



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

**בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין**

**המערערת:** **כוכב המשולש 2003 בע"מ**  
ע"י ב"כ עו"ד נסים זידאן

**נגד**

**משיב:** **פקיד שומה חדרה**  
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

1  
2 מה דינו של נישום הטוען לבטלות שומה בשלב א' ועל בסיס אותה טענה נמנע מלהתייבב לדיון בשלב  
3 ההשגה ולבסס טענותיו בהשגה?  
4  
5 האם רשאי נישום כזה, ככל שטענתו בדבר בטלות שומת שלב א' אינה מתקבלת – לטעון כלפי השומות  
6 בצווים כי הוצאו לו מבלי שניתנה לו זכותו להשמיע טענותיו, כי השומות אינן מבוססות וכי יש לחזור  
7 לשלב ההשגה?  
8  
9 זהו המקרה אשר הובא לפתחי.

### רקע הדברים:

10  
11  
12  
13 1. בערעור שבפני, העלתה המערערת, כוכב המשולש 2003 בע"מ (להלן – **המערערת**) טענה לפיה  
14 נפל פגם בשומה לפי מיטב השפיטה לשנות המס 2006-2010 שהוצאה לה בשלב א', באופן  
15 המביא לבטלותה, וכפועל יוצא - לבטלות השומות בצווים שהוצאו למערערת על ידי המשיב,  
16 פקיד שומה חדרה (להלן – **המשיב**).  
17  
18 2. הפגם הנטען על ידי המערערת הוא כי מפקח הניכויים, שהוציא את שומת שלב א', מר שרוף  
19 שרוף (להלן – **מפקח שלב א'** או **מר שרוף**) לא חתם בחתימת ידו על מסמך "פירוט הנימוקים  
20 לקביעת השומה לפי מיטב השפיטה (03)" (להלן – **נימוקי שלב א'**) שנשלח אליה, אלא רק  
21 הופיע שמו ותפקידו במשרדי המשיב במודפס על גבי נימוקי השומה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 השומה ונימוקי שלב א' הוצאו ונשלחו על ידי מר שרוף ביום 30.11.11. במועד זה סיים מר  
2 שרוף את עבודתו במשרדי המשיב ועבר לשמש בתפקיד אחר ביחידת יהלום של רשות  
3 המיסים.  
4
- 5 המערערת עוררה את טענת תקפות שומת שלב א', ככל הנראה לאחר שנודע לה כי מפקח שלב  
6 א' חדל מלעבוד במשרדי המשיב ועל כן התעורר ספק בליבה מי חתם על שומת שלב א', שמא  
7 היה זה גורם אחר במשרדי המשיב.  
8
- 9 אף כי הוגשה השגה על ידי המערערת ("למען הזהירות") לא הגיעה המערערת או מי מטעמה  
10 לדיון בהשגה, אף כי המערערת הוזמנה על ידי המפקח בשלב ב', מר אהרון לופו (להלן – **מפקח**  
11 **שלב ב'** או **מר לופו**) פעמים רבות להתייצב לדיון בהשגה. כל זאת, מחמת שהמערערת דרשה  
12 כי תינתן לה תשובה לשאלתה מי חתם על נימוקי שלב א' כתנאי, כביכול, להתייצבותה לדיוני  
13 ההשגה.  
14
- 15 מכתבים נשלחו על ידי המערערת בעניין דרישתה זו לגורמים שונים במשרדי המשיב ואף עד  
16 כדי משלוח מכתב למנהל רשות המיסים ד"אז, מר דורון ארבלי.  
17
- 18 בשלב מסוים, שלחה רכזת החוליה במשרדי המשיב, גב' בת שבע עטר (להלן – **הרכזת**) בשנית  
19 את נימוקי השומה כשהם חתומים בחותמת המשיב ובחתימת ידה, בשמו של מפקח שלב א'.  
20 על פי הנטען, רכזת החוליה פעלה כך לפי בקשת פקיד השומה ומאחר ומר שרוף כבר לא עבד  
21 במשרדי המשיב באותה עת. כל זאת, על מנת לגרום לכך שהמערערת תואיל להיעתר להזמנות  
22 לדיוני ההשגה.  
23
- 24 גם המשלוח החוזר של נימוקי שלב א' בליווי חתימת הרכזת מטעם המשיב לא הניח את  
25 דעתה של המערערת. בסופו של דבר, לאחר שלא התייצבה לדיונים אליהם הוזמנה - הוצאו  
26 למערערת שומות בצווים, אשר הן נשוא הערעור שבפני.  
27
- 28 יצוין, כי המערערת אף העלתה בערעור דנן טענת התיישנות ביחס לשומה שהוצאה לה לשנת  
29 המס 2006 וטענת התיישנות כוללנית. עם זאת, לאחר שיקול מחדש, הודיעה המערערת  
30 באמצעות בא כוחה, במסגרת דיון ההוכחות שהתקיים ביום 22.3.15, כי היא מוותרת על כל  
31 טענת התיישנות (פרוטוקול הדיון עמוד 16 שורה 8).  
32  
33  
34



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

9. לגופו של עניין, עוסקות השומות נשוא הערעור בעיקר בניכויים ובהוצאות עודפות. המשיב קבע בשומות בצווים כי המערערת לא דיווחה כדין על הוצאות אחזקת רכבים (מאזדה ומיצובישי) ולא זקפה שווי רכב כדין; המערערת נמנעה מלדווח ולשלם מקדמות בגין הוצאות עודפות, הגם שתיאמה בדוחותיה חלק מהוצאות הרכב כהוצאות עודפות.
- בנוסף, על פי השומות בצווים לא זקפה המערערת שווי כנדרש על פי דין בגין שימוש ב-3 טלפונים ניידים; לא ביצעה תיאום מס לעובד שעבד במשרה נוספת; העסיקה עובדים זרים ללא היתר, לא ניכתה מס במקור בגין העסקת עובדים אלו ולא שילמה היטל עובדים זרים כדין; דרשה הוצאות לינת חוץ וקיום ללא אסמכתאות כדין; דרשה הוצאות שכר עבודה לבני משפחה של בעל המניות במערערת ללא ראיות לעניין העסקתם בפועל ומהות תפקידם.
10. אציין כבר עתה, כי במסגרת תצהיר העדות הראשית מטעם מנהלה זנחה המערערת את טענותיה בכל הקשור והמתייחס לסוגיה של אי ביצוע תיאום מס לעובד שעבד במשרה נוספת, אי התרת הוצאות לינת חוץ וכן בסוגיה של אי זקיפת שווי שימוש בטלפון נייד. המערערת זנחה גם בסיכומיה את הטענות לעניין תיאום המס ושווי השימוש בטלפון נייד, אך התייחסה, בלאקוניות רבה, לעניין הוצאות לינת החוץ.
- בנסיבות אלו, של העדר ראיה בתצהיר לא מצאתי לנכון להתייחס לטענות המערערת בעניין הוצאות לינת החוץ כאשר הללו לא נטענו ולא הוכחו על ידיה במסגרת ההוכחות בפני.
- לפיכך, המערערת מוחזקת כמי שמשכימה לשומת המשיב בשלוש סוגיות אלו, ועל כן אני קובעת כבר עתה כי ערעור המערערת בעניינים אלו – נדחה.
11. באשר ליתר הסוגיות לגוף השומות בצווים, עותרת המערערת בסיכומיה, נוכח פגמים שנפלו, לשיטתה, בשומות בצווים מחמת קבלת ההחלטה על ידי מפקח שלב ב' בלא שעמדו בפניו העובדות כהווייתן, בלא חקירה ודרישה ראויים מצידו ובלא הפעלת שיקול דעת ראוי – כי אורה על ביטול השומות ועל החזרת הדיון לשלב ההשגה.
12. המשיב בסיכומיו טוען כי המערערת התנהלה בחוסר תום לב במהלך דיוני השומה ונמנעה במכוון מלהתייבב לדיונים אליהם הוזמנה הן על ידי המפקח בשלב ב' והן על ידי פקיד השומה בעצמו, תוך שהיא משליכה את כל יהבה על אותה טענה לבטלות שומת שלב א' בשל העדר חתימה ידנית של המפקח שלב א'.
- המשיב מתנגד לעתירתה של המערערת לביטול השומות והחזרת הדיון לשלב ההשגה ומבקש כי תינתן הכרעה בערעור.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

