



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 יולי 2014

ע"מ 54447-06-12 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 54488-06-12 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

בפני כב' השופטיונה אטדגי

המערערים:

1. דימא נאמנות בע"מ

2. ארז יעקב בר-חיים

ב"כ עו"ד שי עינת

נגד

המשיב:

פקיד שומה תל אביב 3
ב"כ עו"ד מורן סילס, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

החלטה בבקשת המערערים לצרף מסמכים נוספים

רקע ותמצית טענות הצדדים בבקשה

1. המערערת 1 (להלן – המערערת) היא חברה משפחתית בהתאם לסעיף 64א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה). המערער 2 (להלן – המערער) הוא הנישום המייצג של המערערת. המערערת דיווחה בשנות המס, נשוא שני הערעורים שאוחדו: 2006-2009, על הפסדים מהשכרת מבנה. ההפסדים הללו הועברו למערער וקוּזְזו מהכנסתו ממשכורת באותן שנים. המשיב סירב להכיר בקיזוז זה, וכן סירב להכיר בהוצאות מסוימות עליהן דיווחה המערערת ובהתאם לכך הוצאו שומות למערערים לשנות המס האמורות, ועל שומות אלה הוגשו הערעורים הללו.
2. המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בשאלות הבאות:
 - א. האם הכנסות המערערת מהשכרת המבנה הן הכנסות מעסק במובן סעיף 2(1) לפקודה, אזי ניתן לקזז את ההפסדים מפעילות זו מהכנסותיו של המערער, או שהכנסות אלה הן "דמי שכירות שמקורם בקרקע" במובן סעיף 2(6) לפקודה, אזי לא ניתן לקזז את ההפסדים הנובעים מהן מהכנסותיו של המערער?

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/54447-06-12.pdf>



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 יולי 2014

ע"מ 54447-06-12 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 54488-06-12 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

- ב. המועד שבו הפכה המערערת להיות חברה משפחתית. לשיטת המערערים – החל משנת 2006, לשיטת המשיב – החל משנת 2007 בלבד.
 - ג. המחלוקת בענין התרתן בניכוי של חלק מההוצאות שהוצאו על ידי המערערת.
3. בהתאם להחלטת בית המשפט, הצדדים הגישו תצהירי עדות ראשית, בליווי נספחים (המערערים הפנו בתצהיריהם לנספחים שצורפו לנימוקי הערעור), והדיון נקבע להוכחות.
4. במהלך עדותו העיד המערער על שיפוצים שנעשו במבנה המושכר, והוא נשאל היכן החשבוניות המעידות עליהם (עמ' 32-30).
באותו דיון (מיום 1.1.14) הסתיים שלב ראיות המערערים.
בפתח הדיון שלאחר מכן (יום 6.1.14), שנועד לראיות המשיב, ביקש ב"כ המערערים להגיש חשבוניות שיעידו על השיפוצים שנעשו. הוא ציין כי "החשבוניות הללו לא היו ברשותו לפני כן וכשמצאנו אותן, אנו מבקשים להגישן".
ב"כ המשיב התנגדה להגשתן.
בהחלטתי הוריתי לב"כ המערערים להגיש בקשה בכתב לצירוף הראיות התבקשו, בצירוף תצהיר מתאים, וקבעתי שאם הבקשה תתקבל, ואם יהיה צורך בכך, ייקבע מועד נוסף להשלמת חקירתו שלהמערער ואולי גם יתאפשר למשיב להגיש תצהירים משלימים.
לאחר מכן נחקרו עדי המשיב ובהחלטתי בסוף אותו דיון דחיתי את הגשת הסיכומים עד לאחר מתן החלטה בבקשה שבדעת ב"כ המערערים להגיש.
בהתאם לכך, הגישו המערערים בקשה זו, והמשיב הגיב עליה ונימק את התנגדותו.
5. הבקשה נומקה בכך שהקבלות שצורפו לנימוקי הערעור היו "להמחשה בלבד", משום שכל המסמכים הוצגו ממילא למשיב בשלב ההשגה, ולאחר שהמערער נחקר על כך בעדותו הוא חיפש את כל החשבוניות הרלבנטיות.
יצוין, כי בניגוד לדברי ב"כ המערערים שצוטטו לעיל, המערער אינו אומר בתצהירו, שצורף לבקשה, כי המסמכים הללו לא היו ברשותו או ברשות המערערת קודם לכן.
כן נומקה הבקשה בחשיבות בירור האמת וברלבנטיות של אותם מסמכים להכרעה המתבקשת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 יולי 2014

