתיחת הסכם השומה.
- פרוטוקול הדיון לא נחתם על-ידי המערער ולטענתו (ראו סעיף 6 לתצהירו) העתק הפרוטוקול לא נמסר כלל לידי אלא עד לשלב גילוי המסמכים בערעור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

13. למחרת היום, בתאריך 6.12.2017, שלח הרפרנט המקצועי לגב' מיכל טולדנו, פקידת שומה חדרה (להלן – **פקידת השומה**), מכתב ובו החלטתו לפיה מורה הוא על פתיחת הסכם השומה לפי סעיף 147 לפקודה, וזאת עקב "שיקול דעת שאינו נכון" של פ"ש ת"א 3 בעריכת הסכם השומה ובשומות שהוצאו למערער על פי אותו הסכם (נספח 5 לתצהיר המערער).
- הרפרנט המקצועי ציין במכתבו הנ"ל כי הוא מסמיך את פקידת השומה, את סגנה מר אוסאמה אעלימי, את הרכז מר סמי גרא (להלן – **הרכז**) ואת המפקח מר חסן מחאמיד – לערוך כל חקירה הנוגעת לעניין הנדון וליתן כל צו הנובע מכך.
- עוד באותו יום, 6.12.2017, שלח הרכז למערער הזמנה בדואר אלקטרוני לדיון לפתיחת שומותיו לשנים 2010-2013, שנקבע ליום 17.12.2017 וכן דרישה להמצאת מסמכים רבים, אותם נדרש המערער להמציא למשיב בתוך שבוע ימים, עד ליום 13.12.2017 (נספח 6 לתצהיר המערער).
14. ביום 19.12.2017 התקיים דיון במשרדי המשיב בפני הרכז, אשר אליו התייצב ב"כ המערער, עו"ד יוסי רומנו (מוצג מש/16). בדיון זה, טען המערער כנגד החלטת הרפרנט המקצועי בנימוק כי הסכם השומה נחתם מול הגורמים המקצועיים בפ"ש ת"א 3, לאחר דיונים שנמשכו כשנתיים, וכי המשיב אינו משמש כערכאת ערעור על פ"ש ת"א 3. כמו כן, גרס המערער להתיישנות בשל חלוף המועדים לפתיחת הסכם השומה.
- במקביל ובאותו יום, 19.12.2017, שלח ב"כ המערער לפ"ש ת"א 3 בקשה לפתיחת השומה בהסכם של חברת ניטש לפי סעיף 147(א) לפקודה. במסגרת בקשה זו, ביקש המערער, כי ככל שייפתח הסכם השומה בעניינו על-ידי המשיב, הרי שמן הדין לפתוח גם את שומותיה של חברת ניטש (נספח 9 לתצהיר המערער).
- יצוין, כי על אף אותה בקשה ועל אף החלטה שניתנה על ידי במסגרת ישיבת קדם המשפט מיום 2.5.2018 בדבר מתן החלטה על ידי פ"ש ת"א 3 בבקשת המערער לפתיחת השומה לפי סעיף 147 לפקודה בעניינה של חברת ניטש – באופן תמוה עד מאוד, לא ניתנה החלטה כזו על ידי פ"ש ת"א 3 נכון למועד הגשת סיכומי הצדדים ואף לא הוגשה לתיק בית המשפט כל הודעה מטעם המשיב בעניין מתן החלטה כזו עד למועד כתיבתו של פסק דין זה.
15. ביום 27.12.2017 שלח המשיב לב"כ המערער את נימוקי השומות בצווים לאחר פתיחת הסכם השומה (נספח 12 לתצהיר המערער). על פי השומות בצווים הנ"ל הוסיף המשיב למערער הכנסות נוספות, כגון משכורת אישה וזקיפת ניכויים מסוימים שהותרו שלא כדין, וכן התווסף להכנסתו החייבת הפרש ההון הבלתי מוסבר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

השתלשלות ההליכים בערעור:

- 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
 - 27
 - 28
 - 29
 - 30
16. במסגרת שתי ישיבות קדם המשפט שהתקיימו בערעור זה בתאריכים 2.5.2018 ו- 26.06.2018 העלה המערער טענת ההתיישנות, אשר אותה ביקש לברר בנפרד וטרם הדיון בערעור לגופו. נוכח בקשה זו, הצעתי לצדדים, כי ככל שלא קיימת מחלוקת עובדתית בין הצדדים בסוגיית ההתיישנות, ישקלו להסתפק בהגשת מסמכים וראיות בכתב ביחס לשאלת ההתיישנות. המערער נתן הסכמתו להצעה זו וסבור היה כי ניתן לסכם בטענת ההתיישנות לאור העדר מחלוקת עובדתית. ב"כ המשיב ביקשה שהות על מנת לגבש עמדתה בעניין הצעת בית המשפט.
- בסימו של הדיון מיום 26.6.2018 נדרש המשיב למסור הודעה בעניין זה עד ליום 5.7.18. בנוסף, נקבעו מועדי הוכחות לשמיעת הראיות בערעור כולו, וכן נקבע כי לאחר הגשת עמדת המשיב תינתן החלטה בעניין הגשת תצהירי עדות ראשית מטעם הצדדים.
17. הודעה בעניין טענת ההתיישנות וההצעה הדיונית שהוצעה - לא נמסרה על-ידי המשיב עד למועד שנקבע. חלף ההודעה, הגיש המשיב בקשה להארכת מועד להגשת הודעתו, בנימוק כי הצדדים מנהלים מו"מ לצורך הגעה להסדר כולל בערעור. למשיב ניתנה ארכה עד ליום 5.8.2018 ובמקביל, נקבעו באותה החלטה מועדים להגשת תצהירי עדות ראשית מטעם הצדדים - ככל שהמשיב לא יסכים להצעת בית המשפט.
18. אלא שגם במועד המוארך, קרי: 5.8.2018 לא הגיש המשיב הודעתו בעניין ההצעה להסדר הדיוני בסוגיית ההתיישנות.
19. בהחלטה מיום 3.10.2018 צוין כי המשיב לא הגיש הודעתו כאמור, וכן צוין בנוסף כי טרם הוגש תצהיר עדות ראשית מטעם המערער (אשר המועד להגשתו היה עד ליום 2.10.18). לפנים משורת הדין, ניתנה למערער שהות להגיש תצהיר עדות ראשית מטעמו עד ליום 07.10.2018.
20. ביום 4.10.2018 הגיש המערער הודעה במסגרתה התנצל על העיכוב בהגשת תצהיר מטעמו, וציין כי הגשת התצהיר התעכבה עקב המתנתו לתשובת פ"ש ת"א 3 לבקשתו לפתיחת השומה לחברת ניטש.
21. המערער הגיש את תצהיר העדות הראשית מטעמו ביום 07.10.2018. משכך, ניתנה ביום 7.10.2018 החלטה המורה למשיב להגיש תצהיר עדות ראשית מטעמו עד למועד המקורי שנקבע, קרי - עד ליום 02.12.2018. כמו כן, החלטה זו קבעה כי בהיעדר הסכמות בין הצדדים, ראיות באשר לשאלת ההתיישנות תשמענה במסגרת דיון ההוכחות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 **תצהיר עדות ראשית מטעם המשיב לא הוגש עד למועד שנקבע, ואף לא הוגשה כל בקשה**
- 2 **להארכת מועד.** ביום 12.12.2018, כאשר מועד ההוכחות קבוע ליום 16.12.2018 ונותר יום
- 3 עבודה אחד עד לדיון ההוכחות (כאשר ימים 14 ו- 15 לחודש דצמבר 2018 הינם ימי שישי
- 4 ושבתי) – ובהעדר כל תצהיר או בקשת ארכה מטעם המשיב, ניתנה על ידי החלטה לפיה
- 5 משלא הוגשו תצהירים מטעם המשיב – מוחזק הוא כמי שוויתר על הגשת תצהיר עדות
- 6 ראשית מטעמו, על כל המשתמע מכך.
- 7 **המשיב הגיש בקשה ביום 13.12.2018 להורות על ביטול ההחלטה מיום 12.12.2018 ועל**
- 8 **דחיית מועד דיון ההוכחות.** במסגרת בקשה זו טענה ב"כ המשיב כי בשל טעות אנוש
- 9 במשרדה, נשמט התיק מרישומיה. ב"כ המשיב טענה כי יש להיעתר לבקשתה על מנת
- 10 למנוע עיוות דין ונזק אפשרי לקופת המדינה. עוד צוין, כי השתת הוצאות על המשיב תביא
- 11 לפיצוי ראוי בגין השחתת הזמן השיפוטי וביטול זמנו של המערער.
- 12 המערער התנגד לבקשה זו.
- 13 **בהחלטה שניתנה על ידי ביום 13.12.2018 דחיתי את בקשת המשיב מן הטעם שלא ניתן**
- 14 **לקבל את נימוקי המשיב כעילה לדחייתם של שני מועדי הוכחות שנקבעו זה מכבר בנוכחות**
- 15 **המשיב ובאת כוחו.** עוד נקבע כי אין להשלים עם התנהלות לפיה המשיב אינו בודק כלל את
- 16 יומן הדיונים פרק זמן ראוי מראש, ואף לא רושם דיונים ומועדים שנקבעו בנוכחותו. על כן
- 17 נקבע כי ההחלטה מיום 12.12.2018 נותרת על כנה ולמשיב שמורה הזכות לחקור את
- 18 המערער על תצהירו.
- 19 **הצדדים התייצבו לדיון ההוכחות ביום 16.12.2018. מטעם המשיב התייצבו פקידת**
- 20 **השומה, סגן פקידת השומה וכן הרכז.** יצוין, כי הרפרנט המקצועי לא הגיע לדיון, על אף
- 21 העובדה כי הוא הגורם המרכזי בעניין קבלת ההחלטה לפתיחת הסכם השומה.
- 22 **במעמד זה, חזרה ב"כ המשיב על בקשתה לדחות את דיון ההוכחות.** לא למותר לציין, כי
- 23 **המשיב לא ביקש כלל להעיד את עדיו בעדות ראשית בעל-פה, אלא אך עתר לדחיית מועדי**
- 24 **ההוכחות.**
- 25 **פקידת השומה השמיעה אף היא טענות על כך שהמשיב עצמו פנה לפרקליטות מספר פעמים**
- 26 **לצורך היערכות להכנת תצהירים בתיק, פניות שלא נענו, וכן נטען כי התיק "נפל בין**
- 27 **הכיסאות".**
- 28 **המערער חזר והתנגד לבקשת המשיב וטען כי יש לדחותה.**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

1 לאחר שמיעת טיעוני הצדדים, החלטתי לדחות את בקשת המשיב. החלטתי מפורטת
2 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.2018 בעמודים 11-14.

3 בתמצית יאמר, כי נתתי משקל למספר פגמים שנפלו בהתנהלות המשיב וביניהם העובדה
4 כי מדובר בהליך של פתיחת שומה בהסכם; שפתיחת הסכם השומה נדרשה על-ידי פקיד
5 שומה אחר – הוא המשיב; היעדר התייחסות מצד פ"ש ת"א במסגרת נימוקי השומה
6 לסיבות לפתיחת הסכם השומה; האופן החפז והלא תקין שבו נעשה הליך פתיחת השומה,
7 לרבות היעדר מסירת הודעה מתאימה למערער וכאשר נותרו ימים ספורים לתום תקופת
8 ההתיישנות. על כן, מסקנתי היתה כי את הטיעון המושמע מפי המשיב בדבר האיזון הנדרש
9 בין הגעה לשומת מס אמת והאפשרות לפגיעה בקופת הציבור קשה לקבל בנסיבות העניין
10 כנימוק לעניין ביטול ההוכחות, ועל כן קבעתי כי באיזון הראוי בין זכויות הצדדים, אין
11 מקום להסתפק בהשתתף הוצאות בכדי לכפר על מחדלי המשיב.

12 **לפיכך, החלטתי מיום 12.12.2018 נותרה בעינה.**

13 בנסיבות האמורות, התקיימה חקירתו הנגדית של המערער ע"י ב"כ המשיב ובהיעדר עדים
14 נוספים, ניתן צו לסיכומים.

15
16 **תמצית טענות המערער:**

17
18 26. הרפרנט המקצועי החליט לפתוח את השומה בהסכם לפי סעיף 147(א) לפקודה כחודש
19 ימים בלבד טרם תום תקופת ההתיישנות. הפעלת סמכות זו נעשתה בניגוד להנחיית רשות
20 המיסים מיום 22.02.2016, אשר מבהירה במפורש כי אין לנקוט הליכי שומה בחודשיים
21 האחרונים לתקופת ההתיישנות (להלן – **ההנחיה**). אכן, מדובר בהנחיה אשר מתייחסת
22 לשומות בשלב א', אך הרציונל הטמון בה, רלוונטי ביתר שאת במקרים של פתיחת שומה
23 שנערכה בהסכם. לא הייתה כל הצדקה לשימוש החפז בסעיף 147(א) לפקודה, קל וחומר
24 כאשר לא התגלו נתונים חדשים, אשר לא עמדו לנגד עיני פ"ש ת"א 3.

