



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

המערער אביטן שלמה
 ע"י ב"כ עו"ד יובל קינן ו/או עו"ד טוביה גודיס

נגד

המשיב פקיד שומה
 ע"י ב"כ עו"ד ניר סרי
 מפרקליטות מחוז ירושלים, אזרחי

פסק-דין

הערעורים

1. לפניי חמישה ערעורים שאוחדו, אחד מהם (עמ"ה 507/07) עניינו שומה עפ"י מיטב השפיטה לגבי שנת 1999 שהוצאה לחברת עורכי הדין אביטן מלכיאלי (להלן-: "החברה"). בתיקים האחרים ערעורים על שומות עפ"י מיטב השפיטה שהוצאו לעו"ד אביטן שלמה (להלן-: "המערער") באופן אישי, לשנים 2000-2003. בגדר הערעורים הועלו גם טענות על פסילת ספרים. בתקופות הרלבנטיות לשומות פעל המערער יחד עם עו"ד דן מלכיאלי, במסגרת החברה וגם במסגרת שותפות.

תחילה יידונו טענות כלליות משותפות לערעורים, ולאחר-מכן ידונו הטענות המיוחדות לכל ערעור.

א. טענת התיישנות השומה

2. לגבי שלושה תיקים – עמ"ה 506/07; עמ"ה 507/07; עמ"ה 513/07, נטענה בראשית ההליך טענה מקדמית בדבר התיישנות השומה, הנשענת על פסק הדין בע"א 5954/04 פקיד שומה נ. משה סמי (להלן-: "הלכת סמי"). אותה עת, כפי שנכתב בהחלטת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

מיום 11.8.09, טרם נאמרה המילה האחרונה לגבי **הלכת סמי**, מאחר שהיה תלוי ועומד דיון נוסף בנושא, ולכן לא דנתי אז בטענה מקדמית זו. בסיכומיו ביקש ב"כ המערער לשוב לאותן טענות.

3. בראשית הדיון יצוין, כי טענתו של ב"כ המערער לעניין ההתיישנות נשענת על מבחן שגוי. ב"כ המערער בוחן את מועד קבלת צו השומה ע"י הנישום. ברם, כפי שהדגשתי בעבר (עמ"ה 8024/04) המועד הקובע הוא, המועד בו יצאו הצווים מתחת ידו של פקיד השומה ולא המועד בו הגיע הצו אל הנישום. סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה קובע –

“(ג) אם תוך שנה מיום שהוגשה הודעת השגה לא הוגש הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב) יראו את ההשגה כאילו התקבלה. ואולם השגה שהוגשה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב) יראו אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, תוך 3 שנים מתוך שנת המס שבה הוגשה”.
 (ההדגשה לא במקור).

הקריטריון הוא אפוא, השימוש של פקיד השומה בסמכויותיו, והפסיקה הדגישה את סיום השימוש בסמכות, כמלמד על מועד הפעלת הסמכות.

בית המשפט העליון התייחס למועד בו יש לראות את פקיד השומה כמי שהשתמש בסמכותו, באומרו בע"א 5954/04 ע"א 1857/05 פקיד שומה ירושלים 1 ואח' נ. **משה סמי** –



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

"במקרה בו עושה פקיד השומה צו אולם אינו עושה דבר

על מנת שמושא הצו יהיה מודע לכך שנעשה בעניינו צו

והצו נותר אצל פקיד השומה במגירה – מסופקתי האם

ניתן לומר כי הסתיים שימושו של הפקיד בסמכותו."

אכן, בדיוני הפסיקה שעסקו בהלכה זו, ניתן משקל לידיעת הנישום על ההחלטה. ואולם, לא היה בהם כדי לשנות את הוראת המחוקק המסתפק בשימוש בפועל בסמכות. חשיבות ההתייחסות בפסיקה למשלוח ההחלטה אל הנישום – ככל שהייתה – היא בכך, שע"י המשלוח מובהר כי נעשה שימוש בסמכות. סיום השימוש בסמכות עולה מעובדת המשלוח. כך, אם הוכח עצם המשלוח, אף כי לא הוכחה קבלת הצו, השתמש פקיד השומה בסמכותו. בשום מקום בהלכה זו לא נקבע, כי יש לבחון את מועד קבלת הצו ע"י הנישום, וכי גם מועד זה, צריך להתקיים בתוך תקופת השנה, כדי שלא תחול התיישנות.

4. **לעניין עמ"ה 506/07 ועמ"ה 507/07 – בעמ"ה 506/07 מדובר על השגה שהוגשה ב- 8.2.05, ובעמ"ה 507/07 ההשגה הוגשה יום לאחר מכן. עפ"י גרסת המשיב, סמכותו לגבי ההשגות הופעלה בתוך שנה. לטענת ב"כ המערער, המערער קיבל את נימוקי השומה בשני התיקים ביום 19.2.06, ולכן חלה ההתיישנות.**

עפ"י תצהיר גבי **רות בר יוסף** (מפקחת חולית חברות בפקיד שומה באר שבע) מטעם המשיב, ביום **7.2.06** נמסר טלפונית למערער כי כפי שסוכם בדיון עמו יוצאו שומות סופיות, וכי ההסברים שנתן לא התקבלו, ועוד הצהירה כי שוחחה טלפונית באותו תאריך עם המשרד המייצג של הנישום (רוה"ח **לינדה מסלם**) והודיעה שהיא מוציאה צווים. למחרת היום נערכה השומה, ונימוקי השומה ותקציר השומה נשלחו עוד באותו היום באמצעות הפקס אל המערער וגם אל המייצגת שלו. המפקחת אף וידאה את קבלת המסמכים אצל המערער ואצל המייצגת (עם עובדת בשם **איריס** אצל



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

המערער, ועובד בשם **יניב** אצל המייצג) שמרה את אישורי הפקסים, ואף עשתה תרשומות על האישור.

ב"כ המערער, נשען בסיכומיו על דברי המערער בתצהירו לפיהם, נימוקי השומה והצו הומצאו לו ביום **19.2.06**. ב"כ המערער הוסיף וטען, כי עפ"י ס' 238 לפקודת מס הכנסה מוגבלות דרכי ההמצאה "**בין לידו ובין בדואר רשום**". לדבריו המצאה בפקסימיליה אינה נכללת בגדר דרכים אלו.