### חזרה לשלב הדיון בהשגה - אימתי?

- 1  
2  
3 13. עתירת המערערת בסיכומיה להורות על ביטול השומות בצווים והחזרת הדיון לשלב ההשגה  
4 נשענת על עמדתה לפיה נמנעה ממנה זכות הטיעון בשלב ההשגה, בשל מה שהמערערת מכנה  
5 "אי קיום כללי מינהל תקין ושקיפות". דהיינו: כי בשל העובדה שלא הובהר לה מי חתם על  
6 השומה בשלב א' – נשלל מן המערערת "מידע חיוני" לבחינת זכויותיה בשלב ההשגה ולעמידה  
7 על זכותה לפי סעיף 150א' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א – 1961 (להלן – **פקודת**  
8 **מס הכנסה**) כי מי שערך את השומה בשלב א' לא ידון בהשגה.  
9  
10 טוענת המערערת כי כתוצאה מכך נשללה ממנה הזכות לטעון לגופם של דברים בשלב ההשגה.  
11 ועוד טוענת המערערת, בהמשך לאותה טענה, כי לא הופעל על ידי המפקח בשלב ב' שיקול  
12 דעת ראוי ואף לא נערכו על ידו חקירות ובדיקות ראויות ונדרשות.  
13  
14 14. דין טענתה זו של המערערת – להידחות.  
15  
16 15. אמנם, סעיף 156 לפקודת מס הכנסה מעניק לבית המשפט הדין בערעור מס הכנסה את  
17 הסמכות לאשר את השומה, להפחית אותה, להגדיל אותה, לבטלה או לפסוק בערעור באופן  
18 אחר כפי שיראה לנכון, וסמכות זו כוללת בתוכה גם את הסמכות להורות על החזרת דיון  
19 לשלב ההשגה, בנסיבות הראויות והמתאימות.  
20  
21 עם זאת, לעמדתנו, השימוש בסמכות לפי סעיף 156 לצורך החזרת דיון לשלב השגה יעשה  
22 במשורה, ובמצב דברים בו התקיים דיון הוכחות בערעור, יעשה במקרים חריגים ויוצאי דופן  
23 בלבד.  
24  
25 16. על פי רוב, עתירה שכזו, להחזרת דיון לשלב ההשגה, עולה עוד בשלב הגשת הערעור, או לכל  
26 המאוחר בקדם המשפט.  
27  
28 עתירה כאמור מבוססת, על פי רוב, על טענה בדבר הוצאת הצו בלא שעמדו לנגד עיניו של  
29 המשיב כל המסמכים, הראיות והטענות שבפי הנישום, אשר מבקש להביאם באופן סדור בפני  
30 המשיב. לעתירה כאמור מתלווה הסבר בדבר המניעה שמנעה בעד הנישום מלהביא את מכלול  
31 הטענות כאמור בפני המשיב בשלבים השומתיים טרם הוצאת הצו.  
32



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 או אז יכול בית המשפט לשקול את היתרון שעשוי להיות גלום בהחזרת הדיון לשלב ההשגה,  
2 וזאת בין אם מדובר בבקשה המועלית רק מצד בעל דין אחד, ובין אם מועלית בהסכמת שני  
3 הצדדים.  
4
- 5 17. יתרון כאמור עשוי להיות במצב דברים בו מדובר בשומה רבת פרטים ומסמכים, אשר  
6 מצריכה בירור ובדיקה מעמיקים ומקיפים אשר ראוי שיעשו במסגרת של הליך שומתי ולא  
7 באולם בית המשפט. או כאשר עסקינן בשומה הקשורה לשומה אחרת של אותו נישום  
8 בהתייחס לשנת מס אחרת, או לשומה של נישום אחר בעל קירבה עסקית או עניינית-עובדתית  
9 לנישום הנדון, כאשר שומות אלו מצויות עוד בשלב הדיון השומתי, כך שהחזרת הדיון תועיל  
10 להוצאת שומה מלאה, נכונה וסדורה יותר.  
11
- 12 18. יצוין, כי בפרקטיקה הנוהגת גם כאשר מי מן המקרים המנויים לעיל אכן מתרחש, מגיעים  
13 הצדדים לעיתים להסכמה דיונית לבקש שהות מבית המשפט על מנת להידבר ביניהם, תוך  
14 בחינת מסמכים שלא נבחנו בשלב השומתי ושקילת טענות אשר אפשר ולא נטענו בשלב  
15 השומתי. התוצאה של נטילת שהות כאמור עשויה להוביל להגעה להסדר פשרה בין הצדדים,  
16 או להודעה לבית המשפט, לפיה גם לאחר בחינת המסמכים והטענות הנוספות לא הגיעו  
17 הצדדים להבנות ועל כן נדרשת הכרעת בית המשפט.  
18
- 19 התנהלות כאמור, יש בה, במקרים המתאימים, משום חסכון בזמן ובתשומות מבלי שיהא  
20 בכך לפגוע בזכותו של מי מן הצדדים להשמיע את מכלול טענותיו בהסתמך על כלל המסמכים  
21 שהוצגו בין הצדדים, טרם שמיעת ראיות בבית המשפט בהליך הערעור.  
22
- 23 חזרה לשלב הדיון בהשגה, הגם שעשויות להיות לו יתרונות כאמור לעיל בבחינת טענות  
24 ופרטים שמשרדי המשיב עדיפים לצורך בחינתם על פני אולם בית המשפט, יש בו גם משום  
25 "דחיית הקץ", על כל המשתמע מכך, בשים לב לעיכוב בגביית המס השנוי במחלוקת במשך  
26 כל תקופת ההשגה, ולאחר מכן בשלב הערעור.  
27
- 28 על כן, לטעמי נכון לעשות שימוש בסמכות להחזיר דיון לשלב ההשגה במשורה גם אם מדובר  
29 בהסכמה דיונית אליה הגיעו שני הצדדים בשלב קדם המשפט, לא כל שכן כאשר הבקשה  
30 מועלית על ידי צד אחד.  
31
- 32 19. עולה אפוא השאלה מתי נכון יהיה כי בית המשפט יפעיל סמכותו להחזיר דיון לשלב השגה,  
33 לאחר שנשמעו ראיות בפניו?  
34