ע"מ 54447-06-12 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 54488-06-12 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

6. המשיב טוען כי אין לאפשר למערערים להשלים את ראיותיהם לאחר שתם שלב ההוכחות, וכי אין להרשות "מקצה שיפורים", כאשר המערערים לא סברו שיש צורך בהצגת המסמכים הללו בשלב הגשת תצהיריהם וראיותיהם. המשיב מפנה בהקשר זה להוראת תקנה 457 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן – **תקנות סד"א**), הדנה בבקשה להגשת ראיות נוספות בערעור, וקובעות את הכלל המונע הבאת ראיות בשלב הערעור, בכפוף לחריגים מסוימים, וכן לפסיקה המקשה על הבאת ראיות בשלב זה. עוד טוען המשיב לחוסר הרלבנטיות של המסמכים נשוא הבקשה.

דיון והכרעה

7. תחילה אני מבקש להסיר טעות שנפלה לדעתי בהתייחסותו של המשיב להליך זה כאל ערעור על פסק דין או החלטה של בית משפט, לפי חלק ד' לתקנות סד"א. ההליך דנן הוא ערעור על החלטה של גורם מינהלי, פקיד השומה, בהתאם לסעיף 153 לפקודה, והערכאה הדנה ב"ערעור" זה היא ערכאה דיונית ולא ערכאת ערעור. גם מתקין התקנות התייחס להיבט זה בקובעו בתקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1979, כי על ערעור זה יחולו תקנות סד"א, בשנייה המחוייבים ולמעט חלק מהן (תקנה 9(א)), וכי בהתאם לכך, "כל מקום שנאמר בתקנות סדר הדין "תובע" – מערער, "נתבע" – משיב, "כתב טענות" – לרבות הודעת ערעור, נימוקי שומה ונימוקי ערעור". משכך, בקשה זו צריכה להיבחן בהיבט שלבקשה להוספת ראיות בשלבי בירור "התביעה", ובטרם ניתן פסק דין, ולא בשלבי בירור "הערעור", לאחר שניתן פסק דין.

8. ככלל, מוטלת החובה הדיונית על הצדדים להגיש את ראיותיהם "כחבילה אחת", כך שבסיומו של שלב ההוכחות יוכל ביתהמשפט לפסוק בתובענה ולהביא את ההתדיינות לסיומה (ראו: ע"א 507/64 בטאן נ' זאבי, פ"ד יט(4) 337; ע"א 579/90 רוזין נ' בן-נון, פ"ד מו(3) 738).

אולם, כפי שציינה כב' השופטת דורנר ברע"א 1297/01 מיכאלוביץ' נ' כלל חברה לביטוח בע"מ, פ"ד נה(4) 577, "עם זאת עיקרון זה מפונה את מקומו כאשר בית המשפט רואה כי הגשתה של ראיה נוספת דרושה לשם בירור האמת, וכי יש בה כדי לסייע לו לעמוד באופן מלא ושלם על זכויותיהם המהותיות של בעלי הדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 יולי 2014

ע"מ 54447-06-12 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 54488-06-12 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

אכן, בית המשפט עשוי להיעתר לבקשה להגשת ראייה נוספת אף כאשר אי הגשתה במועד נובעת ממחדלו של בעל דין, ובנסיבות מסויימות, אף כאשר הגשתה מתבקשת בשלב הערעור.