5. לשיטתי, דין טענת ההתיישנות בשני תיקים אלו להידחות. הרציונל של **הלכת סמי** הוא, כאמור, מתן סימן ברור על הפעלת הסמכות ע"י פקיד השומה (מתוך הנחה שהמידע לגבי ההחלטה יגיע בסמוך לנישום). בגדר הלכה זו, לא נדרשת הוכחה בדבר המצאה כדין של ההחלטה. הוראת החוק הרלבנטית אינה דורשת המצאה כזו, אלא **שימוש בסמכות** בלבד. לכן, גם אם רצוי היה גם להבטיח כי ההחלטה תתקבל ע"י הנישום תוך אותו זמן, לא ניתן לטענת דרישה זו בדברי המחוקק. עדות המפקחת שנתמכה במסמכים על משלוח בפקס יש בה כדי למלא אחר הנדרש בחוק, ואיני רואה כל סיבה להעדיף על פניה את גרסת המערער אשר לא זימן כעדה את רואת החשבון המייצגת מטעמו, אשר גם לה נשלחה ההחלטה עפ"י גרסת המפקחת.

על יסוד האמור טען ב"כ המשיב בצדק, כי הוכח שהצווים הובאו לידיעת המערערים במועד. אני מקבלת את הטענה, כי הוכח שהסמכות לעניין עמ"ה 506/07 ועמ"ה 507/07 הופעלה במועד, ולכן דין טענת ההתיישנות להידחות בשני תיקים אלה.

6. **לעניין עמ"ה 513/07** – נטען, כי המועד האחרון להוצאת השומה היה **31.12.05**. לטענת ב"כ המערער, יש לקבוע כי השומה הוצאה ביום **16.1.06** והומצאה לראשונה למערער רק במהלך ינואר **2006**. ב"כ המערער הצביע על כך שעל פני השומה שהוצאה, נרשם מועד הוצאה מאוחר יותר.

עפ"י עדותה של הגב' **רוחמה דוד פור** מטעם המשיב (מ"מ מנהלת תחום חברות בפקיד שומה באר שבע), הטיפול בשומה הסתיים ביום **28.12.05** ונימוקי השומה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

נשלחו בדואר רשום בו ביום. עפ"י גרסת המשיב, השומה שודרה למחשב ביום 28.12.05 (ובאותו יום גם נשלחה למערער בדואר רשום). ב"כ המשיב הדגיש, כי המערער הודה בחקירתו הנגדית כי יתכן שכך היה, באומרו – "יכול להיות שזה נשלח ביום 27.12. ולצורך העניין קיבלתי אותו יותר מאוחר" (עמ' 11 לפר'). ב"כ המשיב, גם הפנה ל-מש/2 אשר ממנו עלה, כי ההודעה על ההחלטה לקבוע את ההכנסות עפ"י מיטב השפיטה עם פירוט נימוקי השומה נושאת תאריך 27.12.05 ונשלחה בדואר רשום.

7. לא הוכחה טענת המשיב כי המערער נמנע מלהעלות טענת התיישנות האמורה בשלב ההשגה, והיא הועלתה לראשונה בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור. למעשה, די בעובדה שטענת התיישנות שבגדר עמ"ה 513/07 לא הועלתה בשלב ההשגה כדי להביא לדחייתה. המפקחות חזרה ואמרה בעדותה, כי אילו הייתה מועלית טענת התיישנות במועד, היה הנושא נבדק (עמ' 16), ומשהועלתה באיחור העלה הברור שנערך אז כי החומר הרלבנטי נגרס (עמ' 15). ב"כ המערער לא הסביר מדוע יש בידו להעלות את הטענה באיחור. הלכה היא, שאין להעלות טענות לראשונה בערעור מאחר שאין בית המשפט בערעור מהווה ערכאה אלטרנטיבית לפקיד השומה, ראו עמ"ה 68/93 מיקרוקול נ. פקיד שומה (מסים).

לאור האמור, בשל אי-העלאת הטענה במועד, יש לדחות את טענת התיישנות גם לגבי עמ"ה 513/07.

ב. הימנעות המשיב מגילוי חומר ראיות והישענותו הפגומה על חומר חלקי

8. עפ"י טענת המערער, לאחר שבהחלטה מיום 11.7.07 הורה בית המשפט למשיב (בגדר הדיונים בערעור) להמציא לו את כל חומר הראיות עד 1.9.07 – רק במהלך חודש אפריל שנת 2011, העביר המשיב אל המערער כמות נכבדה של ארגזים ובהם דפים מצולמים ללא כל חלוקה פנימית או סדר כלשהו. ואולם, הבעיה גם לא נפתרה אז מאחר שלאחר שהתקבל חומר הראיות התחוויר כי לא כל החומר שהיווה בסיס לשומה הועמד לפני המערער.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאל נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

9. עוד נטען, כי במהלך החקירה הנגדית של העדים מטעם המשיב התברר כי חומר הראיות כלל לא היה לפנייהם בעת הוצאת השומה, והם התבססו על דו"ח סיכום חקירה בלבד מבלי לעיין בחומר החקירה המהותי הנלווה אליו. כמו-כן, עפ"י הנטען, גם דו"ח סיכום החקירה לא הוצג לפני המערער ומייצגו, וגם לא הוצגה רשימת הנחקרים. ב"כ המערער הטעים, כי בכלל זה לא הושב למערער קלסר ירוק שנתפס בחקירה הפלילית (אף כי חלפו כל המועדים הקבועים בחוק להחזקתו) שעליו סימן בהדגשה שותף המערער עו"ד מלכיאל, ובצילומים שנמסרו לו לא ניתן לדעת מהן השורות המודגשות שנדונו בחקירה. קלסר ירוק זה כלל את כל החישובים שערך עו"ד מלכיאל במהלך התקופה הרלבנטית בקשר עם רישומים בתוכנת ה"עודכנית" שהוא, עו"ד מלכיאל, ניהל במשרד המשותף. ב"כ המערער טען, כי המשיב רשאי היה לצלם לעצמו עותק ולשמור אותו, אך את הקלסר הירוק חייב היה להשיב למערער. כך היה חייב גם להשיב למערער את העדויות שמסר עו"ד מלכיאל, פקידתו אושרת, מנהל החשבונות ופקידתו, וגם את אמרות המערער עצמן בקשר עם ה"עודכנית". עוד נטען, כי גם דו"ח סיכום החקירה לא הוצג לפני המערער ומייצגו, וכך גם לא הוצגה רשימת הנחקרים.