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 כאמור, גישתי היא כי מצבים כאלו הינם חריגים ביותר, שבהם, על אף מאמצי הנישום להציג  
2 את מכלול העובדות הרלבנטיות בפני בית המשפט במסגרת דיון ההוכחות, עדיין קיימת  
3 מניעה עניינית מלהכריע בעניינו, וכי מניעה זו אינה תלויה בנישום והיא מצריכה מתן שהות  
4 ממושכת יותר וחזרה לשלב ההשגה. או כאשר, על פני הדברים, הכרעה בעניינו של אותו  
5 נישום במסגרת הליך הערעור יכול שיהיה בה משום פגיעה לא מוצדקת בזכויות הנישום, עקב  
6 שינוי נסיבות.
- 7
- 8 מקרה מן הסוג האחרון יכול להיות, למשל, מצב שבו לאחר שהוצאה שומה לנישום ולאחר  
9 שהוגש הערעור ונשמעו ההוכחות, אך בטרם ניתן פסק הדין, מסתבר כי רשות המסים עומדת  
10 לשנות או נמצאת בתהליך שינוי של עמדתה בסוגיה המשפטית שבמחלוקת וכי מקרהו של  
11 הנישום הספציפי היה עשוי להיכלל במסגרת המקרים ששינוי עמדה זה יחול עליהם.
- 12
- 13 20. עם זאת, וכאמור, המקרים בהם יהיה נכון וראוי יותר לאפשר לצדדים לחזור לשלב הדיון  
14 בהשגה, הגם שנשמעו ראיות ומבלי שראיות אלו תאבדנה ממשמעותן ומשקלן, הינם נדירים  
15 וחריגים.
- 16
- 17 **האם זכאית המערערת לחזור לשלב הדיון בהשגה?**
- 18
- 19 21. במקרה הנדון בפני גורסת המערערת כי מאחר ולא נשמעו מכלול טענותיה בשלב ההשגה,  
20 מחמת שהיא נמנעה מלהגיע לדיונים אליהם זומנה, עקב אי מתן תשובה באשר להיעדר  
21 החתימה הידנית של מפקח שלב א' על נימוקי שלב א' – ראוי לאפשר לה כעת, לאחר שהוגשו  
22 תצהירי עדות ראשית מטעם הצדדים ולאחר שהתקיים דיון הוכחות בבית המשפט במסגרת  
23 הערעור – לחזור לשלב ההשגה.
- 24
- 25 22. עיינתי עיין היטב בכל טענות המערערת, החל באלו שהועלו על הכתב במסגרת השגתה, עבור  
26 לאלו שהועלו במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור ובתצהירי העדות הראשית  
27 מטעמה וכלה בטענותיה בסיכומיה בכתב.
- 28
- 29 אינני מוצאת כי קיימת עילה – לא בעובדות ולא בדין – המצדיקה את הפעלת הסמכות  
30 המוקנית בידי לפי סעיף 156 לפקודת מס הכנסה באופן שאורה על החזרת הדיון לשלב  
31 ההשגה.
- 32
- 33 23. ראשית, ראוי לציין כי המערערת כלל לא העלתה טענה כאמור בדבר זכאות לחזור לשלב  
34 ההשגה במסגרת נימוקי הערעור.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 הסעד המבוקש בסעיף 25 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור הוא סעד של קבלת הערעור  
2 וחיוב המשיב בהוצאות ושכר טרחת עו"ד. המערערת אף לא עתרה במסגרת נימוקי הערעור  
3 לסעד חלופי בדמות החזרת הדיון לשלב ההשגה ובמהלך הדיון בערעור – בשלב קדם המשפט  
4 ואף בשלב הבאת הראיות – לא היה זכר לעתירה שכזו לחזור לשלב ההשגה.  
5  
6 ספק רב בעיני, אם מערער רשאי לשנות את הסעדים המבוקשים על ידו בערעור, מבלי שעתר  
7 תחילה לתיקון נימוקי הערעור. לא כל שכן, ספק אם מערער רשאי בסיכומי טענותיו לעתור  
8 לסעד שונה מזה שעתר לו בנימוקי הערעור, כאשר עתירה שכזו אף עומדת בסתירה  
9 להתנהלותו במהלך ניהול הערעור.  
10  
11 .24 אך גם אם אתעלם מן העובדה כי המערערת לא ביקשה בנימוקי ערעורה או בכל שלב בניהול  
12 הערעור עד לסיכומים את חזרתה לשלב ההשגה, גם לגופו של עניין לא זכאית המערערת לסעד  
13 כאמור.  
14  
15 התרשמותי היא, כי העלאת בקשה זו, בעיתוי בו הועלתה, יש בה משום עשיית שימוש לרעה  
16 בהליכי בית משפט מאחר ולא נועדה אלא להביא "לדחיית הקץ". וזאת, אין להתיר.  
17  
18 .25 המערערת לא טענה, וממילא לא יכולה היתה להישמע טענה, כי קיימת היתה מניעה כלשהי  
19 להבאת מלוא ראיותיה ומסמכיה בפני בית המשפט, בתצהיריה. כך, שכל מסמך או ראיה  
20 אחרת שלא הובאו בפני המשיב בשלב ההשגה, עקב אי התייצבותה לדיונים אליהם זומנה,  
21 אך יש בהם כדי להביא לשינוי שומת המשיב – יכולה היתה המערערת להציגם בפניי בעת דיון  
22 ההוכחות.  
23  
24 .26 בית המשפט העליון קבע ברע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד  
25 שומה למפעלים גדולים [פורסם בנבו, 2.4.15] כי גם לפי גישת המשיב אין לחסום  
26 דרכם של נישומים המבקשים להעלות טענות חדשות במסגרת הליך הערעור, רק בשל  
27 כך כי מדובר בטענות חדשות שלא הועלו בפני פקיד השומה במסגרת הדיון השומתי,  
28 בכפוף לכך שמתן אפשרות כאמור להעלאת טענות חדשות לא תנוצל לרעה. בפרשת  
29 רובומטיקס הנ"ל נקבע כי בידי הערכאה הדיונית בערעורי המס נתונה הסמכות  
30 לקבוע אם יש מקום להתיר את הבאת הראיות שלא הובאו בשלב השומתי, אם לאו  
31 ככל שנעשה ניצול לרעה של ההליך. זאת, בשים לב חובתו של בית המשפט לוודא  
32 שהשומה שהוצאה לנישום היא שומת אמת.  
33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לעמדתי, מערער, גם אם לא הביא בפני פקיד השומה את כל הטענות והראיות שיכול  
2 היה להביא בשלב הדיון השומתי, יש לאפשר לו להביאן בפני בית המשפט בהליך  
3 הערעור, בכפוף לחריגים המעידים על שימוש לרעה בהליך. זאת, ככל שמערער כזה  
4 ניצל את השהות שניתנה בידו לאחר הגשת הערעור, והציג בפני המשיב את אותן  
5 טענות וראיות שבידיו ושבכוונתו לעשות בהם שימוש במהלך הבאת הראיות בערעור,  
6 בכדי לשכנע את המשיב לשנות מהחלטתו, כולה או חלקה, ולנסות להגיע להבנות עמו.  
7
- 8 לעמדתי, טענות, מסמכים וראיות כאמור ראוי כי המערער יציג בפני המשיב לאחר  
9 הגשת הערעור, בשלבי הדיון המקדמיים, ולכל המאוחר עד לשלב הגשת תצהירי  
10 העדות הראשית.  
11
- 12 שכן, כמשקל-נגד למתן האפשרות כאמור להשמיע טענות חדשות ולהביא ראיות  
13 חדשות שלא בא זכרון בהליך השומתי, קיימת גם זכותו של המשיב כי תינתן לו שהות  
14 ואפשרות ראויה לבחינת ובדיקת אותן טענות וראיות חדשות – טרם הבאת ראיותיו  
15 - באופן שאם יש מקום לשינוי השומה כולה או חלקה – יוכל לשקול לעשות כן, ואם  
16 אין לטעמו מקום לעשות כן – יוכל המשיב לבסס עמדתו גם בהתייחס לאותן ראיות.  
17
- 18 טענות, מסמכים וראיות שיועלו ויובאו לאחר שלב הגשת התצהירים, בדיון ההוכחות  
19 או לאחריו, לא ניתן יהיה לקבלם, בשים לב לשלילת זכותו של המשיב לבחנם טרם  
20 הבאת ראיותיו, אלא אם הובאו טעמים מיוחדים לאי הצגתם טרם דיון ההוכחות  
21 וקיימת אפשרות ריאלית ועניינית למשיב לבדוק אותם עדיין ולבחנם.  
22
- 23 בעניינה של המערערת, בהתאם לאותה מדיניות דיונית הנקוטה בידי, ניתנה לה  
24 האפשרות להביא את כל ראיותיה ומסמכיה להוכחת טענותיה כנגד השומות בצווים.  
25
- 26 לאחר שהדיון בערעור זה הועבר לשמיעה בפני עם פרישתה של כבוד השופטת  
27 וסרקרוג, קבעתי בסיומה של ישיבת קדם המשפט מיום 30.10.14, בין היתר, כי יוגשו  
28 תצהירי עדות ראשית מטעם הצדדים וכי לתצהירים יצורפו כל המסמכים שבכוונת  
29 הצדדים להסתמך עליהם במסגרת הערעור.  
30
- 31 המערערת הגישה מטעמה תצהיר אחד, של בעל המניות ומנהל המערערת, מר מוחמד  
32 אבו מוך.  
33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 אציין, כי בהחלטתי מיום 21.1.15 דחיתי את בקשת המערערת לזמן לעדות את פקיד  
2 השומה בעצמו, את מר שרוף ואת מר לופו, מן הטעמים שהובאו באותה החלטה.  
3 ממילא מר שרוף ומר לופו הגישו תצהירים מטעם המשיב ונחקרו בדיון ההוכחות.  
4 כמו כן, דחיתי באותה החלטה את בקשת המערערת לזמן לעדות ללא תצהיר את רואה  
5 החשבון של המערערת, מר זידאן זידאן, מאחר ולא הובא כל נימוק בבקשתה של  
6 המערערת בדבר המניעה מלהקדים ולהגיש תצהיר של רו"ח זידאן. עם זאת, אפשרתי  
7 למערערת בסייפת החלטתי זו להגיש בקשה מתוקנת ולהבהיר את המניעה מהגשת  
8 תצהיר מטעמו רו"ח זידאן. המערערת בחרה שלא להגיש בקשה מתוקנת כאמור, ולא  
9 הביאה לעדות מטעמה את רו"ח זידאן.
- 10
- 11 31. הנה כי כן, למערערת ניתנה ההזדמנות במסגרת הערעור דנא להביא את כל הראיות  
12 הנדרשות להוכחת טענותיה כנגד השומות בצווים שהוצאו לה. במצב דברים כאמור,  
13 ונוכח הסוגיות נשוא הערעור כפי שפורטו לעיל, לא יכולה להישמע טענה כלשהי מפי  
14 המערערת המצדיקה את החזרה לשלב ההשגה. אין בסוגיות נשוא ערעור זה כל  
15 מורכבות ראייתית, וכל ראיה רלבנטית שלא הוצגה בשלב הדיון בהשגה לגופן של  
16 הסוגיות נשוא השומה - ניתן היה להציגה במסגרת שמיעת הראיות בערעור,  
17 באמצעות הבאת כל העדים הרלבנטיים בצירוף כל מסמך וראיה רלבנטיים.
- 18
- 19 32. במצב דברים זה, בוודאי שאין מקום ליתן יד להשחתת זמן שיפוטי שהושקע בשמיעת  
20 הערעור, כפי שמבקשת המערערת לעשות בבקשתה להחזרת הערעור לשלב ההשגה.  
21  
22 אשר על כן, אינני מקבלת את עתירת המערערת להחזיר את הדיון לשלב ההשגה.  
23 טענות המערערת, כפי שהובאו בפני בכתבי הטענות ובראיות מטעמה, יוכרעו על ידי  
24 בערעור זה כעת.
- 25
- 26 **העדר חתימה ידנית על נימוקי שומה – האם פגם המביא לבטלות?**
- 27
- 28 33. עוד בטרם שאגש לבחינה קונקרטיית של נסיבות המקרה כאן, יש להכריע בשאלה האם  
29 כאשר לא חתם מפקח על נימוקי שומה בחתימה ידנית (היינו – חתימה בעט), נופל  
30 בשומה פגם מהותי היורד לשורשו של עניין, המביא לבטלות השומה.  
31
- 32 34. הפכתי והפכתי בטענה זו של המערערת – ולא מצאתי בה כל ממש.  
33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 הסמכות הנתונה למשיב לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה היא "לקבוע לפי  
2 מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים  
3 המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים  
4 להניח שהדו"ח אינו נכון".
- 5  
6 כך, גם בהוראת סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה מוסמך פקיד השומה לקבוע את  
7 המס בצו שבכתב.
- 8  
9 השאלה מהו השימוש בסמכות כאמור על ידי פקיד שומה וסיומה נבחנה כבר בהלכה  
10 פסוקה (ראו ע"א 5954/04 + ע"א 1857/05, פקיד שומה ירושלים 1 ואח' נ' משה סמי  
11 ואח' מיסים כא/3 (יוני 2007) ה-1), תוך שנקבע כי על פקיד השומה להוציא את  
12 השומה בכתב ולהוציאה מרשותו על מנת שתובא לידיעת הנישום ולא ניתן יהיה עוד  
13 לשנותה.
- 14  
15 הוצאת שומה לפי מיטב שפיטה כאמור, מצריכה בדיקה ובחינה של נתוני הדו"ח  
16 שהוגש על ידי הנישום, אל מול נתונים אחרים שאפשר וישנם בידי המשיב שאינם  
17 תומכים במוצהר, או אל מול העדר אסמכתאות התומכות במוצהר בדו"ח.
- 18  
19 על פי החובה הקיימת בסעיף 158(א) לפקודת מס הכנסה, נדרש המשיב ליתן לנישום  
20 הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו, טרם שתוצא לו שומה. לאחר מכן, נדרש המשיב  
21 על פי סעיף 158(ב) לפקודת מס הכנסה, לנמק את החלטתו ולפרט את דרך עשיית  
22 השומה.
- 23  
24 כל זאת, נדרש המשיב לעשות בפרקי הזמן הנקובים בפקודת מס הכנסה הן ביחס  
25 לשומות שלב א' והן ביחס לשומות שלב ב', כאשר ספציפית לשומות שלב א' נדרש  
26 הוא לעמוד בפרקי הזמן הנקובים בסעיף 145(א)(2) – ביחס לשומות הכנסות, ובסעיף  
27 167 – ביחס לשומות ניכויים.
- 28  
29 לא מצאתי כל הוראה בחוק או בפסיקה לפיה חייב המשיב לחתום על שומה, בשלב  
30 א' או בשלב ב' – בחתימה ידנית דווקא, כתנאי לא רק להשלמת הפעלת סמכויותיו  
31 האמורות, אלא אף למתן תוקף להם.
- 32