25
26 27. מדובר בניסיון להשתמש בסעיף 147(א) לפקודה כדי לעקוף את תקופת ההתיישנות שבדין.
27 התיק היה מונח לפני המשיב עוד משנת 2015, אולם הוא לא פעל – באופן יזום או ע"י פ"ש
28 ת"א 3 – כדי להאריך את תקופת ההתיישנות בהתאם לסעיף 145(א) לפקודה ולשום את
29 המערער בתוך התקופה. כמו כן, המשיב אינו הגורם המוסמך לפנות למנהל לפי סעיף
30 147(א) לפקודה, שכן העברת התיק אליו בשנת 2015 לא נעשתה לצמיתות, והסמכות נותרה
31 בידי פ"ש ת"א 3. על כן, סמכותו הייתה אך לשום את המערער בתוך תקופת ההתיישנות
32 בלבד.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

28. לא התבצע למערער שימוע כדין טרם ההחלטה על פתיחת השומה בהסכם. ההזמנה לשימוע נעשתה בחטף – בשיחת טלפון כאשר המערער שהה בחו"ל – ומבלי שנאמר למערער כי הוא מוזמן לשימוע לפני פתיחת הסכם השומה, ומבלי שיכול היה להיעזר בבא-כוחו (ראו תמלול השיחה בין המערער למשיב מיום 29.11.2017 – נספח 1 לתצהיר המערער). הזימון בכתב לשימוע מיום 29.11.2017 לא נמסר כלל למערער בזמן אמת והגיע לידי רק בשלב גילוי המסמכים בערעור (ראו עמ' 30 שורה 1-6 לפרוטוקול דיון ההוכחות). המערער טען בתצהירו כי פרוטוקול הדיון מיום 05.12.2017 לא משקף את דבריו (ראו גם עמ' 27 שורה 15-22 לפרוטוקול), וזה אף לא נחתם על-ידו. מדובר למעשה "בעלה תאנה" של המשיב, אשר כל מטרתו הייתה למנוע הבנה או הכנה של המערער לקראת השימוע.
29. לגופו של עניין, אין למנהל עילה לפתיחת הסכם השומה. בהתאם להחלטת הרפרנט המקצועי, עולה כי הנימוק לפתיחת השומה הוא טעות בשיקול הדעת של פ"ש ת"א 3. אולם, טעות כזו אינה באה במסגרת המקרים החריגים המצדיקים את פתיחת הסכם השומה, שכן הסכם זה אינו מנוגד לעמדת רשות המיסים או להלכות מפי בית המשפט העליון, לא כל שכן כאשר המערער פעל בתום לב. מדובר בהסכם שומה סטנדרטי, ללא מורכבות וללא השפעות רחב.
30. המשיב לא הרים את נטל ההוכחה להוכיח את מהות הטעות, או מדוע קיימת הצדקה חריגה לפתיחת הסכם השומה. המשיב לא טרח לצרף את פ"ש ת"א 3 להליך או לקבל את עמדתו – דבר שהיה יכול לשפוך אור על נסיבות כריתת הסכם השומה. לעומתו, המערער הצליח בחקירתו הנגדית להוכיח כי ההפסדים והניכויים שהותרו במסגרת הסכם השומה היוו פשרה הדדית בינו ובין פ"ש ת"א 3, לרבות ויתורים מצידו של המערער בתיק של חברת ניטש (עמ' 23 לפרוטוקול שורות 7-17).
31. החלטת הרפרנט המקצועי כמו גם השומות שהוציא המשיב ניתנו ללא שקידה ראויה. דרישת המשיב להמצאת מסמכים רבים מיום 6.12.2017, מוכיחה כי בעת קבלת ההחלטה לפתוח את הסכם השומה, ובעת קביעת השומה החדשה, לא עמדו לנגד עיניהם של הרפרנט המקצועי או המשיב כל המסמכים הרלוונטיים הנדרשים, ולא היו בפניהם מלוא העובדות והתשתית הראייתית על מנת להפעיל שיקול דעת מעמיק בעניינו של המערער. גם שאלותיה של ב"כ המשיב בחקירתו הנגדית של המערער, מעלות כי לא היה בידי המשיב כל ידע לגבי הליכי השומה שהתנהלו בפ"ש ת"א 3.
- לכל אלו, יש להוסיף כי מדובר בהחלטה חפוזה, אשר נעשתה בתוך כחודש ימים – אף על פי שמשא ומתן לכריתתו של הסכם השומה עצמו נוהל במשך למעלה משנתיים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

32. פתיחת הסכם השומה בענייננו היא ניסיון לכפר על טעויות שעשה המשיב בהסכם השומה
אליו הגיע עם רו"ח גביש, או כי מדובר בניסיון להפעיל לחץ על רו"ח גביש שיחזור בו
מהערעור שהגיש לבית משפט זה. לא זו אף זו, המשיב לא ציין כלל באוזני בית המשפט כי
הגיע להסכם עם רו"ח גביש ולא סתר את טענות המערער בנדון.

5 תמצית טענות המשיב בסיכומיו:

33. בעת בדיקת תיקו של רו"ח גביש, גילה המשיב כי ממצאים מהותיים לא באו לידי ביטוי
בהסכם השומה. מדובר למעשה בהפסדים והוצאות אשר נדרשו שלא כדין, ושחלקם לא
היו צריכים להידרש בתיקו האישי של המערער, אלא בתיק של חברת ניטש הקניון. כך
למשל, נדרשו הפסדים בגין מכירת הקרקע, בעוד שמדובר בהפסד של חברת ניטש הקניון,
המהווה אישיות משפטית נפרדת מהמערער; ניכוי הוצאה של "גניבות מספק" נדרש
פעמיים – גם על-ידי רו"ח גביש וגם על-ידי המערער; הוצאות משפטיות והפסד גניבות
מספק לא נתמכו באסמכתאות מתאימות; קיימת תוספת הכנסה ממשכורת המערער
וממשכורת אישה; קיים הפרש הון בלתי מוסבר ועוד.
- לטענת המשיב, המערער לא גילה למפקח בפ"ש ת"א 3 את מלוא המידע, והדבר הוא
שהוביל לטעויות הקריטיות. משכך, הייתה על המשיב החובה, ולא רק הזכות, לפעול
לתיקון הטעות על-ידי פנייה אל הרפרנט המקצועי לצורך פתיחת השומה. החלטת הרפרנט
התקבלה על סמך מלוא המידע הרלוונטי, אשר הוצג לו במכתבו של המשיב (האוחז 25
עמודי נספחים).
34. המשיב לא זקוק היה לסעיף 145(א)(2) לפקודה לצורך הארכת תקופת ההתיישנות, שכן
סעיף זה חל רק כאשר המשיב טרם הוציא שומה שלב א', ובדומה, סעיף 152(ג) חל רק
כאשר המשיב טרם הוציא שומה שלב ב'. בענייננו של המערער, השומות כבר הוצאו ולכן,
למשיב לא הייתה סמכות להאריך את המועד לפי הסעיפים הנ"ל, אלא אך ורק לפנות
למנהל בבקשה כי יעשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 147(א)(1) לפקודה.
35. בפסק הדין ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' יגאל צבי אייזינגר (פורסם בנבו,
10.05.2015) (להלן – עניין אייזינגר) נקבע כי טעות מהותית בעריכת הסכם השומה,
הפוגעת בצורה משמעותית בעקרון העל של גביית מס אמת ושוויון לפני החוק, מהווה סיבה
מספקת עבור המנהל להורות על פתיחת השומה לפי סעיף 147(א)(1) לפקודה.
- הטעות שנעשתה בענייננו עלולה לגרום לנזק כלכלי רב ביותר לקופת המדינה, ועל כן
הצדיקה את פתיחת השומה, בהתאם להלכה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

36. הדוחות לשנות המס 2010-2011 לא התיישנו במועד קבלת ההחלטה. בהקשר זה מפנה
המערער להנחיית רשות המיסים, אך מתעלם מכך שהנחיה זו חלה אך ורק על שומות שלב
א'. ההנחיה קובעת כי במקרים חריגים, ובאישור הרפרנט המקצועי, יוכל המפקח לערוך
שומה גם אם נשארו פחות מחודשיים עד למועד סיום תקופת ההתיישנות, לרבות בעת
טיפול בתיקים קשורים שמהם עולים ממצאים משמעותיים המצדיקים טיפול בתיק
המועד להתיישנות. יש לראות, בבחינת קל וחומר, את ההנחיה כמתירה טיפול בתיק המועד
להתיישנות, המצוי בשלב ג', גם אם נותרו פחות מחודשיים למועד ההתיישנות.

37. המערער זומן לשימוע כדין. מתמליל השיחה בין המערער לבין המפקח מטעם המשיב עולה
כי המפקח ביקש מהמערער מספר פקס לצורך שליחת ההזמנה בכתב, אך המערער לא סיפק
מספר פקס. עם זאת, הליך השימוע התנהל כדין ובמסגרת המועדים הקבועים בפקודה,
ולמערער ניתנה האפשרות לשטוח את מלוא טענותיו בפני המפקח.

דיון והכרעה:

א. התשתית המשפטית:

38. סעיף 147 לפקודה עוסק ב"סמכות המנהל לעיין ולתקן" ונקבע בו כדלקמן:

"(א) (1) המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה
המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א)
או 152(ג) לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום
שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל
הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד השומה, ומשקיבל את הפרוטוקול
רשאי הוא לערוך כל חקירה שתראה לו, או להביא לעריכת חקירה
כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו
שיראה לו;"

39. בהתאם לסעיפים 145(א)(2) ו-152(ג) לפקודה, בנוסחם מלפני תיקון 211 (משנת 2015) –
שהוא הדין הרלוונטי לשנות המס שבערער (2010-2013) – רשאי פקיד השומה להוציא
לנישום שומה בתוך 3 שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח, ובאישור מנהל רשות
המיסים – בתוך 4 שנים מתום שנת המס בה הוגש הדו"ח, ולגבי שומה בצו אף בתוך שנה
ממועד הגשת השגה, לפי המאוחר. בהתאם לסעיף 147(א)(1) לפקודה, רשאי המנהל,
מיוזמתו או לפי בקשת הנישום, לפתוח את השומה לאחר שנה מתום תקופת ההתיישנות,
או מתום המועד המוארך, ככל שהוארך.

40. סעיף 147 לפקודה מהווה חריג לעקרון סופיות השומה. המטרות שבבסיס סעיף זה הן
שתיים:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 האחת, הבטחת שוויון בין נישומים וגביית מס אמת, והשנייה, מניעת פגיעה בקופה
- 2 הציבורית עקב טעויות מקצועיות של פקיד השומה. סעיף זה מיועד למעשה ליצור מנגנון
- 3 של בקרה ופיקוח על החלטות פקיד השומה, במטרה לשמור על התקינות המנהלית **[עניין**
- 4 **אייזינגר, בפס' 30-31 ; ע"מ (מחוזי ת"א-יפו) 62697-12-13 אילן שילוח נ' פקיד שומה ת"א**
- 5 **1, בפס' 66-68 (פורסם בנבו, 18.10.2017) (להלן – עניין שילוח) ; ע"א 7726/10 מדינת**
- 6 **ישראל נ' איתמר מחלב- רו"ח ועו"ד, בפס' ה לפסק דינו של כב' השופט רובינשטיין, ופס'**
- 7 **26 לפסק-דינו של כב' השופט דנציגר (פורסם בנבו, 16.10.2012) (להלן – עניין מחלב)].**
- 8 41. סעיף 147 לפקודה אינו מפרט את העילות אשר בגינן מוסמך המנהל לפתוח שומה. נקודת
- 9 המוצא היא כי קיימת לרשות סמכות רחבה לעיין מחדש בהחלטה מנהלית שנתנה, ואין
- 10 סיבה לתחום את גבולותיה למקרים מוגדרים מראש **(עניין אייזינגר, בפס' 27)**. סמכות זו
- 11 מקימה חשש לפגיעה אפשרית בזכויות הנישום, ומשכך היא כפופה – ככל החלטה מנהלית
- 12 – למבחני הסבירות והמידתיות, הבאים לידי ביטוי **במבחן איזון האינטרסים**. מבחן זה,
- 13 מטרתו לאזן בין האינטרסים הציבוריים, עליהם אמונה הרשות, ובין האינטרסים של
- 14 הנישום **(עניין אייזינגר, בפס' 35)**.
- 15 42. במקרים בהם מדובר בשומה אשר נערכה בהסכם, הכלל הוא כי השימוש בסעיף 147
- 16 לפקודה ייעשה **במשורה ובמקרים חריגים בלבד (עניין אייזינגר, בפס' 37 ; עניין שילוח,**
- 17 **בפס' 68, 96 ; עניין מחלב, בפס' ג, ו, ט)**.
- 18
- 19 לשימוש חריג זה נדרשת **הצדקה מיוחדת**, וזאת עקב ציפייתו הסבירה של הנישום שחבות
- 20 המס בעניינו היא סופית – ושעל סמך ההסכם הוא עלול לשנות מצבו לרעה. חובת ההגינות
- 21 המוטלת על הרשות, דורשת מהמנהל לפתוח הסכם שומה רק לאחר ביצוע איזון ראוי בין
- 22 כלל השיקולים, הנסיבות והנוק שעלול להיגרם לנישום, ולאחר שראה כי קיימות הצדקות
- 23 משמעותיות המטות את הכף לטובת פתיחת הסכם השומה **(עניין אייזינגר, בפס' 27 ; עניין**
- 24 **מחלב, בפס' ה, 34-36)**.
- 25 בין שיקולים אלו, על המנהל לבחון גם את הפער בין המס ששולם למס הנכון, ציפיותיו
- 26 הסבירות של הנישום, השלכות רוחב אפשריות ומהות הסוגיה המתעוררת (פס' 2 לחוזר
- 27 מס הכנסה 4/00 מיום 23.02.2000).
- 28 נא ראו עמדת כבוד השופט ג'ובראן בע"א 976/06 **דן מרום נ' נציבות מס הכנסה-פקיד**
- 29 **שומה באר-שבע (פורסם בנבו, 06.11.2008), בפס' 39 :**
- 30
- 31 **"מרגע ששומה הפכה לסופית לנישום קיים אינטרס להסתמך על השומה,**
- 32 **ופתיחת שומה זאת על ידי הנציב תיעשה רק כאשר השיקולים והאינטרסים**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

הציבוריים יצדיקו פגיעה בהסתמכות זו. את האיזון יש לבצע על רקע כלל הנסיבות, ובהן אינטרס ההסתמכות של הנישום על סופיות השומה, הנזק שנגרם לנישום או שעלול להיגרם לו כתוצאה מפתיחת השומה, מהותו של האינטרס הציבורי שאנו מבקשים לקדם, וכמובן נסיבות פתיחת השומה המבוקשת. במהותו איזון זה הינו אותו איזון שנקבע בעבר על ידי בית המשפט בנוגע לשינוי החלטה מינהלית..."

ראו גם עמדת כבוד השופט ע. פוגלמן בעניין מחלב, אשר מייצגת את עמדת הרוב בפסק הדין הנ"ל לפיה:

"מסכים אני עם חבריי כי את סמכותו של נציב מס ההכנסה הקבועה בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: הפקודה) לעיין מחדש בשומה שבהסכם, יש לפרש בצמצום ולאפשר הפעלתה רק במקרים חריגים. עם זאת, אני סבור כי גישתו של חברי השופט י. דנציגר מצמצמת יתר על המידה את גבולות התפרשותה של הסמכות. סמכות הנציב לפי סעיף 147 לפקודה לעיין מחדש בשומות נועדה לפקח על פעילותם של פקידי השומה השונים ולבקרה, במטרה להביא לגביית מס אמת ולשמור על השוויון בפני החוק. שיקולים אלה יפים גם כאשר מדובר בשומה מוסכמת. במקרה אחרון זה, להסתמכות הנישומים על שומה שבהסכם - להבדיל משומה עצמית או שומה לפי מיטב השפיטה - יש ליתן משקל רב יותר. הדבר נגזר מחובת ההגינות של הרשות כלפי הפרט שעיומו נכרת ההסכם, ומתחייב גם כדי למזער פגיעה באמון של נישומים עתידיים שעלולה לסכל את הנכונות להתקשר בהסכמי פשרה דומים בעתיד. על כן, כפי שצינו חבריי, הפעלת הסמכות צריכה להיעשות במקרים חריגים בלבד, ולאנטרס ההסתמכות יש ליתן משקל משמעותי וממשי."

ברי אפוא כי לא בכל מצב שבו מתגלה טעות של פקיד השומה, תופעל סמכות הנציב לפי סעיף 147 כדי לתקנה, והדבר אף עולה בבירור מההנחיות הפנימיות של הרשות עצמה. " [ההדגשות אינן במקור – א.ו.]

