



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1134/11

לפני :  
כבוד השופט י' דנציגר  
כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופט צ' זילברטל

המערערים :  
1. ר.מ שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ  
2. ש.א.ב חברה להשקעות ופיתוח בע"מ  
3. מיכאל שביט

נגד

המשיב :  
פקיד שומה באר שבע

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע בתיקים (מאוחדים) ע"מ 521/02, ע"מ 522/02 וע"מ 523/02 שניתן ביום 23.11.2010 על-ידי כב' השופטת ד"ר ד' אבניאלי

תאריך הישיבה :  
ג' באדר התשע"ג (13.02.13)

בשם המערערים :  
עו"ד י' חורש ; עו"ד ל' נוימן ; עו"ד ש' קין ; עו"ד א' קפלן

בשם המשיב :  
עו"ד ע' לינדר ; עו"ד מ' פורת

### פסק-דין

השופט צ' זילברטל:

1. ערעור על פסק דינו מיום 23.11.2010 של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע (כב' השופטת ד"ר ד' אבניאלי) בתיקים (מאוחדים) ע"מ 521/02 ; ע"מ 522/02 ; ע"מ 523/02, בגדרו התקבל בחלקו ערעור המערערים שהוגש בגין דחיית השגותיהם על שומות מס שנקבעו להם על-ידי המשיב.

2. המערער 2 (להלן: שביט) הוא בעל המניות של המערער 1 – חברת ר.מ. שביט מבנים חברה לבניין, השקעות ופיתוח בע"מ (להלן: חברת מבנים) ושל המערער 3 – חברת ש.א.ב. חברה להשקעות ופיתוח בע"מ (להלן: שאב), שהן חברות אחיות. המשיב – פקיד שומה באר-שבע, ערך ביקורת בתיקי מס ההכנסה של המערערים לשנות המס 1995-1998. נוכח ממצאיו בביקורת, שלשיטתו לא התיישבו עם דיווחיהם של המערערים, קבע המשיב למערערים שומות על פי מיטב השפיטה, בהתאם לסעיף 145 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: הפקודה). בגדר שומות אלה, כפי שיפורט להלן, לא הכיר המשיב בהוצאות אשר המערערים טענו שהוציאו בייצור הכנסה וחייב במס הכנסות מסוימות שלהם, עליהן דיווחו המערערים כפטורות. המערערים, שלא הסכימו עם השומות שנקבעו, השיגו עליהן בפני המשיב, בהתאם להוראות הפקודה. השגותיהם אלו נדחו. על כך ערערו המערערים לבית המשפט המחוזי.

הערעור בבית המשפט המחוזי

3. שלושת ערעורי המערערים נדונו במאוחד בפני בית המשפט המחוזי. בערעורים הועלו שני סוגי טענות עיקריות: הראשון עניינו עצם חוקיות השומות והליך ההשגה עליהן; השני עניינו מחלוקות לגופן של השומות.

4. בכל הנוגע לעצם חוקיות השומות טענו המערערים כדלקמן: (א) דיוני השומה לא נערכו בלב פתוח ובנפש חפצה מצד המשיב: נטען, כי המערערים העלו טענות שונות בפני המשיב ואולם הלה התעלם מטענות אלו ולא נתן בידי המערערים הזדמנות הולמת להשמיע את טענותיהם בפניו. לטענת המערערים, התנהלות זו עומדת בניגוד לקבוע בסעיף 158א(א) לפקודה. (ב) הדיון בהשגה על השומה נערך בידי עובדת הכפופה לעורכת השומה: את דיוני השומה ניהלה הגב' רוחמה דוד-פור (להלן: דוד-פור), ראש חוליית המדגם אצל המשיב. את דיוני ההשגה על השומה ניהלה הגב' סיגל חי-גבאי (להלן: חי-גבאי), מפקחת בחוליית המדגם, הכפופה לדוד-פור. נטען, כי עריכת דיוני ההשגה אצל עובדת הכפופה לעורכת השומה בעייתית וחוטאת לתכליתו של סעיף 150א לפקודה הקובע, כי "מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה".

באשר לטענה לפיה דיוני השומה לא נערכו בלב פתוח ובנפש חפצה מצד המשיב קבע בית המשפט המחוזי, כי אין כל ראיה לכך שעורכי השומה התעלמו מטענות

המערערים או כי לא ניתנה למערערים ההזדמנות ההולמת להשמיע את דבריהם בפני המשיב. נקבע, כי הביסוס היחיד לטענה זו היא עדותו של שביט ותחושותיו האישיות. צוין, כי שביט נוח לכעוס, חסר אורך-רוח ומפרש דברים לפי רוחו וסגנונו. עוד הוסף, כי חלק מן הטענות שהעלו המערערים אינן בעלות אחיזה במציאות, כך למשל, שביט טען שהציג בפני חי-גבאי קלסר בו מפורטות עלויות מסוימות ואולם בעדותה של חי-גבאי, שלא נסתרה, היא העידה שקלסר זה מעולם לא הוצג בפניה. הוסף, כי גם אם יתקבלו טענות המערערים בהקשר זה – דבר שלא נעשה – הרי שהפגמים נרפאו במסגרת הליך הערעור בבית המשפט, ואין טעם מעשי בהשבת העניין לשלב ההשגה בפני המשיב או בביטול השומות.

באשר לטענה לפיה הדיון בהשגה על השומה נערך בידי עובדת הכפופה לעורכת השומה נקבע, כי אכן תכלית ההוראה בסעיף 150א היא להעביר את השומה תחת שבט הביקורת על-ידי גורם מקצועי נוסף, אשר ניגש לבחינת השומה בלב פתוח ובנפש חפצה, נטול השפעות וחופשי מדעה קדומה לגבי השומה או הנישום. עם זאת, נפסק, הסעיף אינו דורש ניתוק מוחלט בין עורך השומה לבין מי שדן בהשגה עליה. צוין, כי הגם שראוי שהמשיב ישכך את עובדיו באופן שלא ייווצר מצב בו מבקר השומה כפוף לעורכה, במקרה דנן לא היתה חי-גבאי כפופה לדוד-פור בעת עריכת הביקורת. זאת, משום שבעת שעסקה חי-גבאי בהשגה על השומה שערכה דוד-פור הועברה חי-גבאי ליחידה אחרת והיתה כפופה לרכז אחר משך כל אותו זמן. רק משסיימה חי-גבאי את עריכת הביקורת וההשגה היא שבה ליחידתה המקורית בה היא כפופה לדוד-פור.

5. בכל הנוגע לטענות המערערים לגופם של דברים, בית המשפט המחוזי דן בהן בפירוט רב, סוגיה אחר סוגיה. נקדים ונציין כי במישור זה נדחה הערעור על מרבית חלקיו אך התקבל בחלקים מסוימים, כפי שיפורט.

(1) דמי ניהול ששילמה חברת מבנים לחברת שאב – בשומה שהגישה חברת מבנים היא רשמה כהוצאה את דמי הניהול ששילמה לשאב. בכך, הקטינה חברת מבנים את הכנסתה החייבת במס. בד בבד רשמה שאב סכומים אלו כהכנסה, אך היא לא חויבה במס בגינם, שכן היא קיזזה כנגדם הפסדים עסקיים. לפי קביעת המשיב, בשנת 1997, שנה בה היתה לשאב הכנסה חייבת ושלא נותרו בה הפסדים לקיזוז, פחתו הכנסותיה של שאב מדמי הניהול (לעומת השנתיים שקדמו). המשיב ציין, כי אמנם בשנת 1997 הצטמצם מחזורה של שאב, ואולם, ההפחתה בדמי הניהול אינה פרופורציונאלית כלל לצמצום האמור במחזורה של שאב. נתון זה, יחד עם הטענה לפיה שאב לא הוכיחה מתן שירותי ניהול בפועל, הובילו את המשיב לקבוע ששאב כלל לא סיפקה שירותי

ניהול לחברת מבנים. משכך, לא איפשר המשיב לחברת מבנים לרשום את דמי הניהול כהוצאה (בכל שנות המס שבערעור).

בבית המשפט המחוזי טענו המערערים, בין היתר, כי חברת מבנים אינה מעסיקה עובדים, לרבות עובדי מנהלה, ולכן שאב היא אשר מספקת לה שירותים אלה. קביעת שיעור דמי הניהול נעשתה עוד בשנת 1993 בצורה אובייקטיבית בידי שמאי חיצוני (שלא בקשר למחלוקת עם המשיב). בשנים 1997-1998 חלה ירידה משמעותית בהיקף פעילותה של חברת מבנים, ולכן, בהחלטה משותפת עם שאב הוחלט להפחית את דמי הניהול כך שיתאימו לרמת השירותים שניתנו בפועל.

בית המשפט המחוזי פסק, כי המשיב לא חלק על העובדה שחברת מבנים אינה מעסיקה עובדים, ולפיכך קביעתו לפיה היא אינה נזקקת לשירותי הניהול של שאב אינה יכולה לעמוד. באשר לשאלת גובה דמי הניהול נקבע, כי החברות מסתמכות על חוות דעתו של שמאי שנערכה עוד בשנת 1993, אשר העמידה את שיעור דמי הניהול על 7.44 אחוזים מהמחזור. ואולם, נקבע, אין הלימה בין מחזור של חברת מבנים לבין גובה דמי הניהול ששילמה לשאב. כך, בשנת 1995 מחזורה עמד על כ-6,000,000 ש"ח ודמי הניהול עמדו על 744,000 ש"ח ואילו בשנת 1998, בה עמד המחזור על סך של כ-7,500,000 ש"ח, עמדו דמי הניהול על 180,000 ש"ח, המהווים 2.4 אחוזים מהמחזור. נקבע, כי המערערות נמנעו מלספק הסבר לפער זה. נוכח האמור נקבעו דמי הניהול בשיעור 2.4 אחוזים מהמחזור השנתי של מבנים לכל אחת מהשנים בשומה שבערעור.

(2) חיוב על-פי סעיף 8א לפקודה – סעיף 8א לפקודה קובע, כי יש לדווח על הכנסות ביניים מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה. המשיב קבע, כי פרויקט שביצעה חברת מבנים בתקופה הרלבנטית, המכונה "מנהלה", נמשך למעלה משנה; הוא הדין לגבי פרויקט "בית קברות" שביצעה שאב. לפיכך, רווחי הביניים שהפיקו חברת מבנים ושאב מאותם פרויקטים הוספו על-ידי המשיב להכנסותיהן החייבות.

בבית המשפט המחוזי טענו המערערים, כי משך ביצוע העבודות של הפרויקטים נמשך פחות משנה, כמתועד ביומני הבניה וברו"חות הבניה השונים. צוין, כי גם אם התשלום בפועל נפרש על-פני תקופה ארוכה מכך, המועדים הקובעים הם מועדי הבניה, ולא התשלום.

בית המשפט המחוזי קיבל את טענות המערערים לעניין זה. נפסק, כי המשיב ביסס קביעתו לפיה העבודות התארכו משך למעלה משנה על משך התשלומים בגין

הפרויקט, ולא על משך ביצועו בפועל, וכי סעיף 8א(א) לפקודה מגדיר את המועד הקובע כמשך העבודה בפועל, ולא משך התשלומים בגינה. הודגש, כי לא תמיד חופפים מועדי התשלום למועדי העבודה בפועל וכי במקרה דנא הובאו ראיות לכאורה (חוזה העבודה ויומני העבודה) לפיהן נסתיימו העבודות על הפרויקטים משך זמן הקצר משנה. נוכח האמור נקבע, כי יש לבטל את החיוב בתוספת הכנסה בגין רווחי ביניים.