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לא הצורה הפורמלית שבה נערכה השומה היא הנותנת לה תוקף, אלא שיקול הדעת  
2 העומד מאחוריה והשלמתו במועד הקבוע בדין. זאת, ניתן ללמוד אף מהוראת סעיף  
3 159(א) לפקודת מס הכנסה הקובע כדלקמן:  
4  
5 "שומה, פקודת תשלום או כל הליך אחר הנחזים כעשויים בהתאם להוראות פקודה  
6 זו, לא יבוטלו, ולא יראו אותם כבטלים מעיקרם או כניתנים לביטול, מחמת פגם  
7 שבצורה, ולא ייפגעו מחמת טעות, פגם או השמטה שחלו בהם, אם הם בעצם ובפועל  
8 תואמים את האמור בפקודה זו, או בכל פקודה המתקנת אותה, או את כוונתן  
9 ומשמעותן, ואם האדם הנישום או העומד להיות נישום או הנפגע נקוב בהם לפי  
10 פשוטן ומובנן הרגיל של המלים."  
11  
12 יתרה מזו, המערערת אף לא טרחה להפנותני – לא בנימוקי הערעור ואף לא בסיכומי  
13 טענותיה בכתב - לאיזו הוראת דין כלשהי המחייבת חתימה ידנית על גבי שומה, כתנאי  
14 לתקפותה, ולא בכדי.  
15  
16 39. ככל שבבסיס טענת המערערת, הגם שלא הושמעה כך, עומד הרצון לוודא זהותו של  
17 החותם על השומה – על מנת שיהא זה מי שדן בשומה, גם בכך לא קמה חובת חתימה  
18 ידנית כתנאי לתוקפה של השומה.  
19  
20 40. דומני, כי מקום בו הליך אישורה של שומה במשרדי המשיב כולל תהליך לפיו מביא  
21 המפקח את השומה, טרם שידורה למחשב שע"מ, לאישורו של רכז חוליה או סגן פקיד  
22 שומה, או פקיד שומה (לפי מדרג סמכויות האישור הנדרש) - לא יכול להתעורר ספק,  
23 בעידן המחשב של ימינו, באשר לזהות החותם על גבי השומה ונימוקה.  
24  
25 זאת ועוד, כאשר המפקח הוא זה המשדר את השומה למחשב שע"מ וניתן להיווכח  
26 מי הגורם שהזין את נתוני השומה למחשב (ראו נספח ד' תצהירו של מר שרוף) –  
27 קיימת ראייה מוסדית ברורה באשר לזהות מוציא שומת שלב א'. בוודאי כאשר ראייה  
28 זו תואמת את העובדה כי אותו מפקח הוא שניהל את הדיונים השומתיים אל מול  
29 הנישום או מייצגו ובסיומם מצא לנכון להוציא שומת שלב א'.  
30  
31  
32



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 41. יודגש: כי במצב דברים, שאינו שנוי במחלוקת, לפיו התקיימו דיונים בשלב א',  
2 במשרדי רו"ח זידאן ובמשרדי המשיב (סעיפים 5-7 לתצהירו של מר שרוף, אשר לא  
3 נסתרו) וכאשר יומיים לאחר סיומם הוציא מר שרוף את שומת שלב א' – קשה להלום  
4 את טענות המערערת בדבר ספק בזהות החותם על נימוקי שלב א'.  
5  
6 במועד הוצאת נימוקי שלב א' היה מר שרוף עובד במשרדי המשיב ובתוקף תפקידו  
7 זה חתם על השומה והוציא נימוקיה. מר שרוף הגיש תצהיר בעניין זה, ובחקירתו  
8 הנגדית לא נסתרה עובדה זו במאום.  
9  
10 42. אשר על כן, גם אם לא חתם מר שרוף בחתימה ידנית על נימוקי שלב א' – הרי משברור  
11 מהתנהלות הדברים בפועל כי הוא זה שישב בדיונים בשומת שלב א' (ראה נספחים א'  
12 ובי' לתצהיר מר שרוף), הוא זה שערך את השומה ונימוקיה, הזין אותה למחשב שע"מ  
13 ואף שלח אותה בדואר רשום – הרי שלא נפל כל פגם בשומת שלב א'.  
14  
15 עוד אציין, כי ספק בעיני לאור ההלכה הפסוקה הנקוטה כיום, בדבר דוקטרינת  
16 הבטלות היחסית, אם טענה שכזו מקימה עילת בטלות בכלל.  
17  
18 43. זאת ועוד, משחתמה הרכזת בשמו של מר שרוף על נימוקי שלב א' במסגרת המועד  
19 הנקוב בדיון (ראו תצהיר הרכזת סעיף 6) - בוודאי שנשמט הבסיס לטענת המערערת,  
20 וזאת עוד כבר בשלב ההשגה.  
21  
22 44. אלא שהמערערת המשיכה לאחוז ב"קרנות המזבח" של טענה זו עד תום ההליך  
23 השומתי ואף עד תום הדיון בערעור, כאשר כבר היה ברור כי אין יסוד לטענה זו  
24 וכאשר ברור היה כבר כי לא יכולה לקום טענה לפי סעיף 150א' לפקודת מס הכנסה,  
25 קרי: כי מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה.  
26  
27 ברור היה שמר שרוף ערך את שומת שלב א' וברור היה שמר לופו דן בהשגה, ומר  
28 שרוף אף לא היה מעורב כלל בשלב ההשגה מאחר ועזב כבר את משרדי המשיב ועבר  
29 לתפקיד אחר.  
30  
31 45. אשר על כן, אני קובעת כי השומה בשלב א' הינה תקפה ושרירה.  
32  
33  
34