10. ב"כ המערער הוסיף, כי במהלך התקופה שבה התנהלו הדיונים בהשגה היה המערער בגדר "חשוד" שטרם הוחלט אם להגיש נגדו כתב אישום, ובמצב דברים זה לא היה בידו לבוא בדברים עם עדים פוטנציאליים מחשש לשיבוש חקירה ושיבוש הליכי משפט. יתרה מכך, המערער הוא עד תביעה במשפט פלילי המתנהל נגד מר זגורי, בין היתר בעניינים הקשורים לערעורים הנדונים, וברי שנבצר ממנו לבוא במגע עם זגורי. התוצאה היא – "המערער נמצא ללא חומר חשבונאי שלו עצמו, שכן כל החומר נתפס על ידי פקיד השומה; אסור לו לבוא במגע עם עדים פוטנציאליים לאורך תקופה ארוכה, המשיב אינו מגלה לו מה יש בחומר הראיות העומד לפניו, והוא נדרש בכל זאת 'לתת הסברים'" (הסיכומים).

11. בתשובתו הפנה ב"כ המשיב לעובדה שבהליך הערעור, שבו יש לבית המשפט סמכות כוללת ורחבה להפחית ולבטל את השומה, ניתנה ההחלטה הדרושה לעניין המצאת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

החומר, והדיון לגופו של הערעור התקיים לאורה. אכן לא כל החומר שהמערער דרש הומצא לידיו. ואולם, גם בעניין זה כבר ניתנה הכרעה של בית המשפט.

12. מקובל עלי, שסמכות רחבה זו רלבנטית לריפוי הפגם הנטען, ככל שהיה.

בע"א 8669/07 צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ. מנהל המכס ומע"מ (תקדין) ציין כבוד השופט א' רובינשטיין (ס' יג לחוות הדעת), כי הסמכות הרחבה של בית המשפט (לעניינינו ס' 56 לפקודה המקביל לסעיף 83ה, לחוק המע"מ שנדון שם) יש בה כדי "לרפא את הפגם שנפל בהליך המנהלי, תוך בירור השאלה האם נגרם נזק של ממש כתוצאה ממנו". בעניין דנא, גם אם בהליך המנהלי (הליך השומה), לא נפרש כל החומר לפני המערער, ניתנה החלטה מתאימה בבית המשפט שאמורה הייתה לפתור את הבעיה. הטענה כי החומר עוכב בידי המשיב עד שנת 2011 אף כי בית המשפט נתן הוראה כבר בשנת 2007, אינה הולמת את שלב סיום התיק שבו היא מועלית. קשיי ההתנהלות הקודמת הם עתה נחלת העבר. לא ניתן בשלב מאוחר זה להחזיר לראשיתו את הדיון, שהתקיים לאחר שבוצע הליך גילוי וכל אחד מהצדדים נשען על חומר רלבנטי. אוסיף, כי נושא החזרת החומר שנתפס בהליך הפלילי לא היה חלק מהדיון שלפניי, והיה על המערער לטפל בו בהליך אחר.

13. לעניין הישענות המשיב על סיכום החקירה חלף עיון ישיר בחומר הראיות יצוין, כי היה ביד מפעילי סמכות השומה מטעם המשיב להישען על מסקנות החקירה הפלילית, ולא הייתה זו חובתם לבדוק ישירות כל אחד מהמסמכים שנאספו בחקירה הפלילית. עבודת פקידי רשות המסים נעשית בשיתוף פעולה, ויש ביד כל אחד מהם לסמוך על עבודת האחר ועל מסקנותיו, במיוחד שעה שמדובר בגוף שהופקד כדיון על החקירה והסקת המסקנות בגדרה.

עמ"ה 507/07 - אביטן-מלכיאלי משרד עורכי דין (החברה)

14. המשיב נשען על שתי הודעות על פסילת הספרים שהוצאו לחברה לשנת 1999. ברם, אין מחלוקת כי בהודעה הראשונה (נספח ו לתצהיר הראשון של רות בר יוסף), נפלה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

טעות. עפ"י תצהיר **רות בר יוסף**, ההודעה נשלחה **למערער** כמנהל החברה, ביום **22.12.04**, אולם, מופיע בה מספר ה-פ.נ. של החברה (512828807). בחינת ההודעה מלמדת, כי בקירבת הכותרת נקבע בה כי בדיקת הספרים שנוהלו **לשנת המס 1999** הראתה ליקויים וסטיות שפורטו לאחר מכן, ובסעיף 4 נאמר בה – **"על כן הנני קובע כי ספרי החשבונות שניהלת לשנת המס 2000 הם בלתי קבילים"**. לשיטת ב"כ המשיב ברור, כי סתירה זו (ההתייחסות לספרים לשנת **1999**, והפסילה לספרים משנת **2000**) היא טעות קולמוס, והיה ביד המערער לברר פשרה. מכל מקום, לדבריו, בדיון בשלב ב' שנערך ביום **30.1.06**, משטען המערער כי לא קיבל הודעה בגין פסילת ספרים (הן בחברה והן בשותפות), נמסרה לו ההודעה פעם נוספת (ס' 16 לתצהיר **רות בר יוסף**).

15. מנגד נטען ע"י המערער, כי על ההודעה הראשונה מופיע גם מספר תעודת הזהות של המערער עצמו, ולכן היה בה כדי להטעות. עוד נטען, כי בחקירתה הנגדית אישרה העדה **רות בר יוסף** כי בפעם השנייה לא מסרה למערער את מסמך הפסילה לשנת **2000** – **"בטעות נתתי לו את השנים הלא נכונות"** (פרי מיום 18.7.12 עמ' 71). כמו-כן, בתשובה לשאלת ב"כ המערער – **"אמרת חברה 1999, יחיד 2000 ואז אני מראה לך שמה שאת נתת זה חברה 2000? ענתה – "אתה צודק"**.