(3) פיצויים בגין נזקי גוף – שביט נפגע בתאונת דרכים ברומניה, עת שהה שם בענייני עבודתו בשאב. בגין נזקיו שולמו לו פיצויים על-ידי שאב והוא הצהיר על פיצויים אלו כפטורים ממס מכוח סעיף 9(7) לפקודה. שאב דיווחה על הפיצויים כהוצאה שהוצאה בייצור הכנסה כאמור בסעיף 17 לפקודה. המשיב שלל את תחולת הפטור, וזאת הן מכיוון ששביט לא הוכיח שגובה הסכום ששולם פרופורציונאלי לנזק שנגרם; הן מכיוון ששביט המשיך לעבוד בשאב גם לאחר הפגיעה ושכרו לא פחת מהשכר ששולם לו לפניו; והן מכיוון שסבל מן הבעיה הרפואית שלטענתו נגרמה לו בתאונה ברומניה, עוד בטרם שנסע לשם. המשיב לא ראה בסכומים אלו פיצוי על נזק גוף, אלא תחליף שכרו של שביט.

בבית המשפט המחוזי המערערים טענו, כי אין להבחין, לעניין הפטור ממס, בין עובד מן השורה שנפגע לבין עובד שהוא גם בעל השליטה בחברה המפצה, שנפגע. הוסף, כי שאב התייעצה עם מומחה ופעלה בהתאם להנחיותיו לגבי עצם הפיצוי ושיעורו, וכי התאונה השפיעה לרעה על כושר עבודתו של שביט ועקב כך נאלצה שאב להעסיק עובד נוסף. המומחה, כך נטען, הגיע לכלל מסקנה, כי אחריות שאב היא הן אחריות ישירה והן אחריות שילוחית לרשלנותו של מנהלה האדמיניסטרטיבי של החברה שלא דאג לרכישת כיסוי ביטוחי הולם לשביט. גובה הפיצוי התבסס על תחשיב כדלקמן: שכרו של העובד שנשכר על-ידי החברה בשל פגיעתו של שביט שעמד על 26,000 ש"ח, פחות 6,000 ש"ח קיזוז קצבאות המל"ל – היינו, 20,000 ש"ח, זאת, כפול יתרת חודשי העסקתו של שביט עד הגיעו לגיל 70, ובסך הכל כארבעה מליון ש"ח. עם זאת הומלץ על תשלום של 800,000 דולר (כ-2.8 מליון ש"ח במועד מתן פסק הדין בבית המשפט המחוזי בערעור שלפנינו) לסילוק סופי של תביעתו של שביט.

בית המשפט המחוזי קבע, כי כיום קיימת קביעה של המוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) לפיה נפגע שביט בתאונת עבודה, וכי נכותו הצמיתה בגינה עומדת על 80 אחוזים. נקבע, כי הפקודה, כטענת המערערים, אכן אינה מבחינה בין עובד מן המניין לבין בעל שליטה בחברה. צוין, כי המהלך שנקטו המערערים – פניה למומחה על מנת שזה יחווה דעתו ביחס לחבות שאב ולשיעור הפיצויים המגיעים לשביט – היה

סביר בנסיבות העניין. לשאב חובת זהירות כלפי עובדיה, עם זאת, שביט אינו רק עובדה של החברה אלא גם בעליה, וכבעליה – מצופה היה משביט כי יפקח על המנהל האדמיניסטרטיבי ויודא כי הלה ממלא תפקידו נאמנה. זאת לא עשה שביט. משכך, הועמדה רשלנותו התורמת של שביט על 50 אחוזים. באשר לתחשיב המומחה, נקבע, כי אין לקבלו. התאונה התרחשה באפריל 1995 ומועד תחילת העסקתו של העובד הנוסף היה נובמבר 1996 – כשנה וחצי לאחר התאונה. שביט סיים את עבודתו בחברה באוקטובר 2000. נקבע, כי משך הזמן שבין מועד התאונה לבין מועד תחילת העסקת העובד הנוסף אינו עולה בקנה אחד עם הטענה שעובד זה נשכר כתחליף לעבודתו של שביט. זאת ועוד, שביט המשיך לעבוד ולקבל שכרו מהחברה עד למועד פרישתו. משכך, נפסק, אף אם נפגמה במידת מה תרומתו לשאב הרי שהדבר לא מנע העסקתו ותשלום שכרו עד לשלהי שנת 2000, כך שתחשיבו של המומחה אינו מתיישב עם הנתונים. ברם, נקבע, אין להתעלם מן הנכות שנקבעה לשביט בשיעור גבוה של 80 אחוזים ומעדותו בדבר השפעת הפגיעה על חייו. נוכח האמור נקבע, באומדנא דדיינא, כי הפיצוי יעמוד על סך של 1,500,000 ש"ח וכי נוכח רשלנותו התורמת של שביט בשיעור של 50 אחוז סך הפיצוי יעמוד על 750,000 ש"ח. מסכום זה, נפסק, יש לקזז את סכומן המהוון של קצבאות המל"ל ששולמו ושישולמו לשביט.

(4) פרויקט "לון קאנטרי" – חברת שאב הקימה פרויקט מגורים בשם "לון קאנטרי", במסגרתו בנתה 16 בתים. שביט רכש משאב קרקע בפרויקט ובנה עליה שני בתים זהים לבתים שבנתה שאב. בדיקת עלויות הבניה שערך המשיב העלתה, כי העלות הישירה לכל מטר רבוע של בניה עמדה על סך של 752 דולר בבתיים של שאב, לעומת 502 דולר למטר רבוע בבתי שביט. המשיב סבר שאין הגיון בהפרשי המחיר, בייחוד נוכח כך שהבניה בבתי שביט היתה בסטנדרט גבוה יותר. משכך קבע המשיב, כי שאב היא זו ששילמה עבור פער המחירים והחליט לחייב את שביט בסכום ההפרש כמשיכת דיווידנד משאב בשנת המס 1996.

בבית המשפט המחוזי טענו המערערים, כי בוצעה הפרדה מוחלטת בין הוצאות הבניה של שביט והוצאות הבניה של שאב וכי בכל מקום בו ניתנו לשביט שירותי בניה על-ידי שאב הרי שהוא נשא בעלויותיהם. הוסף, כי במועד עריכת החישוב הבתים הפרטיים טרם הושלמו כך שאין להלום את הקביעה לפיה סטנדרט הבניה בהם גבוה מזה שבבתי שאב. לשם הוכחת עלויות הבניה צירף שביט לתצהירו קלסר אשר כלל מסמכים שונים הנוגעים לעלויות הבניה הפרטית שלו. לטענת שביט, בין השנים 1999-1998 השקיע כ-250,000 ש"ח נוספים על עלות הבניה הבסיסית עליה הצהיר בשומתו בסך של 374,000 ש"ח לכל בית.

בית המשפט המחוזי בחן את המסמכים שצירף שביט ומצא, כי הסכום הנוסף שהוציא עומד על כ-100,000 ש"ח בסך הכל. נקבע, כי די בנתון זה כשלעצמו לקרקע את טענתו ביחס לסכום ההשקעה הנוסף שהשקיע. עוד צוין, כי מרבית ההוצאות לא הוצאו על הכשרת הבית למגורים, אלא על שדרוגו ואבזורו. בנוסף, מצא בית המשפט, כי בחישוב עלויות הבניה עצמן הוכנסו רכיבים שלא היה מקום להכלילם בעלות הבניה, כגון עלות רכישת הקרקע, תשלום הוצאות פיתוח ומסים שונים. נקבע, כי בדין התעלם המשיב מרכיבים אלה בחישוב עלויות הבניה. נקבע, כי נוכח האמור עלות בניית בתיו הפרטיים של שביט נותרה בסך של 502 דולר למטר רבוע, כי סכום זה נמוך ב-80 דולר לעומת המחיר ששילמה שאב, וכי בהפרש נשאה שאב עבור שביט ויש לזקוף סכום זה כהכנסתו של שביט.

(5) יתרות כספים בחברות קשורות – שביט הוא בעל 25 אחוזים ממניות חברה נוספת בשם שביט את גדליה בע"מ (להלן: חברת גדליה), שאינה פעילה משנת 1992. במאזנה של חברה זו היתה רשומה יתרת חוב של בעלי המניות, כשחלקו של שביט הסתכם בכ-350,000 ש"ח. המשיב התייחס לסכום זה כהלוואה של בעל מניות שאין כוונה להחזירה. משכך חויב שביט בסכום זה כהכנסה חייבת. בנוסף, במאזנה של חברת גדליה היתה יתרת זכות של חברת שאב על סך של כ-345,000 ש"ח, אשר "עמדה" משך שבע שנים, כמו-כן היתה קיימת יתרת עודפים בסך כ-540,000 ש"ח. נוכח חלקו בחברת גדליה ובחברת שאב חויב שביט ב-75 אחוזים מיתרת הזכות ומיתרת העודפים כמשיכת דיווידנד.

בפני בית המשפט המחוזי טען שביט, כי בכל הנוגע ליתרת החוב, הרי שיש לקבוע שהחוב נמחל כבר בשנת 1992, וכי על השומה לשנה זו חלה התיישנות; לחלופין, נטען כי ככל שיש לחייבו בגין סכומים אלו, יש לעשות זאת בגין משיכת דיווידנד ולא כמשכורת. באשר ליתרת העודפים נטען, כי אין לדלג על מסך ההתאגדות של שאב ולייחס את הכספים דווקא לשביט, וכי ממילא גם על סכומים אלו חלה התיישנות.

ביחס ליתרת החוב של שביט כלפי חברת גדליה נקבע, כי מוקד הדיון הוא נטילת ההלוואה ואי השבתה על ידי שביט, ולא שאלת המשמעות המיסויית של אי ההשבה מצידה של המלווה (חברת גדליה). בשנת המס בה יוחסה ההלוואה כהכנסה של שביט (1995), לא היתה חברת גדליה פעילה כבר ארבע שנים, ולא נעשה כל נסיון גביה מצד החברה או הצהרה של שביט לפיה בכוונתו להחזיר את ההלוואה. בנסיבות

אלה, נקבע, יש לראות את ההלוואה כחוב שמחלה חברת גדליה לשביט, והיא חייבת במס כמשכורת שקיבל שביט. באשר ליתרת הזכות נקבע, כי לא נסתרה טענת המשיב שהסכום של כ-345,000 ש"ח אינו מצוי בקופתה של חברת גדליה והוא רשום במאזנה של שאב כיתרת חוב של חברת גדליה שלא הושב מעולם. ואולם נקבע, כי הבסיס העובדתי אינו מספיק כדי לבסס את הקביעה לפיה היה זה שביט אשר משך את הסכומים. משכך, נפסק, אין לחייב את שביט באופן אישי ביתרת הזכות העומדת לשאב במאזנה של חברת גדליה. צוין, כי יתכן והיה לחייב את שאב בסכום זה אך זאת לא עשה המשיב. באשר ליתרת העודפים – נפסק, כי נוכח הפסקת פעילות חברת גדליה, הרי שיש לקבוע כי יתרת העודפים הקיימת בה נמשכה על-ידי בעלי מניותיה כדיוידנד. משכך, נקבע, יש לחייב את שביט, במס בגין משיכת דיווידנד בשיעור 25 אחוזים מיתרת הרווח. באשר ל-50 האחוזים שבבעלות שאב ואשר המשיב ייחס לשביט נקבע, כי גם הללו בצדק חויבו כמשיכת דיווידנד אישית של שביט. נקבע, כי חברת גדליה מעולם לא קיבלה החלטה על חלוקת דיווידנד או על גורל יתרות הזכות, וכי יתרת הרווח אינה מצויה בחשבון חברת גדליה או בחשבון חברת שאב. משכך, יש לסבור כי הכספים נמשכו על-ידי בעלי המניות. הודגש, כי לו היו הכספים מצויים בחשבונה של שאב, הרי שהיה מקום לחייבה במס בגין משיכת הדיווידנד, ואולם כיוון שכספים אלו אינם שם, שוב חוזרת המסקנה המתבקשת לפיה הם נמשכו על-ידי שביט, ובדין הוא חויב במס בגין משיכת דיווידנד.

