



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9056/12

לפני: כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט י' דנציגר

המערערים: 1. יעל קינג
2. אורי קינג

נגד

המשיב: פקיד השומה ירושלים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים
מיום 1.11.2012 בע"מ 29228-12-10 שניתן על ידי כבוד
השופט ד' מינץ

תאריך הישיבה: י"ד בניסן התשע"ד (12.06.2014)

בשם המערערים: עו"ד האוזנר עמוס

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט י' דנציגר:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (השופט ד' מינץ) בע"מ
29228-12-10 מיום 1.11.2012 בו נדחה ערעור המערערים על שומות שהוציא להם
המשיב לפי מיטב השפיטה לאחר שפסל את שומותיהם העצמיות.

רקע

1. המערערים הם בני זוג שברשותם עסק להפעלת מוניות. המשיב פסל את
השומות שהגישו המערערים עבור שנות המס 2005-2007. הוא סבר כי המערערים לא

דיווחו אודות חלק ניכר מהכנסות עסקם. כן סבר המשיב כי בניגוד להצהרת המערערים העסק מופעל בפועל על ידי המערער 1 ולא על ידי המערערת 2, על שמה הוא רשום. בהמשך להחלטתו זו הוציא המשיב למערערים שומות לפי מיטב השפיטה. המשיב ערך שומות אלה בהתבסס על נתונים שמקורם בספרי העסק ובסרטי הקופה של העסק, אותם הוא עיבד בהתאם לתחשיבי המחלקה הכלכלית בנציבות מס הכנסה.

2. המערערים ערערו על שומות אלה לפני בית המשפט המחוזי ובית המשפט דחה את ערעורם. בית המשפט קבע כי המשיב עמד ב"חובת ההצדקה" המוטלת עליו. בית המשפט עמד בעניין זה על הפער הניכר שבין דיווחי המערערים בשומותיהם העצמיות לבין מחזור הכנסותיהם כפי שחושב בהתאם לאמות מידה שנקבעו בתדריך הכלכלי של נציבות מס הכנסה בענף המוניות (מוניות בשירות מיוחד- ענף מס' 6012) (להלן: התדריך). בית המשפט קבע כי המערערים לא הוכיחו כי קיימות נסיבות המצדיקות שלא להשוות את דיווחיהם לאמות המידה שבתדריך, או מדוע שונה עניינם מן הממצאים הסטטיסטיים הכלליים שבתדריך, ממצאים המתאימים לענף המוניות בכללותו.

3. בית המשפט המחוזי קבע כי המערערים לא הוכיחו כי השומות שהוצאו להם הן מופרזות. בית המשפט ציין כי עיקר הנתונים הגולמיים עליהם הסתמך המשיב בשומותיו - לרבות מספר הקילומטרים שנסעו המוניות והפדיון הממוצע לקילומטר נסיעה - אינם שנויים במחלוקת. המחלוקת העיקרית בין הצדדים עסקה בהיקף הנסיעות הפרטיות ונסיעות הסרק שיש לקזז ממספר הקילומטרים הכולל שנסעו המוניות. בית המשפט ציין כי עמדתם הקונקרטית של המערערים בעניין זה לא נטענה לפני המשיב בשלב ההשגה ואף לא נזכרה בכתב הערעור. אולם, בית המשפט קבע כי טענות אלה אינן מהוות הרחבה אסורה של החזית, וזאת מאחר שהמערערים התנגדו בהשגתם ובערעורם לתחשיביו של המשיב. לגופן של טענות קיבל בית המשפט את עמדת המשיב וקבע כי לא הוצגו טעמים משכנעים שיצדיקו סטייה מן הסטנדרט הסטטיסטי שהציג המשיב בעניין הנסיעות הפרטיות ונסיעות הסרק. יחד עם זאת, בית המשפט קבע כי המשיב שגה כאשר לא הפחית מפדיון המוניות את עלות שכרם של נהגי המוניות. אמנם, מחדל זה רובץ לפתחם של המערערים, אשר הציגו לפני המשיב וכן לפני בית המשפט מצג לפיו ההתחשבנות עם הנהגים נעשתה באופן בו המערערים גבו את פדיון המוניות, השיבו לנהגים את הוצאותיהם ושילמו להם שכר. מצג זה התברר כבלתי מדויק, שכן "מעדויות חלק מהנהגים עלה כי שיטת העבודה הייתה שהם הותירו את הפדיון בידם והעבירו למערער אך חלק ממנו בהתאם להסכמים של המערער עם כל אחד ואחד מהנהגים". מצג שגוי זה איפשר למערערים ולחלק מן הנהגים להפחית שלא

כדין ממיסיהם. ואולם, חרף מחדל זה, מצא בית המשפט להפחית משומות המערערים את שכר הנהגים, לפי ממוצע שכר של 4,000 ש"ח לחודש.