43. חוות הדעת המרכזית והמקיפה בעניין אייזינגר ניתנה על ידי כבוד השופט מ. מזוז, אשר סקר את הפסיקה, לרבות בעניין מרום ובעניין מחלב, ולמעשה ניתן לומר כי כבוד השופט מזוז תמך בעמדת הרוב בעניין מחלב, כפי שבאה לידי ביטוי בפסק דינו של כבוד השופט פוגלמן (ראו פסקה 40 וכן פסקה 56 לפסק דינו של כבוד השופט מזוז).

יוצא אפוא, כי בעניין אייזינגר נקבע, בדומה לעניין מחלב כי:

"גם מבחינת התכליות של סעיף 147, אין הצדקה לקבוע דין שונה לשומה בהסכם מהדין החל על כל שומה אחרת. זו גם זו טענות פיקוח לשם הבטחת מינהל תקין, אחידות, שוויון בפני החוק וגביית מס אמת. על כן מובן מאליה שאין להחריג שומה בהסכם מגדר הסמכות לפי סעיף 147, אף כי יש מקום להבחין בין סוגי השומות לענין שיקול הדעת, קרי - לענין מקומה של נקודת האיזון שבין תכליות הסמכות לבין שיקולי הסופיות וההסתמכות, כאשר האחרונים מקבלים משקל נוסף מקום בו מדובר בשומה בהסכם. אין ספק כי כאשר השומה נערכה בהסכם עם פקיד שומה, אינטרס ההסתמכות של הנישום הוא בעל משקל רב יותר מאשר במקרה של שומה עצמית או שומה לפי מיטב שפיטה. לכן נדרשת "הצדקה מיוחדת" (כלשון חוזר מס הכנסה מס' 4/2000, סעיף 2 שם) כדי לפתוח שומה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

שבהסכם, וממילא המקרים שבהם יעשה שימוש בסמכות לגבי שומה בהסכם
יהיו חריגים. " [ההדגשות שלי – א.ו.]

44. בהתאם, הפסיקה אף דנה בשאלה האם די ב"טעות" כדי להצדיק את הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 לפקודה. ההלכה הפסוקה הכירה במידה **מצומצמת** באפשרות של פתיחת שומה בהסכם בשל טעות מהותית.

טעות משפטית מקצועית חמורה עשויה להוות הצדקה להפעלת סמכותו של המנהל לפי סעיף 147 לפקודה. אכן, ייתכנו מקרים שבהם פקיד השומה התרשל בתפקידו, לא בדק כדבעי את נתוני הנישום, או שנפל פגם בשיקול דעתו. במצב דברים זה, אין הדעת סובלת שהרשות תיאלץ להשלים עם המצב העובדתי שנוצר ותשאיר אותו כמות שהוא, תוך פגיעה ממשית באינטרס הציבור או בקופת המדינה (עניין אייזינגר, בפס' 46; עניין מחלב, בפסקה ז, בפס' 27). ואולם, לא דין טעות בהיסח דעת כדין טעות בשיקול הדעת, כך שזו שהאחרונה עלולה לקשור את הרשות בהחלטתה.

ראו לעניין זה דברי כבוד השופט בך בע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, ת"א, לז' (1) 337, בפס' 8-9 (1983):

"נראה לי, כי במקרה דנן ניתן להגדיר את ה"טעות" הנטענת ביחס להחלטת הפקיד המוסמך מטעם המשיב מיום 3.11.76 בשלושה אופנים, והם: א. החלטה הנוגדת את החוק או שבצורה אחרת יש בה בעליל משום חריגה מסמכות; ב. החלטה, שמקורה בטעות משרדית טכנית, שנעשתה בהיסח הדעת; ג. החלטה, שיש בה משום משגה, במובן זה שהפקיד יישם בצורה בלתי נכונה או בלתי נכונה את המדיניות של משרדו או השתמש בשיקול-דעתו באופן בלתי סביר... לגבי שני סוגי ההחלטות הראשונים, המוזכרים לעיל, תוכלנה רשויות הציבור בדרך כלל לחזור בהן מההחלטה המוטעית או הנוגדת את החוק ולגרוס למתן החלטה אחרת תחתיה; ואילו לגבי ההחלטה מהסוג השלישי, היינו זו שיש בה משום "משגה" בשיקול הדעת בלבד - שאני. כאן תהיה הרשות בדרך כלל קשורה בהחלטתה, ובמיוחד כאשר האזרח הספיק כבר לפעול על-פי ההחלטה המקורית." (ההדגשות אינן במקור – א"ו).

45. כאן המקום להדגיש, כי פתיחת הסכם שומה בעילה של טעות תיבחן פרטנית, לפי נסיבותיו של כל מקרה, ובהתאם לסוגיה המתעוררת. אל לו לבית המשפט להעביר את המסר שעילת הטעות תתקבל תמיד ככזה ראה וקדש:

"יש לייחס משקל הולם לקיומה של הוראת חוק מיוחדת, המעניקה למנהל סמכות לבחון מחדש הסכמי שומה, וזאת בנוסף על ההסמכה הכללית הנתונה לו מכוח כללי המשפט המנהלי. משמעות הדברים הלכה למעשה היא כי אין לצמצם יתר על המידה את העילות והנסיבות המצדיקות פתיחת שומה המעוגנת בהסכם מכוח סעיף 147 לפקודה. אדגיש: הסכם השומה אינו נתון לחסדיו של המנהל, ברצותו יאשר וברצותו יתנער. סוף סוף הסכמים יש לכבד, וקשה להלום מציאות שבה נישומים שרויים בחוסר ודאות. יתר על כן, יש להיזהר מעידודה של התנהלות רשלנית מצד פקידי שומה, מתוך הנחה שבין כה וכה מעוות יוכל לתקון.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 אולם בה בעת, יש להיזהר מהצבת דרישות סף גבוהות, אשר תצמצמנה את
2 סמכותו של המנהל מכוח סעיף 147 לפקודה למצבים "חריגים שבחריגים
3 ונדירים ביותר" (כדעתו של השופט דנציגר בעניין מחלב, פסקה 37 לפסק הדין),
4 באופן שעלול לרוקן מתוכן של ממש את פועלו של הסעיף. (דברי כבוד השופט
5 סולברג בעניין אייזינגר, בפס' 6).
- 6
7 46. על מנת לקבוע כי קיימת הצדקה לפתיחת הסכם השומה לפי סעיף 147, על בית המשפט
8 לקבוע תחילה כי אמנם נעשתה טעות, ולעמוד על טיבה ועל חומרתה. לאחר מכן, וככל
9 שייקבע כי אכן התרחשה טעות מהותית, יבחן בית המשפט האם לאור כל הנסיבות
10 והשיקולים הנוספים, טעות שכזו מצדיקה את פתיחת הסכם השומה (עניין שילוח, בפס'
11 62). במסגרת שיקולים אלו יש למנות בראש ובראשונה את אינטרס ההסתמכות של הפרט
12 ואת הפגיעה הצפויה בו. אומנם, יש גם לתת משקל ממשי לעובדה כי קיימת הוראת חוק
13 פוזיטיבית – היא הוראת סעיף 147 לפקודה – המאפשרת למנהל לעיין מחדש בהחלטת
14 פקיד השומה. הוראה זו עשויה להסיט את 'מרכז הכובד' של מבחן איזון האינטרסים
15 ולרכך במעט את אינטרס ההסתמכות של הנישום – ואולם היא אינה מאינת אותו (ראו
16 דברי כבוד השופט סולברג בעניין אייזינגר, בפס' 6-7).
- 17 47. לא למותר להוסיף ולציין, כי ככלל – נטל השכנוע בערעורי מס מוטל על כתפי המערער [ע"א
18 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, בפס' 33 (26.08.2014)].
- 19 עם זאת, בכל הקשור לנימוקים וההצדקה לפתיחת הסכם השומה – לטעמי, מוטל על
20 המשיב הנטל להצדיק את פתיחת הסכם השומה. על המשיב להרים את הנטל להוכיח כי
21 הפעיל כדין את הסמכות לפתוח את השומה בהסכם וכי התקיימו נסיבות חריגות
22 המצדיקות את פתיחת הסכם השומה.
- 23 ראו: עניין שילוח בפסקה 59 לפסק דינו של כבוד השופט ה. קירש; וכן ראו החלטתו של
24 כבוד השופט מ. אלטוביה בעמ"ה 1192/02 דנהאז ייזום והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה
25 תל אביב יפו 1 (במסגרת החלטה בבקשה מקדמית לקבלת הערעור על סף (17.7.2015)).
- 26 48. טרם שאתייחס באופן פרטני למקרה הנדון בפני, יש מקום לציין את דבר קיומו של חוזר
27 מס הכנסה 4/2000 – מקצועית/משפטית שעניינו "הפעלת סמכות לפי סעיף 147 לפקודת
28 מס הכנסה" מיום 23 לפברואר 2000 (מיסים יד/ג-7) (להלן – חוזר מ"ה 4/2000).
- 29 מטרתו של חוזר מ"ה 4/2000, כעולה מסעיף 1 לו היא ריענון הנהלים להפעלת הסמכות על
30 פי סעיף 147 לפקודה כפי שנקבעו בחוזר מס הכנסה 29/92 ומתן דגשים לנושאים שונים
31 הקשורים בהפעלת סמכות זו, כמו גם הצגת עדכוני חקיקה ופסיקה בהקשרו של סעיף 147.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

49. סעיף 2 לחוזר מ"ה 4/2000 קבוע כי:

"...יש להפעיל סמכות זו לאחר שיקול דעת מעמיק תוך לקיחה בחשבון של שיקולים כגון: גובה המס, מהותיות הסוגיה המתעוררת בו והשלכתה על נישומים אחרים.

במקרה בו מתבקשת פתיחה לפי סעיף 147 של שומות שנערכו בהסכם, על הנציב להשתכנע כי קיימת הצדקה מיוחדת לפתיחת השומות, תוך הבאה בחשבון של צפיית הנישום לסיום ההליכים השומתיים כלפיו עם חתימתו על הסכם השומה."

בסעיף 3 לחוזר מ"ה 4/2000 מפורטים שלבי הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 לפקודה, ובין היתר נקבע שם כי:

"הפניה לפתיחת השומה יכולה להיות מיוזמתו של הנציב, לפי בקשת פקיד השומה או הנישום.

בשלב זה יעיין הנציב בממצאים הרלוונטיים לדיון בפתיחת השומה, וכן בחומר הנוגע לשומה שלגביה מתבקשת החקירה. במקרים בהם חסר מידע הנדרש לשם גיבוש ההחלטה אם לפתוח את השומה, או כאשר סבר הנציב כי הדבר נדרש מסיבה אחרת, רשאי הוא לזמן את הנישום, כבר בשלב זה לדיון שייסוב על סוגיית הפתיחה בלבד. ...

במקרים בהם נעשתה בעבר שומה בהסכם, שהתייחסה למספר נושאים – ככלל, פתיחת השומה תתייחס לכל הנושאים.

במקרה בו החליט הנציב לפתוח את השומה, תשלח על ידו הודעה על הפתיחה לפקיד השומה שבמשרדו מתנהל תיק הנישום בנוסח המופיע בנספח ב' לחוזר זה."

50. סעיף 4 לחוזר מ"ה 4/2000 עוסק במועדים להפעלת סעיף 147 לפקודה, והחלק הרלבנטי לענייננו הוא זה המצוי בסעיף 4 לחוזר הנ"ל, המתייחס למצב המשפטי לאחר תיקון 114 לפקודה, לפיו סמכות הנציב להפעיל את סעיף 147 לפקודה היא בתוך 4 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח, אם מדובר בפתיחת שומה שנערכה בשלב ראשון לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה, ואם מדובר בפתיחת שומה שנערכה בשלב שני, לפי סעיף 152(ב) לפקודה – המועד להוצאת הצו לפי סעיף 147 הוא בתוך שנתיים ממועד הגשת ההשגה.

51. עוד יש לציין את קיומן של הנחיות לפעולה מיום 22 בפברואר 2016, העוסקות בטיפול בנישום לפני מועד התיישנות השומה (מיסים ל/2, ג-2) (להלן – **ההנחיות לפעולה**), אשר נשלחו אל פקידי השומה והופנו אף לציבור המייצגים, ובהן נקבע כי בשל החשיבות לעריכת שומה מקצועית ומעמיקה ועל מנת ליתן הזדמנות סבירה לנישומים ומייצגים להשמיע את טענותיהם, הוחלט כי בכדי לערוך שומה לשנת מס מסוימת – יש להתחיל בהליכי ביקורת גלויים משמעותיים (הזמנה לדיון, דרישת מסמכים, עריכת ביקורת בעסק וכדומה) -



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

1 לפחות חודשיים לפני מועד ההתיישנות של השומה. ההנחיות לפעולה נקבעו ביחס לשומת
2 שלב א' לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה.

3 מן הכלל אל הפרט:

4 א. על התיישנות ושיהוי בהליכי פתיחת שומה:

5 52. אדון תחילה בטענת ההתיישנות והשיהוי שהועלתה על ידי המערער. המערער העלה
6 בסיכומיו טענת התיישנות ביחס להחלטת המשיב לפתוח את השומה בהסכם, וזאת לאור
7 ההנחיות לפעולה. לטעמו של המערער, יש בקביעה המצויה בהנחיות לפעולה משום "קיצור
8 מנהלי" של תקופת ההתיישנות.

9 מנגד, טוען המשיב כי עסקינן במקרה הנופל בגדרי החריגים לכלל, אשר מאפשרים לבצע
10 הליכים שומתיים גם חודשיים לפני תום תקופת ההתיישנות.

11 53. במועד בו ניתנה ההחלטה על פתיחת הסכם השומה כמו גם החלטת המשיב על הוצאת צו
12 למערער – טרם חלפה תקופת ההתיישנות על פי הדין.

13 דו"ח המערער לשנת המס 2010 הוגש לפ"ש ת"א 3 ביום 27.5.2013 (מוצג מש/7). יחד עימו
14 הוגש דו"ח המערער לשנת המס 2011 (מוצג מש/8). דוחות המערער לשנים 2012-2013
15 ממילא הוגשו לפ"ש ת"א 3 במועד מאוחר יותר (ראו מוצגים מש/9 ומש/10). יצוין, כי
16 המערער ביקש ביום 16.3.2011 את תיקון הדוח שלו לשנת 2008 (ראו מוצג מש/12).

17 54. אין מחלוקת בין הצדדים כי למערער הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה בין היתר גם ביחס
18 לשנת המס 2010, אם כי שומה זו לא הוצגה בפניי. ביום 2.1.2014 הגיש המערער לפ"ש ת"א
19 3 השגה על השומות לפי מיטב השפיטה שהוצאו לו לשנות המס 2008-2010 – ראו מוצג
20 מש/11. בשלב ההשגה – ביום 8.12.2014 - הגיעו המערער ופ"ש ת"א 3 להסכם השומה.
21 לפיכך, תקופת ההתיישנות ביחס לשנת 2010 הסתיימה ביום 31.12.2016 (על פי המאוחר
22 בין שתי החלופות). משכך, הרי שלפי הוראת סעיף 147(א)(1) לפקודה, רשאי היה המנהל
23 לפתוח את הסכם השומה שומות עד ליום 31.12.2017.