(6) דו"חות מתקנים – דו"חות השומה העצמית לשנת המס 1995 הוגשו על ידי שאב בשנת 1997. בחודש אפריל 2000 החלו הליכי השומה בתיק, בהתאם לסעיף 145(א)(2) לפקודה. בנובמבר 2000 הגישה שאב דו"חות מתקנים לשנת המס 1995 (ולשנים 1996-1998). עיקר התיקון מתייחס להכנסה שדווחה בדו"ח המקורי כ"הכנסה לקבל" (היינו, הכנסה צפויה) והושמטה בדו"ח המתקן. ביום 18.1.2001 נמסרה לשאב הודעה לפיה סירב המשיב לאשר את התיקון, זאת משום שבפקודה "לא נקבע הליך לתיקוני דו"חות שלא במסגרת הליכי השומה הרגילים", ולפיכך לא מוקנית לשאב זכות להגיש דו"חות מתוקנים. לגוף העניין טען המשיב, כי שאב, המדווחת על הכנסותיה בהתאם לשיטה המצטברת (דיווח על הכנסה במועד התגבשות הזכות), דיווחה על הכנסה לקבל של 1,000,000 ש"ח בגין עבודה שבוצעה על-ידה, ואולם, בדו"חות המתקנים שביקשה להגיש השומט סעיף זה של "הכנסה לקבל". נטען, כי אין לבטל הכנסה שדווחה על-פי השיטה המצטברת, רק בשל כך שלא שולמה. כן צוין, כי לא התגלו עובדות חדשות שלא היו ידועות בעת הכנת הדו"חות המקוריים, המצדיקים שינוי מן הדו"חות המקוריים.



בפני בית משפט קמא נטען, כי הדו"חות המתקנים הוגשו עוד בטרם הוצאה השומה על-ידי המשיב ולפיכך היתה זו זכותה של שאב לעשות כן. לגוף העניין נטען, כי שאב שגתה בכך שסברה כי מדובר בהכנסה לקבל, שכן ודאות קבלת הכספים למעשה היתה נמוכה וכי על כן תיקנה את הדבר בדו"חות המתקנים, המשקפים תובנה זו.

בית המשפט המחוזי פסק, כי לא נפלה טעות בהכללת רכיב ה"הכנסה לקבל" בדו"ח שאב המקוריים. זאת, בין היתר, משום שרואה החשבון של שאב סבר כי הכספים יתקבלו בוודאות גבוהה, וכך סבר אף שביט. הוסף, כי ראיה לכך שכך ראו המערערים את הדברים ניתן למצוא בעובדה שהמערערים נקטו בהליכים משפטיים שנמשכו 14 שנה נגד חייבת התשלום. הוסף, כי אין להלום את טענתו של רואה החשבון לפיה כעבור 8 שנים מעת שפירש את החוזה ככזה שיקים בוודאות קרובה הכנסה הבין שפרשנותו היתה שגויה ושינה אותה. נוכח האמור נקבע שהיה לכלול את סעיף ה"הכנסה לקבל" בדו"חות האמורים ומשכך אין טעם וצורך בהגשת דו"חות מתקנים, ובדין סרב המשיב לקבלם.

(7) ייחוס הוצאות לפי סעיף 18(ד) לפקודה – הכנסותיהם של קבלנים יכול שיורכבו מיחידות עבודה קצרות (עד שנה) ומיחידות עבודה מתמשכות (מעל לשנה). סעיף 18(ד) מורה, כי עבור כל יחידת עבודה מתמשכת יזקפו הוצאות הנהלה והוצאות כלליות באופן יחסי, כך שההוצאות הנ"ל תחושבנה על פי היחס שבין סך ההוצאות שהוציא הנישום לביצוע אותה יחידת עבודה לבין סך כל הוצאותיו עבור יתר העבודות שביצע בשנת המס. לטענת המשיב, כללה שאב חישובים לא נכונים של החלק היחסי ובכך זקפה הוצאות שלא היתה רשאית לזקוף.

שאב טענה בבית המשפט קמא, כי בדו"חות המתוקנים שהגישה תוקנו העניינים אשר עליהם הצביע המשיב כלא תקינים בשומה.

בית המשפט המחוזי קבע, כי שאב אכן קיבלה את עמדת המשיב ביחס לאופן שבו חישבה את ייחוס ההוצאות ביחס למספר פרויקטים שלה ותיקנה זאת בדו"חות המתקנים. אלא, שכאמור, המשיב סרב לקבל את הדו"חות המתקנים והוציא שומה על פי מיטב השפיטה מבלי להתייחס לתיקונים אלו. נפסק, כי שאב, אשר היתה מודעת לסירובו של המשיב להכיר בדו"חות המתקנים, בחרה שלא להביא באופן נפרד את החישובים המתוקנים במסגרת ההשגה על השומה, וכי היא התעקשה כי סוגיה זו קשורה בזכותה להגיש דו"חות מתוקנים. נפסק, כי נוכח האמור אין לשאב להלין אלא

על עצמה שבחזרה לוותר על בירור ענייני של הסוגיה, ולפיכך נדחה רכיב זה של הערעור.

(8) מלאי בסיסי – שאב דיווחה על רכישות של "כלי עבודה קטנים" כחידוש מלאי בסיסי של כלים שהיא מחזיקה, וביקשה לנכות את התשלום עבור קנייתם. המשיב סירב להכיר בניכוי, זאת משום שבדיקתו העלתה שבספרי שאב ובמאזנה לא רשום מלאי בסיסי של כלי עבודה שרכישות אלה באו לחדשו או להשלימו, ולכן מדובר ברכישת מלאי חדש שאינו מותר בניכוי. בית המשפט המחוזי קבע, כי לא הובאה כל ראיה שהיא לקיומו של מלאי בסיסי במאזנה של שאב וכי בדיון סירב המשיב להכיר ברכישות כחידוש או השלמת מלאי.

(9) קנס גרעון – בהתאם לסעיף 191(ב) לפקודה, מוטל קנס גרעון על נישום אשר לגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו, ושלא הוכיח שלא התרשל בעריכת שומתו. המשיב הטיל על המערערים קנס גרעון לשומת 1995 ולשומת 1996, נוכח קיומו של גרעון העולה על 50 אחוזים, ומשלא שוכנע שהמערערים לא התרשלו בשומותיהם. בכתב הערעור העלו המערערים טענה לפיה ערכו את שומותיהם בתום-לב, וכי מחלוקתם עם המשיב היא מחלוקת כנה בדבר אופן חישוב המס המשתלם מהם. יוער, כי טענה זו הועלתה רק בהודעת הערעור ובנימוקי הערעור (ובלשון רפה ביותר) ואולם היא נזנחה ולא הופיעה כלל בסיכומיהם. בית המשפט המחוזי לא התייחס לסוגיה זו כלל בפסק דינו, ודמה שהדבר נעשה נוכח זניחת הטענה בסיכומי המערערים.

6. נוכח האמור נתקבל ערעורם של המערערים באופן חלקי, כפי שפורט. בית המשפט המחוזי לא ראה לנכון לעשות צו להוצאות. על פסק הדין הוגש הערעור הנוכחי.

הערעור

7. אף בערעור דנא מעלים המערערים שני סוגי טענות: הראשון עניינו אי פסילת השומות נוכח הפגם לכאורה בהליך ההשגה; השני עניינו מחלוקות לגופן של השומות.

בכל הנוגע לאי פסילת השומות נוכח הפגם לכאורה בהליך ההשגה טוענים המערערים, כי העברתה הזמנית של חי-גבאי לחוליה אחרת למשך תקופת הדיון בהשגה והשבתה ליחידתה של דוד-פור ולכפיפות לה מיד עם סיום הדיון בהשגה, היא

מלאכותית וחוטאת למטרת סעיף 150א לפקודה. נטען, כי בפועל מי שדנה בהשגה (חי-גבאי) היתה כפופה לעורכת השומה – דבר המנוגד לסעיף האמור ולרוחו. נטען, כי מדובר בפגם מהותי בהליך המנהלי היורד לשורשו ודינו להביא לבטלות ההחלטה המנהלית. נטען, כי בשל כך נוהל הליך לא תקין, וכי אין בפסק דינו של בית המשפט המחוזי כדי לרפוא לו.

באשר למחלוקות לגופן של השומות, נטען בין היתר, כי שגה בית המשפט המחוזי משקבע את דמי הניהול לפי שיעור של 2.4 אחוזים מהמחזור – בעניין זה נטען, כי משקבע בית המשפט שיש לדחות את קביעת המשיב לפיה כלל לא ניתנו שירותי ניהול, היה עליו לאמץ את הסכומים שחושבו ושנרשמו על-ידי המערערים. עוד נטען, כי הוצאות הניהול מורכבות מעלויות קבועות ומעלויות משתנות התלויות בהיקפו של המחזור, וכי מטבע הדברים עם השינוי בהיקף פעילותה של חברת מבנים חל שינוי ברכיב העלויות המשתנות – וכפועל יוצא, בדמי הניהול. נטען, כי אין לקבוע שיעור אחיד של דמי ניהול. הוסף, כי משך השנים קבעו המערערים את שיעור דמי הניהול בהסתמך על היקף הפעילות של החברות בפועל ובהתבסס על אומדן ראוי ועלויות מקובלות וסבירות של עובדים ולוגיסיטיקה ששימשו למתן שירותים. לבסוף נטען לעניין זה, כי גם אם יש מקום לסבור ששיעור דמי הניהול השנתיים ראוי שייגזר ממחזור עסקיה של חברת מבנים, הרי ששנת 1998 היתה שנה חריגה במחזור עסקיה ולא נכון היה להסיק ממנה ביחס לשנים אחרות.

שנית, נטען כי שגה בית המשפט המחוזי עת קבע את גובה הפיצויים בגין נזקי גוף על פי אומדנא דדיינא. זאת, מפני שמשנקבע כי מדובר בהוצאה מותרת בניכוי עבור שאב ובפיצוי פטור ממס עבור שביט, לא היה מקום להמשיך ולבחון את סבירות חוות דעת מומחה המערערים, ולא כל שכן לבחון אותה נוכח מידע שלא היה בפניו בעת שערך את חוות דעתו. לגופו של עניין נטען, כי אין לייחס לשביט אשם תורם, שכן המנהל האדמיניסטרטיבי של שאב היה אחראי באופן בלעדי על עריכת הביטוחים וכי אין זה סביר לדרוש ממנכ"ל החברה להתעסק בפרטי הפרטים של העניינים שבאחריות האדמיניסטרציה. עוד נטען, כי בפני בית המשפט עמדו הנתונים הרלבנטיים לקביעת נזקיו של שביט וכי על כן לא היה צורך בקביעתם על דרך של אומדנא דדיינא. המערערים צירפו תחשיב לפיו נזקי שביט לפני קיזוז סכומן המהוון של קצבאות המל"ל עומד על כ-26,000,000 ש"ח.

שלישית, לעניין פרויקט לון קאנטרי נטען, כי שגה בית המשפט עת קבע שהסכומים שהוציא שביט מסתכמים בכ-100,000 ש"ח ולא בכ-246,000 ש"ח, כפי

שגרס, ושלדבריו נתמכים בראיות שהציג. הודגש, כי חלק מההוצאות הוצאו בשנים מאוחרות לשומה מאחר ובמועד עריכתה היה אחד הבתים ברמת גימור נמוכה. עוד נטען, כי המשיב כלל בחישוב עלות הבניה של בתי שאב גם הוצאות בגין פרסום, שיווק וכדומה, הוצאות אשר אינן נדרשות על ידי בונה פרטי ואשר מסבירות את הפער במחיר הבניה.