16. בנסיבות שתוארו, אין ביד המשיב להישען על ההודעה המתוקנת ומתחדדת השאלה אם די בהודעה הראשונה שבה נפלה טעות קולמוס. אני סבורה, כי אף שהיה ביד המערער להבין שיש אפשרות שההודעה הראשונה התייחסה לחברה לשנת **1999**, אין ביד המשיב לסמוך עליה כהודעת פסילה שנמסרה למערער לשנה זו, מאחר שהיה בה כדי להטעות. לכן, בסופו של דבר לא עומדת בהקשר זה כנגד המערער הודעת פסילת ספרים.

17. עפ"י נימוקי השומה שהוצאה, לא קיבל המשיב טענה לפיה הוצאות שהוציאה החברה בגין לקוחותיה (כגון: תשלומי אגרות והוצאות אחרות), הן הוצאות בייצור הכנסה. כמו-כן, קבע כי החברה קיבלה לידיה סך של **117,000 ₪** מחברת **"הבונים בנגב"**, אך לא דיווחה על סכום זה כהכנסה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

בסיכומיו טען ב"כ המערער כנגד קביעה זו, כי הביטוי "הוצאות לקוח" אינו מלמד שההוצאה היא של הלקוח ולא של המערער, אלא מדובר בהוצאות של המערער שהוצאו בעניינו של לקוח מסוים (להבדיל מהוצאות כלליות כגון: דמי שכירות משרד, שכר פקידות וכיו"ב). לדבריו, לא תמיד נדרש הלקוח לשאת בהחזר הוצאות אלו, אלא לעיתים הוא משלם שכר טרחה כללי המגלם בתוכו גם את ההוצאות שהוצאו בגינו והן מתומחרות בתוך שכר הטרחה. מכל מקום, כל ההוצאות שנרשמו כהוצאות לקוח, הן הוצאות שהחברה נשאה בהן, והן שימשו בייצור הכנסה.

18. בתצהירה של **רות בר יוסף** הוסברה גישתה באופן הבא – לנוכח העובדה שבמאזן הייתה קיימת יתרה של המחאות לגביה בסכום זהה (145,554 ₪) ליתרת החובה שבכרטיס הלקוח (שבגינה נדרשה ההכרה כהוצאה), למדה כי הלקוחות שילמו בשיקים בגין הוצאות הלקוח. העדה הוסיפה, כי עפ"י תקנה 3 בתוספת ה להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) התשי"ג-1973, יש לנהל בספר הלקוחות חשבון נפרד לכל לקוח ובו יירשמו החיובים והזיכויים. דרישת הוצאות הלקוח בסכום כולל אינה מאפשרת לבדוק אילו לקוחות שילמו הוצאות לקוח, והאם סוכם עימם שהוצאות לקוח ישולמו על ידי המערער. כמו-כן, המערערים לא המציאו הסכמי שכר טרחה ולא הוכיחו כי המדובר בהוצאות שהיה על המערער לעמוד בהן, או כי מדובר בהוצאה בייצור הכנסה.

19. אשר לטענה השנייה שעניינה הסכום שנתקבל מחברת "הבונים בנגב" טען המערער, כי לא דיווח עליו כהכנסה מאחר שסכומים אלו נגבו באמצעותו עבור עיריית באר שבע וגם התקבלו בעירייה. לתצהירו צורף אישור העירייה על קבלת הסכום. בתצהיר **רות בר יוסף** נאמר, כי הטענה שהסכומים נגבו עבור העירייה לא נתמכה בספרי החשבונות שנוהלו ע"י המערער, וכרטיס החו"ז של עיריית באר שבע בספרי המערער, אינו כולל אזכור או התייחסות לחברת "הבונים בנגב". פקודות היומן לשנת 2000 לימדו, כי המערער לא רשמה הכנסה על סך 117,000 ₪ בספריה, אלא זיכתה כרטיס בעלי מניות ולקוחות אחרים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

20. אני סבורה, כי בשני עניינים אלו (הוצאות הלקוח ותקבולי "הבוניס בנגבי") מעלה המערערת טענות נכונות.

לעניין "הוצאות לקוח" – לשיטתי, הקפיד המשיב עם המערערת יתר על המידה. מדובר במשרד הנותן ייעוץ משפטי ולא צריך להיות קושי להכיר בהוצאות הכרוכות בהוצאה בייצור הכנסה, גם ללא המצאת הסכמי שכר טרחה. אשר לשאלה אם מדובר בהוצאה של המערערת יש לומר, כי גם אם המערערת לא ערכה את הרישום כנדרש, וגם אם קיבלה בסופו של דבר החזר של ההוצאות (בגדר שכר הטרחה או בשיקים מיוחדים מחוצה לו) מדובר בהוצאה, וצד ההכנסות צריך להיבדק בנפרד. לא נטען ע"י המשיב, כי גישת המערער בכללותה התעלמה מההכנסות שהתקבלו מהלקוחות (ובכללן התשלום בגין ההוצאות).

כטענת ב"כ המערער, מע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים, שמירה וביטחון נ. פקיד השומה למפעלים גדולים, פד"י מ"ו(4), 795, ניתן ללמוד כי משרד עורכי דין המעניק שירותים ואינו מחזיק במלאי רשאי לדווח על הכנסותיו על בסיס מזומן. דהיינו הכנסות בפועל (ולא "הכנסות לקבלי") הן הכנסות, והוצאות בפועל הן הוצאות. המשיב לא טען, כי הוטלה על עורכי דין חובה בחוק לדווח עפ"י השיטה המצטברת. על-כן, הוצאות שהוצאו בפועל ניתן לדרוש בשנת המס שבה הוצאו ואילו שיקים מעותדים, שמועד פירעונם בשנת המס העוקבת אינם מהווים הכנסה בשנת מס השוטפת גם אם התקבלו בה. לכן, אין פסול בדיווח רואה החשבון של המערערת שערך את הדיווח על בסיס מזומן, ודרש את ההוצאות שכבר הוצאו, ובמסגרת המאזן כלל את השיקים לגבייה ואלה ייחשבו כהכנסה במועד בו ייפרעו. אם כך, המערערת רשאית הייתה לדרוש את הוצאות הלקוח בשנת המס 1999, ולא חייבת הייתה לזקוף כנגדן הכנסות שלא צמחו לה באותה שנת מס, אפילו אם החזיקה בשיקים לגבייה באותו סכום.