24 55. בפועל, החלטת הרפרנט המקצועי על פתיחת השומה בהסכם ניתנה ביום 6.12.2017
25 והחלטת המשיב להוציא למערער שומות בצו נשלחה למערער ביום 27.12.2017.

26 אוסיף גם כי לא מצאתי ממש בטענת המערער בסעיף 12 לסיכומיו לפיה היה על המשיב
27 לפעול להארכת תקופת ההתיישנות בשנה נוספת ובמסגרת זו לפעול להוצאת שומה
28 למערער או לבטל את הסכם השומה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 כאמור לעיל, למערער יצאה שומה לפי מיטב השפיטה לשנות המס שבערעור וביחס לחלקן
- 2 היה מצוי בשלב השגה שבמהלכו נכרת הסכם השומה. לא היתה כל סיבה או עילה להארכת
- 3 התקופה שבסעיף 145 או 152 בשנה נוספת. האמצעי שעמד לרשות המשיב על פי הדין
- 4 לפתיחת הסכם השומה הוא הכלי המשפטי שבסעיף 147 לפקודה.
- 5 על כן, לא ניתן לקבל את טענת ההתיישנות מטעם המערער.
56. באשר לטענת השיהוי - טענת שיהוי היא כלי משפטי דו-סטרי. הגם שטענה זו מועלית על
- 7 פי רוב על ידי הרשות השלטונית נגד הפרט המעוניין לתקוף את החלטתה, הרי שאין לומר
- 8 כי הרשות עצמה פטורה מציות לכללי השיהוי – אדרבא, הרשות נדרשת לציית לכללי
- 9 השיהוי לנוכח היותה רשות שלטונית החבה חובת הגינות מוגברת כלפי האזרח [עע"מ
- 10 8329/14 עיריית קרית אתא נ' נילי קורן, בפס' 15 (31.05.2016)]. על כן, כשהרשות איננה
- 11 נוקטת הליכים מנהליים בתוך זמן סביר, ייתכן כי תקום בפי הפרט טענת שיהוי מוצדקת,
- 12 לפיה הרשות מנועה מלנקוט נגדו הליכים אלו, לאור הסתמכותו כי זו ויתרה על החוב
- 13 [עת"מ (נצ') 42115-02-16 כמאל מנסור נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה - מבוא עמקים,
- 14 בפס' 15 (14.07.2016)].
57. נשאלת השאלה, האם במישור דיני המס יכולה כלל לקום טענת שיהוי לנישום כלפי רשות
- 16 המיסים בהפעלת סמכויותיה כלפיו, ככל שפעלה הרשות במסגרת המועד הקבוע בדין?
- 17 לטעמי, התשובה לשאלה זו הינה שלילית. טענת שיהוי אינה יכולה לעמוד לנישום, בנסיבות
- 18 בהן הופעלה על ידי רשות המס הסמכות הנתונה לה על פי דין במסגרת המועד הקבוע בדין,
- 19 במובן זה שלא ניתן להחיל את תוצאת השיהוי – קרי: לקבוע כי קיימת מניעת לרשות
- 20 המס מהוצאת שומה לנישום גם אם השתתה בהוצאתה כמעט עד תום תקופת
- 21 ההתיישנות.
58. עם זאת, אינני סבורה כי לעיתוי של הפעלת הסמכות על ידי רשות המס כלפי הנישום אין
- 23 כל משמעות. הפעלת הסמכות והוצאת שומה, או קבלת החלטה על פתיחת שומה, בסמיכות
- 24 רבה לתום תקופת ההתיישנות יש בה כדי להוות סממן לאיכות שיקול הדעת שהופעל טרם
- 25 קבלת החלטה על פתיחת שומה והוצאת השומה. ככל שפרק הזמן שנותר עד לתום תקופת
- 26 ההתיישנות הינו קצר יותר, כך עולים סימני שאלה רבים יותר באשר למידת המקצועיות,
- 27 ההעמקה ומתן ההזדמנות הסבירה לנישום להביא טענותיו בצורה סדורה וראויה.
59. בענייננו, אני מוצאת כי החלטת הרפרנט המקצועי לפתוח את הסכם השומה בהחלט ניתנה
- 29 בשיהוי ניכר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

1 ההחלטה על פתיחת הסכם השומה ניתנה ביום 6.12.2017 – כשלושה שבועות בלבד לפני
2 תום התקופה לפתיחת שומה לפי סעיף 147 לפקודה, וזאת ללא כל הצדקה נראית לעין
3 לעיתוי זה.

4 יודגש, כי המשיב עצמו ציין כי ביקש מפ"ש ת"א 3 לעיין בתיקו של המערער וקיבל את
5 התיק לעיונו ביום 30.11.2015 (ראו סעיף 18 לסיכומי המשיב) - דהיינו: **למעלה משנתיים**
6 לפני קבלת ההחלטה על פתיחת הסכם השומה. יצוין, כי בשל מחדלי המשיב ואי הגשת
7 ראיותיו - בפני בית המשפט כלל לא הוצג המסמך של העברת תיקו של המערער מפ"ש ת"א
8 3 לעיון המשיב, אך עמדת המשיב עצמו היא כי התיק הועבר לעיון בלבד לתקופה של 90
9 יום. יתרה מזו, המשיב טוען כי מכתב נשלח על ידו לרפרנט המקצועי ביום 18.12.2016
10 שעניינו בקשת המשיב לפתוח את שומות המערער לשנים 2010-2013 – ראו הנטען בסעיף
11 51 לסיכומי המשיב דהיינו: המכתב נשלח לרפרנט המקצועי **למעלה משנה** לאחר קבלת
12 תיקו של המערער לעיון והחלטת הרפרנט המקצועי בדבר פתיחת הסכם השומה ניתנה **שנה**
13 **לאחר מכתב הבקשה מטעם המשיב.**

14 לא למותר לציין, כי גם מכתב הבקשה של המשיב לרפרנט המקצועי לפתיחת השומות כלל
15 לא הוצג בפני בית המשפט ואינו מהווה חלק מחומר הראיות בערעור דנן.

16 60. אין בפניי תשובה ואף לא ניתן כל הסבר **מדוע נדרשה למשיב ולרפרנט המקצועי תקופה**
17 **של שנתיים ימים ממועד קבלת תיק המערער לעיון ועד לקבלת ההחלטה על פתיחת**
18 **הסכם השומה**, ואף לא קיים בפניי כל נימוק או הסבר מדוע לא ראו לנכון לזמן את
19 המערער לשימוע במועד מוקדם יותר. לשאלות אלו אין תשובה, הואיל והמשיב לא הגיש
20 תצהיריו כפי שנדרש.

21 61. עוד אומר, כי המערער ביקש להסתמך לצורך ערעורו זה על ההנחיות לפעולה שהוצאו על
22 ידי המשיב המחייבות התחלת הליכי ביקורת גלויים לפחות חודשיים לפני מועד
23 ההתיישנות של השומה. מנגד, טען המשיב כי ההנחיות לפעולה חלות על שומות שלב א'
24 בלבד.

25 הרציונל של ההנחיות לפעולה, אשר ניתנו על ידי גב' מירי סביון, מי ששימשה אז
26 כסמנכ"לית בכירה לשומה וביקורת ברשות המיסים וכיום הינה המשנה למנהל רשות
27 המיסים, הינו ברור: **יש חשיבות לעריכת שומה מקצועית ומעמיקה כמו גם למתן הזדמנות**
28 **סבירה לנישומים ומייצגים להשמיע את טענותיהם**. לצורך זה נדרש פרק זמן מינימלי של
29 לפחות חודשיים לפני מועד ההתיישנות של השומה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 האם יכול המשיב באמת ובתמים לטעון כי רציונל זה חל רק על שומה בשלב א' ואינו
2 רלבנטי להחלטה על פתיחת שומה והוצאת צו בעקבות החלטה כזו? דומני, כי כל בר דעת
3 מבין כי לא ניתן לקבל טיעון כזה. אם הנחיות לפעולה כאלו קיימות ביחס לשומת שלב א'
4 – על אחת כמה וכמה שהן קיימות, או צריכות להיות קיימות, ביחס להחלטה על פתיחת
5 שומה, לא כל שכן החלטה על פתיחת שומה בהסכם, ובוודאי שצריכות הן להיות קיימות
6 ביחס להוצאת שומה בצו לאחר פתיחת שומה.
- 7 62. אף אילו לא היו קיימות ההנחיות לפעולה, אין ספק כי חובתו של המשיב היא לערוך שומות
8 מקצועיות ומעמיקות – ולא שומות רשלניות ושטחיות. חובתו של המשיב ליתן הזדמנות
9 נאותה לנישומים ומיצגיהם להשמיע את טענותיהם בצורה סדורה ושלמה – ולא להראות
10 למראית עין בלבד כמי שנתן אפשרות להשמיע טענות – טרם שתקבל על ידו החלטה.
- 11 **ספק גדול בעיניי אם פרק זמן של כשלושה שבועות מאפשר מימוש הרציונל של ההנחיות**
12 **לפעולה בדבר מתן זכות טיעון הולמת והוצאת שומה יסודית ומקצועית.**
- 13 63. עם זאת וכפי שקבעתי לעיל, בכל הקשור והמתייחס לדיני המס – לא ניתן להחיל את
14 דוקטרינת השיהוי על המקרה הנדון, הגם שקיימת השתהות בלתי מוסברת של שנתיים
15 ימים, משניתנה ההחלטה על פתיחת הסכם השומה ומשהוצאו צווים על ידי המשיב
16 במסגרת התקופה הקבועה בסעיף 147 לפקודה. על אף זאת, יש בהחלט מקום ליתן משקל
17 להתנהלותו זו של המשיב במסגרת השיקולים הנשקלים בבחינת תקינות ההחלטה על
18 פתיחת הסכם השומה.
- 19 **ב. אופן זימונו של המערער לשימוע ומתן זכות הטיעון:**
- 20 64. כאמור, החלטת הרפרנט המקצועי התקבלה בסמיכות רבה – רבה מדי – לתום התקופה
21 שבה רשאי היה הוא להפעיל את סמכותו לפי סעיף 147 לפקודה. סמיכות זמנים זו מולידה
22 את המסקנה המתבקשת, כי החלטת הרפרנט המקצועי נעשתה בחיפזון ולא באופן מעמיק
23 – כפי שיבואר בהמשך.
- 24 65. אך טרם קבלת ההחלטה על פתיחת הסכם השומה, היה על הרפרנט המקצועי לזמן את
25 המערער לשימוע בפניו. אלא שסד הזמנים למתן ההחלטה לפתיחת השומה ולהוצאת שומה
26 בצו בעקבותיה – הוביל למקבץ של פעולות שאינן עולות בקנה אחד עם התנהלות שלטונית
27 ראויה וסבירה ועם מתן זכות טיעון הולמת.
- 28 66. על פי הנטען על ידי המשיב – המערער הוזמן לשימוע לפני פתיחת הסכם השומה שהתקיים
29 ביום 5.12.2017.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 ראוי להתעכב על האופן שבו הוזמן המערער ל"שימוע".
- 2 סעיף 147(ג) לפקודה מחייב את המנהל לזמן את הנישום לדיון בפניו ולתת לו הזדמנות
3 סבירה לשטוח את טענותיו, בטרם הוא מוציא צו שעשוי להגדיל את שומתו (ראו גם סעיף
4 3.ג. לחוזר מ"ה 4/2000):
- 5 147. ...
6 (ג) לא יינתן צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה אלא לאחר שניתנה
7 לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.
8
- 9 רבות נכתב בפסיקה על חובת השימוע. רשות שלטונית מחויבת לאפשר לאדם להביא את
10 טענותיו בפניה טרם שתתקבל החלטה המשנה את מצבו. מדובר בזכות יסוד חשובה
11 במעלה, והיא נגזרת מחובת ההגינות המוטלת על הרשות [ע"א 3678/13 פרידמן כחשורי
12 חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, בפס' 21 (פורסם בנבו, 16.09.2014);
13 בג"ץ 654/78 ריבה גינגולד נ' בית הדין הארצי לעבודה, לה (2) 649, בפס' 4 (1979)]. אכן,
14 פנים רבות לחובת השימוע ולזכות הטיעון, והיקפן נגזר ממהות הפעולה ואופייה של הרשות
15 השלטונית. יש שאלו תקוימנה בכתב או בעל-פה, בנוכחות הצדדים או בהיעדרם, מראש או
16 בדיעבד [עע"מ 1038/08 מדינת ישראל נ' חסין געאביץ, בפס' כ"ג-כ"ו, ל (פורסם בנבו,
17 11.08.2009) (להלן – עניין חסין); בג"ץ 7805/00 רוני אלוני, חברת מועצת עיריית ירושלים
18 נ' מבקרת עיריית ירושלים, נז (4) 577, בפס' 17 (2003)].
- 19 הבחינה בכל מקרה צריכה להיות בהתאם לנסיבות – האם בפועל ניתנה לנישום הזדמנות
20 להביא את טענותיו בפני הרשות בדרך סבירה והוגנת [ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק
21 מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, נט (5) 836, בפס' 19-21 (2005); עניין חסין, בפס' ל"ד].
- 22 68. אינני סבורה כי במקרה הנדון ניתנה למערער הזדמנות כנה לשטוח טענותיו בפני הרפרנט
23 המקצועי או המשיב טרם קבלת ההחלטה בעניינו. קיימים מספר ליקויים וכשלים אשר
24 הובילו לפגיעה משמעותית בזכות השימוע ובזכות הטיעון של המערער.
- 25 69. ראשית, המערער הוזמן באופן טלפוני לדיון. אינני סבורה כי זימון טלפוני כשלעצמו אינו
26 תקין, אך מתמלול שיחת הטלפון שהתקיימה בינו לבין המפקח ולאחר מכן עם הרכז
27 ממושרדי המשיב ביום 29.11.2017 (נספח 1 לתצהיר המערער) עולה כי נציגי המשיב ששוחחו
28 עם המערער כלל לא הבהירו לו כי הוא מוזמן לשימוע לצורך פתיחת הסכם השומה. ראו
29 העמוד השני לתמלול בחלקו התחתון:
- 30 המערער: "... יש משהו ספציפי שאתם רוצים לדבר עליו? שאני צריך להביא?
31 סמי (פ"ש חדרה): "על התיק שלך הוא רוצה לשאול אותך כמה שאלות."
32 המערער: "טוב."
33 סמי: "וזהו! כל הישיבה תהיה אולי חצי שעה מקסימום."
34