רביעית, ביחס ליתרת החוב של שביט לחברת גדליה נטען, כי מחילת חוב, בין אם בוצעה מפורשות ובין אם במשתמע, היא אירוע שתחילתו וסופו בנקודת זמן ספציפית וכי על כן היה על בית המשפט להכריע בשאלת עיתוי המחילה בהתאם לעובדות ולבחון האם אירוע זה התקיים בשנה שהתיישנה לצרכי מס. נטען, כי מקור החוב בהלוואה שניטלה בשנים 1990-1991, ובשנת 1992 נפסקה פעילות חברת גדליה. על כן אין מובן מדוע נקבעה שנת 1995 כשנה שבה התקיימה מחילת החוב. הוסף, כי אירוע המחילה אירע בשנת 1992 או 1993 לכל המאוחר, וכי כיוון שיתרת החוב היתה קיימת כבר בשנת 1991 הרי שהיא התיישנה בשנת 1994. לחלופין נטען, כי יש לסווג את ההכנסה כהכנסה מדיווידנד ולא כהכנסה מעבודה, שכן מדובר בהלוואה שלא ניתנה בגינה תמורה או שירות למלווה.

חמישית, לעניין יתרת העודפים במאזנה של חברת גדליה נטען, כי רכיב זה התיישן, בדומה לנטען מעלה. עוד נטען, כי שגויה הקביעה לפיה אי הימצאותה של יתרת עודפים בחשבונה של החברה מובילה למסקנה לפיה חולקו הכספים לבעלי מניותיה. נטען, כי כנגד אותן יתרות עודפים קיימים נכסים (ובהם יתרת החוב אשר נדונה מעלה), ומשכך לא נכון היה לקבוע כי זו נמשכה על-ידי בעלי המניות. לחלופין נטען, כי גם אם לא היו נכסים חייבים כנגד יתרות העודפים, הרי שלא ניתן היה לקבוע כי הכספים הללו נמשכו על-ידי בעלי המניות, שכן ישנם הסברים חלופיים אפשריים לשאלת גורל הכספים, כגון: רכישת נכס שלא נרשם כראוי על-ידי חברת גדליה. עוד נטען, כי הואיל ונקבע שחברת גדליה מחלה על חובו של שביט, הרי שיש לקבוע שמחלה גם על חובו של מר גדליה וכי משמעות הדברים היא כי סכומים אלו שנמשכו ולא הוחזרו לחברת גדליה גורמים לאיפוס העודפים. כן נטען, כי שביט ושאב הן ישויות משפטיות נפרדות וכי לא קמו במקרה דנא הנסיבות החריגות המאפשרות לקבוע שיתרת העודפים הגיעה לשביט ולא לשאב.

שישית, באשר לסוגיית הגשת הדו"חות המתקנים נטען, כי קיימת לנישום זכות לתקן את דוחותיו במקרים של טעויות חשבוניות וטעויות סופר שנפלו בתום לב בדו"ח המקורי, כל עוד לא נקבעה השומה, וכי במקרה דנא אלו הם פני הדברים. נטען, כי

שאלת עיתוי ההכרה בהכנסה היא שאלה חשבונאית בעיקרה וכי במועד עריכת הדו"חות ביחס לסעיף ה"הכנסה לקבל" לא נתקיימו שני התנאים הנדרשים: הכנסות צפויות בסבירות של קרוב לוודאי והתמורה ניתנת למדידה באופן מהימן. זאת, כיוון שדובר ב"חוזה פאושלי" (היינו, חוזה בו נקבע מחיר כולל עבור כל רכיבי העבודה גם יחד) ואילו הסכום שנכלל תחת "הכנסה לקבל" התייחס ל"עבודות נוספות", אשר מטבע הדברים קבלתו בהתקיים יחסיים חוזיים של "חוזה פאושלי" מוטלת בספק. נטען, כי דווקא העובדה שהתנהלו הליכים משפטיים ארוכים ביחס לקבלת התשלום מעידים, כי ההסתברות שהסכום יועבר לידי המערערים בתחילת הדרך היתה נמוכה. הוסף, כי משהתקבל הסכום בעקבות פסק הבוררות האמור, הרי שכעת המחלוקת היא למעשה שאלת עיתוי ההכרה בהכנסה בלבד.

שביעית, בעניין ייחוס הוצאות לפי סעיף 18(ד) לפקודה – נטען, כי שאב העלתה טענותיה בעניין זה בכל הזדמנות אפשרית והמשיב הוא שסרב לבחון את תחשיביה המתוקנים. נטען, כי אף בפני בית המשפט הוצגו חישובים אלו והיה עליו לבחון אותם. חישובים אלה הובאו אף בגדרי הערעור.

לבסוף, נטען כי שגה בית המשפט בכך שלא התייחס לסוגיית קנס הגרעון ולא קבע כי אין מקום להטיל קנס גרעון על המערערים במסגרת השומות. נטען, כי במסגרת השומות כלל המשיב גם קנס גרעון לפי סעיף 191(ב) לפקודה לשנים 1995-1996 לפי חישוב של 15 אחוזים מהגירעון המחושב (ההפרש בין המס לפי השומה העצמית של המערערים לבין המס לפי שומת המשיב), בתוספת הפרשי הצמדה וריבית לכל השנים שחלפו ממועד הגשת הדו"חות הרלבנטיים. נטען, כי כיוון שעסקינן בסכום מס שנוי במחלוקת, ובמחלוקת לגיטימית לגבי פרשנות החוק, לא היה מקום להטיל קנס גרעון. הודגש, כי במקרה דנא הוכנו הדו"חות לכל השנים בכנות ובתום לב, וכי העובדה שחלק מטענותיהם נתקבלו על-ידי בית המשפט המחוזי תומכת בטענה זו. הוסף, כי הטלת קנסות גם במקום בו הדו"חות נערכו בתום לב, תביא להרתעת יתר של נישומים עתידיים מלנהל התדיינות כאשר קיימת מחלוקת כנה ואמיתית בינם לבין רשויות המס.

בדיון בפנינו שבו באי-כוח המערערים על עיקרי טענותיהם. הודגש, כי ספרי המערערים לא נפסלו ושנתון זה היה צריך להיות מובא בחשבון עת קבע בית המשפט המחוזי את סכומי הרכיבים השונים בשומה. עוד הוסף, כי קביעותיו של בית המשפט המחוזי לעניין דמי הניהול ונזקי הגוף שרירותיות, וכי משנקבע כי בפועל אכן שולמו דמי ניהול ונגרם נזק גוף, היה על בית המשפט לאמץ את חישובי המערערים ביחס אליהם.

8. המשיב דחה מכל וכל את טענות המערערים. ראשית נטען, כי ההכרעה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי היא, בעיקרה, הכרעה עובדתית המבוססת על ממצאי עובדה ומהימנות שקבע בית המשפט קמא. הוסף, כי בערעור מועלות טענות עובדתיות חדשות שזכרן לא בא בהליך קמא. שנית, לגופן של טענות המשיב נטען כי דינן של הללו להידחות, וזאת כפי שיפורט:

באשר לאי פסילת השומות נוכח הפגם לכאורה שנפל בהליך ההשגה נטען, כי המשיב קיים את הוראות סעיף 150א לפקודה ככתבן. נטען, כי דרישת הסעיף לפיה "מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה" אכן התמלאה, שכן עורכת השומה היתה דוד-פור ובהשגה דנה חי-גבאי. הוסף, כי בגדרי זהירות ומעבר לנדרש, בעת שעסקה חי-גבאי בהשגה היא הועברה ליחידה אחרת, וזאת על מנת שלא תהיה כפופה לעורכת השומה. הודגש, כי בעדותה של חי-גבאי, שלא נסתרה ושנקבע כי היא אמינה, היא העידה שהיה ביכולתה לשנות את החלטתה של דוד-פור בלא בעיה, וכי אף עשתה כן בעבר. צוין, כי נקבע על-ידי בית המשפט קמא באופן מפורש שלא נפל פגם בהצבתה של חי-גבאי כמי שדנה בהשגה. הודגש, כי בית המשפט המחוזי אף ציין כי גם אם היה מקבל את הטענה לפיה נפל פגם (ולא היא) הרי שפגם זה נרפא בהליך בפניו.

באשר לטענות המערערים לגופן של השומות – לעניין דמי הניהול נטען, כי נקבע על-ידי בית המשפט המחוזי שהמערערים לא ביססו בראיות את דמי הניהול הנטענים על-ידיהם וכי אף נקבע שלא ניתן לקבלם. הודגש, כי בפסק הדין קמא נקבעו הדברים בין היתר על רקע כך שלא נמצאה הלימה בין דמי הניהול שנגבו לבין המחזור הכספי, ולעומת זאת דווקא יש הלימה "חשודה" בין שיעורם לבין סכום ההפסדים הניתנים לקיזוז. הוסף, כי הגם שבית המשפט יכול היה לקבוע שנוכח אי-ביסוס טענת דמי הניהול בראיות הרי שיש לדחות את טענות המערערים, הוא בחר ללכת כברת דרך לקראתם והכיר בהוצאה של דמי ניהול על-פי הערכה על יסוד התרשמות מן הראיות שנשמעו בפניו. נוכח האמור, נטען, אין בסיס ראייתי או הצדקה לגופם של דברים להתערב בממצאי בית המשפט המחוזי. באשר לפיצויים בגין נזקי הגוף – נטען, כי חסד עשה בית המשפט קמא עם המערערים עת קבע ששאב התרשלה כלפי שביט ולחילופין עת קבע שאשמו התורם אינו עולה כדי 100 אחוזים, שעה שנקבע כממצא שבעובדה, כי שליטתו בשאב היא מוחלטת. המשיב הדגיש, כי הדברים אמורים ביתר שאת עת שביט, ששליטתו בחברה מוחלטת, אף העלה לעצמו את השכר לאחר התאונה, ועתה הוא טוען

כי אילולא התאונה היה שכרו גבוה פי כמה. עוד נטען, כי חוות הדעת עליה מסתמכים המערערים היא חוות דעת לא רפואית, אלא משפטית, כי המערערים נמנעו מלהעיד את המומחה מטעמים וכי די בכך לקבוע שלא הוצב בסיס ראייתי לקביעת סכום הפיצוי. עוד הוסף, לעצם חוות הדעת, כי בית המשפט המחוזי עמד על כך שרובו המכריע של הסכום שנקבע התבסס על הפסד השתכרות שחושב על-בסיס שכרו של העובד הנוסף, ושכפי שנפסק עבודתו לא באה כתחליף או כהשלמה לעבודת שביט. לגבי הטענה שלמצער הסכום שקיבל שביט הוא דיווידנד, נטען כי אין מדובר בדיווידנד ששולם לכל בעלי המניות חלק כחלק (pro-rata), אלא כתשלום ששולם לשביט בלבד ועל כן אין לראות בכך דיווידנד. בעניין לון קאנטרי נטען, כי קביעות בית המשפט המחוזי בעניין "העמסת" הוצאות בניית בתיו של שביט על שאב הן קביעות עובדתיות מובהקות. הודגש, כי בית המשפט בחן את קלסר הוצאותיו לעומק – ראייה אחר ראייה – וקביעותיו הן בהתאם לממצאים אלו. ביחס ליתרת העודפים וליתרת החוב בחברת גדליה נטען כדלקמן: בנוגע לטענה לפיה חלה התיישנות – בית המשפט המחוזי קבע שאין זה סביר לראות את מועד מתן ההלוואה כמועד בו נמחל החוב; כי החוב ממשיך להיות קיים אף כשהחברה לא פעילה; וכי המועד בו ניתן לסבור שהחוב נמחל יוסק, בהיעדר ראייה ברורה אחרת, ממכלול הנסיבות. הודגש, כי נקבע, על בסיס מכלול הנסיבות, כי במועד השומה לא התיישנה מחילת החוב לעניין השלכות המס שלה. באשר ליתרת העודפים, נטען כי לא הוכח ששאב קיבלה את חלקה היחסי מיתרת העודפים של חברת גדליה, כפי שנקבע כממצא בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, וכי בדין הוסקה המסקנה לפיה בהקשר זה אין לראות בשאב אישיות משפטית נפרדת משביט. עוד הוסף, כי נקבע כממצא שיתרת העודפים נלקחה על-ידי שביט, וכי המערערים, שכל העובדות בידעתם, אינם יכולים להעלות השערות וסברות עובדתית בנוגע לשאלת קורות אותן יתרות. בסוגית הדו"חות המתקנים נטען, כי רואה החשבון של המערערים עצמו העיד שסבר שקרוב לוודאי שההכנסות מה"הכנסה לקבל" אכן תתקבלנה. נטען, כי השתלשלות העניינים בתיק מעידה שאין מדובר אלא "במעין 'פעולת תגמול'" מצד המערערים נוכח קביעת השומה על-פי מיטב השיפוט. הודגש, כי ההלכה קובעת שלמעט במקרים חריגים, שאין מקרה זה בא בגדרם, אין לתקן שומת מס שהוגשה, וכי כך קבע אף בית משפט קמא. לבסוף, לעניין קנס הגרעון טען המשיב, כי טענה זו נזנחה על-ידי המערערים בבית המשפט המחוזי, ומשכך שוב אין לדון בה עתה. עם זאת, הסכים המשיב כי מועד חישוב קנס הגרעון יהיה ממועד מתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי.