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

### הימנעות המערערת מלהתייצב לדיוני ההשגה:

- 1  
2  
3 46. טוענת המערערת כי על אף פניות חוזרות ונשנות מצידה, בליווי מכתבים שנשלחו  
4 לכל הגורמים במשרדי המשיב ואף למנהל רשות המיסים, לא קיבלה תשובה לשאלתה  
5 בעניין חתימת נימוקי שלב א'. מטעם זה, וכל זמן שלא קיבלה תשובה – לא הסכימה  
6 המערערת, באמצעות מייצגה, להתייצב לדיוני ההשגה אליהם הוזמנה ובערעור שבפני  
7 טענה כי נשללה ממנה זכותה להשמיע טענותיה כדן.  
8  
9 47. טענת המערערת מעוררת תמיהה ואי נוחות, וזו בלשון המעטה.  
10  
11 48. מהראיות והעדויות שהוצגו בפני עולה כי המשיב נכון היה להתייחס לכל טענות  
12 המערערת בהשגה, לרבות לעניין החתימה על נימוקי שלב א', וזאת במסגרת דיון  
13 בשלב ההשגה, אך המערערת סירבה להגיע לדיון.  
14  
15 עדות בעניין זה הושמעה על ידי הרכוז (פרוטוקול עמוד 14 שורות 8-24), בתצהירו  
16 של מר לופו (סעיפים 7-24) ולכל אורך חקירתו הנגדית של מר לופו בבית המשפט.  
17  
18 49. מנגד, לא הובאה כל ראיה או אפילו הסבר שיש בו כדי לסבר את האוזן בדבר  
19 התעקשותה התמוהה של המערערת שלא להתייצב לדיוני ההשגה אליהם זומנה פעם  
20 אחר פעם אחר פעם, על ידי כל שדרת בעלי התפקידים במשרדי המשיב.  
21  
22 יתר על כן, מתוך המסמכים שצורפו לתצהירי העדות הראשית, עולה כי המערערת  
23 נקטה תחילה גם בגישה מיתממת שלא לצורך, כלפי המשיב כאשר טענה כי לא ברור  
24 לה מה מהות הדיון אליו הוזמנה, שכן על גבי טופס הזמנה נרשם "ביקורת" (ראו  
25 נספחים ג' ו- ד' לתצהיר מר לופו) וגם בשל כך לא הגיעה לדיון אליו זומנה.  
26  
27 בכל הכבוד, נישום שהגיש השגה ולאחר מכן מוזמן לדיון ונדרש להציג מסמכים (ראה  
28 נספח א' לתצהיר מר לופו), גם אם נפלה טעות בטופס הזימון בהגדרת מטרת הדיון,  
29 אינו יכול לנקוט בגישה מיתממת, לפיה אין הוא יודע, כביכול, מה מטרת זימונו. ברי,  
30 כי זימון לדיון כאמור מתייחס להשגתו. יתר על כן, גם אם, מסיבה כלשהי, לא ברור  
31 לו לנישום או מייצגו מה מטרת הדיון, יתכבד ויתייצב לדיון אליו הוזמן ובמסגרתו  
32 יעלה תהיותיו ויקבל את כל ההבהרות הנחוצות כדי להבין מהות ההליך בו מדובר.  
33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 50. במקרה הנדון, המערערת בחרה שלא להתייצב לאף דיון מהדיונים אליהם הוזמנה,  
2 גם לאחר שהובהר לה כי מדובר בדיון בהשגה.  
3  
4 אני מוצאת טעם רב לפגם בהתנהלות זו של המערערת. פגם זה מתעצם עוד יותר,  
5 נוכח התנהלות המערערת, אשר הפכה את אי-התייצבותה שלה לדיונים אליהם  
6 הוזמנה לקרדום לחפור בו על ידי העלאת הטענה כי נשללה ממנה זכות הטיעון.  
7  
8 51. נישום הסבור כי נפל פגם בשלב השומתי הראשון, אשר יש בו, לשיטתו, כדי לשמוט  
9 את היסוד תחת כל הליכי השומה שבהשגה, רשאי כמובן להעלות טענה זו במסגרת  
10 כתב ההשגה מטעמו, בין אם כטענה אחת ויחידה עליה הוא משליך יהבו ובין אם  
11 כטענה ראשונית ותוך הוספת טענות לגוף השומה למען הזהירות.  
12  
13 עם זאת, לא נתונה בידי של הנישום הפררוגטיבה להחליט כי משהעלה את הטענה  
14 עלי כתב – די בה.  
15  
16 52. פקיד השומה מחויב ליתן הזדמנות סבירה לנישום להשמיע טענותיו טרם שיוציא לו  
17 שומה, כך מורה הוראת סעיף 158א לפקודת מס הכנסה. זימון לדיון הוא דרך למתן  
18 הזדמנות כאמור.  
19  
20 אך נישום שאינו מנצל הזדמנות זו לא יישמע בטענה כי נשללו ממנו זכויותיו וכי בשל  
21 כך נפל פגם בשומת המשיב. על אחת כמה וכמה, שלא תשמע טענה כאמור כאשר  
22 הנישום **במפגיע וביודעין** מסרב לנצל אותה הזדמנות.  
23  
24 53. במקרה הנדון, לא רק שהמשיב נתן למערערת הזדמנויות חוזרות ונשנות, אלא  
25 שהמשיב יצא מגדרו על מנת לאפשר למערערת להשמיע טענותיה. זימון אחר זימון  
26 נשלח, מועד אחר מועד התבטל ושונה בעקבות אי התייצבות המערערת לדיונים,  
27 והמשיב לא אומר נואש וממשיך לנסות לשדל את המערערת להגיע לדיונים.  
28  
29 זאת, מאחר נראה היה למשיב כי קיים סיכוי (ראה עדות הרכזת עמוד 14 שורות 13-  
30 14) כי ניתן היה, עם מעט רצון טוב ונכונות, לפתור את הסוגיות נשוא הערעור,  
31 בהסכמה במסגרת דיון שומתי ענייני.  
32



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

1 המערערת היא זו שבחרה, במכוון ובמודע, שלא להתייצב לדיון בהשגה ולהשמיע בפני  
2 המשיב את טענותיה. בחירה זו – פועלת לחובתה, ובוודאי שאין המערערת זכאית  
3 להיבנות הימנה.

4  
5 אשר על כן, אני דוחה את טענת המערערת לפיה נפל פגם בצווים נשוא הערעור בשל  
6 אי מתן זכות טיעון לפי סעיף 158א' לפקודת מס הכנסה.

7  
8 זכות טיעון ניתנה, אך לא נעשה בה שימוש על ידי המערערת.

### בחינת השומות בצווים לגופן:

#### א. העסקת עובדים זרים:

9  
10  
11  
12  
13  
14 55. המשיב הוציא למערערת את הצווים בשל העסקת עובדים זרים ללא היתר, ללא  
15 רישום בספרים וללא דיווח על פי הוראת סעיף 166 לפקודת מס הכנסה ותקנות מס  
16 הכנסה (ניכוי ממשכורת ושכר עבודה) התשנ"ג – 1993.

17  
18 עוד ציין המשיב כי המערערת נקנסה בשל העסקת עובדים זרים ללא היתר בקנס על  
19 סך 5,000 ₪ מיום 29.12.2009.

20  
21 56. המשיב טען כי במאזני המערערת לשנת המס 2006 נדרשו הוצאות בגין עובדים זרים.  
22 עם זאת, בשנת 2009 – היא שנת ביצוע העבירה בגינה הוצא למערערת הקנס על  
23 העסקת עובדים זרים – לא דיווחה המערערת ולא רשמה בספרים הוצאות בגין  
24 העסקת עובדים זרים.

25  
26 57. מחמת חוסר שיתוף הפעולה של המערערת בשלב ההשגה, הניח המשיב כי הועסקו על  
27 ידי המערערת עובדים זרים גם בשנת 2009 – היא השנה שבה הוטל עליה הקנס לפי  
28 חוק עובדים זרים. בנוסף, עקב העדר שיתוף הפעולה, העריך המשיב את הוצאות  
29 המערערת בגין העסקת עובדים זרים בסך של 50,000 ₪. הערכה זו התבססה על  
30 השוואת ההוצאות בגין עובדים זרים בשנת 2006 אל מול המחזור (שעמד על כ-  
31 800,000 ₪). מאחר והמחזור כמעט הוכפל בשנת 2009 והגיע לכ- 1.5 מיליון ₪ קבע  
32 המשיב הוצאות בגין עובדים זרים על פי אותו יחס למחזור והעמידן על 50,000 ₪.  
33 ראו עדות מר לופו בפרוטוקול הדיון עמוד 20 שורות 20-25.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 אף כי המערערת התבקשה להמציא מסמכים בקשר להעסקת עובדים זרים (ראו נספח  
2 ו' לתצהירו של מר לופו הזמנה לדיון מיום 9.5.12 ודרישת המסמכים בה) – טען  
3 המשיב כי לא הומצא לו דבר.  
4
- 5 המערערת טענה לראשונה בעניין העסקת העובדים הזרים בסעיף 7 לתצהירו של מנהל  
6 המערערת מר מוחמד אבו מוך כי לא התקיימו אף פעם יחסי עובד מעביד בין  
7 המערערת לבין עובדים זרים וכי הללו היו עובדיו של עוסק אחר שהועסק כקבלן על  
8 ידי המערערת. עוד טען מר אבו מוך לעניין שנת 2009 כי לאתר בו עבדה המערערת  
9 הגיעו מפקחים ממשד התעשייה והמסחר ונטענה טענה כי עובד זר שנתפס שם היה  
10 עובד של המערערת. על כך הוצא הקנס והמערערת, כך על פי הנטען מפי מר אבו מוך,  
11 העדיפה לשלם את הקנס רק מן הטעם ששכירת שירותי עו"ד והגשת בקשה להישפט  
12 היו עולים לה יותר מסכום הקנס והפסד ימי עבודה שהיו נגרמים לה, ולכן משיקולים  
13 תועלתניים ולא כהודאה – שילמה המערערת את הקנס.  
14
- 15 מעבר לנטען בסעיף 7 הנ"ל לתצהירו של מר אבו מוך, לא צורף כל מסמך בקשר עם  
16 סוגיית העובדים הזרים.  
17
- 18 לאחר שבחנתי את טענות הצדדים בסוגיה של העובדים הזרים, אני מוצאת כי  
19 בנסיבות העניין לא ניתן לקבל את טענות המערערת בעניין זה.  
20
- 21 אציין תחילה, כי מסעיף 7(ג) לתצהיר מנהל המערערת עולה מפורשות כי גם לפי  
22 גרסתו - אירוע תפיסת העובד הזר והטלת הקנס בשל העסקתו התרחש בשנת 2009.  
23 על כן, אין בידי לקבל את טענתה של המערערת בסיכומיה, כאילו לא הוברר מהו  
24 המועד בו נתפס העובד הזר שהוביל להטלת הקנס.  
25
- 26 גם אם המשיב לא ידע במועד הוצאת הצווים מהו מועד תפיסתו של העובד הזר והניח  
27 לאור מועד הטלת הקנס כי אירע בשנת 2009 – הרי שמסקנתו זו סבירה בנסיבות  
28 העניין. מסקנה זו קיבלה אישור מן האמור בסעיף 7(ג) לתצהיר מנהל המערערת.  
29
- 30 זאת ועוד, המערערת יכולה היתה בקלות להוכיח את מועד הטלת הקנס ובגין איזו  
31 עבירה ומועד התרחשותה, אילו היתה מציגה את הודעת הקנס שהוטל עליה או  
32 אסמכתא כלשהי בקשר לקנס. מדובר בראיה הנמצאת תחת ידיה של המערערת.  
33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 גם בהתעלם ממחדלה של המערערת להציג ראיה כאמור במסגרת הדיון בהשגה, לא  
2 ניתן עוד להתעלם ממחדל זה במסגרת הבאת ראיותיה בערעור. ההימנעות מהצגת  
3 ראיה חיונית ונדרשת המצויה תחת ידי המערערת ושהנטל להוכחתה מוטל עליה –  
4 פועלת על פי הדין לחובתה של המערערת.  
5
- 6 .62 עובדה היא כי המערערת שילמה את הקנס שהוטל עליה בשנת 2009. גם אם הייתי  
7 מקבלת את טענת המערערת כי בעצם תשלום הקנס אין משום הודאה בהעסקת עובד  
8 זר – ואיני סבורה כי ניתן להתייחס לכך כך – הרי שהמערערת אף לא טענה כלל כי  
9 פנתה לקבלן, שלשיטתה הוא זה שהעסיק את העובד הזר, ודרשה ממנו שיפוי בשל  
10 נשיאתה בתשלום המס. ממילא לא הובא לעדות אף קבלן משנה של המערערת להעיד  
11 בעניין זה.  
12
- 13 המערערת דיווחה בעצמה בדוחותיה לשנת 2006 על העסקת עובדים זרים – ראו מוצג  
14 מש/1 "מאזן תנועות שקלים", שם תחת כותרת "הוצאות ייצור" נרשמו גם הוצאות  
15 בשל העסקת עובדים זרים. רישום נפרד מצוי להוצאות בשל עבודות קבלניות. דיווח  
16 זה שולל את עמדת מנהל המערערת כפי שהובעה בחקירתו הנגדית (עמוד 8 שורות  
17 9-11). יתרה מזו, מנהל המערערת לא ידע להסביר את הדיווחים הנ"ל ובחקירתו  
18 הנגדית טען כי לצורך קבלת הסברים על הרישום בספרים יש לפנות לרואה החשבון  
19 – אשר לא הובא לעדות.  
20
- 21 .63 האם בשל העובדה שהמערערת לא דיווחה בספריה על העסקת עובדים זרים בשנת  
22 2009 יש לקבל את טענתה כי לא העסיקה עובדים זרים?  
23
- 24 לטעמי התשובה לכך היא שלילית. נוכח העובדה כי קיימת אמירה ברורה מפי מנהל  
25 המערערת, כאמור לעיל, כי העובד הזר שנתפס ובגינו הוטל הקנס – נתפס בשנת 2009,  
26 הרי שמסקנה סבירה והגיונית היא כי המערערת העסיקה עובדים זרים גם ב- 2009,  
27 הגם שלא דיווחה עליהם כדין. לא הובאו ראיות על ידי המערערת על דבר נסיבות  
28 תפיסתו של העובד הזר ושיוכו כעובד עבור המערערת.  
29
- 30 .64 בנסיבות האמורות של אי המצאת ראיות חיוניות על ידי המערערת, אל מול הראיה  
31 בדבר הטלת קנס לפי חוק עובדים זרים על המערערת בשנת 2009 – לא מצאתי כי  
32 שומת המשיב בעניין זה אינה סבירה.  
33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