לכן מסקנתי היא, שיש להכיר בהוצאות הלקוח כטענת המערערת.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

21. לעניין חברת "הבוניס בנגב בע"מ" – לא נסתרה טענת המערערת, כי במועד הגשת ההשגה הציגה למשיב אישור עיריית באר שבע, לפיו כל הסכומים שנגבו התקבלו בעירייה מידי המערערת (נספח ה לתצהיר המערער). עפ"י הסבר המערערת, הסכומים שהועברו לעירייה, הועברו בפועל רק לאחר שנפרעו השיקים בשנת 2000. לכן מסקנתי היא, כי אין מדובר בהכנסה שצמחה למערערת.
22. לסיכום, במצב בו לא ניתנה למערערת הודעת פסילה כדין אין ביד המשיב לטעון לפסילה בערעור, אפילו אם הוכנה הודעה כזו בזמן אמת. אכן, אין בכך כדי למנוע מהמשיב לטעון לפגמים בספרי המערערת ולהוכיחם, ובכלל זה לטעון שלא נוהלו ספרים. מכל מקום, וגם אם רישום המערערת היה לקוי בסוגיות שהועלו בערעור זה, עמדה המערערת בנדרש כדי להרים את הנטל לגבי טיב הסכומים המעורבים בשומה. לכן, אני מקבלת את הערעור בתיק זה ומבטלת את השומה שהוצאה לחברה לשנת 1999.

עמ"ה 506/07 – שלמה אביטן שנת 2000

23. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה נטען, כי ספרי הנהלת החשבונות לשנת 2000 נפסלו, וכן נטען כי הושמטה מהדו"ח האישי של המערער הכנסה בסך 1,048,788 ₪ מחברת אליה ובניו בע"מ (להלן: "חברת אליה"). הכנסה זו, שניתנה כשכר טרחה למערער עבור פעולת תיווך במקרקעין, נרשמה על שם השותפות אשר חדלה מפעילות עסקית בנובמבר 1999. סכום זה לשיטת המשיב, הוא הכנסה של המערער כעולה מבדיקת ספרי החשבונות. השומה מבוססת על הקביעה שהמערער קיבל סכום של 1,048,788 ₪ (סכום המתייחס ל-4 שיקים בתוספת מע"מ), שנרשם כפיקדון מחברת אליה בגין תיווך בעסקת מקרקעין. השותפות שהמערער היה שותף בה (אביטן מלכיאלי ושות' הנ"ל, שהייתה רשומה במע"מ כעוסק מורשה), הוציאה חשבונית ביום 30.10.00, על מלוא סכום התקבול. ברם, הסכום האמור לא דווח, לא במסגרת השותפות ולא במסגרת החברה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאל נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

24. המערער אשר נשאל לגבי התקבולים הנייל טען בהודעתו מיום 22.6.05, כי הקבלן אליה נתן לו את הסכום כשכר טרחה עבור טיפול בעסקה, וחלק מזה עפ"י המוסכם היה הוא עצמו אמור להעביר בנאמנות לאחרים כחלקם בתיווך. לגרסת המערער בהודעה (שנגבתה בראשית הליך השומה), סכום של 400,000 ₪ העביר לדוד בונפלד, וגם מהיתרה העביר לאדם נוסף שלא הסכים לגלות את שמו. יותר מאוחר גילה, כי מדובר ביתרו אליה.
25. בעניין פסילת הספרים – עומדת למערער טענתו, לפיה לא נמסרה לו הודעה על פסילת ספרים לשנת 2000. לעניין זה, נשען ב"כ המערער על הודאת רות בר יוסף, כי מסרה למערער את הודעות הפסילה המצורפות לתצהירו ולא את אלה שצורפו לתצהירה (ראו לעיל). עוד נטען, כי בשנת 2000 מי שפעלה היא החברה המערערת, ולא הייתה למערער הכנסה באותה שנה זולת הכנסה ממשכורת מהחברה אשר ספריה נוהלו באמצעות תוכנת "חשבשבת".
26. לעניין התקבולים מחברת אליה – גרסת המערער היא, כי 4 שיקים שהתקבלו כעמלת תיווך ברכישת מקרקעין נמסרו בשנת 1999 ונרשמו (שניים בספרי השותפות אשר נוהלו באותה עת, ושניים בספרי החברה שהחלה לפעול). עפ"י הנטען, בפועל, נמסרו 4 שיקים בסכום כולל של 896,400 ₪, ופקידות המשרד הוציאו שתי קבלות בשם השותפות אביטן מלכיאל שפעלה אז, ואילו שתי קבלות מאוחרות יותר בשם חברת אביטן מלכיאל. הסכומים נרשמו כסכומים בפיקדון. בשלב יותר מאוחר, כאשר ביקש יתרו אליה לקבל חלק מן הסכומים שישולמו כעמלת תיווך, הוסכם בינו לבין המערער כי המערער ישלם לו סך 225,000 ₪, ואליה חתם על אישור בדבר קבלת הכספים (נספח ט לתצהיר המערער). זמן קצר לאחר מכן, חלה אליה בסרטן ומת. סכום נוסף בסך 299,110 ₪ הועבר לדוד בונפלד (שהביא את המוכר לעסקה. נספח י' לתצהיר המערער). בדיעבד נודע למערער, כי במהלך שנת 2000, בסמוך לפטירתו של אליה ז"ל, פנו נציגי חברת אליה ובניו בע"מ אל מזכירות המשרד וטענו כי הם זכאים לקבל חשבונית מס בגין הסכומים שהופקדו על ידם. עפ"י גרסת המערער, הפקידה הניחה כי יש להוציא חשבונית מס לסכום השיקים הכולל, כאשר לסכום השיקים הוסף מע"מ אותו לא קיבל.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

27. לשיטת המערער, לעניין קביעת ההכנסה הרלבנטית, יש להפחית מסכום השיקים הכולל, 896,400 ₪, את הסכומים ששולמו לדוד בונפלד וליתרו אליה – והיתרה היא הכנסה בסך 371,690 ₪ כולל מע"מ. ב"כ המערער הוסיף וטען בסיכומיו, כי סכום השיק האחרון, 232,200 ₪, דווח בחברה כהכנסה בשנת 2000. התוצאה היא, לדבריו, שחיוב המערער במס לגבי סכום זה מהווה חיוב כפול במס. עוד טען ב"כ המערער, כי על בית המשפט לקבל החלטה לעניין זהות הנישום, כאשר ההכנסה מחברת אליה צריכה להיות מחולקת לשניים, דהיינו יש לחלק את ההכנסה בין השותפות לבין החברה, ואם רוצים ליחס את ההכנסה של החברה למערער באופן אישי לא ניתן לעשות כן לגבי שנת 2000, אלא רק לגבי 1999 שבה הפך הפיקדון להכנסה בידי המקבלים.