בדיון בפנינו הדגיש בא-כוח המשיב, כי קביעותיו של בית המשפט המחוזי היו קביעות עובדתית מבוססות. הוסף, כי בית המשפט המחוזי העלה על נס את מהימנותה

של חי-גבאי ואת יושרה. לגוף המחלוקות צוין, כי הן לעניין דמי הניהול והן לעניין נזקי הגוף, יכול היה בית המשפט להסתפק באישור פסילת שומת המערערים אך הוא הלך כברת דרך לקראתם בקובעו את שיעורם.

דיון והכרעה

9. אלו הן איפוא השאלות הטעונות הכרעה: ראשית, יש לדון בשאלה האם נפל פגם בהליך ההשגה, ומשכך יש לפסול את השומות שנקבעו למערערים; שנית, ככל שהתשובה על השאלה הראשונה בשלילה יש לדון בכל אחד מרכיבי השומה שבמחלוקת. זאת נעשה כסדר, אולם אקדים ואומר כי לדידי לא נפלה כל תקלה מלפני בית המשפט המחוזי, ודין הערעור על כל חלקיו – להידחות.

הדיון בהשגה

10. נישום החולק על השומה שנקבעה לו על-ידי פקיד השומה רשאי, בהתאם לקבוע בסעיף 150 לפקודה, להשיג עליה בכתב. ביחס לדיון בהשגה קובע סעיף 150א לפקודה, כי "מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה". אף שמילותיו של סעיף 150א כפי שהן, מורות אך כי אותו אדם שדן בהשגה לא יהא זה שערך את השומה, ברי כי תכליתו של הסעיף היא כי גורם שהוא בחינת "לוח חלק" אובייקטיבי ונטול פניות יבחן את השומה בלב פתוח ובנפש חפצה. כבר נפסק, אמנם בהקשר של השגה על שומה על-פי מיטב השפיטה בהקשרי מס ערך מוסף אך הדברים יפים ונכונים אף לענייננו, כי "בחינת פשיטא" היא שנדרשת הפרדה בין המחליט בשומה למחליט בהשגה (ע"א 8669/07 א.ד.צ.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (29.12.2009) בפסקה י"ב, להלן: פרשת א.ד.צ.א. אחזקה). הפרדה זו חשובה הן מהותית – על מנת להבטיח שהדיון בהשגה וההחלטה בה יהיו הוגנים וחפים מהשפעות כלשהן, והן, כפי שציינ בית המשפט בפרשת א.ד.צ.א. אחזקה, כדי להבטיח "מראית עין ראויה ביחסים שבין האזרח לרשות, שאינה כל עיקר דבר של מה בכך" (שם, בפסקה י"ב). עם זאת, מקובלת עלי קביעתו של בית המשפט קמא לפיה הפרדה זו אינה מחייבת ניתוק מוחלט בין המחליט בשומה למחליט בהשגה (וראו למשל, עמ"ה (נצ') 185/99 מזרחי נ' פקיד השומה טבריה (1.5.2001)).

11. במקרה דנא יש לדידי לקבוע, כי התקיימה הפרדה סבירה, הן מהותית והן צורנית, בין מי שערכה את השומה לבין מי שדנה בהשגה עליה. חי-גבאי העידה, ודבריה התקבלו על-ידי בית המשפט המחוזי, כי בעת הדיון בהשגה לא היתה כפופה



לדוד-פור והיתה בעלת פררוגטיבה מלאה לשנות מהחלטותיה (פרוטוקול הדיון מיום 13.1.2008); זאת ועוד, בפועל אכן שינתה חי-גבאי מקביעות השומה של דוד-פור, אמנם לא לטובתו של שביט, אך יש בכך כדי להעיד שלא חששה לנקוט בעמדה שונה מדוד-פור (שם, בעמ' 20). אמת, כי טרם הדיון בהשגה ואף בסמוך לאחריה היתה חי-גבאי כפופה לדוד-פור, אולם מהאמור מעלה עולה שהשגתם של המערערים נבחנה, כפי שאמורה היא להיבחן, בהוגנות ומבלי שיחסי הכפיפות שהתקיימו בסמיכות לדיון בהשגה ולאחריו יעיבו על שיקול דעתה של חי-גבאי. נוסף, כי גם העברתה של חי-גבאי לעבוד בכפיפות לרכז אחר בזמן הדיון בהשגה תורמת להגשמת מטרה זו. צמצום המגע בין חי-גבאי ודוד-פור כמו גם הכפיפות (ולו הזמנית) לרכז אחר היה בהם כדי לאפשר לחי-גבאי ניתוק מספיק אשר הבטיח שיחסי העבודה לא היוו גורם אשר הטיל צל על שיקול דעתה העצמאי של חי-גבאי.

אכן, משיקולי מראית עין כמו גם למען ניקיון הדעת יתכן שנכון היה עושה המשיב לו היה ממנה מפקח מחוליה אחרת על מנת שידון בהשגה, אם הדבר אפשרי ומעשי, עם זאת אין בכך שהדבר לא נעשה כדי להביא לקביעה לפיה ההשגה לא נדונה בלב פתוח ובנפש חפצה, בין היתר נוכח הממצאים העובדתיים אליהם הגיע בית המשפט בנוגע לעובדות הספציפיות של הפרשה הנדונה. בהינתן ממצאים אלה, איני סבור שיש מקום לקביעה נורמטיבית גורפת, לפיה לעולם לא יוכשר דיון בהשגה באופן שבו הוא נעשה כאן, על אף חוסר הנחת המסוים הנלווה להתנהלות המשיב. יש גם לזכור כי לעיתים קיימים אילוצים של כוח אדם ואחרים, המחייבים הליכה במסלול שאינו כליל השלמות, וככל שננקטים אמצעים להבטיח באופן סביר שתישמר אי תלות המחליט בהשגה, ובמיוחד כאשר מוכח שאכן כך היה, לא יתערב בכך בית המשפט. נוכח האמור לעיל אין להלום את טענת המערערים לפיה לא עמד המשיב בדרישות סעיף 150א לפקודה.

משנדחתה טענה "מקדמית" זו של המערערים, יש לבחון את טענותיהם לעניין רכיבי השומות השונים לגופן.

דמי הניהול

12. בית המשפט המחוזי אכן קבע, כי שולמו דמי ניהול, עם זאת בד-בבד נקבע כממצא שבעובדה כי "אין הלימה בין מחזוריה של [חברת] מבנים לבין גובה דמי הניהול ששולמו על ידה לחברת שאב". חברת מבנים לא הצליחה לספק הסבר מניח את הדעת לחוסר ההלימה בין מחזוריה לבין דמי הניהול ששולמו בפועל. קביעה זו היא

קביעה עובדתית, אשר נקבעה לאחר שבית המשפט התרשם באופן ישיר מן העדויות והראיות שהובאו בפניו. ההלכה בדבר גדרי התערבותו של בית משפט שלערוור בממצאי הערכאה הדיונית היא בגדר מושכלות ראשונים ובית משפט זה שב וחזר עליה פעמים רבות (ראו למשל: ע"א 2989/95 מרים קורנן נ' מרכז רפואי ספיר - בית חולים פ"ד נא(4) 687, 695-696 (1997); ע"א 3601/96 בראשי נ' עזבון בראשי פ"ד נב(2) 582,594 (1998)). אמנם בית המשפט המחוזי אכן דן בערעור המערערים על דחיית השגתם על השומה שנקבעה להם על-ידי המשיב, עם זאת, כיוון שעסקינן בערעור על שומת מס, בפועל שימש בית המשפט המחוזי כערכאה מבררת – נשמעו בפניו עדויות, הובאו ראיות ולמעשה הוא שימש כערכאה דיונית לכל דבר ועניין בהקשר זה. משכך, לעניין זה של ממצאי העובדה והמהימנות שקבע בית המשפט המחוזי, תהא התייחסותנו אליו כערכאה דיונית על כל המשתמע מכך. אף בגדרי ערעור זה, כבערעור קמא, לא סופק הסבר מניח את הדעת לשאלה הכיצד בשנים 1995 ו-1996 שולמו דמי ניהול בשיעור זהה הגם, שכפי שציין בית המשפט המחוזי, "קיים הפרש מהותי במחזור [חברת מבנים] בשנים אלו". כן לא הסבירו המערערים באופן משביע רצון הכיצד זה שבשנת 1995, בה עמד מחזור של חברת מבנים על כ-6,000,000 ש"ח, דמי הניהול ששולמו עמדו על 744,000 ש"ח, ואילו בשנת 1998, בה עמד המחזור על סך של כ-7,500,000 ש"ח, עמדו דמי הניהול רק על 180,000 ש"ח. עוד יודגש, כי עיון בסכומים שהעבירה חברת מבנים לשאב מעלה נתון אשר מעורר אי-נוחות בלתי מבוטלת, והוא – קיומה של הלימה ברורה בין סכום ההפסדים הניתנים לקיזוז על-ידי שאב לבין דמי הניהול אשר שולמו לה על-ידי חברת מבנים. מכלול נתונים זה מדבר בעד עצמו ובדין דחה בית המשפט המחוזי את תחשיבי המערערים בדבר סכום דמי הניהול.

13. השאלה הנותרת עתה היא, האם היה על בית המשפט לערוך חישוב אחר מזה שערך. גם בכל הנוגע לשאלה זו אין לקבל את טענת המערערים. סעיף 156 לפקודה, שעניינו "סמכות בית המשפט שלערוור" קובע:

"בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון".

מטרת הסעיף היא, בין היתר, לוודא שהנישום ישלם מס אמת (ע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל-אגף המכס ומע"מ אשדוד (5.07.2011)) וסמכותו של בית המשפט שלערוור בגדרי הסעיף היא רחבה (ע"א 410/82 קומט ד' טננבוים בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב 2, פ"ד מ(4) 682, 688 (1986)). מששוכנע בית המשפט, כי הצהרת הנישום אינה תואמת למס האמיתי, עומדת בפניו הברירה להשיב את העניין לפקיד השומה על מנת שהלה יערוך שומה חדשה, או "לערוך את

השומות או לתקן אותן בעצמו לפי הנתונים שהובהרו לו" (ע"א 62/73 פקיד השומה, תל-אביב 1 נ' חברת "הממרח" בע"מ, פ"ד כט (1) 358, 360 (1974); כן ראו: ע"א 73/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה, גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 341 (1992)). כך עשה בית המשפט המחוזי במקרה דנא. בית המשפט המחוזי העמיד את דמי הניהול על שיעור של 2.4 אחוזים על סמך הראיות והנתונים שהוצגו בפניו. יודגש, כי השיעור שקבע בית המשפט המחוזי תואם את השיעור אותו קבעו המערערים עצמם ביחס לשומת 1998. לו היו המערערים מציגים תחשיב הגיוני או מספקים הסבר מניח את הדעת בדבר אופן חישוב דמי הניהול, כי אז ניתן היה לסבור כי משנקבע כי אכן שולמו דמי ניהול אזי יש לקבל את תחשיבם. משנמנעו, כאמור, המערערים מעשות כן, פסק בית המשפט כפי שראה לנכון על סמך הנתונים והראיות שעמדו בפניו, ואין למערערים להלין אלא על עצמם. שיעור דמי הניהול שקבע בית המשפט המחוזי, נשוב ונזכיר, חושב על סמך שיעורם של דמי הניהול שקבעו המערערים עצמם לשנת 1998. אין מדובר בסכום "שרירותי" כטענת המערערים אלא בסכום שנקבע בהתאם לסמכות בית המשפט המחוזי על פי סעיף 156 לפקודה ואשר התבסס על נתונים וראיות אשר עמדו לנגד עיני בית המשפט.