1 כך גם באשר לקביעת סכום ההוצאות בגין עובדים זרים וגזירת סכום המס שהיה  
2 עליה לנכות במקור כמו גם שיעור ההיטל בהתאמה. בהיעדר שיתוף פעולה מצד  
3 המערערת, נראה כי לא נותר למשיב אלא לבצע הערכה של הוצאות העובדים הזרים.  
4 לא מצאתי כי הערכה המבוססת על הגידול במחזור הינה בלתי סבירה או בלתי  
5 מקובלת.

6  
7 על כן, אין בידי לקבל את טענות המערערת בעניין העסקת עובדים זרים וערעורה  
8 בעניין זה נדחה.

9  
10 שומת המשיב בצווים בהתייחס לסוגיית העובדים הזרים – כפי שהובאה בהודעה  
11 המפרשת את נימוקי השומה ובסעיף 31 לתצהירו של מר לופו – נותרת בתוקפה.

12  
13 **ב. הוצאות שכר לקרובי משפחה:**

14  
15 65. הוצאות שכר בגין תשלום לכאורי של שכר עבודה לבני משפחה של בעל המניות ומנהל  
16 המערערת (בתו וכלתו) לא הותרו על ידי המשיב, מן הטעם שלא הומצאו טפסי 101,  
17 כרטיסי נוכחות או כל ראיה שיש בה כדי להצביע על העסקת אותן קרובות משפחה  
18 על ידי המערערת.

19  
20 על כן, המשיב תיאם את הוצאות השכר הללו וצירפן להכנסות בעל המניות, תוך חיוב  
21 במס שהיה על המערערת לנכות במקור בהתאם לכך.

22  
23 66. בתצהירו (סעיף 8) ובדיון ההוכחות טען מנהל המערערת כי בנות המשפחה הנ"ל  
24 הועסקו כפקידות במשרד המערערת שהיה בחצר ביתו, ונראה כי היתה תחלופה  
25 ביניהן באופן בלתי מתועד.

26  
27 67. גם אם אקבל את טענת המערערת לפיה סביר כי בעסק דוגמת זה של המערערת תועסק  
28 פקידה – הרי שעל פי הדין, לצורך הכרה בהוצאת שכר עבודה לפקידה כאמור, יש  
29 צורך באסמכתאות – טופס 101, תלוש שכר או כל ראיה ממשית אחרת המעידה על  
30 העסקת אותן בנות משפחה והיקף ומועדי ההעסקה.

31  
32 ראו לעניין זה עדותו של מר לופו בעמוד 18 לפרוטוקול שורות 14-1 ובעמוד 19 שורות  
33 20-25.

34



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 אלא שראיות כאלו – מעבר לכך שלא הוצגו בפני המשיב בשלב ההשגה, גם לא הובאו  
2 על ידי המערערת בשלב הבאת הראיות בפני. וכי מה יותר קל היה למערערת מלהביא  
3 תצהיר ועדות מפי בתו של בעל המניות מר אבו מוד? או תצהיר ועדות של כלתו? או  
4 את רואה החשבון של המערערת? אלא שאיש מעדים אלו לא הובא לעדות בפני.  
5  
6 ושוב, אדגיש, כי מקום בו קיימים עדים שעשויים היו לשפוך אור על סוגיית העסקת  
7 בנות המשפחה, אך המערערת נמנעה מלהביא עדות מטעמן – פועל מחדלה זה של  
8 לחובתה.  
9  
10 68. צרמה באוזני טענת המערערת כאילו המשיב, בהוצאת הצווים בסוגיית שכר העבודה  
11 של קרובי משפחה, פעל רק ביחס לנשים בנות משפחה, ולא הכיר בהוצאות שכר  
12 העבודה שלהן, הגם שהיו גם גברים שהועסקו ולא היו אסמכתאות להעסקתם גם כן.  
13 טענה זו קשה בעיני משני טעמים: ראשית, משום שלא מצאתי כל עדות להתנהלות  
14 מטעם המשיב המונעת ממניעים של אפליית נשים לעומת גברים. שנית, מאחר וטענה  
15 זו של המערערת עשויה להיות לרועץ לה. אם המשיב פעל לפני משורת הדין והתיר  
16 למערערת הוצאות שכר עבודה, על אף שלא היו אסמכתאות כדין להוצאות אלו – אין  
17 בכך כדי "להכשיר" הוצאות שכר אחרות ללא אסמכתאות, אשר ביחס אליהן לא מצא  
18 המשיב לנכון להתירן.  
19  
20 69. מאחר והמשיב לא ביקש את הגדלת השומה בצו בסוגיה זו של שכר עבודה של קרובי  
21 משפחה ביחס לעובדים נוספים שלא היתה קיימת אסמכתא להעסקתם – לא מצאתי  
22 לנכון להגדיל את השומה.  
23  
24 עם זאת, בנסיבות העניין אני דוחה את טענות המערערת וערעורה ביחס לסוגיה של  
25 הוצאות שכר עבודה של קרובי משפחה - נדחה.  
26  
27 שומת המשיב בצווים בהתייחס לסוגיית שכרם של קרבי משפחה – כפי שהובאה  
28 בהודעה המפרשת את נימוקי השומה ובסעיף 33 לתצהירו של מר לופו – נותרת  
29 בתוקפה.  
30  
31 ג. הוצאות אחזקת רכב:  
32  
33 70. שני רכבים הינם מושא השומות בצווים בסוגיה זו: רכב מאזדה מ.ר. 6708027 (להלן  
34 – המאזדה) ורכב מיצובישי מ.ר. 8132417 (להלן – המיצובישי).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 באופן כללי, המשיב טען כי המערערת לא דיווחה כנדרש על פי סעיף 6 לתקנות מס  
2 הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) התשנ"ה – 1995 על רכבים שבבעלותה, לא דיווחה את  
3 קריאות המונה כנדרש בדוח לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה; לא זקפה שווי רכב  
4 כנדרש לפי תקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב) התשמ"ז – 1987 (להלן – **תקנות**  
5 **שווי שימוש**); ואף כי תיאמה בדוחותיה חלק מהוצאות הרכב, כהוצאות עודפות,  
6 לא דיווחה ולא שילמה מקדמות בגין הוצאות עודפות כנדרש על פי סעיף 181ב(א)  
7 לפקודת מס הכנסה.  
8
- 9 **71. אשר למאזדה**: נטען כי למשיב נודע על דבר שימוש המערערת ברכב זה רק בשלב  
10 ההשגה, מאחר והמערערת לא כללה רכב זה בטופס יא' שלה.  
11
- 12 הסתבר כי המאזדה שייכת לבתו של מנהל המערערת, גב' הדיל אבו מוך. המערערת  
13 טענה כי עשתה שימוש ברכב המאזדה לצורך הסעת עובדיה ממשרדה בבאקה אל  
14 גרביה לאתרי עבודה בנגב, וכן השתמשה ברכב לצורך עריכת סידורים, גבייה  
15 והפקדת שיקים על ידי המזכירה של המערערת וגם לנסיעות מנהל המערערת לצרכי  
16 עבודה.  
17
- 18 **72. לא שנויה במחלוקת העובדה כי המערערת תיאמה את הוצאות רכב המאזדה**  
19 **בהערכה של אחוז מסוים מאחר והמאזדה שימשה גם את בתו של מנהל המערערת**  
20 **לצרכיה האישיים.**  
21
- 22 לא הובאה כל ראיה או אסמכתא לשימוש ברכב המאזדה לצורך הסעת עובדים  
23 מבקה אל גרביה לאתרי עבודה של המערערת בנגב.  
24
- 25 בשים לב לעובדה כי חלק גדול מעובדי המערערת (למעט עובדים בני משפחה) הינם  
26 תושבי הנגב (ראו מש/6) – נראית גרסת המערערת לא סבירה.  
27
- 28 **73. זאת ועוד, תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) תוקנו בשנת 2008. עד שנת 2007**  
29 **כולל – לא הותרו בניכוי הוצאות רכב בגין שימוש של 9,900 ק"מ או 25% מהוצאות**  
30 **אחזקת הרכב, לפי הגבוה. משנת 2008 ואילך נקבע כי 55% מהוצאות רכב שאינו**  
31 **צמוד אינן מותרות בניכוי וככל שחברה ניכתה את כל הוצאות רכב כאמור, היוו**  
32 **אלה הוצאות עודפות.**  
33
- 34 **74. המערערת לא דיווחה כנדרש על פי דין על קריאות מונה הק"מ של המאזדה.**