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

70. רואה אני בחומרה יתרה את העובדה, כי לא זו בלבד שהמשיב עצמו אינו מציין מיוזמתו את מהות הדיון אליו הוא מזמן את המערער בשיחת הטלפון, אלא אף כאשר המערער שואל בעצמו ומבקש לברר על שום מה ולמה הוא מוזמן לדיון ואף מנסה להיערך אליו על ידי הצגת שאלה בדבר מסמכים שאולי עליו להביא לדיון – לא ניתנת למערער תשובה בהירה, ברורה ומלאה באשר למהות הדיון. למעשה, ההיפך הוא הנכון.
- נציגי המשיב לא זו בלבד שאינם מזכירים כלל את המילה "שימוע" – אשר ללא ספק היתה יוצרת דריכות והיערכות אחרת אצל המערער – ואף לא מבהירים כי הדיון יעסוק בהסכם השומה שנחתם שלוש שנים קודם, אלא גם נראה כי ניסו ליצור בליבו של המערער את הרושם כי הדיון אליו הוא מוזמן אינו אלא לשיחה "קלילה", שאילת מספר שאלות ותו לא, שאליה המערער לא צריך כלל להתכונן או להביא עמו מסמכים.
- אגדיל אף ואומר, כי הרושם שנוצר למשמע שיחת הטלפון והעיון בתמליל השיחה הוא כי מטרתם של נציגי המשיב היתה "להרדים" את המערער, כלומר – לא לייצר אצלו מודעות ממשית למהות הפגישה אליה זומן, וזאת על מנת שהמערער יגיע לפגישה במועד המוקדם והמהיר ביותר, בשים לב ל"שעון המתקתק" לקראת תום תקופת ההתיישנות.
71. אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי המערער כלל לא קיבל לידי את מכתב ההזמנה לשימוע – מוצג מש/18 – טרם הדיון עצמו. ראיה לכך מצויה במסמך עצמו. על גבי המכתב רשום כי הוא ממוען למערער באמצעות פקיד שומה חדרה. במכתב אף נרשם כי הדיון יתקיים בתאריך 4.12.2017 בשעה 12:00 במשרד פקיד שומה חדרה. משמע, המכתב היה אמור להימסר לידי המערער על ידי המשיב, ככל הנראה ידנית, בהעדר אינדיקציה אחרת. מן התרשומת בכתב יד המופיעה בתחתית המכתב מוצג מש/18, לפיה "סוכם בטלפון עם הנישום על פגישה בבנין המס קומה 18 חדר 13 ביום 5/12/17" – עולה כי המשיב עצמו לא מסר למערער את מכתב הזימון, מהטעם הפשוט שהדיון כלל לא התקיים במשרדי פקיד שומה חדרה.
- בהקשר זה, יאמר כי טענת המשיב בסיכומיו, לפיה המערער הוא זה שהכשיל את קבלת הזימון לשימוע בכך שלא סיפק מספר פקס, מוטב היה אילו לא הועלתה כלל.
- מתמלול שיחת הטלפון עולה כי המערער, בעודו נמצא בחו"ל, ניסה לספק מספר פקס:
- "חסן (פ"ש חדרה): "לא בארץ? שנייה, שנייה מה מספר הפקס שלך?"
 המערער: "מה?"
 חסן: "מספר הפקס שלך?"
 המערער: "הפקס שלי? תן לי שניה אני אחפש."
 חסן (מדבר ברקע לסמי): "סמי, מר שורץ לא נמצא בארץ."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

1 המערער: "עכשיו אני לא בארץ, אני לא בטוח לגבי הרביעי..." (לחודש – א"ו).
 2 חסן: "מה הפקס שלך?"
 3 המערער: "שנייה."
 4
 5 (סמי מתחיל בשיחה עם המערער).
 6 סמי: "הלו, ברביעי בדצמבר אתה לא יכול להגיע?"
 7

8 המשך השיחה של עם הרכז עסק בתיאום מועד הדיון ומיקומו. הרכז לא שאל עוד על מספר
 9 הפקס' של המערער וממילא לא שלח אליו את הזימון לשימוע לפני פתיחת השומות
 10 בהסכם.

11 72. אחזור ואדגיש, כי קיימת נפקות משמעותית לידיעתו של נישום על מהות הדיון אליו הוא
 12 מוזמן. וללא ספק שקיים הבדל משמעותי בין זימון לדיון סתם לבין זימון לשימוע לפני
 13 פתיחת שומות בהסכם.

14 על כן, לגישתי כבר בהזמנת המערער לדיון נפל פגם משמעותי ששלל את יכולתו של המערער
 15 להיערך לקראת שימוע לפתיחת הסכם השומה ופגם משמעותי בזכות הטיעון שלו.

16 המשיב עסק במילוי החובה הטכנית של קביעת מועד לדיון עם המערער, אך לא קיים את
 17 החובה המהותית המאפשרת באמת את מימוש זכות הטיעון. מי שאינו יודע לקראת מה
 18 הוא הולך – אינו יכול להיערך ולטעון בצורה נאותה וסבירה. לא די בהזמנה לדיון כדי
 19 לצאת ידי החובה ליתן זכות שימוע. ההזמנה לדיון צריכה לכלול – בין אם היא נעשית בעל
 20 פה ובין אם היא נעשית בכתב – את מהותו של הדיון, בכדי שבאמת תינתן לנישום
 21 האפשרות להשמיע טענותיו באופן שלם מלא וסדור.

22 73. לא למותר אף לציין, כי התנהלות המשיב והרפרנט המקצועי בעניין הזימון לדיון אף אינה
 23 עולה בקנה אחד עם הוראותיו של חוזר מ"ה 4/2000, הקובע בסעיף 3.א. לחוזר הקובע כי:

24 "בשלב זה יעיין הנציב בממצאים הרלוונטיים לדיון בפתיחת השומה, וכן בחומר
 25 הנוגע לשומה לגביה מתבקשת החקירה. במקרים בהם חסר מידע הנדרש לשם
 26 גיבוש ההחלטה אם לפתוח את השומה, או כאשר סבר הנציב כי הדבר נדרש
 27 מסיבה אחרת, רשאי הוא לזמן את הנישום, כבר בשלב זה לדיון שייסוב על
 28 סוגיית הפתיחה בלבד. הודעה על כך תיערך על פי הנוסח הקובע בנספח א' לחוזר
 29 זה".

30 נוסח כזה, דוגמת זה המצוי בנספח א' לחוזר מ"ה 4/2000, לא נשלח וממילא לא הגיע לידי
 31 המערער טרם הדיון שהתקיים ביום 5.12.2017.
 32



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

74. שנית, אינני סבורה גם כי ה"שימוע" עצמו נעשה לפי כללי הדין. המערער הגיע לדיון ביום 5.12.2017 בלא מייצגו, מאחר ולא היה מודע למהות הדיון.

פרוטוקול הדיון מיום 5.12.2017 (נספח 3 לתצהיר המערער) אינו חתום על-ידי המערער. עיון בתוכן הפרוטוקול מוביל לקבלת טענתו של המערער כי המילה "שימוע" לא נאמרה לו אף במהלך הדיון, וכי פרוטוקול הדיון אינו משקף את דבריו באופן מלא. ראו עדות המערער בחקירתו הנגדית:

7 "...ואני רוצה לציין בתור התחלה שאלי חייקה מעולם לא הוציא את המילה
8 "שימוע" מהפה. הרגע הראשון שהבנתי שזה שימוע, זה שכמה דקות לפני סיום
9 הפגישה, ראיתי שהוא כתב לעצמו בראש הדף "שימוע לפתיחת שומות". שאלתי
10 אותו מה פתאום שימוע, אף אחד לא אמר לי, והוא משך כתפיים ואני אמרתי לו
11 שאתם הוא רוצה... שאני אוכל להביא לו את כל המסמכים ולבוא ולדון בזה, והוא
12 אמר לי שלוחצים עליו לקבל החלטה עד מחר, אבל הוא יפנה אלי אם הוא צריך
13 עוד מסמכים." (עמ' 27 לפרוטוקול, שורה 15).

14 אחזור ואומר, כי קיום דיון שבו המערער גם במהלך הדיון - אינו מודע למהותו, עד לסיומו
15 – אינו עולה כדי מתן אפשרות סבירה למערער להשמיע טענתו. אי החתמת המערער על
16 פרוטוקול הדיון – אינו עניין של מה בכך בעיני, שהרי החתימה נועדה לוודא כי המערער
17 קורא את תוכן הפרוטוקול ומאשר את תוכנו, וזאת לא נעשה במקרה הנדון.

75. המערער אף מעלה טענות קשות כלפי הרפרנט המקצועי וכלפי נציגי המשיב – בדבר מידת
20 נכונותם באמת לשמוע את טענותיו ולשקול אותן בנפש חפצה.

21 סבורני כי יש ממש בטענות המערער, המקימות חשש ממשי שהליך ה"שימוע" נעשה כלאחר
22 יד, בלא מתן זכות טיעון אמיתית, רק בכדי להכשיר את הליך פתיחת הסכם השומה.

23 מעיון בפרוטוקול השימוע עולה כי בפני המערער לא הוצג שום מסמך. גם לא התאפשר
24 למערער להציג שום מסמך טרם שניתנה ההחלטה על פתיחת הסכם השומה. החלטת
25 הרפרנט המקצועי התקבלה למחרת יום הדיון, ביום 6.12.2017.

76. באותו יום, 6.12.2017, עוד בטרם יבשה הדיו על החלטת הרפרנט המקצועי בדבר פתיחת
27 השומות בהסכם, הוציא הרכז למערער מכתב שכותרתו "הזמנה לדיון לפתיחת שומותיך
28 לשנות המס 2010-2013 לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה ולהמצאת מסמכים" – ראו נספח
29 6 לתצהיר המערער. המערער הוזמן לדיון עם הרכז ליום 17.12.2017 במשרדי המשיב.
30 מדובר במסמך האוחז עשרה עמודי מלל צפופים. בנוסף, המערער נדרש למסור לידי הרכז,
31 בתוך פחות משבוע ימים, עד ליום 13.12.17, את רשימת כל המסמכים בעמודים 3 ו- 4
32 למכתב הנ"ל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 47420-01-18 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

77. מדובר בכמות ניכרת של מסמכים, אשר ספק גדול בעיני אם ניתנה למערער שהות ראויה
על מנת לאסוף את כל המסמכים הרבים שנדרשו, טרם הדיון שנקבע לו על ידי הרכז.

אם אמנם הרפרנט המקצועי שקל באופן ראוי ומקצועי את בקשת המשיב לפתיחת
השומה בהסכם – שומה היה עליו לעיין בכל המסמכים הנדרשים לצורך גיבוש עמדתו.
אם אמנם מסמכים אלו עמדו לנגד עיניו של הרפרנט המקצועי, כמו גם לנגד עיניו של
המשיב – על שום מה ולמה נשלח המערער לאסוף, בפרק זמן קצר ביותר, כמות אדירה
של מסמכים, לרבות כאלו משנות המס 2008 ו- 2009 שאינן נכללות כלל בדיון מחמת
שהתיישנו?!

ואם לא עמדו המסמכים שהמערער נדרש לאסוף ולהמציא בתוך שבוע ימים בפני המשיב
ובפני הרפרנט המקצועי – עולה תמיהה משמעותית הכיצד זה ועל סמך מה גיבשו דעתם
בדבר פתיחת הסכם השומה ובדבר הוצאת הצווים למערער?!

78. זאת ועוד, כעולה מנספח 7 לתצהיר המערער, בא כוח המערער פנה לרכז ביום 13.12.2017
ודרש לקבל לידיו מידע ומסמכים מאת המשיב ומאת פ"ש ת"א 3 על מנת להיערך לדיון
בשומות בצווים, וכפי שהעיד המערער – מסמכים אלו כלל לא נמסרו לידיו טרם הדיון עם
הרכז ביום 19.12.2017.

מסמכים נשלחו על ידי הרכז לב"כ המערער רק ביום 25.12.2017 – לאחר קיום הדיון בעניין
השומות לאחר פתיחת הסכם השומה – ראו נספח 10 לתצהיר המערער.

בכך, פגע המשיב בזכות המערער לעיין במסמכים הנוגעים לעניינו, ומנע ממנו את האפשרות
לנהל באופן אפקטיבי את הדיון בשומות לפי סעיף 147 לפקודה.

79. על חשיבותה של זכות העיון, כנגזרת מזכות הטיעון, עמד כבוד הנשיא ברק ברע"א 291/99
ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף, נח(4) 221 (2004), בפס' 15:

"זכותו של הפרט לעיין במסמכים המוחזקים בידי הרשות המינהלית ואשר
שימשו אותה להחלטה בעניינו, היא ממושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי.
זוהי "זכות העיון הפרטית", הנגזרת בעיקר מזכות הטיעון ומחובת המינהל לפעול
בשקיפות... במצב כזה זכותו של הפרט לדעת את הבסיס לאותה החלטה. רק
ידיעה כזו תבטיח שהשגתו על החלטת הרשות תהא עניינית וממוקדת. רק השגה
שנעשית מתוך מידע מלא תהיה השגה אפקטיבית, הממצה את זכותו של המשיג
לטעון את טענותיו ולתקוף באופן ישיר את המידע ששימש נגדו. משום כך נהוג
לראות בזכות העיון היבט של זכות הטיעון."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

80. בסופו של דבר, התקיים ביום 19.12.2017 דיון בעניין הוצאת שומות למערער לשנים 2010-2013 לאחר פתיחת השומה בהסכם בנוכחות הרכז וב"כ המערער – ראו פרוטוקול הדיון נספח 8 לתצהיר המערער.
- על פי האמור בפרוטוקול הדיון הנ"ל – ב"כ המערער העלה טענות לגבי אי תקינות הליך פתיחת הסכם השומה, אי מסירת מסמכים רלבנטיים להליך, על אף שנתבקשו, טרם הדיון. עוד טען ב"כ המערער באותו דיון, על פי הרשום בפרוטוקול, כי הסכם השומה שנחתם עם פ"ש ת"א 3 נעשה על דעתם של הגורמים המקצועיים בפ"ש ת"א 3 ולאחר כשנתיים של התדיינויות. ב"כ המערער הבהיר כי הסכם השומה כלל שינויים בשומות של חברת ניטש, אשר לה בוטלו הפסדים והתווספה הכנסה לשנים הרלבנטיות. ב"כ המערער הוסיף וטען אף כנגד סמכותו של המשיב לשום את המערער חלף פ"ש ת"א 3 ודרש את צירופו של פ"ש ת"א 3 להליך כדי לשמוע ולברר עמדתו ביחס לטענות המשיב. ב"כ המערער אף ציין כי למען הזהירות הגיש בקשה לפ"ש ת"א 3 לפתיחת השומות של חברת ניטש וזו לא ניתנה עדיין – ראו הבקשה בנספח 9 לתצהיר המערער, מיום 19.12.2017.
81. למעשה, דיון משמעותי וענייני טרם הוצאת השומות בצווים למערער – לא התקיים. כאמור לעיל, המשיב מסר מסמכים לידי המערער רק ביום 25.12.2017, שישה ימים לאחר הדיון שהתקיים. כעבור יומיים, ביום 27.12.2017 כבר הוצאו על ידי המשיב השומות בצווים למערער.
- ממילא, עיון בנימוקי השומה מיום 27.12.2017 מעלה כי אין בהם התייחסות לטענות ולהסברים שהביא המערער באמצעות בא כוחו בדיון מיום 19.12.2017.
- העדר התייחסות זה מעלה חשש כי הדיון לא נערך בנפש חפצה ומתוך רצון וכוונה לאפשר טיעון סביר וראוי למערער. יתרה מזאת, ספק אם השומות בצווים שהוצאו למערער לאחר פתיחת הסכם השומה נעשו באופן מעמיק ובשקידה, כאשר לא עולה מהן כלל כי ניתנה התייחסות לטענות המערער לרבות בדבר ההשפעות וההשלכות של הסכם השומה על שומותיה של חברת ניטש והצורך בפתיחת השומות של חברת ניטש לצורך קיום דיון ענייני ונכון.
- ראו בעניין זה את עמדת המערער בחקירתו הנגדית בעמ' 26-28 לפרוטוקול:
- ש. פקיד שומה חדרה ניסה לנהל איתך דיונים בעניין הזה באמצעות עוה"ד, והתשובה שלכם הייתה שלא רציתם לספק הסברים לעניין הזה...
- ת. את בטח מתכוונת לזה שפקיד שומה חדרה לא כל כך רצה לשמוע, ועוד לפני זה, הרפרנט המקצועי לא היה כל כך מעוניין לשמוע את מה שיש לי להגיד, ושהוא לא רצה אפילו לקבל מסמכים. אז שולח לי מר סמי גרא הזמנה לדיון (נספח 6 לתצהירי). את זה הוא שלח ב-6/12. יש פה בערך