9. בענייני יצוין, כי הגשת המסמכים הנוספים התבקשה אמנם לאחר שתם שלב חקירת עדי המערערים, אך בטרם החל שלב חקירת עדי המשיב, וכמובן, בטרם שלב סיום הבאת הראיות, ורק משום שהיה צורך לבחון את נימוקי הבקשה וההתנגדות ואת טיב המסמכים הנוספים עצמם, לאחר שהצדדים הגישו את טענותיהם בנדון, וכדי שלא לעכב את המשך שמיעת הראיות, נדחתה ההחלטה בנדון לשלב מאוחר יותר. יש בכך כדי להקל על קבלת הבקשה.

מאידך, המערערא טען, כאמור, בתצהירו (ובניגוד לדברי ב"כ המערערים בפרוטוקול) כי מסמכים אלו לא היו ברשותם, ומכאן שניתן היה לצרפם לתצהירי עדויותיהם הראשיות של המערערים בשלב ובמועד שנקבע לכך.

10. גם אם מסמכים אלו הוצגו למשיב בשלב ההשגה על השומה (כטענת המערערים, המשיב אינו משוכנע בכך), אין בכך בלבד כדי להכשיר את הבקשה, מאחר שבית המשפט לא נחשף אליהם באותו שלב ומטרת המערערים בערעורים אלה היא לשכנע את בית המשפט, ולא את המשיב, בטענותיהם, ואם הם סבורים שיש בהם כדי לתרום לכך אזי היה עליהם להציגם במסגרת הגשת תצהירי העדויות הראשיות שלהם.

11. ההכרעה בין מאזן השיקולים הללו צריכה, לכן, להיות מבוססת על הסיכוי שיש בהגשת המסמכים הללו לבית המשפט כדי לתרום לאמת ולהכרעה בשאלות השנויות במחלוקת בין הצדדים (השוו: תקנה 524 לתקנות סד"א).

רובם המכריע של המסמכים שפורטו בבקשה ושצורפו אליהם, עניינם שיפוצים שונים שנעשו במבנה שהושכר במהלך שנות המס.

המחלוקת העיקרית בין הצדדים בערעורים הללו היא סיווג הכנסת דמי השכירות כהונית או פירותית, ואחד המבחנים להבחנה הנדרשת הוא מבחן הפיתוח והשבחת הנכס (ראו: פרופ' אהרון נמדר, **מס הכנסה**, מהדורה שלישית, עמ' 109-108).

נמצא, מבלי כמובן להכריע בדבר בשלב זה, כי טיב השיפוצים שנעשו במבנה עשוי להעיד גם על הסיווג המתאים והנדרש לצורך ההכרעה בשאלה האמורה. שיקול זה מטה את הכף לקבלת הבקשה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 יולי 2014

ע"מ 54447-06-12 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 54488-06-12 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

יצוין, כי גם באת כוח המשיב סברה כנראה, ובצדק, כי יש רלבנטיות למסמכים הללו, כאשר חקרה את המערער על חסרונם.

12. יחד עם זאת, לאור מחדלם של המערערים באי צירופם של המסמכים הללו בשלב המתאים, והצורך האפשרי בהשלמת החקירה ובהגשת תצהירים משלימים של המשיב, כי נכון יהיה לחייב את המערערים בתשלום הוצאות.

תוצאה והחלטה להמשך ההליכים

13. א. לאור כל האמור לעיל אני מחליט לקבל אתהבקשה והמסמכים שצורפו ישמשו כראיה. כמובן הצדדים יוכלו לטעון בסיכומיהם לענין קבילותם ומשקלם.
 - ב. המערערים ישלמו למשיב הוצאות בסך 4,000 ₪.
 - ג. ב"כ המשיב תודיע, עד יום 17.7.14, האם היא מבקשת לחקור את המערער אודות המסמכים הנוספים שצורפו לבקשתו זו, והאם היא מבקשת להגיש תצהירים משלימים או נוספים שיתייחסו אליהם.
- בהתאם להודעתה ייקבעו מועדים מתאימים, אם לשם הגשת התצהירים המשלימים ו/או לשם חקירה משלימה של המערער, ואם לשם הגשת סיכומים.

ת.פ. 20.7.14.

ניתנה היום, י"א תמוז תשע"ד, 09 יולי 2014, בהעדר הצדדים.

יונה אטדגי, שופט