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 בנסיבות אלו, כאשר עסקינן ברכב שאינו רכב בבעלות החברה, ולא נכלל בטופס יא'  
2 של החברה, הרי שמוטל נטל משמעותי על המערערת שעליה להרימו, לשכנע הן  
3 בהיות רכב המאזדה בשימוש על ידי המערערת לצורך ייצור הכנסתה והן באשר  
4 להיקף השימוש כאמור.  
5  
6 סעיף 9.3 לתצהיר העדות הראשית של המערער, המתייחס למאזדה, אין בו כדי .75  
7 להוות ראייה מספקת, כדי הרמת הנטל המוטל על המערערת. מלבד חזרה על טענות  
8 המערערת לפיהן עשתה שימוש ברכב המאזדה שבבעלות בתו של מנהל המערערת  
9 לצורך הסעת עובדים ולציין כי נעשתה הערכה כלשהי של אחוז מהוצאות הרכב בגין  
10 השימוש האישי של בעלת הרכב לצרכיה היא, לא ניתן כל פירוט ולא צורפה כל  
11 אסמכתא.  
12  
13 יתר על כן, מנהל המערערת בחקירתו הנגדית לא ידע להסביר את תיאום הוצאות  
14 הרכב בדוחות ההתאמה לצרכי מס לשנות המס שבערעור (מוצגים מש/2 עד מש/5)  
15 וחזר וטען כי בעניין זה יש לפנות לרואה החשבון, אשר לא הובא לעדות.  
16  
17 בחקירתו הנגדית הודה מנהל המערערת כי לא ערך רישום של הקילומטרים בהפרדה  
18 בין שימוש לצורך עסקי לבין שימוש לצורך פרטי, ואף ציין כי לא היה לו ספר או  
19 דוח לרכב – נא ראו עדותו עמוד 11 לפרוטוקול שורות 32-30.  
20  
21 מנהל המערערת אף הודה בחקירתו הנגדית כי לא נערכה הפרדה בין הוצאות הדלק  
22 האישיות של בתו לבין הוצאות הדלק שנטען כי קשורות הן לייצור הכנסה – נא ראו  
23 עמוד 12 לפרוטוקול שורות 8-1.  
24  
25 משלא הרימה המערערת את נטל ההוכחה המוטל על כתפיה לשכנע כי המאזדה .76  
26 שימשה לייצור הכנסה ואיזה חלק מהוצאות המאזדה ניתן לניכוי כהוצאה בייצור  
27 הכנסה – לא מצאתי כי שומת המשיב בעניין זה אינה סבירה בנסיבות העניין.  
28  
29 ויודגש גם כאן: בעניין זה, מצויות תחת ידיה של המערערת כל הראיות החיוניות  
30 להוכחת טענתה בעניין הוצאות המאזדה והיא נמנעה מלהביאן: עדות של בתו של  
31 מנהל המערערת, הדיל; עדות של מי מעובדי המערערת; או עדות של רואה החשבון  
32 שיסביר בליווי אסמכתאות את אופן חלוקת הוצאות הרכב. כל אלו יכולים היו  
33 לשפוך אור על התנהלות המערערת בעניין הרכב, אך לא הוצגו בפני בית המשפט.  
34



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 77. אשר על כן, בנסיבות העניין, אינני מקבלת את טענות המערערת וערעורה ביחס  
2 לסוגיה של הוצאות רכב המאזדה - נדחה.  
3
- 4 שומת המשיב בצווים בהתייחס לסוגיית הוצאות רכב המאזדה – כפי שהובאה  
5 בהודעה המפרשת את נימוקי השומה ובסעיף 28(א) לתצהירו של מר לופו – נותרת  
6 בתוקפה.  
7
- 8 באשר למיצובישי: רכב זה הינו בבעלותו של מר אבו מוך, בעל המניות ומנהל  
9 המערערת (ראה סעיף 9.4.9.4 (א) לתצהירו).  
10
- 11 המשיב טען כי נוכח סירובה של המערערת להתייבב לדיוני ההשגה ולהמציא  
12 מסמכים, לא ניתן היה לבדוק מהו חלקו של המיצובישי מתוך כלל הוצאות הרכב  
13 שנדרשו על ידי המערערת. המשיב הוסיף כי כלל ההוצאות בגין המיצובישי נדרשו  
14 בניכוי בדוחות המערערת, והגם שמר אבו מוך שימש כשכיר במערערת לא נקבע שווי  
15 שימוש לבעל המניות או לכל עובד אחר. בנוסף, לא תואמו הוצאות עודפות.  
16
- 17 על כן, המשיב קבע שווי שימוש בגין המיצובישי בהתאם לתקנות שווי שימוש ברכב  
18 לפי קבוצת מחיר 5 וחייב את המערערת בשומת ניכויים לפי שיעור המס השולי של  
19 מנהל המערערת.  
20
- 21 79. המשיב ציין כי רק במסגרת מכתב ההשגה טענה המערערת לראשונה כי המיצובישי  
22 הושבת מפעילות בחודשים הראשונים של שנת 2008 וכי ביולי 2008 נתפס ועוקל על  
23 ידי בנק הפועלים, וכי טענה זו לא עלתה בשלב א'.
- 24
- 25 80. המשיב ציין כי המיצובישי רשום בבעלות מנהל המערערת עד ליום 20.4.09 ואף מופיע  
26 בטופס יא' של המערערת עד שנת 2009 כולל.  
27
- 28 עוד טען המשיב כי מכיוון שהמערערת לא דיווחה על מכירת הרכב הנ"ל, לא תיאמה  
29 הוצאות עודפות, לא דיווחה על מס' ק"מ כנדרש על פי דין ולא פירטה את הייחוס של  
30 הוצאות הרכב הכלליות לרכב ספציפי, העריך המשיב את ההוצאות העודפות בגין  
31 המיצובישי לשנות המס 2006-2007 בסכום של 20,000 ₪ מדי שנה. המשיב הבהיר  
32 כי נוכח תיקון תקנות שווי שימוש ברכב בשנת 2008 לא נקבעו הוצאות עודפות בגין  
33 רכב מוצמד משנה זו ואילך.  
34