28. מנגד טען ב"כ המשיב, כי טענות אלו בדבר זהות הנישום או לעניין השנה בה צריכה להיות נשומה ההכנסה, לא עלו כלל בתצהיר המערער וגם לא עלו בהשגה (עמ' 87). לא באה תשובת המערער לטענה זו. כמו-כן, לשיטת המשיב, מדובר בעסקת תיווך של המערער, ולא ניתן לדווח עליה כהכנסה במסגרת החברה. ב"כ המשיב הדגיש, כי לא ניתן לקבל כאמת את הגרסה לפיה אין מדובר בהכנסה של המערער, מאחר שגרסתו בהקשר זה הייתה לאורך כל הדרך עתירת סתירות ומעוררת תמיהות.

29. אכן, המערערים מנועים מלהעלות בערעור טענות שלא עלו בהשגה ואף לא עלו בערעור. ברם, בטענות שמעלה המשיב בהקשר זה, אין טענה העומדת מול עצם התשלום ליתרו אליה ולבונפלד שבוססה במסמכים שהוצגו כאמור לעיל. לא הוסבר מדוע אין להתחשב במסמכים אלו (נספחים ט' ו-י). את מועד קבלת הסכום יש לקבוע עפ"י מועד החשבונית שהוצאה, דהיינו בשנת 2000, ומקובל עלי כי מדובר בהכנסת המערער – שכר טרחה שקיבל בגין פעולת התיווך שביצע. ואולם, צודק וסביר יותר יהיה להפחית מהתקבול את הסכומים ששולמו לאיליה ולבונפלד, אשר הוכחו לכאורה במסמכים. לכן אני מורה, כי סכום ההכנסה שיוחס למערער יועמד על 371,690 ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאל נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

בנסיבות שתוארו, הערעור מתקבל חלקית. ראשית, לעניין טענת פסילת הספרים שלא הוכחה. שנית, לעניין היקף ההכנסה שהוכחה.

עמ"ה 513/07 - שלמה אביטן-2001

30. בתקופה שבה עוסקות השומה הנדונה עסק המערער בעריכת דין, הן במסגרת השותפות עם עו"ד דן מלכיאל (שחזרה לפעול), והן במסגרת חברת אביטן מלכיאל. אין מחלוקת, כי לגבי שנת 2001 נמסרה למערער הודעה על פסילת הספרים, אך לדברי המערער הודעה זו פסולה מאחר שנמסרה בסמוך למועד הגשת הערעור. עוד טען ב"כ המערער, כי הובהר שבידי המשיב היה פלט המחשב (צורף לתצהיר המשיב) שאליו הוקלדו כל החשבוניות שהוצאו במשרדי המערער. כמו-כן הובהר, כי נוהל רישום בתוכנת ה"עודכנית". ב"כ המערער הוסיף, כי גם יש להתחשב בעובדה שהמשרד של המערער נשרף עם כל החומר, ולכן נבצר ממנו להציג את ספריו. על יסוד האמור טען ב"כ המערער, כי אין ליחס פגם להנהלת החשבוניות של המערער.

ב"כ המשיב טען מנגד, כי פלט המחשב שצורף לתצהיר המשיב נמצא במסגרת החקירה הפלילית ומכל מקום, אינו תחליף לספרים אשר היה על המערער לנהל. עפ"י הודעת הפסילה, המערער לא ניהל ספר לקוחות; תיק תיעוד חוץ ותיק תיעוד פנים. עוד טען ב"כ המשיב, כי המערער לא הוכיח רצף חשבוניות. נהפוך הוא, בחקירה הנגדית, התברר כי אין רצף חשבוניות כאמור (עמ' 29-31 לפר'). אשר לתוכנת ה"עודכנית" הדגיש ב"כ המשיב, כי אין בה כדי להוות תחליף לספרים שלא נוהלו.

אכן, אין טענות המערער בנושא הפסילה מצליחות להביא לביטול הפסילה, מטעמי המשיב כפי שפורטו. כמו-כן, אין בעובדה הנטענת לעניין מועד הוצאת הודעת הפסילה (בסמוך להגשת הערעור), כדי לפגום בה.

31. עפ"י ההודעה המפרשת את נימוקי השומה, מהשוואת מחזור ההכנסות שדווח לרשות המסים מהשותפות, לעומת רישומי הנהלת חשבוניות הממוחשבת שנוהלו ע"י



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

המערער באמצעות "עודכנית", נמצא הפרש המגיע ל-602,222 ₪ בכל הנוגע לחלקו של המערער בשכר טרחת השותפות. הפרש זה, נקבע ע"י המשיב כתוספת להכנסת המערער. עוד נאמר בהודעה האמורה, כי בדיקת מערכת הנהלת החשבונות של החברה גילתה שהמערער משך סכומי כסף מהחברה בסך של 349,131 ₪. סכומים אלו לא הוחזרו לחברה ולא חויבו כלל כהכנסה ע"י החברה, ויש לחייבם כהכנסת המערער.

32. בהקשר למסקנות שניתן להסיק מ-ה"עודכנית", הכיר ב"כ המערער באי-התאמה בין הרישום ב"עודכנית", לבין הרישום ה"ידני" אשר עפ"י הנטען על ידו הוא היה הרישום המוקדם. ב"כ המערער, הוסיף כי המערער מעולם לא רשם דבר ב"עודכנית" (אלא טיפל בה שותפו). הנהלת החשבונות הרלוונטית שאליה התייחס המערער הייתה תמיד ה"ידנית. בנסיבות אלו, לדברי ב"כ המערער, לא ניתן לבסס על הרישום בתוכנת ה"עודכנית" שומת מס, ואם יש לחייב מי מהשותפים במס בגין הרישום ב"עודכנית", הרי שזה צריך להיות השותף **דן מלכיאלי** שערך את הרישומים.