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

2 עמודים של דרישת מסמכים, צילום של חוזה וכו', כשזה לקח לי
 בדיונים הקודמים אצל ת"א 3 חודשים להוציא. מאחר ולהבנתי נסגרה
 השומה בהסכם אז לא שמרתי את כל המסמכים, וסמי גרא מבקש ממני
 בתוך פחות משבוע להמציא אותם... הוא נתן בדיוק שבוע להביא
 מסמכים שלוקח חודשים להוציא, ואת שואלת אותי למה לא הבאנו את
 המסמכים לדיון. אמרתי שנתתי את כל המסמכים לפקיד שומה ת"א,
 לא שמרתי אותם כי נסגר ההסכם...
 האם ביקשת מפקיד השומה זמן נוסף להמציא את המסמכים? ש.
 באותו זמן היה ברור לי שהליך השימוע שנעשה לי היה פיקטיבי
 לחלוטין. לאחר מכן פניתי לעו"ד רומנו כמייצג, ומאותו רגע מה שעו"ד
 רומנו אמר, אני ביצעתי.
 האם היה שלב כלשהו, למיטב ידיעתך, שבו ביקשתם מפקיד שומה
 חדרה ארכה או זמן הוסף להמצאת החומר ולא נענית?
 להבנתי, מיום שנפתחה השומה יש לי 30 יום לערער מנהלית. זה מה
 שהסביר לי עו"ד או זה מה שאני זוכר. איזו דחיה את רוצה שאבקש?
 אני רוצה להבין האם הייתה לך איזו שהיא בקשה של דחיה שלא
 התקבלה על ידי פקיד השומה?
 כן, וודאי, בשימוע מול אלי חייקה.

 לא הבאנו את החומר כי לא היה מספיק זמן כדי להביא את החומר. אני
 אשאל שאלה הפוכה. האם לו הייתי אומר שאני צריך עכשיו 3 חודשים
 כדי להביא את החומר, הוא היה נותן לי 3 חודשים? הרי זה היה עובר
 את מועד ההתיישנות, ואפילו טענת ההתיישנות על ההתיישנות לא
 הייתה עומדת לכם. ממילא הייתם בסד של זמן ולא הייתם נותנים לי
 אישור מעבר לזמן שהיה נכון לכם.
 רק שבפועל לא ביקשת את זה?
 בפועל לא ביקשתי משהו שהוא חסר תוחלת.
 זה חסר תוחלת לדעתך?
 כן. זה היה לי די ברור שאת המטרה הם כבר סימנו ועכשיו היה צריך רק
 לצייר מסביב את ה...
 זו הדעה שלך?
 כן, שלי.
 לא שמישהו אמר לך את זה בפקיד השומה.
 בפקיד השומה אמר לי חסן שעובד עם סמי, כשבאתי אליו ואמר לי, איך
 יכול להיות שעשיתם לי שימוע והליך מזורז בלי שום הליך, ואמר לי חסן
 בלי להתבלבל כן זה ככה. אני לא אומר מילה במילה מה שהוא אמר לי
 אבל זה רוח הדברים. הוא אמר לי שאנו מגיעים לבית המשפט, בית
 המשפט קצת כועס, ואז הוא שולח אותנו לעשות הליך שימוע מלא
 חדש."

82. ויוזכר, חובת השימוע הקבועה בדין היא מהותית, והיא לא נועדה על מנת לצאת ידי חובה.
 על עורך השימוע להיות נכון לשימוע את הנישום בנפש חפצה, מתוך רצון אמיתי לעמוד על
 נכונות ממצאיו והחלטתו [בג"ץ 4175/06 הרב ראובן אלבז נ' היועץ המשפטי לממשלה,
 בפס' 4 (פורסם בנבו, 06.06.2006)]. מדובר בחובה אשר לה חשיבות כבירה למען קבלת
 החלטה מקצועית ומעמיקה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

ראו לעניין זה את דברי כבוד השופטת (כתוארה אז) א. חיות בבג"ץ 554/05 רס"ר שרה
אשכנזי נ' מפכ"ל המשטרה, ס(2) 299 (2005), בפס' 6:

"בגדרי השימוע ניתנת לנפגע זכותו לשטוח את טענותיו במלואן, ועל הגורם
המחליט להאזין לדברים בנפש חפצה, ומתוך נכונות להשתכנע ככל שבדברים יש
ממש. זוהי זכות הטיעון, שהיא מן הזכויות היסודיות במשפטנו..."

83. באשר לטענת המשיב בסיכומיו לפיה מכתבו של המשיב אל הרפרנט המקצועי מיום
18.12.2016 בו ביקש את פתיחת השומות בהסכם נתמך ב-25 עמודי נספחים מפורטים, ועל
כן הרפרנט קיבל את החלטתו על סמך מלוא המידע והמסמכים הרלוונטיים – אחזור
ואדגיש כי מכתב זה לא הוצג בפני בית המשפט, ואין לשופט אלא את מה שענינו רואות.

בנקודה זו, ראוי שתאמרנה מספר מילים בעניין אי הבאת הראיות על ידי המשיב, וזאת
מעבר להחלטות שניתנו על ידי ביום 13.12.2018 וביום 16.12.2018.

את טענת המשיב לפיה התיק "נפל בין הכסאות" קשה היה לקבל. התנהלו שתי ישיבות
קדם משפט, כאשר בישיבת קדם המשפט מיום 26.6.2018 כבר נקבע המועד לשמיעת
הראיות בנכחות באי כוח הצדדים ונציגי המשיב.

מועדי הגשת התצהירים נקבעו בהחלטה שניתנה ביחס לבקשת ארכה שהגיש המשיב עצמו
לבית המשפט – ראו ההחלטה מיום 7.7.2018 שניתנה ביחס לבקשת המשיב מיום 5.7.2018.

ובכל זאת המשיב לא הגיש תצהירו במועד – 2.12.18 – ואף לא ביקש כל ארכה לכך.

84. לא למותר לציין כי המשיב כלל לא ניסה להביא לידי כך שעדויות מצידו תישמענה בעל-
פה, גם אם לא הגיש תצהירים במועד.

שני מועדי הוכחות נקבעו לצורך הערעור דנן. אזכיר, כי בהתאם לתקנה 168(ב) לתקנות
סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, רשאי בית המשפט, על פי בקשת בעל הדין הנתמכת
בתצהיר, להורות על שמיעת עד שלא הגיש תצהיר, אם שוכנע כי התצהיר לא הוגש מסיבה
מוצדקת. בקשה כלשהי מטעם המשיב לא הוגשה.

יתרה מזו, המשיב אף לא טרח כלל הביא עמו לדיון את הרפרנט המקצועי, שהינו עד מהותי
וחיוני לצורך הליך פתיחת הסכם השומה. המשיב חתר רק לדחיית דיוני ההוכחות תוך
השחתת זמן שיפוטי יקר, ותוך פגיעה בזכויות המערער, וזאת לא ניתן היה לקבל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

במצב דברים זה, הגשת סיכומים על ידי המשיב תוך העלאת טענות במסגרת סיכומיו לגבי מסמכים שבית המשפט כלל לא זכה לראות – הינה התנהלות בלתי מקובלת, בלשון המעטה, ואין לקבלה.

ג. שתיקתו הרועמת של פקיד שומה תל אביב 3:

85. הסכם השומה נכרת בין המערער לבין פ"ש ת"א 3. זהו משרד השומה אשר אליו משויך המערער ואליו הגיש את דיווחיו כל השנים, הוא וחברת ניטש.

בשלהי שנת 2015, מבקש המשיב מפ"ש ת"א 3 לעיין בתיקו של המערער, וזה האחרון נענה לבקשה, כך מסתבר, ושולח למשיב את תיקו של המערער לעיון למשך 90 יום. הכיצד זה הפך המשיב לגורם היוזם את פתיחת הסכם השומה והמנהל את הדיון בשומות בצווים למערער לשנות המס שבערעור? מתי ובאיזה הליך, על פי איזה נוהל הועבר תיקו של המערער לטיפולו של משרד המשיב?

86. שאלות רבות נשאלו על ידי בית המשפט במהלך קדמי המשפט, בדבר מקור הסמכות של המשיב דווקא לבקש את פתיחת הסכם השומה של המערער להוציא למערער את השומות בצווים. תשובות מניחות את הדעת – לא ניתנו ואף מסמכים לא הוצגו.

גם בסיכומי המשיב – לא מצויה תשובה לעניין זה.

87. המערער העלה טענות בעניין סמכות המשיב לשום אותו ולהביא לפתיחת הסכם השומה, בהעדרו של פ"ש ת"א 3 – בשלב הדיון בפני הרפרנט וביתר שאת בדיון בפני הרכז מטעם המשיב - אך לא זכה לכל מענה.

נשאלת השאלה – להיכן נעלם פ"ש ת"א 3 בהליך דנן ומדוע נדם קולו ולא נשמע?

מדוע מצא הרפרנט המקצועי להסמיק את המשיב לדון בשומות המערער לאחר פתיחת הסכם השומה, ולא הותיר את הסמכות בידי פ"ש ת"א 3?

88. התנהלות זו של הרפרנט המקצועי עומדת בסתירה לחוזר מ"ה 4/2000, סעיף 3.א. הקובע כי "במקרה בו החליט הנציב לפתוח את השומה, תשלח על ידו הודעה על הפתיחה ל**פקיד השומה שבמשרדו מתנהל תיק הנישום בנוסח המופיע בנספח ב' לחוזר זה**".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

המנהל אמנם רשאי להאציל לאחר את הסמכות לבצע חקירה – אך האצלה כאמור תעשה במסגרת ההודעה בנוסח שבנספח ב' לחוזר הנ"ל. קרי: ההאצלה צריך שתיעשה לגורם במשרד השומה שבו מתנהל תיקו של הנישום.

89. העברת תיק של נישום ממשרד שומה אחד לאחר – אינה עניין שגרת. המשיב מצידו לא הציג ולא הפנה להוראת נוהל, חוזר או הוראת ביצוע כלשהי המבהירה את התנאים והמצבים שבהם ניתן להעביר תיק של נישום המתנהל במשרד שומה מסוים למשרד שומה אחר.

הוראת ביצוע 91/48 שעניינה "העברת תיקי נשומים בין משרדי השומה" מבהירה בסעיף 2.1 כי הכלל הוא ש"תיק נשום מתנהל במשרד השומה שבתחומו פועל הנישום, למעט מקרים של התמחות ענפית או תיקים קשורים של אותו נשום". המשיב לא הציג כל אסמכתא להעברה כדין של תיקו של המערער למשרדי המשיב.

במקרה הנדון – אין כל אינדיקציה, במי מן המסמכים שהוצגו בפניי, לכך שפ"ש ת"א 3 היה מעורב בהחלטה לפנות ולבקש את פתיחת הסכם השומה, לכך שנתן הסכמה לפתיחת ההסכם, או לכך שתיקו של המערער יועבר ממנו. בנוסף, אין כל הסבר מדוע הרפרנט המקצועי בחר להסמיך דווקא את המשיב לדון בשומות המערער לשנות המס שבערער ולא את פ"ש ת"א 3.

יתר על כן, במצב דברים בו ברור כי נדרשת מעורבות של פ"ש ת"א 3, בוודאי כאשר טוען המערער כי יש גם לפתוח את השומות של חברת ניטש, שהיתה מעורבת במו"מ שהוביל להסכם השומה וכי להסכם היתה השלכה על שומותיה אשר תוקנו בעקבותיו תוך הגדלת הכנסותיה וביטול חלק מהפסדיה – נראה כי המקום המתאים דווקא לבחון את פתיחת השומות הוא בפ"ש ת"א 3.

90. הרושם שנוצר הוא כי המשיב נמנע במכוון מהצגת עמדת פ"ש ת"א 3 בפני בית המשפט או בפני המערער. פ"ש ת"א 3 אף לא צורף להליך, למרות בקשות המערער, ולמרות שצירופו כאמור היה עשוי לשפוך אור על נסיבות כריתת הסכם השומה. אין מדובר בראייה זניחה, שכן עמדת פ"ש ת"א 3 נדרשת לבית המשפט על מנת לעמוד על מהות אותה "טעות" שקבע הרפרנט המקצועי שנפלה ומידת חומרתה.

כיצד יוכל בית המשפט להכריע בשאלת איזון האינטרסים הראוי ולבדוק את "בקרת האיכות" שנעשתה, ללא שהוצגו בפניו נסיבות כריתת הסכם השומה והטעויות – שלכאורה – נפלו בו?



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

1 כמו כן, נדמה כי המשיב לא ערך בירורים מספיקים עם פ"ש ת"א 3 על מנת להבין לעומק
2 את הרקע לכריתת ההסכם ואת השיקולים ששקל פ"ש ת"א 3. המשיב לא הציג בפניי
3 תכתובות עם פ"ש ת"א 3, ואמירתו במהלך קדם משפט, בלא תצהיר או ראיה ממשית, כי
4 ההחלטה התקבלה על-ידי שני רפרנטים מקצועיים – של מחוז חיפה ושל מחוז ת"א – גם
5 היא אינה בגדר ראיה בפני בית המשפט ולא ניתן לקבלה (השוו: עניין שילוח, בפס' 44).