נזקי הגוף

14. בית המשפט המחוזי הכיר בכך ששביט אכן זכאי היה לפיצויים משאב, ואולם, דחה, כאמור, את תחשיבו של מומחה המערערים והעריך תחתיו את הסכום באומדנא דדינא על סך של 1.5 מליון ש"ח (כשמסכום זה הופחת אשם תורם וקוזז סכומן המהוון של קצבאות המל"ל). בית המשפט בא למסקנה, ומסקנתו מבוססת היטב, כי לצורך דיני המס הסכום ששולם בפועל אינו סכום שיכול להיחשב כ"הוצאה לייצור הכנסה" עבור שאב או כ"פיצויים" עבור שביט. יש לזכור כי במחלוקת מיטוויית עסקינן. בית המשפט לא קבע, כי לא עומדת לשאב הזכות לשלם לשביט כל סכום שתחפוץ, אלא, שהיא אינה יכולה להגדירו כהוצאה מוכרת. הסכום לגביו רשאית היא לעשות כן מוגדר על-ידי הדין ולא על-ידי הסכמת הצדדים. שאב ושביט הציגו בפני בית המשפט את תחשיבם ואולם, זה נמצא מופרז ובלתי מבוסס. במצב דברים כזה, ומשהכיר בית המשפט בזכותו של שביט לפיצויים משאב ובזכותם של שניהם ליהנות מניכוי על סכום הפיצויים האמיתי, היה עליו לקבוע מהו סכום זה. בית המשפט, לאחר שהביא בחשבון את אחוזי הנכות שנקבעו לשביט על-ידי המל"ל, כמו גם נתונים נוספים כגון המשך עבודתו של שביט בשאב והשכר ששולם לו שם, מצא, כי על דרך האומדנא עומד הסכום על 1.5 מיליון ש"ח. סכום זה הוא סביר ומקובל בנסיבות המקרה ואיני מוצא להלום את טענות המערערים, כי סכום זה נמוך ואינו משקף את נזקיו של שביט. יוזכר,

כי ככל ששאב מחזיקה בסברה שעליה לשלם לשביט סכום נוסף על כך, רשאית היא לעשות כן (וכך אכן עשתה בפועל), ואולם סכום זה אינו יכול להיחשב כהוצאה מוכרת לצרכי מס על-ידיה וכפיצויים על-ידי שביט, אלא כמשכורת ששולמה לשביט, על כל המשתמע מכך מבחינה מיסויית.

בנוסף, איני מוצא להתערב בקביעת בית המשפט המחוזי בכל הנוגע לרשלנותו התורמת של שביט. קביעה זו היא קביעה עובדתית מובהקת, אליה הגיע בית המשפט המחוזי לאחר שהתרשם באופן בלתי-אמצעי, בין היתר, מעדות שביט עצמו. נקבע, כממצא עובדתי, כי "שביט הינו המביא והמוציא של החברה" וכי היה עליו לפקח על המנהל האדמיניסטרטיבי שהוא שהיה אחראי על רכישת פוליסות הביטוח. בית המשפט הביא בחשבון את אופייה של החברה ואת אופי יחסיו של שביט עם המנהל האדמיניסטרטיבי וקבע את שיעור רשלנותו התורמת של שביט נכחם. ממצאיו של בית המשפט המחוזי סבירים על פניהם ואינם מצדיקים להרהר אחר קביעותיו אף בהקשר זה.

לון קאנטרי

15. בית המשפט קמא בחן אחת לאחת את הראיות שהגיש שביט להוכחת הוצאותיו. לא למותר לציין, כי בית המשפט המחוזי הדגיש שמדובר ב"מאות רבות של מסמכים, חשבוניות, קבלות, הזמנות ואישורים שונים". נקבע, כממצא עובדתי, כי סכומן של אותן ראיות מסתכם בכ-100,000 ש"ח בלבד, פחות ממחצית הסכום הנטען על ידי שביט. הוסף, כי מרבית סכומים אלו לא הוצאו לצרכי בניית הבית אלא לצרכי אבזורו. קביעות אלו הן קביעות עובדתיות של הערכאה הדיונית והן מבוססות על בחינה מעמיקה של הראיות שהציג בפניה שביט. כאמור, ידועה ההלכה בדבר התערבות ערכאת הערעור בממצאי עובדה שקבעה הערכאה הדיונית וברי, כי אין זה המקום להרהר אחר קביעות בית המשפט המחוזי. זאת ועוד, עיינתי אף אני בראיות שצירף שביט ואכן, כקביעת בית המשפט המחוזי, כמות לא מבוטלת בעליל מהוצאות אלו יועדה לאבזור הבית ולא לבנייתו. כך, ישנן קבלות שונות עבור אביזרים כגון סבונות, מברשות ניקוי לשירותים, ארון, טוחן אשפה וכדומה, פריטים אשר במובהק משמשים כאביזרים לבית ולא כחומרים לבנייתו. בכך יש, כפי שציין בית המשפט המחוזי, להאיר באופן לא חיובי, בלשון המעטה, את טענת שביט לפיה כל ההוצאות הנ"ל הן "הוצאות בניה" ולהסביר את המסקנה גם בהתחשב בממצאי מהימנות.

16. זאת ועוד, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, בחישוב עלויות בניית בתיו כלל שביט הוצאות שהוצאו לצורך רכישת הקרקע והמסים ששולמו על כך – הוצאות אשר אף הן אינן רכיב בעלות הבניה. ובצדק קבע בית המשפט, כי נכון פעל המשיב עת התעלם מהוצאות אלו בחישוב עלות בניית בתיו של שביט. נוכח האמור בדין נקבע, כי עלות בניית בתיו של שביט היתה נמוכה מבתי שאב וכי היא שנשאה בעלויות אלו, וכי יש לראות בסכום ההפרש כהכנסה של שביט משאב.

היתרות בחברת גדליה

17. חברת גדליה, כאמור, חדלה מפעילות משנת 1992. במאזנה רשומה יתרת חוב של שביט בסך של כ-350,000 ש"ח. בנוסף, בספרי חברת גדליה רשומה יתרת עודפים בסך של כ-540,000 ש"ח, אשר לא נמצאה בחשבונה. בפני בית המשפט קמא, ככפנינו, עומדות אם כן שתי סוגיות – הראשונה, יתרת חובו של שביט; השנייה, יתרת העודפים.

*יתרת חובו של שביט*

18. באשר ליתרת חובו של שביט, הלה לא הכחיש את קיומו של החוב, ואף לא טען בבית משפט קמא כי בכוונתו להשיבו ביום מן הימים, אלא שלטענתו ההלוואה ניתנה על-ידי חברת גדליה בשנת 1992 ומשכך, בשנת 1995 – השנה לגביה מתקיימת המחלוקת המיסויית – כבר נתיישנה שומת 1992, בהתאם לסעיף 145(א)(2) לפקודה, ושוב לא ניתן למסותו בשל שמיטת יתרת חובו. בית המשפט המחוזי קבע, כי השאלה הרלבנטית לעניין אינה לגבי חבות חברת גדליה במס (ואכן בשנת 1995 אכן התיישנו דו"חותיה לשנת 1992), אלא – האם נמחל חובו זה של שביט, ובמידה שכן, מתי היה מועד המחילה. ממועד זה, וממנו בלבד, מתחיל מרוץ ההתיישנות. בית המשפט, על סמך הנתון לפיו משך ארבע שנים לא היתה חברת גדליה פעילה ולא עשתה ניסיון כלשהו לעמוד על השבת ההלוואה, הסיק כי חברת גדליה מחלה על החוב. בית המשפט אף הסיק מן הנסיבות הללו, כי המחילה נעשתה בשנת המס בה יוחסה ההלוואה כהכנסה של שביט על-ידי המשיב (1995).

19. מחילת חוב אפשר שתהיה מפורשת, ואפשר, כפי שקובע סעיף 3(ב)(5) לפקודה, שתהיה מוסקת מן הנסיבות (ע"א 9715/03 הורוביץ נ' פקיד שומה ת"א 4 (24.1.2005), בפסקה 9, להלן: פרשת הורוביץ). די בכך שהצדדים נהגו בחוב כאילו נמחל, כדי לקבוע שאכן אלו הם פני הדברים (פרשת הורוביץ, בפסקה 9; אמנון רפאל

מס הכנסה כרך א' 164-160 (1995)). בפרשת הורוביץ מציין בית המשפט, כי יש לבחון את נסיבות המקרה ואת התנהגות שני הצדדים והתייחסות שניהם אל החוב (שס, בפסקה 9). הודגש שם כי "בדיקה נסיבתית כזו, ממקרה למקרה, נראית מתבקשת וטבעית בעניין כגון דא" (שס, בפסקה 10). במקרה דנא הנסיבות הן כדלקמן: לשביט 75 אחוזים ממניות חברת גדליה (25 במישרין ו-50 אחוזים נוספים בעקיפין דרך שאב); שביט, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, "מהווה דה-פקטו בעל השליטה" והוא "המביא והמוציא" בחברת גדליה; שביט לא גילה דעתו כי בכוונתו להשיב לחברת גדליה את חובו לה; וחברת גדליה חדלה מלהיות פעילה משנת 1992 – כל אלה אכן מובילים למסקנה אליה הגיע בית המשפט המחוזי לפיה חברת גדליה מחלה לשביט על חובו.

באשר לעיתוי המחילה טוען שביט, כי זה נעשה בשנת 1992 – השנה בה חדלה חברת גדליה לפעול, או לכל המאוחר בשנה העוקבת. הוסף, כי שנתיים של חוסר מעש מצד הצדדים הם די והותר זמן להסיק ממנו כי החוב נמחל, ומשכך יש לייחס את המחילה לשנת 1994 לכל המאוחר. דינה של טענה זו של שביט להידחות. שביט, כזכור, מחזיק – במישרין ובאמצעות שאב – ב-75 אחוזים ממניות חברת גדליה, והוא בעל השליטה בה בפועל. משכך, המידע בדבר המועד בו חברת גדליה מחלה לשביט על החוב מצוי בידיו באופן הברור ביותר. ככל שלסברתו לא מחלה החברה על חוב זה – כפי שטען בתחילה – היה בידיו כבעל המידע, להוכיח טענה זו (מה שלא עלה בידו); הוא הדין לגבי מועד המחילה – ככל שלסברתו דובר במועד אחר מן המועד אשר לפי חישובי המשיב הוא מועד המחילה הרי שעמדה לו האפשרות להוכיח כן. זאת לא עשה. שביט אינו צד ג' זר לחברת גדליה אשר אין בידו נתונים ואשר אין לו אלא להסיק מן הנסיבות החיצוניות של חלוף הזמן וחוסר המעש מהו מועד המחילה, אלא בעל השליטה בה ובעל 75 אחוזים ממניותיה (במישרין ובעקיפין). שביט, מתוקף שליטתו בפועל בחברת גדליה, ידע אל נכון מהו מועד המחילה – הוא, בניגוד למשיב, אינו נזקק להישענות על נסיבות חיצוניות כדי להסיקו. בידיו היה להוכיח ההיפך משקבע המשיב, והוא לא עשה כן. אכן, משנטען בתחילה כי החוב לא נמחל כלל, אין תמה ששביט התקשה להוכיח מהו מועד המחילה, שכן טענה זו עומדת בסתירה לטענתו הבסיסית. בנסיבות אלה קביעת בית המשפט אינה בלתי סבירה.