33. לשיטתי, משנוהלה ה"עודכנית" על דעת שני השותפים והמערער אף חזר ואמר – "אני משוכנע שמה שדן (שותפו) רשם בעודכנית הם ההכנסות של המשרד" (עמ' 8 לפרי), היה על המערער הנטל להסביר את אי-ההתאמה ולהוכיח כי הסכומים יוחסו לו ללא יסוד. הטלת האשם על אופן הרישום ע"י עו"ד מלכיאלי, לא היה בה כדי להושיעו, ולכן מסקנת המשיב בנושא זה סבירה.

אשר למשיכות הכספים מהחברה, בסיכומים העלה ב"כ המערער הסברים מפותלים, מהם חלופיים בניסיון לשכנע שאין מדובר בהכנסה של המערער. בכלל זה, הצביע על סכומים שלדבריו הם בגדר חוב של החברה למערער, וטען שיש לקזום מהסכום הנטען. ההסברים שהועלו ע"י המערער הם מאולצים ורחוקים מלשכנע.

לאור האמור, דין הערעור בתיק זה להידחות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

34. עם זאת, בסיכומים הודיע ב"כ המשיב, כי לנוכח הטענה שקיים סכום שדווח כהכנסה בחברה המערערת, מוכן הוא להעמיד את תוספת ההכנסה על **387,060 ₪** בלבד. למעשה בכך קיבל אחת מטענות ב"כ המערער.

לאור האמור, הערעור יתקבל בחלקו.

עמ"ה 114/08 ו-עמ"ה 9/09 לשנים 2002-2003, שלמה אביטן

35. ברקע המחלוקת לגבי השומה בשנים האמורות עומדת טענתו של המערער, לפיה נעשה קורבן למעשי מרמה, בעת שביצע תפקיד נאמן של חברה בשם י.י.ר.א., בניהול חשבון על שמו שנועד להביא לתשלום חובותיה. את חובות י.י.ר.א. שילם בשיקים מהחשבון בחתימתו שהוסבו לגורמים מהשוק האפור, והכל במסגרת הסדר נושים שגיבש לטובת אותה חברה. עפ"י גרסה זו, מימון התשלומים נעשה בין-השאר ע"י הלוואות שקיבל המערער, כאשר גם היו צפויים להתקבל סכומים מעיריית באר-שבע המגיעים לחברה זו.

לדברי המערער, במועדים הרלבנטיים לפעולתו בחשבון, לא היה מודע למרמה שנקטה כנגדו, לרבות זיוף חתימתו על שיקים, מאחר וסבור היה שצפויים להגיע לחשבון תקבולים מעיריית באר-שבע. כמו-כן, סבר שמעורבות הרב **אבוחצירא**, אשר ביקשו מלכתחילה להסדיר את בעיית י.י.ר.א., משמשת ערובה לכך שהדברים יסתדרו. בהליך השומה ביקש המערער, כי ההפסד שנגרם לו בגין פעילותו זו כנאמן יוכר כהוצאה.

36. עפ"י ההודעה המפרשת את נימוקי השומה, המשיב קבע, כי המערער לא הוכיח לו שמדובר בתשלומים עבור נושי י.י.ר.א. שהוצאו ע"י המערער, וגם לא הוכח קיומו של חיוב כלשהו המוטל על המערער לשלם את **החובות לאותם נושים**. כמו-כן, לא הוכח הקשר בין חובות אלו לבין ייצור הכנסתו של המערער. בנוסף נטען ע"י המשיב, כי לא הוכח מי הם מקורות החוץ-בנקאיים מהם ניטלו ההלוואות, וכן לא הוכחו הסכמי ההלוואות, סכומן, שיעורי הריבית, תשלומי הריבית, פירעון בפועל וכיובי.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

כמו-כן, לאור העובדה ששניים מהשיקים שנמשכו מחשבון הנאמנות הוצאו על שמו של המערער, ראה בהם המשיב הכנסה של המערער. לגרסת המערער, שיקים אלה נועדו להשיב לו סכומים שהוא עצמו הפקיד בחשבון קודם לכן, כדי שניתן יהיה לפרוע שיקים שבאותו מועד לא היה להם כסוי.

37. לטענת המערער, המשיב קיבל תחילה את עצם עובדת קיום ההוצאות הנטענות על ידו בגין פעולתו בחשבון י.י.ר.א., וחלק רק על השאלה אם יש לסווג כ"הוצאה פירונית". ואולם, המחלוקת התרחבה לאחר מכן.

ב"כ המשיב הכחיש את הטענה, כי רק בגדר הערעור עלתה טענת המשיב שהמערער לא עמד בהוצאות הנטענות, ולא קודם לכן. לדבריו, המערער נדרש בדיונים שהתקיימו בהליך השומה להוכיח את תשלום ההוצאות, להבהיר את מהותן, את היותן הוצאות בייצור הכנסה, את עיתוין ואת סכומן, ונדרש גם להמציא את האסמכתאות התומכות בכל עובדה נטענת. ב"כ המשיב הפנה לנספחים יח, כא, כב, לתצהירו של אייל ירושלמי (שמילא תפקיד של רכז חוליית חברות בפקיד שומה ירושלים 3) המלמדים על הדרישות שהועמדו בהקשר זה לפני המערער.