בית המשפט המחוזי קבע כי המערער 1 הוא המפעיל את העסק. בית המשפט קבע כי למערער 2 אין יד ורגל בניהול העסק. בית המשפט סמך החלטתו זו, בין היתר, על עדות המערער 1 ממנה עולה כי המערער 2 אינה זמינה לצרכי העסק. כן ציין בית המשפט כי די בעובדה שהמערער 2 לא נקראה להעיד על ידי המערערים כדי להצדיק את דחיית טענתם בנקודה זו. בית המשפט השית על המערערים הוצאות בסך 50,000 ש"ח.

נימוקי הערעור

4. המערערים - באמצעות בא כוחם עו"ד עמוס האוזנר - טוענים כי שגה בית המשפט המחוזי כאשר התייחס לעסקם כאל עסק להפקת הכנסה מהפעלת מוניות תוך תשלום שכר לנהגים וכן כאשר סמך על נתונים סטטיסטיים המתאימים לעסק שכזה. המערערים מסבירים כי עסקם פועל בדרך של הפקת הכנסה קבועה מהשכרת מוניות לנהגים, בשיטת ה"פיקס". המערערים מבססים טענתם זו על הערת בית המשפט לפיה הנהגים הותירו בידם את הפדיון והעבירו למערערים את חלקם בהתאם להסכמים שביניהם. המערערים מסבירים כי מהותו של עסק להשכרת מוניות שונה בתכלית ממהותו של עסק להפעלת מוניות. בעסק מסוג זה פדיון הנהגים אינו משפיע על הכנסות הבעלים, הזוכים לדמי שכירות קבועים. לטענת המערערים, התעלמות מטענתם זו תביא לאי גבייתו של מס האמת. הם מבקשים להשיב את הדיון לבית המשפט קמא כדי שידון מחדש בערעורם, אך הפעם בהתבסס על נתונים המתאימים לעסק להשכרת מוניות.

5. המערערים טוענים כי שגה בית המשפט המחוזי כאשר קבע כי עסק המוניות מנוהל על ידי המערער 1. המערערים מסבירים כי הם שניהם מועסקים כשכירים והם אינם פועלים בעסק באופן קבוע, כך שלא היה מקום לקבוע כי עבודתה של המערער 2 כשכירה מעידה כי היא אינה מפעילה את העסק. הם מוסיפים כי המערער 1 סייע בידי המערער 2 בניהול העסק, ומכאן בקיאותו בפרטיו. המערערים מציינים כי בעקבות פסק דינו של בית המשפט קמא פתחה מעסיקתו של המערער 1 - רשות השידור - בהליכים משמעותיים כנגדו.

6. בתשובתם מוסיפים המערערים וטוענים כי טענתם בעניין אופי העסק נטענה לפני בית המשפט המחוזי עוד בהודעת הערעור המקורית שהוגשה על ידם. המערערים טוענים כי אין להענישם על האופן השגוי בו ניהלו את ההליך בבית המשפט קמא, שכן הרצון להטיל מס אמת ולא שיקולים "עונשיים" הוא העומד בבסיס דיני המס.

עמדת המשיב

7. המשיב - באמצעות בא כוחו עו"ד יורם הירשברג - סומך ידו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. המשיב מדגיש כי טענת המערערים בעניין טיבו של העסק היא טענה חדשה, העומדת בניגוד להצהרות המערערים עצמם לפני בית המשפט קמא ולפני המשיב במסגרת הליכי השומה. המשיב מציין כי המערערים טענו בשומותיהם העצמיות כי הנהגים מועסקים כשכירים וביקשו להכיר במשכורותיהם ככהוצאה. המערערים חזרו על טענתם זו במהלך הדיון שנערך בעניין ההשגה שהגישו על שומת המשיב. הם שבו והעלו טענה זו בערעורם לפני בית המשפט קמא ותמכוה בחוות דעת מומחה מטעמם ובתצהיר מאת המערער 1.