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 בסעיף 9.4 לתצהירו טען מנהל המערערת כי רכב המיצובישי הושבת עקב תקלות  
2 מכניות עוד בחודשים הראשונים של שנת 2008. עוד נטען כי הרכב היה משועבד לבנק  
3 הפועלים, עוקל כבר באוגוסט 2008 ונתפס לשם מכירתו בסמוך ליולי 2008 ומכירתו  
4 בהוצאה לפועל בוצעה בסמוך לחודשים אוקטובר-נובמבר 2008.  
5  
6 מנהל המערערת טען כי עקב התקלות המכניות הוזמן רכב חליפי תוצרת מרצדס  
7 שנעשה בו שימוש החל מחודש ספטמבר 2008.  
8  
9 המערערת הוסיפה וטענה לעניין תיקון שנעשה בתקנות מס ערך מוסף בהגדרת רכב  
10 פרטי, ככזה שכולל גם רכב מסחרי אחד ובלתי אחד שמשקלו אינו עולה 3500 ק"ג.  
11 ועוד טענה המערערת כי תחולת התיקון הינה מיום 1.1.2008 גם ביחס לרכבים  
12 שנרכשו לפני מועד התחולה של התיקון.  
13  
14 המערערת טענה כי בהתאם להגדרה הנ"ל ומועד תחולת התיקון הנ"ל לתקנות מע"מ  
15 - המיצובישי הינו רכב שטח ולא רכב פרטי. המערערת טוענת כי שתי זרועות של רשות  
16 המסים אינן יכולות ליתן החלטות סותרות. המערערת הפנתה למכתב של סגנית  
17 ממונה מע"מ חדרה, שהופנה לרואה החשבון של המערערת, וטענה כי מכתב זה עומד  
18 בסתירה לעמדת המשיב בצוויים.  
19  
20 אלא, שגם בעניין המיצובישי לא הציגה המערערת ראיה כלשהי באשר לטענות בדבר  
21 ההשבתה המכנית של המיצובישי, עיקולו ומכירתו כאמור – מלבד הטענות בתצהיר  
22 מנהל המערערת. זאת, הגם שבירי כי מסמכים ואסמכתאות בעניין טענות מסוג זה  
23 קיימים, ובוודאי שאמורים הם להיות מצויים תחת ידה של המערערת.  
24  
25 בחקירתו הנגדית בעניין המיצובישי בעמוד 12 לפרוטוקול שורות 9-11 העיד מר אבו  
26 מוך מפורשות:  
27 **"ש. אתה טוען שבאיזה שהיא תקופה המיצובישי הושבת, יש לך ראיות**  
28 **ת. הרכב עשה המון בעיות ותיקונים היו, הושבת בתקופה האחרונה, כל הדוחות**  
29 **חשבוניות התיקונים מופיעים אצלי בתיק."**  
30  
31 אם כך, מדוע לא הוצגו מסמכים אלו? לא ניתן לקבל גרסה בעלמא, נטולת פרטים  
32 ומסמכים אשר ברי כי קיימים ואף מוצהר כי הם קיימים. ושוב – ההימנעות מהצגת  
33 ראיות אלו משמעה, על פי הדין, כי אילו היו מוצגות – לא היה בהן כדי לתמוך בגרסת  
34 המערערת. שאם לא כן – לא נהירה ההימנעות מהצגתן.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 יתר על כן, טענות מנהל המערערת בתצהירו אינן תואמות את הרישום במשרד הרישוי 85.  
2 לפיו הרכב היה בבעלותו עד אפריל 2009. גם הכללתו של רכב המיצובישי בטופס  
3 הפחת של המערערת עד שנת 2009 כולל – אינו תומך בטענותיה.  
4  
5 לא ניתן לקבל הטענה כי רכב המיצובישי נמכר בהליכי הוצאה לפועל באוקטובר או  
6 נובמבר 2008, כאשר על פי רישום במשרד הרישוי הרכב הנ"ל מצוי בבעלות מנהל  
7 המערערת עד אפריל 2009.  
8  
9 באשר לטענות המערערת בעניין שינוי תקנות מע"מ ותחולתן בהקשר נשוא הצווים 86.  
10 על רכב המיצובישי - לא ירדתי לסוף דעתה של המערערת בטיעוניה אלו.  
11  
12 סעיף 2(2)(ב) לפקודת מס הכנסה המתייחס, בין היתר, גם לשווי שימוש ברכב 87.  
13 שהועמד לרשות העובד, כחלק מהכנסת עבודה – אינו מדבר על "רכב פרטי".  
14  
15 גם תקנות שווי שימוש ברכב אינן מדברות על "רכב פרטי" אלא על הגדרה רחבה של  
16 "רכב" ומפנות לצורך זה לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) תשנ"ה – 1995  
17 (להלן – **תקנות ניכוי הוצאות רכב**).  
18  
19 הגדרת "רכב" המצויה בתקנות ניכוי הוצאות רכב קובעת: 88.  
20 **"רכב" – אופנוע שסיווגו L3, רכב שסיווגו M1 ורכב שסיווגו N1, כמשמעותם בתקנות**  
21 **התעבורה, תשכ"א-1961, למעט רכב עבודה כמשמעותו בפקודת התעבורה ולמעט רכב**  
22 **תפעולי, בין שבבעלותו של הנישום ובין שלא בבעלותו, ובלבד שמשקלו הכולל המותר פחות**  
23 **מ-3,500 ק"ג;**  
24  
25 **"רכב תפעולי" – רכב שהתקיים בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה:**  
26 **(1) הרכב הוא רכב ביטחון, כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, המשמש**  
27 **בפעילות מבצעית או ביטחונית בלבד;**  
28 **(2) הרכב לא הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד, הוא משמש רק לצורכי המעביד**  
29 **או בעל משלח היד או העסק, לפי העניין, מקום העיסוק של המעביד, של בעל משלח**  
30 **היד או של בעל העסק, לפי העניין – אינו בבית מגוריו ובתום שעות העבודה הרכב אינו**  
31 **יוצא מחוץ למקום העיסוק.**  
32  
33 הגדרת "רכב עבודה" בפקודת התעבורה הינה: 89.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 "רכב עבודה" - רכב שצויד עבודה מורכב עליו באופן קבוע, או שמבנהו עשוי לביצוע עבודה,  
2 ואינו מיועד להובלת משא או להסעת נוסעים";  
3  
4 90. על פי מסמכי רישיון הרכב של המיצובישי (צורפו כנספח 9A לתצהיר מנהל  
5 המערערת), רכב המיצובישי הוא רכב מסוג N1. על כן, על פניו נכנס הוא לגדר תקנות  
6 ניכוי הוצאות רכב ולגדר תקנות שווי שימוש ברכב.  
7  
8 לא נטען, וממילא לא הוכח בפני, כי המיצובישי הינו בגדר "רכב תפעולי" או "רכב  
9 עבודה".  
10  
11 91. המערערת לא הביאה בפני כל טיעון מדוע יש להחיל את הוראות תקנות מע"מ לעניין  
12 זקיפת שווי שימוש ברכב ושומת ניכויים במס הכנסה.  
13  
14 92. מכתבה של גב' אורנשטיין, סגנית בכירה לממונה אזורי מכס ומע"מ חדרה מיום  
15 9.10.11 שצורף כנספח להשגת המערערת, מתייחס בכלל לרכב אחר – רכב טויוטה  
16 מ.ר. 1509350, והוא נשלח לרו"ח זידאן במענה למכתב כלשהו שנשלח לתחנת מע"מ  
17 בקשר עם מכירתו של אותו רכב.  
18  
19 כפי העולה מן המכתב, ביקש רואה החשבון לברר האם מכירת אותו רכב טויוטה  
20 תחשב כ"עיסקה" לפי חוק מע"מ, בנסיבות בהן קוזז מס התשומות בגין רכישתו של  
21 רכב הטויוטה.  
22  
23 המערערת לא צירפה את המכתב שנשלח מטעמה לתחנת מע"מ חדרה ואשר עליו  
24 השיבה סגנית הממונה בכדי שתהיה בפני תמונה מלאה באשר למהות הטענות עליהן  
25 ביקשה לבסס עמדתה. יתרה מזו, ממכתב התשובה של סגנית ממונה מע"מ חדרה,  
26 לא מצאתי מהי הרלבנטיות לה טוענת המערערת בקשר עם מכתב זה, לעניין נשוא  
27 הערעור כאן ביחס לרכב המיצובישי.  
28  
29 93. כאמור לעיל, על פני הדברים כפי שהובאו בפני - רכב המיצובישי נכנס להגדרת "רכב"  
30 על פי תקנות ניכוי הוצאות רכב ותקנות שווי שימוש ברכב.  
31  
32 המערערת לא סתרה את הטענה לפיה היא ניכתה את מלוא הוצאות המיצובישי  
33 בדוחותיה.  
34



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

1 לא מצאתי אפוא, כי נפל פגם בכך שהמשיב זקף שווי שימוש ברכב המיצובישי למנהל  
2 המערערת בשווי המגולם שקבע, וכי הוציא למערערת שומת ניכויים בהתאם.  
3  
4 94. במצב הדברים שבפני, כאשר ברי כי השימוש ברכב המיצובישי לא היה עסקי כולו,  
5 אלא היה שימוש פרטי על ידי מנהל המערערת, צריכה היתה המערערת לתאם הוצאות  
6 עודפות ולשלם מקדמות בהתאם להוראת סעיף 181ב לפקודה. משלא עשתה כן, הרי  
7 שלא נמצא פגם בשומת ההוצאות העודפות שהוציא המשיב למערערת בעניין רכב  
8 המיצובישי.  
9  
10 על כן, דין ערעורה של המערערת בעניין זה – להידחות. שומת המשיב כפי שבאה לידי  
11 ביטוי בהודעה המפרשת את נימוקי השומה ובסעיף 28(ב) לתצהירו של מר לופו –  
12 נותרת על כנה והיא תקפה.  
13

### סוף דבר:

14  
15  
16 95. לאור כל האמור לעיל - ערעור המערערת נדחה על כל חלקיו.  
17  
18 העיקול ברישום שהוטל על ידי המשיב על משאית מ.ר. 3145275, בהתאם להחלטת  
19 כבוד השופטת וסרקרוג מיום 26.5.14, כערובה לתשלום המס נשוא הערעור – ניתן  
20 למימוש.  
21  
22 המערערת תישא בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד המשיב בסך של 25,000 ₪ אשר ישולמו  
23 תוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה מהיום ועד לתשלום  
24 המלא בפועל.  
25

### המזכירות תשלח העתק פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

26  
27  
28 ניתן היום, י"ז תשרי תשע"ו, 30 ספטמבר 2015, בהעדר הצדדים.  
29

30

א.א.ש



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 12-12-47962 כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

אורית וינשטיין, שופטת

1  
2  
3  
4