ב"כ המשיב הדגיש בסיכומיו, כי כלל טענותיו של המערער לעניין י.י.ר.א. הן תמוהות ובלתי מתקבלות על הדעת. כדבריו—

"מדוע שעורך דין יממן מכיסו לאורך שנים מיליוני שקלים? מדוע שעורך דין מכובד יפנה לשוק האפור לקחת הלוואות? כיצד הסכים לשלם כספים בגין שיקים שחתימתו לגביהם זויפה? מדוע המשיך לשלם כספים לחשבון י.י.ר.א גם אחרי שהתברר לו לטענתו כי חתימתו זויפה? כיצד הסכים לאור תקופה ארוכה לממן מכיסו בגין שיקים דחויים שהיו צפויים להגיע או לא הגיעו במועדם" (הסיכומים, ס' 125).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

38. לשיטת המערער, נתן הסבר הולם לכל התמיהות. ברם, גישתו נובעת מהערכה בלתי נכונה של הקושי עמו היה עליו להתמודד. גרסתו על פניה היא בעייתית ומוזרה עד כדי חוסר סבירות. ברי, כי לשכנע בדבר אמתותה היה עליו להישען על מסמכים רבים וכן עדויות תומכות משכנעות, כאשר עיקר גרסתו לפניי נשענה על עדותו בלבד. אין די בכך. ב"כ המשיב, סקר בסיכומיו את גרסת המערער לגבי תשלומים ששילם למול עובדות סותרות שעלו בראיות. בחינתו התייחסה לתשלום לרפי אלמקייס, לתשלום לזיגדון (אשר לטענתו של המערער בין-השאר שילם לו במזומן 2,500,000 ₪ ואין לו כל אסמכתא לכך) וכן, לתשלום לזגורי. אכן, נכון לומר כטענת המשיב, כי לא זו בלבד שהגרסה לגבי כל אחד מהתשלומים היא בעייתית לפי עצם טיבה, היא גם נסתרת ע"י עובדות אחרות כפי שפורט בסיכומים, ואין ספק שבעדות המערער לגביה לא היה די כדי להרים את הנטל.

יתר על-כן, גרסת המערער בעיקרה נבחנה, ע"י בית המשפט המחוזי בירושלים, כבוד השופטת נ' בן אור בת"א 9028/07 אביטן נ. בנק ירושלים בע"מ (מ/ש10). בתביעה זו טען המערער, כי הבנק כיבד שיקים מזויפים שלו אף כי ניתן היה להבחין בנקל בזיוף. בית המשפט התייחס לגרסתו בעניין הסתבכותו במעשי המרמה שכוונו נגדו עפ"י טענתו, ומצא אותה בלתי אמינה, ובין השאר כתב –

"אין להעלות על הדעת שאדם המקבל לידי דפי חשבון (ואין חולק כי אלה נשלחו באופן שגרתי למשרדו) המעידים על משיכות מאסיביות של מיליוני שקלים במהלך תקופה של למעלה משנה אינו מבחין בכך, על אף שלטענתו משיכות אלה לא הורשו על ידו. על אחת כמה וכמה אין להעלות זאת על הדעת כשהמדובר בעורך דין שמונה לשמש נאמן בהסדר נושים, והבקיא בחיי המסחר



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

...

השאלה הכיצד זה לא הבחין התובע שמחשבון משרדו
 יוצאים שיקים בסכומים ניכרים לטובת ענייניה של
 י.ר.א. מבלי שהוא אישר את הוצאתם, נותרה ללא
 מענה". (סי' 19 לפסק-הדין).

לאור האמור, אין מנוס מהמסקנה, כי המערער לא הרים את הנטל המוטל עליו
 להראות שהשומה שהוציא המשיב לגבי שנה זו פגומה, בהציגו גרסה שקשה לתת בה
 אמון, מבלי שתמך בה כנדרש.

39. לעניין שומה זו יש להוסיף, כי המשיב ערך שומה חלופית על יסוד הצהרות הון
 לשנות המס 2000-2003 והגיע למסקנה של הפרש הון בלתי מוסבר בסכום של
5,679,683 ₪. המערער טען, כי הפרש זה נובע מכך שהשמיט מהצהרת ההון שלו
 התחייבויות בסך **5,252,000** ₪. אין ספק, שטענתו זו מעוררת תמיהה שהרי, מדובר
 בסכום גדול במיוחד. הסברו התמוה היה, כי גם הוא וגם רואה החשבון שלו טעו.
 מכל מקום, המערער לא ביסס טענתו לגבי ההתחייבויות ובכלל זה לא זימן עדים
 רלבנטיים. בכלל זה המערער טען להלוואות שהוא חב לבני משפחתו בסך של
485,000 ₪, מבלי שתמך טענה זו באופן כלשהו (כידוע עפ"י הפסיקה, טענת הלוואות
 מקרובי משפחה היא טענה שיש לתמוך בראיות של ממש בהקשר של הפרש הון בלתי
 מוסבר). בנוסף טען המערער, כי קיימת כנגדו תביעת חוב של **1,500,000** ₪ לר**ב**
אמסלם. ברם, המערער לא זימן לעדות את הר**ב אמסלם**, ולא תמך טענתו באופן
 אחר. יתר על-כן, בחקירתו הנגדית סתר דבריו הקודמים לפיהם הלווה לו הר**ב**
אמסלם סכום זה.

40. מכל מקום, בייכ המשיב הוסיף, כי למרות שגידול ההון עמד על סך **5,679,683** ₪,
 המשיב מצא לנכון להעמיד את גידול ההון בגובה תוספת ההכנסה שקבע בשומה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
 עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
 עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
 עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
 עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

העיקרית, דהיינו על סך 3,202,414 ₪ בלבד. על-כן, גם לו היה מקום להפחית התחייבות כזאת או אחרת, הרי שהדבר נבלע בהקטנה זו, ואין להוסיף על כך.

התוצאה היא, ששומת המשיב נתמכת אופנים שונים שתוארו לעיל, והערעור בתיק זה נדחה.

לסיכום

41. עמ"ה 507/07 – הערעור מתקבל, והשומה תבוטל.

עמ"ה 506/07 – הערעור מתקבל. פסילת הספרים תבוטל, וההכנסה תעמוד על 371,690 ₪.

עמ"ה 513/07 – הערעור מתקבל בחלקו.

עמ"ה 114/08 – הערעור נדחה.

עמ"ה 9/09 – הערעור נדחה.

המערער ישלם למשיב הוצאות בכל התיקים (בהתחשב בתיקים שבהם התקבל הערעור), בסך 10,000 ₪.

המזכירות תשלח העתקים מפסק-הדין לבאי-כוח הצדדים.

ניתן היום, י"ג באייר תשע"ג, 23 באפריל 2013, בהיעדר הצדדים.

מרים מזרחי שופטת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 506/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה
עמ"ה 507/07 אביטן מלכיאלי נ' פקיד שומה באר-שבע
עמ"ה 513/07 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3 ירושלים
עמ"ה 114/08 אביטן שלמה נ' פקיד שומה 3
עמ"ה 9/09 אביטן שלמה נ' פקיד שומה ירושלים 3

21 מתוך 21