המשיב מוסיף וטוען כי אף אם יש ממש בגרסתם החדשה של המערערים, ולא כך היא, הרי שהם מנעו מן המשיב, בדרך התנהלותם המטעה, את האפשרות להוציא שומה אחרת מזו שהוציא. יתרה מכך, התנהלות המערערים וכמיסת גרסתם היא פעולה שלא בתום לב, המצדיקה את דחיית טענתם החדשה על הסף. כן עומדת גרסת המערערים בניגוד לאיסור על העלאת טענות עובדתיות סותרות בגדרי אותו הליך משפטי וכן בניגוד לאיסור על העלאת טענות חדשות בשלב הערעור. המשיב מציין כי המערערים לא הציגו טעם ממשי להעדפת גרסתם החדשה על פני גרסתם הקודמת. עמדתם החדשה מבוססת על עדות שני נהגי מוניות, אך היא סותרת עדותו של נהג אחר ואינה מתייחסת למלוא תקופת השומה. המשיב מוסיף ומאמץ את הממצא העובדתי שקבע בית המשפט קמא ולפיו העסק מופעל על ידי המערער 1 ולא על ידי המערערת 2.

בקשה להוספת ראיות

8. המערערים מבקשים כי יותר להם להגיש ארבע ראיות אשר לא הוגשו לפני בית המשפט המחוזי. לטענתם, בראיות אלה יש כדי לשפוך אור על אירועים אשר אירעו לאחר שניתן פסק דינו של בית המשפט קמא. ראיות אלה מעידות, לטענת המערערים, כי ביחס לשנים מאוחרות מן השנים מושא הערעור אימץ פקיד השומה את עמדתם בנוגע למהות עסק המוניות ולאופן ניהולו. הראיות עליהן הצביעו המערערים הן מספר

תצהירים מאת רו"ח אליהו עזריאל בהם הוא מתאר מגעים שערך, בשם המערערים, מול פקיד השומה. במסגרת מגעים אלו, לשיטתו, אישר פקיד השומה כי אכן מדובר בעסק להשכרת מוניות וכי המערערת 2 היא שמפעילה את העסק. כן מתוארת בתצהירים עמדת פקיד השומה ולפיה אין הוא מתכוון ליישם מסקנה זו וזאת בשל פסק דינו של בית המשפט קמא. לטענת המערערים, דחיית בקשתם לצירוף הראיות תיצור מעגל שוטה לפיו שומות המס המאוחרות לא יתוקנו בשל פסק הדין מושא הערעור, ופסק הדין לא יתוקן בשל אי קבלת הראיות. כן מבקשים המערערים לצרף מכתב אותו שלחה המערערת 2 למנהל רשות המסים ובו היא תיארה את המצב קשה אליו נקלעה משפחתה כתוצאה מפסק דינו של בית המשפט קמא.

9. המשיב מתנגד לבקשה זו. הוא טוען כי לא מתקיימות הנסיבות החריגות המאפשרות לקבל כראיה מסמכים אשר לא הוצגו לפני בית המשפט המחוזי. במיוחד טוען המשיב כי אף אם תתקבלנה הראיות לא יהיה בהן כדי לסייע למערערים בערעורם. המשיב טוען בעניין זה כי לדברים שהוחלפו במסגרת משא ומתן שניהלו הצדדים בנוגע לשנות המס המאוחרות אין משקל ראייתי כלשהו. כן טוען המשיב כי המערערים ידעו אודות האמור בתצהירים אך בחרו שלא להציג את הגרסה המשפטית המובאת בהם לפני בית המשפט קמא. כמו כן, בקשת המערערים מוגשת בחוסר תום לב, וזאת מאחר שהם הגישו דו"חות כוזבים ושיקרו לפני בית המשפט קמא.

דיון והכרעה

לעניין הבקשה להוספת ראיות

10. כידוע, ככלל, אין בעל דין רשאי להגיש לערכאת הערעור ראייה אשר לא הוגשה לפני הערכאה הדיונית. חריג לכלל זה קם במקרה בו משתכנעת ערכאת הערעור כי קבלת הראייה נדרשת כדי לאפשר "מתן פסק דין, או מכל סיבה חשובה אחרת" [תקנה 456 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984]. בתוך כך ייטה בית המשפט שלא להתיר הגשת ראיות שמטרתן להוכיח עובדות אשר התרחשו עובר למתן פסק הדין, אלא אם הוכח כי המבקש נהג בתום לב וכי הוא לא ידע אודות קיומן של הראיות ולא יכול היה לגלותן תוך הפעלת שקידה ראויה [ראו, למשל: ע"א 679/11 נדב דרדיקמן נ' נדב, פסקה 29 (27.3.2014); ע"א 2138/10 מועצה מקומית דלית אל כרמל נ' סונוול ישראל בע"מ, פסקה 24 (16.2.2012); חמי בן-נון וטל חבקיין הערעור האזרחי 390 (מהדורה שלישית, 2012) (להלן: בן-נון וחבקיין)]; אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 1100 (מהדורה אחת עשרה, 2013)]. אולם, גישה מקלה במקצת נהוגה כאשר מדובר בראיות

שמטרתן להוכיח עובדות שהתהוו לאחר שנתנה הערכאה הדיונית את פסק דינה [ראו, למשל: ע"א 10474/03 הכהן נ' מלונות הים התיכון בע"מ, פסקה 7 (24.11.2005); ב-ו-נ-ו וחבקי, עמ' 395].