6
7 המקרה שלפנינו עוד יותר קיצוני מעניין שילוח, שכן כאן הועבר תיק מפקיד שומה אחד
8 לאחר. הרפרנט המקצועי לא נתן כל הסבר מדוע לא הותיר את התיק בפ"ש ת"א 3 ומדוע
9 הסמך דווקא את המשיב לדון בשומות המערער לשנים 2010-2013. **דבר זה אומר דרשני.**

10
11 91. ההנחה היא, שכאשר צד נמנע מלהביא עדים רלוונטיים, משמעות הדבר היא כי יש להניח
12 כי עדותם של אלה היתה פועלת לחובתו של אותו צד. בפסק הדין בעניין ע"א 465/88 **הבנק**
13 **למימון ולסחר בע"מ נ' סלימה מתתיהו**, מה(4) 651 (1991), נקבע כי:

14 **"אמת המידה להחלת ההנחה האמורה היא הציפייה ההגיונית והמתבקשת,**
15 **בנסיבותיו של המקרה, כי בעל הדין אכן ישמיע את העד המסוים, שלא הובא על-**
16 **ידיו לעדות, לשם גילוי האמת וחקר העובדות, כפי שאותו בעל-דין טוען להן."**
17 (בפס' 12). [ראו גם: ת"א (מחוזי י-ם) 3283/01 אלן זולברג נ' **הבנק הבינלאומי**
18 **הראשון לישראל בע"מ**, בפס' 63 (פורסם בנבו, 15.03.2009)].

19
20 שתיקתו הממושכת של פ"ש ת"א 3 – הן במסגרת ההליך דנן והן לדרישת המערער מיום
21 19.12.2017 – יש במחדל שבה משום הבעת עמדת מצידו, והרושם הברור העולה משתיקה
22 זו הוא כי מעדיף הוא לטמון ראשו בחול ולא לענות לשאלות הנוקבות מצד המערער או בית
23 המשפט.

24
25 91. ואם לא די בכל זאת – הרי שהמערער פנה במכתב מיום 19.12.2017 לפ"ש ת"א 3 וביקש
26 את פתיחת השומות של חברת ניטש.

27 ועל אף החלטה שניתנה על ידי בית משפט זה
28 – לא ניתנה החלטה על ידי פ"ש ת"א 3, ולמצער – לא הובאה כל החלטה לידיעת בית
29 המשפט.

30
31 סבורני כי עניין זה הינו יותר מתמוה, הוא מציב סימן שאלה גדול על סמכות המשיב לבקש
32 את פתיחת השומות בהסכם כמו גם על סמכותו לשום את המערער, ויש בו כדי להוות
33 משקל משמעותי בבחינת הליך קבלת ההחלטה על פתיחת השומה בהסכם כמו גם בעניין
34 הוצאת השומות בצווים למערער, באופן המטה את הכף לטובת המערער.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

92. לא למותר לציין, כי סברתו של המערער, שפתיחת הסכם השומה נועדה להפעיל לחץ על רוי"ח גביש לחזור בו מערעור המס שלו, או שמא פתיחת השומות מטרתן לכפר על טעות שעשה המשיב בהסכם השומה עם רוי"ח גביש – אינה נראית כמגדל פורח באוויר.
- המשיב לא התייחס לטענותיו אלו של המערער ואף לא טרח לסבר את אוזני בית המשפט בשאלת קיומו של הסכם שומה עם רוי"ח גביש או היעדרו – וזאת, על אף ההשלכה הניכרת של עניין זה על עניינו של המערער דנן.
- וידגש: נימוקי הרפרנט המקצועי לפתיחת הסכם השומה וכן השומות בצווים שהוציא המשיב למערער לאחר פתיחת השומה - התבססו על נתונים שהתגלו בתיקו של רוי"ח גביש. שאלת מועד כריתתו של הסכם שומה עם רוי"ח גביש ותוכנו - חשובה אף היא. אולם, מידע מהותי זה לא הובא בפני בית המשפט.
93. מכל האמור לעיל במקובץ, הרי שבשקלול נסיבות המקרה לגופן והשיקולים שפורטו לעיל, אין מנוס מלקבוע, כי הליך פתיחת הסכם השומה כמו גם הליך הדיון בשומות המערער לאחר פתיחת הסכם השומה – בוצעו באופן פגום, בבהילות ובדוחק בלא כל הסבר להשתוות שבזימון המערער לדיון, ותוך פגיעה משמעותית בזכויותיו של המערער.
- על כן, אני קובעת כי לא זו בלבד שהמשיב לא הרים את הנטל להצדיק את ההחלטה על פתיחת הסכם השומה, אלא הראיות שבפניי מצביעות על כך כי יש לקבל את עמדת המערער ויש לקבוע כי הפעלת הסמכות על ידי הרפרנט המקצועי כמו גם על ידי המשיב עצמו – נעשתה שלא כדין.
- ד. עילת הטעות שבשיקול דעת כעילה לפתיחת הסכם שומה:
94. הרפרנט המקצועי החליט להורות על פתיחת הסכם השומה "עקב שיקול דעת שאינו נכון של פקיד השומה בהסכם שנערך ובהוצאת השומות לשנים אלו". כך רשם במכתבו מיום 6.12.2017 ולא יסף.
- הטעות, לה טוען המשיב, היא "טעות בעריכת השוואת הון בסכום מטריאלי ונדרשו סכומים כפולים על ידי המערער והשותף בהסכם שנערך בפקיד שומה תל אביב 3" – ראו סעיף 9 לסיכומי המשיב.
95. המשיב טוען כי המערער הצהיר בדוח שהוגש על ידו לשנת המס 2010 על הפסד בפרויקט בכפר ורדים בסכום של 2,236,934 ₪ המהווה 50% מעלות הקרקע שנרכשה, כחלקו בשותפות עם רוי"ח גביש.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

בנוסף, טוען המשיב כי גם אילו היה בפי המערער הסבר להיווצרות הפסד זה – הרי שההפסד צריך היה להידרש בתיק של חברת ניטש הקניון ולא בתיקו האישי של המערער, ואין להתיר את ההפסד המוצהר בשנת 2010.

זאת ועוד, המשיב אף טוען כי בעייתיות נוספת בדוחות המערער קיימת בכך שדרש בדוח של שנת 2010 הוצאה תחת סעיף שכותרתו "גניבות מספק" בסך של 664,126 ₪. המשיב טען כי מדובר בהוצאה בלתי ברורה שהמערער לא ידע להסביר את מהותה ואף רו"ח גביש דרש את אותה הוצאה בדוח האישי שלו ועל כן מדובר בדרישת הוצאה כפולה. על כן, לא הותרה למערער הוצאה זו בשומה שהוצאה לו לאחר פתיחת הסכם השומה. כמו כן, טען המשיב כי המערער קיזז בדוח 2010 את משכורת בת זוגו כנגד הפסד שעליו הצהיר באותה שנת מס וכן קיזז את משכורתה כנגד הפסדים מועברים גם בשנים 2011 ו- 2012. בהסכם השומה לא הותר בקיזוז בשנת 2011 רק חלק ממשכורת בת הזוג. לעמדת המשיב סעיף 28 לפקודה אינו מתיר קיזוז הכנסות ממשכורת כנגד הפסד מועבר. בשומות שהוצאו על ידי המשיב לאחר פתיחת הסכם השומה נערכו התאמות ולא הותר קיזוז משכורת בת הזוג כנגד ההפסדים שבוטלו ומשכורת בת הזוג חויבה במס בשנים שבערער.

המשיב אף מוסיף כי נערכה למערער השוואת הון ונמצא הפרש הון בלתי מוסבר בסך של 1,638,728 ₪ וזאת בשל תוספת ההכנסות האמורות לעיל וביטול ההפסדים האמורים לעיל.

לעמדת המשיב – כל אלה מהווים עילה מוצדקת על פי הדין לפתיחת הסכם השומה.

96. מנגד, טוען המערער כי ההליך השומתי שניהל מול פ"ש ת"א 3 התנהל בשקיפות ובאופן מקצועי והוא תולדה של איזון בין סיכונים לסיכויים של שני הצדדים בטענותיהם, לאחר כשנתיים של התדיינויות. בנוסף, הסכם השומה של המערער נחתם יחד עם הסכם שומה של חברת ניטש (נספח 15 לתצהיר המערער) – אך המשיב לא בחן את ההסכם עם חברת ניטש ולא לקח אותו בחשבון שיקוליו טרם ההחלטה על פתיחת הסכם השומה והוצאת השומות בצווים לאחר הפתיחה, הגם שהמערער הסב את תשומת ליבו של הרכז לאותו הסכם של חברת ניטש, ואף הבהיר כי פתיחת הסכם השומה למערער מחייבת לכל הפחות את פתיחת הסכם השומה של חברת ניטש לאור העובדה כי המערער כבעל השליטה בחברת ניטש ויתר בשם החברה על הפסדים צבורים שם.

באשר להפסדים – הסביר המערער כי רכישת הקרקע אמורה היתה להתבצע חלקה מהון עצמי של רו"ח גביש וחלק באמצעות הלואה מגוף מממן, אך בסופו של דבר הגוף המממן החליט שלא ליתן מימון ועל כן המערער נאלץ להביא הון עצמי לצורך השלמת העסקה – ראו עדות המערער בעמוד 18 שורות 23-26.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המערער אף הבהיר כי ההתנהלות של נטילת הלוואות והבאת כספים מהון עצמי לא נעשתה
2 במסגרת של חברת ניטש הקניון אלא על ידו ועל די רוי"ח גביש כחלק מהשותפות ביניהם –
3 ראו עדות המערער עמוד 20 שורת 5-1. המערער אף טען כי דבר לא הוסתר מרשויות המס
4 באשר לשותפות בינו לבין רוי"ח גביש.
5
- 6 97. עסקינן, אם כן, בטענה ל"טעות" בשיקול הדעת של פ"ש ת"א 3. משמע, שאין מדובר
7 בהסכם שומה אשר נעשה עקב טעות בהיסח דעת – שכן זה היווה תוצאה של משא ומתן
8 שהתנהל למעלה משנתיים בין המערער ובין פ"ש ת"א 3. כל דוחות המערער לשנות המס
9 הרלבנטיות כמו גם דוחותיה של חברת ניטש עמדו לנגד עיניו של פ"ש ת"א 3. בנוסף,
10 המערער הגיש בקשה לתיקון הדוח של שנת 2008 (ראו נספח 18 לתצהיר המערער) ופ"ש
11 ת"א 3 דרש ממנו לתת פרטים נוספים ומסמכים שנדרשו לצורך בירור טענותיו בעניין תיקון
12 הדו"ח וקיים עימו דיונים בעניין זה – ראו נספחים 19 ו-20 לתצהיר המערער. כמו כן,
13 התנהל הליך של השגה שהגיש המערער לפ"ש ת"א 3 ולאחר משא ומתן ממושך בין הצדדים
14 נחתם הסכם השומה, אשר כלל על פי עדות המערער ויתורים 'והתגמשות' של כל אחד
15 מהצדדים, וכאשר פ"ש ת"א 3 מודע לכל הישגיות המשפטיות הנוגעות לדבר.
- 16 98. עמדתי היא כי המקרה הנדון אינו נכלל בגדרם של המקרים החריגים המצדיקים הפעלת
17 הסמכות לפי סעיף 147 לפקודה לפתיחת הסכם השומה של המערער לשנות המס שבערער,
18 וזאת גם אילו היתה נופלת טעות בשיקול הדעת של פ"ש ת"א 3.
- 19 כאמור, ההלכה הפסוקה קבעה כי יעשה שימוש במשורה בסעיף 147 לפקודה לצורך פתיחת
20 הסכם שומה ורק במקרים חריגים להם נדרשת הצדקה מיוחדת.
- 21 99. עמדתי היא כי אף אחד מן התנאים הקבועים בדין לא התקיים במקרה הנדון. עניינו של
22 המערער אינו מקרה חריג ולא ראיתי איזו הצדקה מיוחדת קיימת לפתיחת הסכם השומה
23 שלו עם פ"ש ת"א 3.
- 24 למערער היתה קיימת ציפייה ממשית וסבירה כי חבות המס שלו לשנות המס שבערער
25 תהפוך לסופית על פי הסכם השומה. המערער התדיין ארוכות עם פ"ש ת"א 3, ורק בסיום
26 הליך שומתי ארוך – התגבש הסכם השומה. המערער הציג ראיות לפיהן כל הסוגיות
27 שהועלו על ידי המשיב בשומות שהוצאו לו לאחר פתיחת הסכם השומה – הועלו בהליך
28 השומתי בפני פ"ש ת"א 3 והוא נתן הסברים שהניחו את דעתו של פ"ש ת"א 3 כדי כך שהגיע
29 עמו להסכם השומה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