*יתרת העודפים בחברת גדליה*

20. באשר ליתרת העודפים (כאמור בפסקה 5(5) לעיל), העלו המערערים טענת התיישנות הדומה לטענת ההתיישנות שהעלו בעניין חובו של שביט לשאב, איני רואה

צורך לשוב ולדון בעניין זה כאן, ודין טענה זו להידחות מאותם טעמים בגינם נדחתה טענת ההתיישנות ביחס לחובו של שביט לחברת גדליה.

21. טענה נוספת של המערערים היא, כי שגה בית המשפט המחוזי את הסיק כי יתרת הכספים נמשכה על-ידי בעלי המניות. לטענתם, יתכן ובכספים אלה נעשה שימוש "לצורך רכישת נכס כלשהו שלא נרשם היטב בספרי החברה" או הסבר אחר בדומה לכך. אף טענה זו יש לדחות. ראשית, לו היה ממש בטענה זו הרי שהיה בידיו של שביט – כבעל 75 אחוזים ממניות חברת גדליה – להוכיחה על נקלה. ככל שגורל הכספים תואם הסבר זה של שביט היה עליו להביא ראיות לכך בהליך שנוהל בפני בית המשפט המחוזי תחת העלאת השערות בדבר גורל יתרות העודפים כעת. שנית, ברי, כי שביט זכאי לדיוידנד מרווחי חברת גדליה כבעל מניות בה, לפי שיעור החזקותיו בחברה. נוכח כך שחברת גדליה חדלה מפעילות; נוכח אי-הימצאות יתרות העודפים בחשבונה של החברה; ונוכח שליטתו בפועל של שביט בחברה הסיק בית המשפט – ומסקנתו מבוססת היטב – כי הכספים נמשכו בידי שביט. נוכח האמור, בדין חויב שביט בגין משיכת דיוידנד בשיעור 25 אחוזים מיתרות הזכות – כשיעור חלקו במניות החברה.

22. נותרה בעינה השאלה – האם יש לייחס לשביט גם את חלקה של שאב ביתרת העודפים בחברת גדליה. לטענת המערערים, שאב ושביט הם ישויות משפטיות נפרדות וכי את חלקה של שאב ביתרת העודפים יש לייחס לה, ולא לשביט. אף טענה זו של המערערים – דינה להידחות.

במקרה דנא, בצדק קבע בית המשפט המחוזי, כי יש לראות בשביט את מושך הדיוידנד שלכאורה הגיע לשאב מתוך יתרת העודפים הרשומה בספרי חברת גדליה, זאת גם ללא שימוש ישיר בדיני הרמת המסך. חברת גדליה – ששביט כאמור הוא השולט בה בפועל – לא קיבלה כל החלטה בנוגע לגורלה של יתרת העודפים. מדובר ביתרה בלתי-מבוטלת הרשומה בספרים אך לא נמצאה בפועל. יתרה זו לא התאדחה או נעלמה לתוך התווה – בית המשפט הגיע, כאמור, למסקנה מבוססת היטב, כי יתרה זו נמשכה על-ידי שביט. זו גם היתה סוף דרכה של יתרת העודפים – היא לא מצאה את דרכה – ולו בשיעור יחסי – לחשבונה של שאב, שביט הוא בעל השליטה בשאב ובחברת גדליה, משהגיע בית המשפט למסקנה כי יתרת העודפים הגיעה לידי וולא הועברה (בחלקה היחסי) לחברת שאב הרי ששוב אינו יכול לעמוד מעברו השני של "מסך" ההתאגדות ולטעון כי אין לחייבו באופן אישי במס בגין משיכת הכספים שהגיעו לידי.

לסיום עניין זה יצוין, כי המשיב הסכים שבחישוב יתרת העודפים של חברת גדליה תובא בחשבון מחילת החוב לשביט.

#### הדו"חות המתקנים

23. שיטת הדיווח אודות הכנסותיו של נישום בישראל מבוססת על שומה עצמית. במסגרת שומתו העצמית, מוטלת על נישום החובה להציג בפני פקיד השומה מצג אמת של הכנסותיו והוצאותיו, בתום לב ובגילוי נאות. המועד בו על נישום לפשפש היטב בנתוניו, להיוועץ בגורמים המתאימים ולגבש את דיווחיו באופן שישקפו אל-נכון את השומה האמיתית קודם למועד הגשת הדו"חות. דו"ח שהוגש אמור לשקף תמונת הכנסות והוצאות אמיתית, ועל בסיסו אמור להיות מחושב המס המשתלם מידי הנישום. לנישום לא קיימת זכות מוקנית או אוטומטית להגיש דו"ח מתקן לדו"ח המקורי שמסר (ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (31.1.2008) בפסקה 7 לפסק דינו של השופט ג'ובראן; להלן: פרשת אלוני). הגיונו של דין זה ברור מאליו – דו"ח השומה שמוסר נישום אינו דו"ח ראשוני אשר אפשר שיהא נתון ל"מקצה שיפורים", אלא הוא דו"ח סופי ומוגמר אשר מהווה סופו של תהליך של הערכת הכנסות והוצאות שנעשתה על-ידי הנישום בכובד הראש הראוי ותוך הקפדה על דיווח אמיתי ומקיף. עם זאת, אין מדובר ב"מיטת סדום". יהיו מקרים בהם תותר הגשתו של דו"ח מתקן כל עוד לא הוצאה לנישום שומה בידי פקיד השומה. כך, מדיניות נציבות מס הכנסה היא לאפשר הגשת דו"חות מתקנים במקרים בהם נפלו בדו"ח המקורי טעויות סופר או טעויות חשבונאיות שנעשו בתום לב. בית המשפט בפרשת אלוני מציין, כי בתי המשפט המחוזיים נחלקו ביניהם בשאלה מהם המקרים הנוספים שבהם תותר הגשתו של דו"ח מתקן, וכי שאלה זו טרם התבררה עד תומה בפני בית משפט זה (שס, בפסקה 7 לפסק דינו של השופט ג'ובראן). עם זאת ברי, כי את האפשרות להגיש דו"ח מתקן יש לייחד למקרים נדירים ומוגבלים (ראו למשל: ע"מ 1228/05 (ת"א) רג'ואן נ' פקיד שומה 1 תל-אביב (9.3.2010)). הרציונאלים לכך הם, בין היתר, יעילות הדיון, עקרון השוויון בפני החוק, מניעת ניצול לרעה של הזכות, וחובת תום הלב המוטלת על הנישום בעריכת שומותיו. אלא, שכפי שיפורט להלן, ממילא לא חלה בדיווחיה של שאב טעות כלשהי המצריכה תיקון ועל כן בלאו הכי אין המקרה דנא מצריך את השאלה האם היה מקום לאפשר לשאב להגיש דו"חות מתקנים.

24. במקרה דנא, קבע בית המשפט המחוזי, לא נפלה בדו"חות המקוריים כל טעות וממילא לא היה צורך לבצע כל תיקון. משכך הדיון בשאלה האם המקרה דנא נופל בגדר המקרים המצדיקים לאפשר הגשת דו"ח מתקן אינה רלבנטית. בצדק קבע בית



המשפט המחוזי את אשר קבע: ה"טעות" הנטענת – צפייה כי שאב תקבל לידיה סכום, בעוד שבפועל סכום זה לא היה צפוי להתקבל – מעולם לא התרחשה, שכן הסכום אכן צפוי היה להתקבל כל אותו הזמן, והדברים יפורטו להלן.

סעיף ה"הכנסה לקבל" התבסס על חוזה שנערך בין שאב לבין חברה אחרת שעניינו פרויקט אותו ביצעה שאב עבור החברה האחרת. בין החברות נכרת חוזה "פאושלי". בהמשך, נדרשה שאב לבצע עבודות נוספות לבר-חוזיות עבור החברה האחרת. עבודות נוספות אלה, כפי שמציין בית המשפט המחוזי, בוצעו בשלב בו מרבית הפרויקט כבר הוקם. בנוסף, כאמור בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, העבודות הנוספות דומות או זהות לעבודות אחרות שכבר בוצעו על-ידי שאב וסביר בהחלט שבין החברות התקיים מנגנון מסודר לחישוב עלויותיהן. כל האמור מוביל למסקנה ההגיונית לפיה בעת ההתייחסות לסכום שעתיד היה להתקבל כתוצאה מביצוע העבודות הנוספות התקיימו התנאים הנדרשים להכרה בסכום כ"הכנסה לקבל".

זאת ועוד, כך ראתה את הדברים אף שאב עצמה – רואה החשבון של שאב העיד שכשפירש לראשונה את החוזה בין שאב לבין החברה הנוספת ברי היה לו כי מדובר ב"הכנסה לקבל". רואה החשבון לעומת זאת לא הצליח להסביר מדוע שמונה שנים לאחר מכן יש לפרש את החוזה באופן שונה ומנוגד לחלוטין לפרשנות המקורית שהעניק. גם שביט עצמו לא הצליח להסביר מה נשתנה, ומדוע פתאום "נזכרה" שאב שיש לפרש את החוזה באופן הפוך. לכך יש להוסיף ששאב ניהלה מאבק משפטי עיקש וארוך שנים מול החברה האחרת תוך שעמדה על טענתה, כי הכספים בגין העבודה הנוספת מגיעים לה בדין.

נוכח האמור אכן לא נפלה בדיווחיה המקוריים של שאב כל טעות. ה"הכנסה לקבל" היתה צפויה להתקבל משך כל אותו מועד ועל כן לא היה מקום מלכתחילה להגיש דו"חות מתקנים.

סעיף 18(T)

25. סעיף 18(ד) לפקודה עניינו בהסדרת ייחוס "הוצאות הנהלה" ו"הוצאות כלליות" של קבלנים, אשר הכנסותיהם הנישומות מורכבות מיחידות עבודה קצרות (עד שנה) ומיחידות עבודה מתמשכות (מעל לשנה). זאת, כדי למנוע מצב בו נישום העוסק בעבודה מתמשכת ייחס את הוצאות הנהלה וההוצאות הכלליות להכנסות אחרות, ובכך ינכה הוצאות אלו מוקדם יותר ויסטה מ"עקרון ההקבלה".

בדו"חות (המקוריים) סיווגה שאב פרויקטים מסוימים שמשכם למעלה משנה כ"הכנסות אחרות" ("עבודות אחרות" מוגדרות כפקודה כאותם פרויקטים שמשכם עד שנה), בעוד שהיה עליה לסווגם כ"יחידת עבודה" ("יחידת עבודה" מוגדרת כפקודה כפרויקט שמשכו למעלה משנה). שאב קיבלה את עמדת המשיב בהקשר זה, וביקשה לתקן את סיווגיה במסגרת הדו"חות המתוקנים. ברם, המשיב סירב לקבל את הדו"חות המתוקנים והוציא לשאב שומה על-פי מיטב השפיטה מבלי שהתייחס לתיקונים.

26. כפי שכבר צוין, צדק בית המשפט המחוזי בקובעו כי בנסיבות המקרה דנא לא היה מקום לאפשר למערערים להגיש דו"חות מתוקנים. יתכן, ולו היו הדו"חות המתוקנים כוללים אך ורק רכיב זה של תיקוני השומה בכל הנוגע לייחוס ההוצאות, היה אולי מקום לבחון כלום מקרה שכזה הוא מהמקרים המצומצמים בהם יתאפשר להגיש דו"ח מתוקן. ואולם, הכרעה בשאלה זו לא עמדה – ואינה עומדת עתה – על הפרק. זאת, משום שחלקם הארי של הדו"חות המתוקנים נגע לסוגיית ה"הכנסה לקבל", ואילו, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, סוגיית ייחוס ההוצאות טפלה ומשנית לה. משנקבע שאין לקבל את הדו"חות המתוקנים היות שבסוגיה העיקרית ממילא לא נפלה כל טעות המצריכה תיקון – נדחו הדו"חות המתוקנים במלואם ועל המערערים היה להביא את חישוביהם לעניין ייחוס ההוצאות בפני המשיב במסגרת הליך ההשגה. זאת, כך קבע בית המשפט המחוזי, לא עשו.