יישום אמות מידה אלה על בקשת המערערים מגלה כי דינה להתקבל בחלקה. כך, הראיה הראשונה שהגשתה מתבקשת היא תצהיר מאת רו"ח עזריאל ולו מספר צרופות המתייחסות לאירועים אשר אירעו לאחר מתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ביחס לשומות המערערים לשנים 2008-2010. לפיכך, ברי כי לא היה בידי המערערים להגיש ראיה זו לפני בית המשפט המחוזי. לפיכך, וחרף העובדה כי כוח השכנוע של ראיה זו הוא מצומצם, כמפורט להלן, סבורני כי יש לקבל ראיה זו. מטעמים דומים אציע לקבל גם את הראיה הרביעית שהגשתה מתבקשת, ראיה העוסקת בהשלכות פסק דינו של בית המשפט קמא על משפחת המערערים. אולם, סבורני כי אין לאפשר למערערים להגיש את הראיות השנייה והשלישית שהגשתן מתבקשת. כך, הראיה השנייה היא תצהיר וצרופה שנועדו ללמד מהי "המחלוקת המהותית" בערעור שלפנינו. ואולם, "מחלוקת מהותית" זו נלמדת די צרכה מכתבי בי-הדין שהגישו הצדדים לפנינו ואין הצדקה להגשת ראיות נוספות בעניין זה. הראיה השלישית היא תצהיר מאת רו"ח עזריאל אליו צורפה אסופת מסמכים שמטרתם לשכנע כי העסק נוהל בפועל על ידי המערערת 2. אולם, חרף העובדה כי מסמכים אלו הוגשו לפקיד השומה לאחר שניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי אין מדובר במסמכים חדשים אשר המערערים לא יכולים היו להגישם - גופם או מסמכים דומים להם - לפני בית המשפט קמא.

לעניין שינוי גרסה עובדתית של המערערים בשלב הערעור

11. המערערים מבקשים כי יתאפשר להם לשנות את גרסתם העובדתית ולטעון, לראשונה בשלב הערעור, כי עסקם הוא עסק להשכרת מוניות. סבורני כי אין מקום להעתר לבקשה זו.

הלכה היא כי בעל דין אשר טען טענה משפטית או עובדתית מושתק מלטעון - בהליך אחר או בגדרי אותו הליך - טענה הסותרת טענה זו. כלל זה, המכונה השתק שיפוטי, נגזר מעקרון תום הלב ונועד לשמור על טוהר ההליך השיפוטי ולמנוע ניצול לרעה של בתי המשפט [ראו, למשל: ע"א 513/89 Interlego A/S '1 Exin-Lines Bros.S.A., פ"ד מח(4) 133, 194 (1994) (להלן: עניין אינטרלגו)]; רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פסקה 8 לפסק דינו של השופט (כתארו אז)

א' גרוניס (8.3.2005) (להלן: עניין בית ששון); ע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, פסקה 10 (28.8.2012). תנאי להפעלת ההשתק השיפוטי הוא כי הטענה אשר השתקתה מתבקשת סותרת טענה אחרת שהעלה אותו בעל דין. יש הסבורים כי תנאי נוסף לתחולתו של ההשתק השיפוטי הוא כי אותה טענה קודמת וסותרת הניבה לטוען טובת הנאה בגדרי ההליך בו נטענה (ראו, למשל: עניין אינטרלגו, שם). מנגד, יש הסבורים כי בנסיבות מסוימות ניתן לוותר על דרישה זו [ראו, למשל: עניין בית ששון, פסקה 9 לפסק דינו של השופט (כתארו אז) א' גרוניס וחוות דעתו של השופט א' רובינשטיין; רע"א 8297/12 הפניקס הישראלי לביטוח בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי, פסקה 13 (16.7.2013); ע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ, פסקה 4 לפסק דינו של השופט (כתארו אז) א' גרוניס וחוות דעתי (1.2.2010)].

כאשר מדובר בטענות הנטענות בשלב הערעור והסותרות טענות שנטענו לפני הערכאה הדיונית מגולמים כללי ההשתק השיפוטי גם בכלל המושרש לפיו ערכאת הערעור לא תידרש, ככלל, לטענות שלא נטענו לפני הערכאה הדיונית [ראו: בן-נן וחבקין, עמ' 329]. כלל זה חל ביתר שאת כאשר מדובר בטענות עובדתיות, ותחולתו תהא קשיחה במיוחד כאשר מדובר בטענות עובדתיות שאינן רק חדשות, אלא גם סותרות את טענות הטוען לפני הערכאה הדיונית [ראו, למשל: רע"א 6693/13 אירופה ישראל (מ.מ.ש) בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ, פסקה 19 (16.2.2014); ע"א 2796/12 פראן נ' פקיד שומה ירושלים 3, פסקה 19 (22.8.2013); ע"א 2254/09 צ.נ. בנייני איכות בנתניה בע"מ נ' עו"ד קסטנבאום, פסקה 16 (3.1.2011)]. בדומה לפועלו של ההשתק השיפוטי, תוצאתה האופרטיבית של המסקנה לפיה טענה מסוימת לא נטענה לפני הערכאה הדיונית, ובהעדר הצדקה שבדין, היא השתקתו של הטוען מלהעלות טענתו החדשה לפני ערכאת הערעור.

12. נסיבות המקרה דנן נמנות באופן מובהק על אותם מקרים בהם ראוי להשתק בעל דין מלהעלות טענה עובדתית חדשה הסותרת את טענותיו לפני הערכאה הדיונית. עיון בהשתלשלות האירועים אשר קדמו להגשת הערעור מגלה כי המערערים טענו, במספר הזדמנויות, כי עסקם מבוסס על גביית הפדיון ותשלום משכורות לנהגים ולא על הותרת הפדיון בידי הנהגים וגביית דמי שכירות שאינם תלויים בהיקף הנסיעות, כפי שנטען עתה. המערערים טענו כן לפני רשויות המס, בין היתר בדו"חות הרווח והפסד שהגישו עבור השנים 2005-2007 בהם דיווחו על סכומים ניכרים הנעים בין כ-344,000 ש"ח לכ-421,000 ש"ח בסעיף "משכורות ונלוות". המערערים המשיכו ודבקו בגרסתם זו גם לפני בית המשפט המחוזי. למעשה, טענותיהם העיקריות לפני בית המשפט קמא התמקדו בהיקף נסיעות הסרק והנסיעות הפרטיות. לטענות אלה נלווית הנחה עובדתית

לפיה הכנסות העסק תלויות בהיקף הנסיעות בתשלום, הנחה אשר אינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם הטענה החדשה בדבר גביית דמי שכירות אשר אינם תלויים בהיקף הנסיעות. יתרה מכך, בחוות דעת המומחה אשר הגישו המערערים לבית המשפט קמא נטען כי "המערערים ניהלו את המוניות והפעילו אותן] באמצעות נהגים שכירים". כמו כן, בתצהירו לפני בית המשפט קמא הצהיר המערער 1 כי "בשלהי שנת 2004 רכשנו בהדרגה 5 מוניות שהופעלו ע"י נהגים שכירים עבורנו". כן פירט המערער 1 בתצהירו את שיטת ההתחשבות עם הנהגים, באופן המתיישב עם גרסתו באותה העת, כדלקמן:

"הנהגים שעבדו עבורנו הפעילו מונים במונית ואת סרטי הקופה היו מצמידים לספר הרכב מדי יום כאשר הסכום שנמסר לי היה זהה לסכום ה-Z המופיע בקופה בניכוי ההוצאות שהוצאו ע"י הנהג במהלך המשמרת.

ההוצאות שקוזזו היו בגין: הוצאות פתאומיות ולא מתוכננות של חניה, שטיפה, גרירות, חלקי חילוף, מצברים, תיקון תקרים ותיקונים דחופים שהנהג נאלץ לבצע בשל תקלה פתאומית וזאת בניגוד לטיפול תקופתי שנקבע מראש לכל מונית ומוניות ושולם על ידנו".

המערער 1 חזר על גרסתו זו גם בחקירתו הנגדית, בה מסר את הדברים הבאים:

"ש. איך אתה משלם?
 ת. כל יום שישי, ראשון או שבת, ביום שבת אני שומר על ציביון יהודי, הייתי יושב איתם, הם היו מראים לי את ההוצאות כמו שטיפה, החלפת מנורה וכו', והיה מקבל ממני מפרעה. זה הכל.
 ש. איך היית מתחשבן עם הנהג בסוף החודש?
 ת. לפי שכר מינימום, 3,800 ש"ח בערך.
 ש. זה מה שהנהג קיבל בחודש?
 ת. כן".

עמדה זו של המערער 1 מצאה מקומה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, בו נכתב כי "לפי גרסת המערער, הוא קיבל את הפדיון שהתקבל על ידי נהגי המניות במלואו, ומתוכו הוא הפריש להם את שכרם ואף החזיר להם, כנגד קבלות שהציגו לו, את ההוצאות עבור דלק, ניקיון, טיפולים וכיוצ"ב ששולמו על ידם". אולם, כזכור, בית המשפט מתח ביקורת על גרסה זו. הוא ציין כי "מעדויות חלק מהנהגים עלה כי שיטת העבודה הייתה שהם הותירו את הפדיון בידם והעבירו למערער אך חלק ממנו בהתאם להסכמים של המערער עם כל אחד ואחד מהנהגים". לפיכך, בית המשפט קבע כי גרסת המערערים בעניין זה "נתבררה כאינה נכונה, למצער, כאמור, ביחס לחלק מהנהגים"

ואף תיאר את הצגת הדברים על ידי המערער 1 ככזו שנעשתה "באופן שקרי". ואולם, חרף הערות אלה, החליט בית המשפט לקבל לגופה את טענת המערערים לפיה יש להפחית מהכנסת המערערים סכום מסוים עבור השכר ששילמו לנהגים.

13. יוצא כי טענתם העובדתית החדשה של המערערים סותרת באופן חזיתי את טענתם הקודמת לפני המשיב ולפני בית המשפט המחוזי. מדובר בסתירה ברורה ומובהקת, העומדת בניגוד לא רק לטענות המערערים בכתבי טענותיהם אלא גם לדברים שהצהיר והעיד המערער 1 לפני ערכאה שיפוטית. מדובר אם כן בהתנהלות חסרת תום לב באופן מובהק ובוטה, הכרוכה בהודאה במסירת דברים שאינם אמת בתצהיר ובעדות. ניתן לסבור כי במצב דברים קיצוני שכזה כלל אין צורך בהצלחתה של הטענה הקודמת כדי להשתיק את המערערים מלהעלות את טענתם הסותרת. אולם, במקרה דנן מתקיים גם תנאי ההצלחה, שכן העלאת הטענה הקודמת הצמיחה למערערים טובת הנאה ממשית בדמות התרת ניכוי שכר הנהגים מהכנסתם החייבת. לפיכך, המסקנה היא כי מתקיימים כל יסודות ההשתק השיפוטי וכן מתקיימים התנאים המצדיקים השתקת המערערים מלטעון בערעור טענה שלא נטענה לפני הערכאה הדיונית.

14. המערערים העלו מספר טענות שמטרתן לחלצם ממסקנה זו. כך, המערערים טענו כי גרסתם בעניין אופי העסק כלל אינה חדשה, והיא נטענה על ידם במפורש לפני בית המשפט המחוזי. הם מפנים לסעיפים 3-4 לנימוקי הערעור שהגישו לבית המשפט קמא, בהם נטענו הדברים הבאים:

3. טעה המשיב בניתוח נתוני עסקם של המערערים המופעל על ידי שכירים לחישוב ההכנסות של העסק על פי תחשיב המחלקה הכלכלית שאינו מותאם לעסק כדוגמת זה של המערערים.

4. טעה המשיב בהתייחסו למוניות המועסקות בעסקם של המערערים ככאלו המופעל[ות] על ידי בעל העסק.

אולם, סעיפים 3-4 לנימוקי הערעור אינם יכולים לשאת את הפרשנות אשר המערערים מבקשים לייחס להם. מדובר בסעיפים המכילים טענות כלליות ורחבות התוקפות את "התאמתו" של עסק המערערים לתדריך הכללי או את זהות מפעילו של העסק. סעיפים אלו אינם עוסקים בזהות מקבל הפדיון או בדרכי התשלום מהמערערים לנהגים או להיפך. אף המילה "שכירים" שבסעיפים האמורים אינה יכולה לשאת את

פרשנות המערערים, אשר הסבירו כי ה"שכיר" אליהם כיוונו דבריהם הוא "אדם המעביר דמי שכירות קבועים למשכיר". פרשנות זו אינה מתיישבת עם מובנן הפשוט והרגיל של המילים, אשר לפיו "שכיר" הוא אדם המקבל משכורת ואילו דווקא "שוכר" הוא מי שמעביר דמי שכירות למשכיר. המערערים לא הציגו טעם ממשי אשר יצדיק הרמת החזקה לפיה אדם מתכוון למשמעות הרגילה והמקובלת של דבריו [השוו: דניאל פרידמן ונילי כהן חוזים ג' 244 (2003); אהרון ברק פרשנות במשפט - כרך רביעי: פרשנות החוזה 360 (2001)]. והעיקר, פרשנות המערערים לסעיפים 3-4 שלעיל אינה עולה בקנה אחד עם עמדת המומחה מטעמם או עם תצהירו ועדותו של המערער 1 לפני בית המשפט קמא. כן עומדת פרשנות המערערים בסתירה לדברי המערער 2 במכתבה למנהל רשות המסים (אשר הצעתי לעיל כי נקבלו כראיה), בו כתבה המערער 2 כי "אנו מודעים לטעויות שלנו, בדיווח על הנהגים דווחנו שהם עובדים כשכירים בעוד שלמעשה עבדו ב'פיקס'... וידוע לנו שהדיווח פעל לרעתנו". הנה כי כן, יש לקבוע כי טענת המערערים בעניין אופי עסקם לא נטענה לפני בית המשפט קמא, והיא נטענת על ידם לראשונה במסגרת הערעור דנן.

15. המערערים הוסיפו וטענו כי יש להעדיף את ה"מהות" ואת גביית מס האמת על פני הכללים הדיוניים ולאפשר להם להביא לפני בית המשפט את האופן "האמיתי" בו פועל עסקם. גם טענה זו אינה יכול לקבל. המחלף העומד ביסוד השתקת המערערים אינו זניח או שולי. טענתם לפיה גרסתם לפני בית המשפט קמא וכן תצהירו ועדותו של המערער 1 אינם אמת, מגלה חוסר תום לב מובהק שיש בו כדי לחתור תחת טוהר ההליך השיפוטי כולו. במצב דברים זה - באופן "מהותי" - אין לאפשר למערערים לצאת נשכרים מחטאם ולפתוח מחדש את ההליך הדיוני. יתרה מכך, טענות המערערים גופן רחוקות מלשכנע. גרסתם היא גרסה עובדתית חדשה אשר אינה נתמכת בתצהיר מאת המערערים או בחוות דעת מומחה. אף אם היה מוגש תצהיר, עדיין על פני הדברים לא ניתן היה לייחס לגרסתו העובדתית של המערער 1 אלא משקל אפסי בהיותה סותרת את עדותו לפני בית המשפט קמא [ראו, למשל: עניין בית ששון, פסקה 10]. גם תצהירו של רו"ח עזריאל אינו בעל משקל של ממש, שכן מצהיר זה לא נטל חלק בניהול העסק ועמדתו בעניין אופי העסק אינה עולה בקנה אחד עם דברים שמסר בחוות דעתו. אף הערותיו של בית המשפט קמא ביחס לאופי העסק אינן יכולות להועיל למערערים שכן בסופו של יום קיבל בית המשפט את עמדתם והורה על קיזוז שכר הנהגים מהכנסתם החייבת. גם עדויות שניים מן הנהגים, אליהן הפנה בית המשפט קמא, אינן מספקות תמיכה של ממש בגרסת המערערים שכן הן עומדות בניגוד לעדותו של המערער 1.

16. המערערים העלו בערעורם טענות שונות העוסקות בהליכי שומה המתנהלים בעניינם ביחס לשנות מס מאוחרות לשנים מושא הערעור. בעיקר מפנים המערערים לעמדת פקיד השומה בהליכים אלו, עמדה הנלמדת מתצהיר רו"ח עזריאל (אשר הצעתי לעיל כי נקבלו כראיה) וממכתב נציגת פקיד השומה מיום 10.12.2012 אשר צורף לתצהיר זה. אולם, אין לייחס משקל של ממש לעמדת פקיד השומה כחלק ממשא ומתן לכריתתו של הסכם פשרה, עמדה אשר אינה משקפת את עמדתו הסופית [לעניין הגבלת קבילותם של מסמכים או של הצהרות אשר הוחלפו בין צדדים במהלך משא ומתן לקראת פשרה, השוו: רע"א 2235/04 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' שירי, פסקה 16 (27.6.2006); ע"א 172/89 סלע חברה לביטוח בע"מ נ' סולל בונה בע"מ, פ"ד מז(1) 311, 333 (1993)]. ואכן, עיון במכתבה של נציגת פקיד השומה מגלה כי פקיד השומה לא אישר את ההסכמות אליהן הגיעו הצדדים במשא ומתן שניהלו. יתרה מכך, אף אם היה ממש בטענת המערערים בעניין השומות המאוחרות, לא היה בכך כדי להצדיק את שינוי הגרסה בשלב הערעור או לחלף את המערערים מלפיתתו של ההשתק השיפוטי. אולם, מצאתי להעיר כי פסק דיננו, כמו גם פסק דינו של בית המשפט קמא, עוסקים בשנות המס 2005-2007 ונסמכים על ראיות שהובאו ביחס לשנים אלה ועל ההתנהלות הדיונית של המערערים. לפיכך, אין בפסק דין זה כדי למנוע מפקיד השומה לאמץ גישה שונה ביחס לשנים מאוחרות לשנים אלה.

17. לאור האמור לעיל, המסקנה היא כי המערערים מושתקים מלטעון כי עסקם הוא עסק להשכרת מוניות. משנדחתה טענתם העיקרית ביחס לתוכן השומה נדחה מאליו ערעור המערערים בנושא זה.

לעניין טענות המערערים באשר לזהות מפעיל העסק

18. גם טענות המערערים בעניין זהות מפעיל העסק אינן מגלות לטעמי טעם להתערבותנו בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. החלטת בית המשפט בעניין מפעיל העסק מתבססת על התרשמותו הישירה מן הראיות והעדים שהעידו לפניו, ולא ניתן נימוק של ממש שיצדיק התערבות בממצאים עובדתיים אלו. גם מסקנת בית המשפט קמא בעניין אי זימונה של המערערת 2 לעדות בדין יסודה. החלטה זו מתיישבת עם ה"כלל הנקוט ידי בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל-דין בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראייה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראיה רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לו לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראייה, הייתה פועלת נגדו" [השופטת ה' בן-ענתו בע"א 548/78 שרון נ' לוי, פ"ד לה(1) 736, 760 (1980)]. אכן, משבחרו המערערים שלא לזמן את המערערת 2 לעדות רשאי היה בית המשפט להניח

כי לו הייתה המערערת 2 מעידה הייתה עדותה מתיישבת עם עמדת המשיב. לפיכך, יש לדחות גם את טענות המערערים בנקודה זו.

סוף דבר

19. נוכח כל האמור לעיל אציע לחבריי כי נקבל את הראיה הראשונה והרביעית שהגשתן מתבקשת ונדחה את הבקשה בהתייחס לראיות השנייה והשלישית. כן אציע לחבריי לדחות את הערעור.

לפנים משורת הדין ובהתחשב בקשיים שאליהם נקלעה משפחת המערערים (כפי שעולה ממכתבה של המערערת 2) וכן בשיעור ההוצאות שאותן השית עליהם בית המשפט המחוזי, אציע לחבריי להטיל על המערערים הוצאות לטובת המשיב על הצד הנמוך בסך 10,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט א' רובינשטיין:

חוות דעתו של חברי השופט דנציגר מקובלת עלי, משלא הושג הסדר בין הצדדים כפי שקיוונו, ויקוב הדין. למרבה הצער הסתבכו המערערים ברשת קורים שטוו לעצמם, בגרסאות השונות שהעלו, כפי שתיאר חברי בהידרש לתום הלב (פסקה 11). תום הלב הוא עקרון על המשפט הישראלי, שהרי הוחל באופן כללי בהוראת סעיף 61(ב) לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973, הקובע כלהלן: "הוראות חוק זה יחולו, ככל שהדבר מתאים לעניין והשינויים המחויבים, גם על פעולות משפטיות שאינן בבחינת חוזה ועל חיובים שאינם נובעים מחוזה", כידוע סעיפים 12(א) ו-39 לחוק החוזים (חלק כללי) הטביעו את חותם תום הלב, וסעיף 61(ב) מרחיב את מוטתם. תשלום מסים בא בגדרים אלה, וכשם שהציפיה היא, כפי שנאמר פעם אחר פעם, במישור הערכי ובמישור האופרטיבי, שרשות המסים תנהג בהגינות כלפי הנישומים וכולי עלמא, כך מצופה גם מן הנישום לנהוג בהגינות, קרי תום לב; ראו ע"א 3266/08 טדן נ' פקיד שומה תל-אביב (2011), פסקה כ"א; ע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס שבח רחובות (2012), פסקה כ"ב, שם נזכרים "עקרון ההגינות בדיני המס, וההדדיות העקרונית שניתן לגזור ממנו במקרים המתאימים". משאין מתקיימים תנאים אלה, עלול הנישום למצוא עצמו אל נכון בין הצועקים ואינם נענים. כך, חוששני, אירע בנידון דידן, כמות שהראה חברי.

ש ו פ ט

השופט ח' מלצר:

הנני מצטרף בהסכמה לפסק-דינו של חברי השופט י' דנציגר ולהערותיו של חברי, השופט א' רובינשטיין.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של שופט י' דנציגר.

ניתן היום, ח' באב תשע"ד (4.8.2014).

שופט

שופט

שופט