100. יתר על כן, אין מדובר בנישום אשר רימה את רשויות המס או העלים הכנסות. המשיב לא הצביע על מסמך מסוים או מידע כלשהו אשר הוסתר מעיניו של פ"ש ת"א 3, או שנתגלה במועד מאוחר יותר. גילוייו של המשיב, כי רו"ח גביש ביקש לנכות גם הוא את ההוצאה של "גניבות מספק", אף היא אינה מפקיעה את תום-ליבו של המערער.
101. זאת ועוד, ניסיונו של המשיב לייצר עילה לפתיחת הסכם השומה, על בסיס טיעון לסכום מס משמעותי שמתחייב בשומה – אין בו ממש. ראשית, לא ניתן לנתק את סכומי המס ששילם המערער מסכומי המס שבהם חויבה חברת ניטש בהסכם השומה שלה. דהיינו – על מנת לאמוד נכוחה את סכום המס שנטען שעל המערער לשלם, יש לאמוד גם את המס ששולם על ידי חברת ניטש כחלק מהסכם השומה עמה ואת המשמעות של פתיחת אותו הסכם מבחינת החזר מס שעשוי להיווצר. זאת לא עשה המשיב.
- לא ניתן גם להתעלם מעדותו של המערער, שהיתה אמינה עליו בשל התשובות הברורות והישירות שניתנו, כמו גם בשל כך שלא ייפה את הדברים שאירעו ותיאר אותם כמות שהיו. המערער בעדותו העמיד באור הנכון את "ממדיו" המס שלו טען המשיב:
- ש. "ישנם מצבים שבו מותר לפתוח שומה של אדם, ולראות למה נעשתה פה טעות. לכן מכיוון שאנו מדברים על שומה שנפתחה, אני הייתי רוצה לקבל ממך הסבר.**
- ת. שלח לי מר סמי גרא אקסל שאומר שיש לו הפרשי הון של 4 מיליון ₪. כשהלכתי אליו וניסיתי לסגור את העניין, אחרי שהתחיל הליך הערעור, אבל לפני קדם המשפט, מ-4 מיליון ₪ הוא ירד ל-600,000 ₪, וזאת ב-10 דקות. נשארנו לנו 600,000 ₪ להתווכח עליהם, והשאלה היא מי צודק, ואני אומר שוב, שגם אם רואה החשבון שלי חשב שזה נכון, וגם פקיד שומה תל אביב 3 חשב שזה נכון, למה דווקא פקיד שומה חדרה אומר "לא". אין לי תשובה לזה." (עמוד 24 שורות 27-33)**
102. שנית, אף אחת מן הסוגיות שהמשיב ביקש לעורר בשומות שהוציא למערער לשנות המס שבערעור אינה סוגיה שבהסכם השומה ההסכמה לגביה מנוגדת קטגורית לדין או בעלת השלכת רוחב. יושם אל לב, כי בפסיקה שעסקה בפתיחת הסכם שומה – הסוגיות המשפטיות שנדונו היו משמעותיות ובעלות השלכות רוחביות – ראו הסוגיה בעניין **מחלב**, הסוגיה בעניין **אייזינגר** ואף הסוגיה בעניין **שילוח**.
- בענייננו, אין מדובר בסוגיות משפטיות משמעותיות או בעלות השלכות רוחב. המחלוקות הן עובדתיות ברובן – בירור ההפסדים ושיוכם לישות המשפטית המתאימה, ניכוי הוצאות והפרשי הון – כל אלה אינן סוגיות המכניסות את עניינו של המערער לגדרי המקרים החריגים ואין כל הצדקה להפעיל במקרה הנדון את סעיף 147 לפקודה – גם אם נפלה טעות בשיקול הדעת של פ"ש ת"א 3.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 47420-01-18 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לא כל טעות בהסכם שומה שמתגלה, ככל שמתגלה, תגרום להפעלת סעיף 147 לפקודה
2 אלא רק במקרים חריגים – ראו עמדת כבוד השופט פוגלמן בעניין **מחלב**, וכן ראו סעיף 2
3 לחוזר 4/2000 של רשות המיסים המבהירה עניין זה בעצמה.
- 4 103. על כן, לטעמי האיזון הראוי, הנכון והמתבקש במקרה הנדון הוא ליתן משקל רב, ממשי
5 ומשמעותי יותר לאינטרס ההסתמכות של המערער.
- 6 104. ממילא, אינני סבורה כי הוכח בפני כי נפלה טעות בשיקול הדעת של פ"ש ת"א 3. לטעמי,
7 המערער הרים את הנטל המונח על כתפיו להוכיח כי הסכם השומה הינו תולדה של
8 התדיינות ממושכת ומקיפה בינו לבין פ"ש ת"א 3.
- 9 המערער צירף לתצהירו מסמכים המעידים על כך שההליך השומתי שהתנהל במשרדי פ"ש
10 ת"א 3 היה ממושך, מקיף, כולל המצאת מסמכים מצד המערער אשר הובילו לכדי הסכם
11 השומה בעניינו ובעניין חברת ניטש.
- 12 מן המסמכים ניתן לראות כי לא הושמט מידע מפ"ש ת"א 3 והוא היה מודע לטענות
13 המערער, לטענות של רו"ח גביש כמו גם לשותפות בינו לבין המערער, לקיומה של חברת
14 ניטש וחברת ניטש הקניון.
- 15 גם בעדותו בבית המשפט הסביר המערער את סוגיית ההפסדים – שהיא הסוגיה המרכזית
16 בשומות:
- 17 **ש" אתה בשנת 2010, דיווחת בתיק האישי שלך על הפסדים בגין הפרויקט הזה,**
18 **נכון?**
19 **כן.**
20 **ש. ההפסדים האלה אם הפסדים של החברה נ.י.ט.ש קניון כפר ורדים בע"מ, אם**
21 **בכלל היו לה כאלה.**
22 **ת. שוב אני אומר שההפסדים היו מכלול של הרבה דברים, ועסקאות, חלק באישי**
23 **וחלק לא באישי, ושעל זה הייתי בדיון שנתיים במס הכנסה תל אביב, בדיוק על**
24 **הנקודה הזאת. אני מפנה לנספח 16 לתצהירי, וניתן לראות שהשומה שיצאה לי**
25 **מפקיד שומה תל אביב היא מאוד דומה למה שאת שואלת אותי עכשיו. שנה וחצי**
26 **ביליתי בהסברים בפקיד שומה תל אביב 3, להסביר להם למה מה שאני אומר**
27 **נכון ולמה הגענו בסוף להסכם שהגענו.**
28 **ש. כשאני מסתכלת בדו"ח שלך לשנת 2010, שהוא מש/7, אני רואה שציננת בטבלה**
29 **שנמצאת בין העמודים הראשונים של הדו"ח, בעמוד החמישי של הדו"ח, הפסד**
30 **בפרויקט כפר הוורדים. אני רוצה להבין מה זה עושה בתיק האישי שלך? זה**
31 **הפסד של חברה.**
32 **ת. אם הדו"ח היה מוגש פיקס בהתחלה, אני מניח שלא הייתי מבלה שנתיים בפקיד**
33 **שומה תל אביב 3, והוא לא היה מגיע לאותה מסקנה שטחית כפי שהגיע אליה**
34 **פקיד שומה חדרה. לכן הייתי צריך שנה וחצי בדיונים אחרי דיונים, מסמכים**
35 **אחרי מסמכים, להראות להם למה מה שהיה כתוב נכון.**
36 **ש. תסביר למה בתיק של אדם יחיד מצוי הפסד נטען של חברה?**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 ת. כי הטעות היתה שזה נקרא ככה. זה היה צריך להיקרא הפסד כללי ולא הפסד
2 בפרויקט כפר הוורדים, ובגלל זה ישבו איתי ובגלל זה הוצאתי את כל דפי הבנק
3 והרישומים האישיים שלי ושל החברה נ.י.ט.ש בע"מ וישבנו עליהם בתל אביב
4 3.
5 ש. נניח שההפסד קשור לקנייה אבל הוא הפסד שלך, הסכום הוא בערך מחצית
6 מעלות הקרקע, כאשר אמרת קודם שרק מחצית אתה רכשת ומחצית רכש סער.
7 האם אתה אומר שכל העלות של הקרקע היא הפסד?
8 ת. לא. הדו"ח המקורי לא נכתב פיקס. לכן היה צריך הסברים רבים, וגם המספר
9 הזה של החצי הוא אינו מדויק. נוצרו הפסדים באישי ונוצרו הפסדים בחברת
10 נ.י.ט.ש בע"מ, ואני מתעלם לרגע מההפסדים בחברת נ.י.ט.ש קניון כפר ורדים
11 בע"מ. היו הפסדים בכל 3 ישויות המס, והדיון בתל אביב נסוב סביב איפה נוצרו
12 ההפסדים ולמי מגיע ההפסד. ההסכם שנחתם בתל אביב 3 הוא שאני מוותר,
13 ואל תתפסו אותי במספר, בערך על 1.5 מיליון ₪ הפסדים ב-נ.י.ט.ש בע"מ,
14 ומשלם מס בפועל בחרה ההיא, ובתמורה הכירו בהפסדים באישי, וזה היה
15 ההסכם. אם היו תלכי ותראי, ונעביר את כל ההפסדים ל-נ.י.ט.ש בע"מ, את
16 תגיעי לאותו סכום. פקיד שומה תל אביב 3 הגיע איתי להסכמה על סכום
17 ההפסדים שהוא מוכן להכיר בהם, רשם את כולם בתיק אחד, הוא התיק שלי,
18 ובתיק השני, תיק חברת נ.י.ט.ש בע"מ הוא מחק את ההפסדים שם. ההפסדים
19 שם לא היו קשורים להפסדים בקניון, בכלום, וויתרתי על כולם בשביל לסגור את
20 התיק הזה.
21 ש. אני לא מבינה איך כל זה קשור לעסקה שנעשתה לרכישת קרקע בכפר הוורדים
22 על ידי חברת נ.י.ט.ש קניון כפר ורדים בע"מ, חברה שכלל לא נישומה בפקיד
23 שומה תל אביב או בכל מקום אחר.
24 ת. אינני יודע. אנחנו לא הסתרנו דבר. זה היה ברור לחלוטין, בכל הדיונים בפקיד
25 שומה תל אביב 3, שיש חברה בשם נ.י.ט.ש קניון, ויש הפסדים נוספים לאותה
26 חברה נ.י.ט.ש קניון כפר ורדים בע"מ. (עמוד 22 לפרוטוקול שורות 18-34 ועמוד
27 23 שורות 1-23).
105. הסבר ניתן על ידי המערער גם לעניין דרישת ההוצאה שנשאה את הכותרת "גניבות
28 מספק":
29
- 30 ש. אתה בדו"ח שלך לשנת 2010 מבקש שיכירו לך בגניבות מספק בסך 664,126 ₪.
31 ת. כן.
32 ש. מה זה?
33 ת. זה סיפור עצוב, כשלפעמים שאני מספר את זה אני לא מאמין שזה קרה. סער
34 היה צריך לשלם את המע"מ בעסקה המקורית של הרכישה של הקרקע. הבעלים
35 של הקרקע היה בחור בשם פטל, שמו האמיתי הוא ראובן ידידיה. פטל היה נוכל
36 מקצועי ואיכשהו נוצרה סיטואציה שפטל הצליח לחלץ מסער את השיקים
37 לתשלום המע"מ, שהיה בסך כ-700,000 ₪, ובמקום לשלם אותם למע"מ הוא
38 פיזר אותם לשוק האפור. בחלק גדול משנת 2009 מצאתי את עצמי עובר גובה
39 גובה, שמות יפים כמו שלי נרקיס, בצלאל מזרחי ועוד שמות שבדמיוני הפרוע לא
40 חשבתי שאצטרך להכיר אי פעם, ואני הלכתי ופדיתי בכסף שלי את השיקים של
41 סער, כי איימו על חיי. למעשה, יותר גרוע, פטל אמר לכל מי שהוא נתן לו שיק,
42 שגם אני חייב לו כסף אישית. אז כל "החברים הנכבדים" באו לגבות ממני כסף
43 שלא היה.
44 ש. זאת אומרת שאם אני מבינה נכון את מה שאתה אומר, אתה אומר שאיימו עליך
45 לגבי שיקים שנלקחו מסער ולכן אתה שילמת אותם.
46 ת. נכון.
47 ש. איך הסיפור הזה משתרבב לתוך דו"ח מס הכנסה שלך?



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 ת. אנחנו הגשנו בקשה למס הכנסה, ואני מניח שבסמכותו להחליט האם הבקשה
2 הגיונית או לא. בסופו של דבר יש לי רו"ח, אמנם הוא גם שותף ואמנם הוא גם
3 מעורב בסיפור, אבל הוא טען שזה הגיוני להגיש את זה וכך הגשנו את זה.
4 ש. כשהכותרת של זה היא "גניבות מספק"?
5 ת. זה המכתב שהוא כתב.
6 ש. מעבר לכך, אתה אומר לי שאם רואה החשבון שלך הגיש את זה ואם פקיד השומה
7 תל אביב 3 אישר את זה, תסביר לי, כדי שאני אבין וביהמ"ש יבין, מה הקשר בין
8 הסכומים האלה שנדרשו על ידך לבין הוצאה מוכרת במס הכנסה?
9 ת. אני לא רו"ח. רו"ח כתב את המכתב והרגע אמרת שתל אביב 3 אישר את המכתב.
10 מי אני שאגיד משהו אחר?
11 ש. אתה ער לכך, אני מניחה, שכחלק מהשומה שאנו דנים בה, החליט פקיד השומה
12 חדרה, לאחר שפתח את השומה שלך, שאי אפשר להכיר בהוצאות האלה או
13 בסכומים האלה כהוצאה בתיק האישי שלך, וכי מה שהוגדר כגניבות מספק, כלל
14 אינו רלוונטי לדו"ח שלך. לכן אני מבקשת שתסביר למה לדעתך זה כן רלוונטי,
15 אם יש לך הסבר.
16 ת. לדעתי האישית והלא מלומדת, כי אינני רו"ח, אם פקיד שומה תל אביב 3 חושב
17 שזה נכון, מה אני יכול להגיד מעבר לזה? למה פקיד שומה חדרה יודע אחרת
18 מפקיד שומה תל אביב?" (עמוד 23 שורות 36-31 ועמוד 24 שורות 26-1).
19
20
21 106. ואכן, עולה תמיהה משמעותית, הכיצד זה יכול המשיב לטעון לטעות שנפלה אצל פ"ש ת"א
22 3, אשר התדיין ארוכות עם המערער, דרש ועיין בכל המסמכים האפשריים טרם שהתגבש
23 הסכם השומה – בעוד המשיב עצמו קיים הליך "בליץ" במהירות הבזק, שלושה שבועות
24 לפני תום תקופת ההתיישנות, בעודו דורש עשרות רבות של מסמכים מהמערער. נראה סביר
25 יותר כי הטעות היא נחלתו של המשיב – שלא קיים הליך שומתי ממצה ומקיף, ואף לא
26 קרוב לכך, טרם שקיבל את החלטתו.
- 27 ושוב יאמר, כי שתיקתו של פ"ש ת"א 3, העדר התייחסותו לבקשת המערער לפתיחת
28 השומה בהסכם של חברת ניטש – מהדהדת בקול רם כלפי החלטת הרפרנט המקצועי
29 ושומות המשיב. זאת, במשולב עם העיתוי הבעייתי והמשתנה של פתיחת הסכם השומה
30 ועם הדרישה המאסיבית להמצאת מסמכים – כל אלו מעוררים קושי ליתן אמון כי דווקא
31 שומת המשיב היא זו המדויקת והמקצועית יותר לעומת הסכם השומה עם פ"ש ת"א 3.

סוף דבר:

- 32
33 107. לאור כל האמור לעיל – דין הערעור להתקבל.
- 34 בהינתן ההליך השומתי הממושך שהתקיים מול פ"ש ת"א 3 ונסיבות כריתת הסכם השומה
35 עם המערער; נוכח עיתוי קבלת ההחלטה על פתיחת הסכם השומה והאופן בו הוזמן
36 המערער לדיון אצל הרפרנט המקצועי; העובדה כי פתיחת ההסכם נדרשה על-ידי פקיד
37 שומה אחר; בשל התנהלות המשיב בהליך דנן, לרבות אי-קיום חובת השימוע כדין ואי-
38 גילוי נסיבות ההסכם עם רו"ח גביש; וכן בשל העובדה כי עמדת פ"ש ת"א 3 לא הוצגה בפני



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-01-47420 שורץ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 בית המשפט ולא ניתנה כל החלטה על ידו בבקשת המערער לפתיחת השומה של חברת
2 ניטש, ולאחר איזון הולם בין שיקולים אלו לבין מהות הטעות הנטענת וחומריתה, כמו גם
3 העדר הוכחתה של טעות – אין ספק בליבי כי הכף נוטה בבירור להעדפת אינטרס
4 ההסתמכות של המערער לסופיות השומה ולכיבוד הסכמים.
- 5 על כן, אני קובעת כי החלטת הרפרנט המקצועי מיום 6.12.2017 שהורה על פתיחת הסכם
6 השומה – ניתנה שלא כדין ועל כן אני מורה על ביטולה.
- 7 אני קובעת כי החלטת המשיב מיום 27.12.2017 בהוצאת השומות למערער לשנות המס
8 שבערער – ניתנה אף היא שלא כדין ואני מורה על ביטולן של שומות אלו.
- 9 הסכם השומה של המערער עם פ"ש ת"א 3 מיום 8.12.2014 יוחזר על כנו ויעמוד בתוקפו.
- 10 108. המשיב יישא בהוצאות המערער ובשכ"ט עורך דינו בסך כולל של 60,000 ₪ אשר ישולם
11 בתוך 30 יום מהיום שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום
12 המלא בפועל.
- 13
- 14 המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.
- 15
- 16
- 17
- 18 ניתן היום, ד' ניסן תש"פ, 29 מרץ 2020, בהעדר הצדדים.
- 19

אורית וינשטיין, שופטת