27. בערעור דנא טוענת שאב, כי אין אלו פני הדברים, אלא דווקא ההיפך הוא הנכון. לטענתה, "העלתה את הסוגיה על הפרק בכל הזדמנות אפשרית". אין בידי, בכל הכבוד, לקבל טענה זו של שאב. קביעתו של בית המשפט המחוזי היא קביעה עובדתית, וכפי שצוין לעיל, בכגון דא לא תתערב ערכאת הערעור אלא במקרים חריגים ויוצאי דופן שמקרה זה אינו בא בקהלם. בית המשפט קובע באופן הברור ביותר, כי שאב נמנעה באופן מודע מלדון עם המשיב בסוגיה זו. נוכח קביעה עובדתית מובהקת זו של בית המשפט המחוזי אין טענתה של שאב יכולה לעמוד. זאת ועוד, עיינתי עיין היטב בפרוטוקול הדיון שהתנהל בין חי-גבאי לשביט ולרואה החשבון של המערערים במסגרת הדיון בהשגת המערערים (פרוטוקול הדיון מיום 16.4.2001) – בדיון זה לא העלו המערערים סוגיה זו כלל. המערערים מפנים לנימוקי הערעור בבית המשפט המחוזי ולתצהירו של רואה החשבון של המערערים שם כראיה לטענתם שהעלו את העניין במסגרת ערעורם לבית המשפט המחוזי. על כך אין חולק, ואולם אין בכך כדי לסייע למערערים. בית המשפט המחוזי לא קבע כי טענות אלו לא הועלו בפניו, אלא שהן לא הועלו בפני המשיב במסגרת הדיון בהשגה. המערערים לא סיפקו כל ראיה לכך

שהעלו את העניין בפני המשיב בדיון בהשגה ולו פעם אחת, לא כל שכן "בכל הזדמנות אפשרית".

קנס הגרעון

28. סעיף 191(ב) לפקודה, מורה כדלקמן:

"נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון".

ביחס לשומת שנת 1995 קבע המשיב, כי המס המגיע מהמערערים עומד על סך 604,642 ש"ח. בשומה העצמית הוצהר על הכנסה לפיה המס המגיע הוא 90,670 ש"ח. נוכח האמור נקבע, כי הגרעון עומד על 513,972 ש"ח ומשכך הוטל קנס גרעון על סך של 77,096 (סכום הקרן) עליו התווספו ריבית והצמדה בסכום של 50,686 ש"ח – החל מיום 1.1.1996. ביחס לשומת שנת 1996 קבע המשיב, כי המס המגיע מהמערערים עומד על סך 1,615,258 ש"ח. בשומה העצמית הוצהר על הכנסה לפיה המס המגיע הוא 130,477 ש"ח. נוכח האמור נקבע, כי הגרעון עומד על סך 1,484,781 ש"ח ומשכך הוטל קנס גרעון על סך 222,717 ש"ח (סכום הקרן) עליו התווספו ריבית והצמדה בסכום של 99,005 ש"ח – החל מיום 1.1.1997. נעיר כבר כעת, כי נוכח קביעותיו השונות של בית המשפט המחוזי השתנה סכום המס המגיע מן המערערים, עם זאת עדין מדובר בסכום גרעון העולה על 50 אחוזים וסכום הקנס עודנו משמעותי. עוד יצוין כבר עתה, כי המשיב הסכים כי מועד חישוב מס הגרעון יהיה מועד מתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי.

המחלוקת בדבר קנס הגרעון לא נדונה (וממילא לא הוכרעה) על-ידי בית המשפט המחוזי. עיון בכתבי טענות המערערים בפני בית המשפט המחוזי מעלה, כי טענה זו אמנם הועלתה (אף כי בלשון רפה ביותר) בהודעת הערעור ובנימוקי הערעור ואולם טענה זו נזנחה ולא הופיעה כלל בסיכומיהם. טוען המשיב, כי משלא העלו המערערים טענה זו בסיכומיהם הם נחשבים כמי שזנחוה ובצדק לא נדרש לה בית המשפט קמא, הוא הדין, לטענתו, אף עתה.

29. הדין עם המשיב. הלכה היא, כי בעל דין שאינו מעלה בסיכומיו טענה מסוימת נחשב כאילו זנח אותה, ובית המשפט לא יידרש לה (ע"א 8168/03 ארנון נ' חשמל זועבי

בע"מ (8.11.2009), בפסקה 28, והאסמכתאות שם; ע"א 446/82 בלגשווילי נ' אלגבארין, פ"ד מב(2) 737, 747 (1988); חמי בן-נון וטל חבקינ הערעור האזרחי 321 (מה' שלישית, 2012)). עיינתי עיין היטב בסיכומיהם של המערערים בבית המשפט קמא, ואכן טענה בדבר קנס הגרעון לא נודעה בהם. בסיכומי תשובתם בערעור הנוכחי טענו המערערים לעניין זה, כי "טענה זו לא נזנחה אלא מדובר בסוגיה שהינה טפלה לדיון העיקרי ועל כן קיבלה יחס בהתאם". מטבע הדברים כאשר טענה מסוימת טפלה למחלוקת העיקרית היא אמנם תתפוס נתח מוקטן של הטיעון, אך אין לקבל כי תיעדר כליל מן הסיכומים אלא אם היא נזנחה. סיכומי המערערים בפני בית המשפט המחוזי משתרעים על פני 30 עמודים, בכל אלו לא מצאו המערערים לכלול ולו בשורה קצרה אחת את טענתם לעניין קנס הגרעון. זה אינו "יחס בהתאם" למשקלה או לאי-מרכזיותה של הטענה אלא זניחתה ובדין לא נדרש בית המשפט המחוזי למחלוקת זו בפסק דינו. די בכך כדי לדחות את טענת המערערים לעניין זה. ואולם, למעלה מן הצורך אציין, כי דינה של טענתם להידחות אף לגופה, כפי שיפורט להלן.

30. סעיף 191(ב) לפקודה קובע שני תנאים להפעלתו. הראשון – שהגרעון עולה על 50 אחוזים מהמס שהנישום חייב בו; השני – שהנישום הוכיח שלא התרשל בהכנת הדו"ח. במקרה דנא, אף לאחר קביעותיו של בית המשפט המחוזי, שיעור הגרעון גבוה באופן ניכר מ-50 אחוזים. משכך, נותר כעת לבדוק האם אכן התרשלו המערערים בעריכת השומות, כקביעתו של המשיב.

31. השאלה מהי "התרשלות" לצורך סעיף 191 טרם נתלבנה באופן מקיף בבית משפט זה. בפרשת ליכטנשטיין (ע"א 285/70 פקיד השומה, תל-אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155 (1971)) ציין בית המשפט, כי כאשר שוכנע בית המשפט שהנישום פעל בכנות ובתום לב, כי אז אין לייחס לו רשלנות. מפסיקת בתי המשפט המחוזיים עולה, כי כאשר הנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים משמעותי כי אז יוטל הקנס (ע"מ (י-ם) 423/10 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (7.2.2013)). כן יוטל הקנס כאשר מאופן הדיווח הכולל של הנישום עולה תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה, זאת גם אם התקבלו בחלקן טענות הנישום בערעורו בבית המשפט (עמ"ה (י-ם) 7/09 עזריה נ' פקיד שומה ירושלים (18.6.2012)). בעמ"ה (ת"א) 139/87 סמואי נ' פקיד שומה גוש דן (17.11.1987) מציין בית המשפט המחוזי, כי העובדה שספריו של נישום נפסלו אינה מצביעה כשלעצמה על התרשלות בעריכת הדו"ח. אכן, גם ההפך נכון. אף במקרה – כבמקרה דנא – בו לא נפסלו הספרים, אין באי-פסילת

הספרים כדי לקבוע מיניה וביה שהנישום לא התרשל. עם זאת, בהחלט יש רגליים לסברה שבמקרה כזה יש לבחון את שאלת ההתרשלות במשנה זהירות.

32. במקרה דנא, שוכנעתי כי התנהלות המערערים עולה כדי "רשלנות". משקלם המצטבר של הפגמים שנמצאו בדיווחי המערערים מטה את הכף לחובתם, וזאת חרף העובדה שחלק מטענותיהם אכן נתקבלו על ידי בית המשפט המחוזי. ההסברים שניתנו על-ידי המערערים לפגמים אלה רחוקים מלהניח את הדעת, והתמונה הכוללת הנוצרת מעיון בכלל רכיבי השומה היא, בהנחה הנוחה למערערים, של היעדר תשומת לב ראויה וחוסר תום לב בשומתם העצמית.

באשר לדמי הניהול – נמצאה, כאמור, הלימה ברורה בין סכום ההפסדים הניתנים לקיזוז על-ידי שאב לבין גובה דמי הניהול אשר שולמו לה על-ידי חברת מבנים. המערערים לא הציגו תחשיב הגיוני או הסבר מניח את הדעת לגבי אופן חישוב דמי הניהול שבוצע על ידם, התנהלות שכזו היא רשלנית ונעדרת תום לב. בעניין לון קאנטרי – המערערים החשיבו רכישות של מוצרי אבזור לבית כהוצאות עבור בניית הבית, בנוסף סך ההוצאות הסתכמו בכ-100,000 ש"ח ולא בכ-250,000 ש"ח כטענת המערערים. גם עניין זה מדבר בעד עצמו ומוביל למסקנה כי אין מדובר במחלוקת כנה ותמת-לב אלא בהיפוכם של דברים. לכך יש להוסיף את הנתון – השזור בסוגיות רבות בשומה – ששביט, שהחזיק בידיו את המידע בכל הנוגע לנתוני המס האמיתיים, לא פרש את הנתונים בפני המשיב באופן כן וגלוי על מנת לאפשר לאחרון להגיע לחישוב מס אמת (כך למשל בסוגית מחילת החוב, ובעניין יתרות הזכות), התנהלות כזו אינה כנה ואינה תמת-לב. לכך אף יש להוסיף את נושא המלאי הבסיסי אשר לטענת שאב היה קיים ואשר בגין "חידושו" ביקשה ניכוי הוצאות, אף שלא הביאה ראיה כלשהי לכך שמלאי זה אכן היה ברשותה.

בנוסף, חוסר נכונותם של המערערים להביא לדיון לגופו של עניין את נושא ייחוס ההוצאות לפי סעיף 18(D) לפקודה מעיד אף הוא כי אין מדובר ברצון ליישב מחלוקת מס אמיתית בין הצדדים, אלא בהתנהלות דווקנית שאינה בתום-לב. עוד יוער, כי שביט, כפי שפסק בית המשפט המחוזי, הציג אף בפני בית המשפט "הצגה חלקית של הנתונים אשר שימשו בסיס לדיווחיו" והתנהלותו זו הקשתה על בית המשפט לברר את טענתיו השונות.

נוכח האמור, שוכנעתי כי בדין לא הונחה דעת המשיב שהמערערים לא התרשלו בהכנת הדו"חות. ויש, לדידי, לדחות אף רכיב זה בערעור. על-פי הסכמת המשיב, מועד חישוב מס הגרעון יהיה ממועד מתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי.

סוף דבר

33. אציע לחבריי לדחות את הערעור על כל חלקיו ולחייב את המערערים בשכר טרחת בא-כוח המשיב בסך 100,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט י' עמית:

אני מסכים.

ש ו פ ט

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט צ' זילברטל.

ניתן היום, ג' בסיון התשע"ג (12.5.2013).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט