



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערער אדוארד פלוס

ע"י ב"כ עוה"ד שי דדוש ואח'

נגד

משיב פקיד שומה פתח תקווה

באמצעות פרקליטת מחוז תל אביב אזרחי  
מח' פיסקלית עו"ד מיכל ריצולסקי

### פסק דין

המערער הגיש ערעור מס הכנסה לשנים 2002 עד 2005 (ע"מ 25218-07-10), וערעור נוסף  
המתייחס לשנים 2006-2008 (ע"מ 53416-06-12). הדיון בשני הערעורים אוחד.

ההכרעה בערעורים תיגזר מהתשובות לשאלות שלהלן:

- האם השומות לשנים 2002-2004 התיישנו;
- האם יש לפסול את השומות מאחר שנפלו פגמים בהליכים שבעטיים נקבעה השומה;
- שאלת סיוג ההכנסה – דהיינו, האם כטענת המערער, יש לראותו כמי שהכנסתו מעסק של השכרת נכסים היא הכנסה אקטיבית החייבת במס מכוח סעיף 2(1) לפקודה, או כטענת המשיב, יש לראותו כמי שהכנסתו מהשכרת נכס היא הכנסה פסיבית על פי סעיף 2(6) לפקודה;
- שאלת ההכרה בהוצאות.

#### א. הרקע והעובדות הצריכות להכרעה

1. המערער הוא בעל הזכויות במבנה תלת קומתי ברחוב העבודה 10 בעיר אריאל. הקומה הראשונה מושכרת למר בן ציון כהן שמנהל בו מוסך, בשם מוסך בר בע"מ, בסדר גודל של



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

כ - 280 מ"ר. הקומות השנייה והשלישית מושכרות לעיריית אריאל. בקומה השנייה מושכר שטח של 300-350 מ"ר שמשמש את המחלקה לשיפור פני העיר ובקומה השלישית מתנהל מועדון נוער, שמופעל על ידי העירייה בשטח של כ - 400 מ"ר (ע' 63 לפרוטוקול שורות 14-17).

### תנאי השכירות הרלוונטיים להכרעה

2. המוסך בקומה הראשונה מושכר למר בן ציון כהן מאמצע שנות ה-90 ועד היום. על פי סעיף 5.1.6 לחוזה השכירות עם מר כהן, מחודש אפריל 2007 (מוצג מש/29), האחריות לביצוע תיקונים במושכר מוטלת על השוכר ולא על המערער. עפ"י סעיף 6 לחוזה הנ"ל, השוכר אף חייב לבטח את הנכס. המדובר בביטוח על פי דין כלפי צד ג' לרבות המבקרים במושכר, נזקי גוף ורכוש הנובעים מהמושכר או משימוש השוכר במושכר ביטוח אחריות מעבידים.

3. החל משנת 2004 ועד היום, מושכרות הקומה השנייה והשלישית בנכס לעיריית אריאל. המדובר בהסכם אחד בגין שתי הקומות ששוכרת הרשות המקומית. מסעיף 7 להסכם עם העירייה (שצורף כנספח י' להודעות הערעור בתיק 25218-07-10), עולה שהעירייה אחראית לאחזקתו התקינה של המושכר ולתקן על חשבונה כל פגם ו/או ליקוי ו/או נזק שנגרם למושכר.

### הדיווחים לשלטונות המס

4. המערער הגיש דוחות למס הכנסה לשנים 2001 – 2004, כאשר בכל הדוחות הללו דיווח על ההכנסות מהשכרת נכסים כהכנסות מהשכרת נכס על פי סעיף 2(6) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"). מן הראוי לציין שהמערער חתום על הדוחות בעצמו. (ר' מש/19- דו"ח לשנת 2001; מש/20, מש/27- דו"ח לשנת 2002; מש/1- דו"ח לשנת 2003; עדות המערער בעמ' 39 ש' 5-12). בעת הגשת הדוחות לראשונה היה המערער מיוצג ע"י רו"ח קופמן. (ר' עדות מייצג המערער בעמ' 10 ש' 5-6; עמ' 10 ש' 23-30; עדות נציגת המשיב בעמ' 62 לפרוטוקול ש' 5-17).

5. ביום 21.3.05 הגיש המערער דו"ח מתקן לגבי שנת המס 2002 ( ר' מש/26). במסגרת דו"ח זה ביקש המערער להקטין את הכנסות דמי השכירות מהנכס. (ר' סעיף 2 לתצהיר ירדנה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- הינדי שצורף לתשובת המשיב לבקשה לביטול הצווים מיום 27.3.11 (להלן בהתאמה "תשובת המשיב", "תצהיר גב' הינדי"), וכן נספח ב' לתצהירה).
6. ביום 6.4.05 הגיש המערער, באמצעות רו"ח סימון, דו"ח מתקן לגבי שנת המס 2003. במסגרת התיקון המבוקש לא העלה המערער כל טענה נגד סיווג ההכנסות כהכנסות מהשכרת נכס עפ"י סעיף 2(6) לפקודה, והמשיך לטעון כי הכנסותיו הן מהשכרת נכס.
7. ביום 28.12.06 הגיש המערער בקשה נוספת לתיקון הדוחות לשנים 2002-2004. בתיקון זה שינה המערער את סיווג ההכנסות מהכנסה מנכס בית להכנסה מעסק ו/או להפסדים מעסק ( ר' מש/3 ונספח א' לתצהיר גב' הינדי).

### דיון והכרעה

#### **ב. האם השומות לשנים 2002-2005 התיישנו?**

1. טענות המערער - המערער חזר בסיכומיו על הבקשה שהגיש לבטלות הצווים לשנים 02-05' בשל עילת התיישנות בהתאם לס'152 (ג) לפקודה. (בגוף הבקשה נטען לבטלות הצווים משנת 2002-2004). המערער טען שהגיש את הדו"חות לשנים 02-05 במועד, כשביום 28.12.06 הגיש דו"חות מתקנים, מאחר ועד לאותו המועד חומר הנה"ח שלו היה ברשות מע"מ ורק לאחר קבלת עמדת מע"מ בקשר לשומות מע"מ, התאפשרה בחינה מחודשת של הדוחות המקוריים, אשר הובילה להגשת הדוחות המתקנים.
2. בהתאם לדו"חות המתוקנים, המערער היה זכאי להחזרי מס בגין השנים 02-05' בסך של 187,525 ₪. בפועל המערער קיבל החזר רק בסך של 147,933 ₪ לאור קיזוז קנסות בגין הגשה מאוחרת כביכול של הדו"חות. המערער טען שהגיש את הדוחות המקוריים במועד, המשיב התיר לו לתקן את הדוחות, ולאחר מכן קנס אותו על הגשת הדוחות המתקנים. לטעמו אין המדובר בהליך תקין.
3. המערער טוען שהמשיב שינה את המועד המקורי של הגשת הדו"חות מטעם המערער למועד המאוחר בו הוגשו הדו"חות המתקנים, שלא כדין, והכל מתוך ניסיון לעקוף את תקופת התיישנות אשר קובעת כי החלטה בהשגה תינתן או תוך שלוש שנים מתום השנה שבה הוגש הדו"ח או תוך שנה, מיום הגשת ההשגה, לפי המאוחר. וכן כדי להקטין בעזרת קנסות את ההחזרים המגיעים למערער כדין.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

4. ההשגה לגבי השנים 2002-2005 הוגשה ביום 5.6.07, לכן המועד החוקי האחרון בהתאם לסעיף 152 (ג) לפקודה להוצאת הצו הוא 31.12.08. מאחר והצווים נמסרו בפועל לר"ח המערער רק ביום 30.12.09. וההשגה לא נענתה מעולם, לפיכך דין ההשגה היה להתקבל בהתאם להוראת סעיף 152 (ג) הנ"ל.
5. עוד טוען המערער שבית המשפט העליון פסק הלכה במסגרת שני ערעורים בעניין **איקאפוד וסמי** אשר אוחדו במסגרת ע"א 5954/09 ונקבע שסעיף 152(ג) לפקודה מחייב את פקיד השומה להוציא את הצו מכלל שליטתו במסגרת הזמן הקצוב בסעיף, שאם לא כן שומתו של הנישום תתיישן ויראו את ההשגה כאילו נתקבלה. בדנ"א 3993/07 סמי ואיקאפוד במסגרת עתירה של רשות המיסים על החלטה, נקבע כי יש להחיל את הלכת איקאפוד באופן רטרוספקטיבי, רק לגבי השגות שהוגשו לאחר מתן פסה"ד, קרי לאחר יום 22.4.07.
6. לפיכך טוען המערער שבענייניו, ההשגה הוגשה ביום 5.6.07 ולכן יש תחולה להלכה. המשיב מסר את צווי השומה לר"ח של המערער רק ביום 30.12.09 והמשמעות היא כי המשיב לא השתמש בסמכויותיו תוך הזמן הקצוב בסעיף, החלטת המשיב לא הועברה לידי המערער בגבולות תק' ההתיישנות ולפיכך יש לקבל את ההשגה על השומה כמו שהיא, בלא כל דיון ובירור לגופה.
7. בניגוד לעמדת המשיב, טען המערער כי הדו"ח המתוקן לא מאיין את הדו"ח המקורי, אלא מהווה רק תיקון שלו, לפיכך יש למנות את המועד לעריכת השומה החל מהגשת הדו"ח המקורי ולראות את הדו"ח המקורי כדו"ח לצורך ס' 131 לפקודה.
8. זאת ועוד, כפי שתיקון כתב תביעה בהליכי סד"א אינו מתחיל מחדש את תקופת ההתיישנות, כך יש לעשות היקש ולגזור גזירה שווה שגם הגשת דו"ח מס הכנסה מתקן אינו מתחיל מחדש את תקופת ההתיישנות.
9. המערער סבור שקבלת עמדת המשיב, לפיה יש למנות את המועד לעריכת השומה רק ממועד הגשת הדו"ח המתקן, תערער ותחליש את תכלית חקיקת ס' 152(ג) שהיא צמצום חוסר הוודאות המשפטית בה שרוי אדם כאשר טרם ניתנה בעניינו החלטה. לטעמו של מערער, לא ניתן אפוא להגשים את תכליתה של מגבלת הזמן אשר קצב המחוקק לפקיד השומה מבלי שמגבלה זו תהיה ידועה גם לנישום עצמו. אימוץ גישתו של המשיב, עלולה להוביל לחוסר וודאות באשר למועד סיום ההליך השומתי בעניינו של הנישום. גישה זו



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- מובילה לסרבול שאין לו מקום כשמדובר בגביית מס. שהרי אחת מאמות המידה של "מס טוב" היא גם היות המס בר גביה בלא סרבול והתדיינות יתר.
10. טענות המשיב – המשיב טוען שאין חולק, כי ביום 28.12.06 הגיש המערער דו"ח מתקן לשנים 2002-2004 ( מוצג מש/3; עדות מייצג המערער בעמ' 11 ש' 3-4) הדוח לשנת 2005 הוגש ביום 28.9.06 (ר' מש/24). אין חולק כי ביום 30.12.09 המציא המשיב את הצו באופן אישי למייצגו של המערער ( ר' סעיף 17 לתצהיר הגב' הינדי וכן נספח ט' לתשובת המשיב).
11. יש לראות את מועד הגשת הדו"ח המתקן כמועד שממנו מתחילה תקופת ההתיישנות. סעיף 152 לפקודה קובע כי "אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח לפי סעיף 131...לפי המאוחר יראו את ההשגה כאילו נתקבלה". לפיכך, משהומצא הצו בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח המתקן, נמצא כי הצו הוצא במועד ואין כל התיישנות של השומה.
12. המשיב מדגיש כי אין המדובר בתיקון של מה בכך במסגרת הדוחות, אלא בתיקון מהותי של הדוחות. במסגרת הדו"ח המתקן ביקש המערער לשנות את סיווג ההכנסה מהכנסה מהשכרת נכס על פי סעיף 2(6) להכנסה מעסק. בנוסף, הוסיף המערער ותבע בניכוי הוצאות רבות אשר לא בא זכרון במסגרת הדו"ח המקורי. דהיינו, המערער ערך שינוי מהותי בדו"ח המקורי שהגיש (אשר כאמור כבר תוקן גם קודם לכן), כך שביום 28.12.06 הועמד בפני המשיב דו"ח חדש, השונה באופן מהותי מהדו"ח המקורי שהונח בפניו מלכתחילה.
13. משהסכים המשיב לקבל את הדו"ח החדש, אשר שינה באופן מהותי את הצהרות המערער, ברי כי יש למנות את המועד לעריכת השומה החל מקבלת הדו"ח המתקן. הדו"ח המתקן הוגש כשלושה ימים לפני תום המועד לעריכת השומה, תוך שהוא מבקש לראות בדו"ח המתקן את ההצהרה מטעמו כלפי פקיד השומה.
14. המשיב טוען שלא יעלה על הדעת, שנוכח הסכמתו לקבל את הדו"ח המתקן התקופה העומדת לו לבדיקת הדו"ח יתקצר ל- 3 ימים בלבד, כאשר בסעיף 152 (ג) לפקודה המחוקק נתן לו שלוש שנים לבחינת השומה. בנסיבות אלו, סבור המשיב שראוי היה כי טענה זו אף לא הייתה מועלית ומשהועלתה יש לדחותה.

**דיון והכרעה בשאלת ההתיישנות**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

15. המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בשאלה כיצד יש לראות את הדו"ח המתקן והאם הוא מבטל את הדו"ח הקודם.
16. שיטת הדיווח מבוססת על שומה עצמית. במסגרת שומתו העצמית, על נישום מוטלת החובה להציג בפני פקיד השומה מצג אמת של הכנסותיו והוצאותיו, בתום לב ובגילוי נאות. המועד בו על נישום לגבש את דיווחיו באופן שישקפו את השומה האמיתית קודם למועד הגשת הדו"חות. במילים אחרות - דו"ח שהוגש אמור לשקף את מצב ההכנסות וההוצאות האמיתיות של הנישום, ועל בסיס הדו"ח אמור להיגזר סכום המס (ראו פסק דינו של כב' השופט זילברטל בהסכמתם של כב' השופטים דנציגר ועמית בע"א 1134/11 ר.מ שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע (פורסם בנבו 12/5/13 להלן: עניין "שביט").
17. ההלכה היא שלנישום לא קיימת זכות מוקנית או אוטומטית להגיש דו"ח מתקן לדו"ח המקורי שמסר (ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא [פורסם בנבו] (31.1.2008) בפסקה 7 לפסק דינו של כב' השופט ג'ובראן). הרציונל הוא שדו"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.
18. עיון בפקודת מס הכנסה מלמד כי אין בה כל סעיף המעניק לנישום זכות אוטומטית להגשת דו"ח מתקן. 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. ברי, כי את האפשרות להגיש דו"ח מתוקן יש לייחד למקרים נדירים ומוגבלים (ראו למשל: ע"מ 1228/05 (ת"א) רג'זאן נ' פקיד שומה 1 תל-אביב [פורסם בנבו] (9.3.2010)). הרציונלים לכך הם, בין היתר, יעילות הדיון, עקרון השוויון בפני החוק, מניעת ניצול לרעה של הזכות, וחובת תום הלב המוטלת על הנישום בעריכת שומותיו (ראו עניין שביט פסקה 23 לפסק הדין).
19. בע"א 3708/97 הארגון למימוש האמנה על ביטחון סוציאלי נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד נד (3) 174, 177-178 (2000) קבע בית המשפט כי דו"ח מתקן הינו דו"ח לכל דבר ועניין ואף ניתן לתבוע החזר מס לפיו. בקביעתו זו אישש בית המשפט את המדיניות הקיימת המאפשרת הגשת דוחות מתקנים במקרים מסוימים:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

**"אומר מיד, כי לא נראית לי טענת המשיב כי "דר"ח" בסעיף 159א(ב) לפקודה משמעותו הדוח המקורי ולא הדו"ח המתוקן. פרשנות זו מרוקנת במידה רבה את הסעיף מתוכן. במקרים רבים, כמו במקרה שלפנינו, מתגלות או מתרחשות עובדות חדשות שיש בהן כדי לשנות את החבות במס, לאחר שכבר הוגש דוח מקורי, ואין כל הצדקה לאי החזר מס על-פי דוח מתוקן שיוגש בעקבות האירועים האמורים"**

20. עניינו של סעיף 159א(ב) הנ"ל הוא החזר מס ששולם ביתר. בעניין הארגון למימוש האמנה הנ"ל לא התקבלה עמדת פקיד השומה לפיה כשכתוב בסעיף דו"ח הכוונה לדוח המקורי ולא לדו"ח המתוקן.

**הרציונל הוא, שמשותף פקיד השומה לנישום לתקן שומתו שני הצדדים כבולים להחלטה. כלומר, השומה המתוקנת היא השומה שעומדת לדיון ומטבעם של דברים היא מבטלת ומאיינת את השומה המקורית.**

לכן, כדוגמת המקרה של הארגון למימוש האמנה, מנוע פקיד השומה מלטעון שאין הוא חייב בהחזר מכוח השומה המתוקנת ומצד שני הנישום לא יוכל לטעון כי משהותר לו לתקן את השומה עדיין יש לראות לעניין המועדים שבסעיף 152 (ג) לפקודה, את המועד בו הוגשה השומה המקורית כמועד הקובע. גם במקרה דנא משהתקבל הדו"ח המתוקן ובהתאם לו הוחזרו למערער כספים בהתאם לדוח המתוקן ובקיצוץ הקנס שהוטל עליו בשל איחור בדיווח.

21. **משהותר לנישום לתקן את השומה יש לראות את המועד שבו הוגשה השומה המתוקנת כמועד ההגשה. לפיכך, בדין התעלם המשיב מהדו"ח המקורי והטיל על המערער קנס בגין איחור בהגשת דו"ח.**

22. מילים אחרות הנישום אינו יכול להחזיק את החבל בשני קצותיו ועדיין לשאוב מים מהבאר. הוא אינו יכול מצד אחד ליהנות מהמשמעות המיסויית הנובעת מהדו"ח המתוקן לרבות השבת כספים ובה בעת לא לשאת בתוצאה של הגשת דו"ח באיחור.

23. פקיד שומה רשאי לקבוע שומה "לפי מיטב שפיטתו", שתהיה שונה מזו שמסר לו הנישום בדו"ח שומה עצמית (סעיף 145א(2) לפקודה). על הפקיד לקבוע את השומה לפי מיטב השפיטה בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח. כמו כן, מי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- שחולק על השומה לפי מיטב השפיטה יכול להגיש השגה (סעיף 150 לפקודה). על פקיד השומה להחליט בהשגה בתוך שנה אחת (סעיף 152(א)-(ב) לפקודה).
24. הפקודה קובעת, אפוא, את לוח הזמנים הבא: מעת שהגיש הנישום דו"ח שומה עצמית - נפתח מרוץ זמנים: אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח לא הכין הפקיד שומה לפי מיטב השפיטה - יש מעין "אישור אוטומטי" של השומה העצמית. מרוץ זמנים דומה מתחיל מעת שהגיש הנישום השגה, רק שסד הזמנים במקרה כזה הוא שנה, דהיינו: אם בתוך שנה מיום הגשת ההשגה לא הגיע הפקיד להחלטה או להסכם עם הנישום - יש "אישור אוטומטי" של ההשגה (סעיף 152(ג) לפקודה; ראו סעיף 2 לפסק הדין בעניין ברע"א 429/12 יגאל דור און נ' מס הכנסה פקיד שומה (פורסם בנבו ביום 6/1/13 להלן: "עניין דור און").
25. המועדים שבמקרה דנן ממחישים את חוסר ההגינות בעמדתו של המערער. המדובר בדו"ח שומה מתוקן שהוא שינוי מהותי מהדו"ח המקורי. ולכן בהתאם למצוות המחוקק יש לאפשר לפקיד השומה להחליט בעניין בתוך שלוש שנים או שנה בהתאם אם מדובר בדו"ח שומה שהוגש או בהשגה, בהתאמה. אם הייתה מתקבלת עמדת המערער, היה פקיד השומה אמור לקבוע עמדתו בדבר השומה בתוך שלושה ימים, מקום שהמחוקק מאפשר לו שלוש שנים להגיע להכרעה. המקרה דנא ממחיש היטב מדוע אין לקבל את עמדת המערער ביחס לדו"ח שומה מתוקן.
- התוצאה מכל האמור לעיל היא שטענתו של המערער בדבר התיישנות השומה נדחית.**

ג. האם יש לפסול את השומות מאחר שנפלו פגמים בהליכים שבעטיים נקבעה השומה?

1. המערער טוען שהמשיב חרג באופן קיצוני מנהליו וניהל הליכי שומה "מקוצרים", תוך הפעלת לחצים כבדים עליו. החל מהשלב בו רואה החשבון מטעמו, יעץ לו לבקש תיקון הדוחות וקבלת החזר מס, לא ניתנה למערער או למיצגו כל אפשרות להוכיח טענותיהם. במהלך הדיונים המשיב לא היה נכון לשמוע את טענות המערער





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- ורואה החשבון מטעמו והצווים הוצאו מבלי שיתקיים ולו דיון שומתי אחד לגופו של עניין.
2. עוד טוען המערער שלא התקיימו דיונים עובר להוצאת הצווים, בין היתר, עקב מחלתו הקשה של המערער. כך אישרו גם העדים מטעם המשיב בחקירתם.
3. הן הצווים לשנים 2002-2005 והן הצווים לשנים 2006-2009 נולדו בחטא, שכן דיון שומתי התקיים רק בדיעבד (וגם זאת למראית עין בלבד), לאחר הגשת הערעור ועקב התערבות בימ"ש.
4. חובת המשיב הינה לקיים את דיוני השומה מתוך רצון כן ואמיתי להגיע לחקר האמת, לקיים דיון בהשגות ורק לאחר שהשתכנע באופן חד משמעי בצדקת טענותיו, להוציא צווים. כל זה לא נעשה בעניינו של המערער, הצווים הוצאו כלאחר יד, ב"דקה ה-90" תוך התעלמות מוחלטת מחשבוניות וממסמכים שהוצגו ע"י המערער, לא נעשתה בדיקה לגופן של החשבוניות ולא נעשה כל ניסיון לבצע אבחנה ביניהן.
5. עוד טוען המערער שרק לאחר שהוצאו צווים והתקיים הליך משפטי, עשה המשיב הכל כדי להצדיק בדיעבד את הצווים השגויים, התנהלות זו שערורייתית ואינה ראויה בלשון המעטה. לטענת המערער המשיב יודע זאת היטב והצעות הפשרה שהועלו על ידו היו נמוכות במאות אלפי ₪ מהצווים שהוצאו ללא כל בדיקה.
6. נהלי רשות המיסים, קובעים, שעל המפקח להציג בפני הנישום או מייצגו בסיום הדיונים את הצעתו לשומה/לצווים כשהיא מפורטת ומנומקת בטרם יוציא שומתו. בדיונים, שנערכו עם המפקח סירס, הנ"ל לא הציג את הצעתו לשומה ולא פירט אלו הוצאות החליט להתיר ואלו לא. משפנה המייצג אל המפקח בבקשה שיציג את הצעתו המפורטת לשומה, אולי הצדדים יגיעו להסכמה, ענה המפקח בתשובה מתחמקת, שעליו לבדוק זאת עם פקיד השומה הבטיח לחזור לרואה החשבון בעניין, אך לא חזר, וגם לפנייתו הנוספת בעניין – סירב לענות ולהציג את הצעתו המפורטת לשומה.
7. עוד טוען המערער שמעדויות שהיו בפני בית המשפט אישרו פקידי השומה שהעידו בתיק את דבריו באשר להתנהלותם בתיק זה.
8. רק בעקבות התערבות ביהמ"ש שינה המשיב את החלטתו הן בעניין הכרה בהוצאות הפחת וניכוי בשל פחת שנדרש לאורך כל השנים, הן בעניין הכרה בהוצאות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- משפטיות ע"ס 60,061 ₪ בגין הקמת המקלט שנת המס 2002 אשר במסגרת הצו המשיב לא הכיר בהן. כך גם המשיב ויתר על טענתו לפיה בשנת 2004 נצמחה למערער הכנסה נוספת מהשכרה בסך 74,428 ₪, וצוין כי בדיקה שערך המשיב העלתה כי ההכנסה מההשכרה דווחה ע"י המערער ולפיכך סעיף 5 לפירוט הנימוקים לצו וסעיף 6 (ג) להודעה המפרשת את נימוקי השומה מבוטלים והכל בהתאם להודעת המשיב שהוגשה לתיק ביום 4.12.12.
9. כלומר, אך בשל הגשת הערעור ודרישת ביהמ"ש הנכבד לקיים פגישות עם המערער, שינה המשיב עמדתו. לטעמו של המערער יש בכך כדי להעיד על הבסיס המשפטי האיתן עליו מושתת הערעור, והעובדה שהצווים הוצאו כלאחר יד ובאופן שרירותי.
10. המערער טען, כי הצווים הוצאו באופן שקיפח את זכות הטיעון והשימוע שלו, כפי שאף הוכח במסגרת חקירת עדי המשיב שאישרו כי לא נעשו דיוני שומה שלב א' וכלל לא יצאה החלטה המפרטת אילו הוצאות אושרו ואלו לאו ולפיכך הצווים בטלים.
11. עצם העובדה, כי כבר ביום הדיון בהשגה - 17.05.07, ערכה המפקחת את הנימוקים לקביעת השומה, וזאת מבלי שניתנה למערער כל הזדמנות ממשית וסבירה לטעון טענותיו ולהציג ראיות לביסוסן (על אף שהמערער ביקש להמציא לידי המפקחת מסמכים המאמתים את ההוצאות שנדרשו על ידו, מעידה כי נפגעו כללי הצדק הטבעיים.
12. זאת ועוד, המשיב הכיר את מצבו הרפואי הקשה של המערער, ששהה במהלך דצמבר 2009 בבית החולים בעקבות ניתוח קשה שעבר וזאת בנוסף לטיפולים הרבים שעבר בעקבות מחלת הסרטן, ובחר שלא להמתין לקיום דיון בעניינו וכבר ביום 29.12.09 ערך את הצווים נשוא ערעור זה.
13. עוד טוען המערער שהמשיב מנסה ל"רפא את הפגם" אשר יורד לשורש חוקיות הצווים, בטענה כי לאחר הוצאת הצווים נפגש ב"כ המערער עם נציגי המשיב מספר פעמים, אולם, הפגישות הנ"ל נעשו לצרכי מו"מ לפשרה בכדי לנסות ולסגור את התיק מחוץ לכתלי ביהמ"ש ואין בכך כדי לרפא את הפגם כאמור.
14. למשיב אין הסמכות להוציא שומה שרירותית, אלא השומה צריכה להסתמך על מירב הנתונים שנאספו לגבי הנישום. על המשיב לעגן שומתו בנתונים ולהצדיק סבירותה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

מאחר שהמפקחת סירבה לאפשר למערער להגיש מסמכים במהלך הדיון בעניינו שיש בהם כדי לשפוך אור על טענותיו בעניין סיווג ההכנסה וניכוי הוצאות, הצווים שהוצאו הינם שרירותיים ואינם מבוססים.

15. לפיכך, מהנימוקים שלעיל מבקש המערער מבית המשפט להורות על בטלות השומות והצווים לפי מיטב השפיטה לשנים 2002-2005.

### טענות המשיב

16. טרם הוצאת הצו לשנים 2002-2005, זימן המשיב את נציג המערער מספר פעמים, ואולם נציג המערער ביטל שוב ושוב את הגעתו, כך שהמשיב נאלץ לדחות את מועד הדיון. כאשר נחקר על כך נציג המערער, הוא הציג זיכרון סלקטיבי, תוך שהוא לא זכר דבר. לפיכך, בנסיבות אלו, טענת המערער בדבר אי מיצוי ההליכים עמו נטענת שלא בתום לב, ודינה להידחות. לטענת המשיב הוכח כי בשלב א' מייצג המערער העדיף שלא להגיע לדיון במצב דברים זה לא נותרה בידי המשיב כל ברירה אלא להוציא שומה. .

17. לאחר הוצאת הצו, נפגשו הצדדים חמש פעמים. לא זו אף זו; משהעלה המערער את הטענה בדבר אי מיצוי זכות הטיעון, קבע בית המשפט בהחלטתו מיום 10.7.12, כי הוא מורה על זימון המערער על ידי המשיב. בעקבות החלטת בית המשפט נפגשו הצדדים ארבע פעמים נוספות. בעקבות פגישות אלו הכיר המשיב בהוצאות. זו הראיה שהדיונים שנערכו בין המערער לבין המשיב לא נוהלו מן השפה אל החוץ בלבד. ככל שהיה פגם הוא נרפא.

18. עוד טוען המשיב שסעיף 158א לפקודה קובע כי "לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152 בלא שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו". נפסק, לא אחת, כי קיימות אפשרויות שונות להגשמת זכות הטיעון, וכי זכות הטיעון יכולה להיעשות בכתב ולא רק בעל פה. עוד טוען המשיב שאין לתת אמון בעדויות מטעם המשיב לאחר שנמצאו בהן סתירות רבות.

דיון והכרעה בטענה בדבר פגמים בהליך השומתי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

19. באשר לשומות 2002-2003 השומות נחתמו על ידי המפקחת שוורצמן אילנה. שלא העידה בפני גב' הינדי אשר ניהלה את הדיון בשלב ' העידה בפני שעל פי התרשומת שבפניה לא התקיימו דיונים בשלב א' ובלשונה:

**"את אומרת שלא היו דיונים?"**

ת. אני לא אומרת. אני אומרת שבתרשומת של המפקחת אילנה בסיכום התיק, בתרשומת שלה היא רשמה "נאלצתי להוציא שומה 03 לפי מיטב השפיטה כי לא קוימו דיונים, כי ארז מינס לא הגיע לדיונים". יותר מזה אין לי מושג. " (ר' עמוד 62 לפרוטוקול)

20. ר"ח ארז מינס שהעיד בפני, כתב מכתב תלונה למבקר הפנים ונציב הקבילות של רשות המיסים. (נספח יג' להודעת הערעור). מהתלונה עולה שהתקיים דיון אחד בפני המפקחת שוורצמן שמהירה, כך על פי דברי ר"ח מינס, להוציא שומות לא מבוססות ומבלי לתת לנישום הזדמנות נאותה להגיב. פניותיו אליה לא נענו. לדברי ר"ח מינס "עושה רושם שהמפקחת מיהרה להוציא שומות בעצה אחת עם הרכז אחרי דיון אחד לא ממצה, כדי להסוות מחדליה ומחדלי הרכז בטיפול בתיק ובשחרור ההחזר, וכדי שיוכלו להצדיק לכאורה עיכוב ההחזר המגיע לנישום על פי חוק". (ראו נספח יג' להודעת הערעור בסעיף 2 (ב). הנה כי כן מצד אחד מעידה גב' הינדי שעל פי תכתובת בתיק לא התקיימו דיונים בשלב א' מאחר שר"ח מינס לא התייצב. ומצד שני ר"ח מינס כותב שהתקיים דיון אחד לא ממצה.

21. נוכח העובדה שהמפקחת שוורצמן לא העידה בפני, והדברים שכתבה סותרים את האמור במכתבו של ר"ח מינס שהעיד בפני, ראיתי בעניין זה לקבל עמדתו. דהיינו עובר להוצאת השומה בשלב א' התקיים דיון אחד לא ממצה בפני המפקחת שוורצמן. כשמדובר בבטלות השומה יש לבחון כל דיוני השומה בשלב א' ובשלב ב' כאחד. המטרה היא להגיע לשומה נכונה על מנת שהנישום ישלם מס אמת ולכן צריך להסתכל על הליכי השומה כמכלול אחד.

22. דיוני שלב ב' נעשו על ידי גב' הינדי שהעידה בפני באריכות. לעניין הליכי השומה בשלב ב' העידו מצד אחד גב' הינדי ומצד שני ר"ח מינס.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

23. בהתאם לתצהירה של גב' הינדי, נציג המערער זומן לדיון ליום 22.11.09 (סעיף 5 לתצהיר גב' הינדי). ביום 22.11.09, משלא הגיע, התקשרה אליו נציגת המשיב והוא מסר כי הוא חולה (ר' סעיף 6 לתצהיר גב' הינדי). באותה שיחה נקבע מועד חדש (בתיאום עמו) ליום 8.12.09 (ר' סעיף 7 לתצהיר גב' הינדי). ואולם, גם במועד זה לא התייצב נציג המערער, כאשר בשיחה טלפונית טען שהוא חולה שיש לו חום. (ר' סעיף 8 לתצהיר גב' הינדי). ביום 9/12/09 נשלח בדואר רשום למערער עצמו זימון נוסף לדיון ליום 20/12/09. ביום 20/12/09 התקבל במשרדי המשיב פקס מרו"ח מינס שבו הודעה כי אין באפשרותו להתייצב לדיון שנקבע ליום 20/12/09 וביקש להגיע לדיון ביום 22/12/09. גב' הינדי שוחחה בטלפון עם רו"ח מינס והודיעה לו שהמועד המוצע אינו מתאים ליומנה מאחר שהיא בהשתלמות. ביום 23/12/09 זומן המערער פעם נוספת לדיון ליום 24/12/09 או ליום 27/12/09 הזימון נשלח באמצעות הדואר ובאמצעות הפקס. גם במועדים אלה לא התייצב המערער או מייצגו.

24. בשיחה בין גב' הינדי לרו"ח מינס הוא הודיע לגב' הינדי, כי אין באפשרותו להתייצב לדיון מאחר ומדובר בסוף השנה. גב הינדי הודיעה לו כי בסוף השנה תתיישן השומה. לכן ביום 28/12/09 הוצאו הצווים נושאי הערעור והומצאו ביום 30/12/09 לרו"ח מינס. גם לאחר הוצאת הצווים נפגשה גב' הינדי עם רו"ח מינס ו/או עם המערער ארבע פעמים: ביום 2/2/11, 14/2/14, 1/3/11, 9/3/11, חלק מהפגישות היו בנוכחות פקידת השומה ב"כ של המערער ונציגת הפרקליטות (ראו תצהירה של גב' הינדי שלא נסתר).

25. כאשר נחקר על כך נציג המערער, הוא הציג זיכרון סלקטיבי, כפי שניתן ללמוד מפרוטוקול חקירתו הנגדית:

ש. מפנה אותך לנספח ה' לאותו תצהיר שזה הזמנה מיום 30.11.09, גם אותו לא קיבלת?

ת. האמת אני אחרי לילה שלא ישנתי ואני לא זוכר בדיוק איזה הגיעו ומתי הגיעו. הרבה מההזמנות האלה אם הגיעו אז הגיעו באיחור אחרי תאריך הדיון המצוין בהם. פה בהתרעה קצרה שאי אפשר היה להיערך ולהגיע לדיון. החל מסוף נובמבר 2009 אני זוכר שהגיעו הזמנות שכאלה, אחרי שנתיים וחצי שפקיד השומה נרדם על ההשגה ולא טיפל בה ואז לקראת סוף 2009 רגע לפני התיישנות פקיד השומה התעורר.

ש. האם נכון שאת המועד שנקבע ליום 8.12.09 ירדנה קבעה אתך באופן טלפוני?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- ת. אני כרגע גם מותש מהלילה שלא ישנתי וגם יש חקירה ארוכה ואני לא זוכר.
- ש. האם נכון שביום 8.12.09 כשלא התייצבת לדיון ירדנה התקשרה אליך ושאלה אותך למה לא הגעת ואמרת לה שאתה חולה ושיש לך חום. אתה זוכר סיטואציה זו?
- ת. אני כרגע לא זוכר.
- ש. תנסה להיזכר,
- ת. התצהירים שלי מדברים בעד עצמם ואם את רוצה להפנות אותי לסעיף מסוים בתצהיר שלי אתייחס אליו.
- ש. האם נכון שב – 8.12.09 כשירדנה התקשרה אליך למה אתה לא מגיע אמרת שיש לך חום?
- ת. אני לא זוכר כרגע.
- ש. זה יכול להיות שאמרת שיש לך חום?
- ת. הכל אפשרי אך אני לא זוכר כרגע.
- ש. תסביר לנו איך הסיפור הזה מסתדר עם מה שכתבת בתצהיר השני שלך שלא הגעת מפאת ההתרעה הקצרה. מה הקשר בין זה שנתנו לך התרעה קצרה לבין זה שהתקשרת ב – 8.12 ומסרת שיש לך חום? איך זה קשור אחד לשני?
- ת. אני כרגע לא זוכר את כל הפרטים האלה. אני מותש אחרי לילה שלם שלא ישנתי.
- ש. האם נכון שאחרי שיצאו הצווים נפגשת עם ירדנה ודוד לפחות 10 פעמים?
- ת. באיזה שנים?
- ש. אני מדברת על כל הצווים,
- ת. אני לא מבין את השאלה.
- ש. אסביר לך שוב, כמה פעמים נפגשת עם ירדנה ודוד לגבי התיק של המערער?
- ת. אני לא זוכר.
- ש. אני שואלת האם יכול להיות שמדובר לפחות ב- 10 פעמים?
- ת. עם שניהם ביחד?
- ש. עם אחד משניהם,
- ת. אני לא רוצה להתעסק בניחושים.
- ש. מאחר שחלק גדול מהטענות זה זכות הטיעון אז נעבור ביחד ונראה כמה פעמים נפגשת אתם. אני ספרתי לפחות 10 פעמים,
- ת. נקצר את זה, את מדברת על כל התהליך משלב א' עד לבימ"ש?
- ש. לא משלב א' אלא אפילו אחרי שיצאו הצווים,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- ת. אחרי שיצאו הצווים יש פרוטוקולים, אז אני מניח שיש 3 פרוטוקולים אתה ו – 3 פרוטוקולים אתו.
- ש. יש אחד ב – 22.8.12, נכון? וב – 28.10.12 שתיים, נכון?  
ת. כן
- ש. ב – 2.2.11 שלוש, נכון?  
ת. כן
- ש. ב – 9.3.11 נפגשת אתם? ארבע,  
ת. כן
- ש. עוד 3 פרוטוקולים עם דוד מוביל אותנו כבר לשבעה, נכון?  
ת. גם אם היו 20 ישיבות ברגע שהיא אומרת לי ארז אין לי מנדט ואת הכל תדברו עם פקידת שומה אז לא מתקיים ההליך הדיוני.
- ש. ב – 14.8.12 ישבו אתך גם?  
ת. כן
- ש. הגענו כבר ל – 8 פעמים. בכל הפעמים האלה אתה אומר שלא הקשיבו לך?  
ת. נכון. אם ירדן אומרת לי - ארז אין לי מנדט להחליט, לא אני מחליטה אלא פקידת השומה, אין לי מנדט להחליט אז כל מה שאני אומר לה הוא לא רלוונטי מבחינתה והיא לא פנויה להשתכנע כי היא אומרת לי במלים שלה אין לי מנדט להחליט" (ר' תשובותיו בעמ' 25-26 לפרוטוקול).

בלשון המעטה אומר שהתקפת "אבדן הזיכרון" שבה לקה רו"ח מינס מדברת בעד עצמה.

26. לאחר הוצאת הצו, נפגשו הצדדים ארבע פעמים. לא זו אף זו. משהעלה המערער את הטענה בדבר אי מיצוי זכות הטיעון, ניתנה החלטה מיום 10.7.12, בה הריתי זימון המערער על ידי המשיב. בעקבות החלטת בית המשפט הנכבד נפגשו הצדדים ארבע פעמים נוספות. בעקבות פגישות אלו הכיר המשיב בהוצאות משפטיות בסך של 60,061 ₪ לגבי שנת המס 2002, וכן ויתר המשיב על טענתו כי בשנת המס 2004 נוצרה תוספת הכנסה נוספת בסך של 74,428 ₪. זו הראיה שהדיונים שנערכו בין המערער לבין המשיב לא נוהלו מן השפה אל החוץ בלבד.
27. המערער מלא טענות כרימון בקשר להתנהלות פקיד השומה. הרושם המתקבל הוא ששני הצדדים היו מודעים לכך שבסוף דצמבר 2009 השומה תתיישן. לכן נעשו מאמצים של פקידת השומה לקבוע מועד לדיון עם המערער ו/או מייצגו מחודש



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

נובמבר 2009. קשה להשתחרר מהרושם שמייצג המערער דחה פעם אחר פעם את הפגישות לדיונים עם פקידת השומה, בתואנה זו או אחרת, וזאת כדי שלא יהיה דיון לפני סוף דצמבר 2009. במקרה הטוב, מבחינת המערער, לא תוצא שומה בשל כך שלא נערך דיון בהשגה והשומה תתיישן, ובמקרה הפחות טוב תוצא שומה ללא דיון. מה שייתן למערער את האפשרות לטעון שהשומה אינה תקינה בשל כך שלא נערך בה דיון שומתי – טענה שאכן נטענה.

28. טענת המערער בדבר אי מיצוי ההליכים עמו נטענת שלא בתום לב, ודינה להידחות. שכן, כאמור, נציג המערער דחה שוב ושוב את מועדי הפגישות שנקבעו ללא התחייבות מצידו להגיע במועד שיקבע. במצב דברים זה לא נותרה בידי המשיב כל ברירה אלא להוציא שומה.

29. המערער אדם חולה מאד וניתן להבין שקשה לו להתייצב בפני פקיד השומה בהתראה קצרה. אך במקרה זה עליו לדאוג לכך שהמייצג מטעמו יהיה זמין לפקיד השומה. פקיד השומה יכול לזמן את הנישום פעם אחר פעם אך כאשר הנישום ומיצגו לא מתייצבים פעם אחר פעם אין מנוס אלה להוציא שומה בהתאם לחומר שעמד בפני פקיד השומה.

30. בסופו של יום בשאלה מי הכשיל את קיום דיוני השומה, ומשהתקיימו ומה התרחש בהם, עמדו בפני שתי גירסאות האחת של פקידת השומה והשנייה של המערער מפי מייצגו ר"ח מינס. ויש לבחון עדויות אלה במישור האמינות.

31. כשנשאל ר"ח מינס האם ידע שהוגשה השגה על שומת המע"מ בעת שההוצאה זו נדרשה בדו"ח ענה כי לא ידע שהוגשה השגה: "כשהגשת את זה כדוח המתקן כר"ח אתה ידעת שהלקוח שלך הגיש השגה למס הכנסה? ת. לא ידעתי" (עמ' 13 ש' 23-24), ובהמשך: "ש. אתה לא ידעת שהוגשה השגה? ת. לא". (עמ' 14 ש' 2-3); "זה היה נייר העבודה שידעתי עליו שזה השומה של מע"מ" (עמ' 13 ש' 26), ואולם, לאחר מכן, התברר כי הוא עצמו חתום על ההשגה (ר' מוצג מש/13).

ש. מציגה לך מסמך, אבקש להגיש,

השגה שהוגשה למע"מ מיום 8.3.07 התקבלה וסומנה מש/13.

הסבר עוד פעם איך אמרת מקודם שאתה לא ידעת אם הוגשה השגה  
כשאתה האדם שחתום על ההשגה?





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- ת. ממתי ההשגה?
- ש. ממרץ 2007, אבל אמרת כשישבת עם ירדנה ב – 2011 לא ידעת אם הוגשה השגה,
- ת. ממתי המסמך הוא של השומה של מע"מ שהשתמשנו בו?
- ש. מ – 2006. מציגה לך אותו שוב,
- ת. חלק מהזמן טיפלתי לו בענייני מע"מ עד שהוא הדיר אותי מהנושא הזה ונכון לתאריך תיקון הדוחות למס הכנסה זו הייתה השומה הידועה הצפויה של מע"מ.
- ש. אומרת ירדנה שת הריכוז חיובים תשומות אתה נתת לה, זה נכון?
- ת. בטח, הסתמכתי על זה כשהגשתי את הדוחות.
- ש. היא אומרת שקיבלה את זה ממך ב – 2011,
- ת. כן, היא שאלה אותי איך כשהגשתי את הדוחות דרשת את ההוצאות האלה ואמרתי לה על פי המסמך הזה.
- ש. ב – 14.2.11 אתה מגיש לירדנה ריכוז חיובים תשומות כשאתה זה שהגשתי השגה עוד ב – 2007?
- ת. השגה שלא התקבלה אולי!?
- ש. ולא טרחת לברר מה קרה עם ההשגה שהגשתי?
- ת. לדעתי המסמך הזה מאוחר להשגה.
- ש. לא, זה נייר עבודה לביקורת ועל המסמך הזה הגשתי את ההשגה,
- ת. וההשגה לא התקבלה. מע"מ נשאר בעמדתו, אז איך מספר מכל המספרים מאחד עד מאה אלף אני אמור לבחור? ברור שצריך לבחור איזה שהוא מספר וזה המספר הכי נכון לבחור אותו, לא יותר מזה ולא פחות מזה.
- ש. היום אתה מסכים שהמספר הזה לא נכון?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ת. ענינו כבר על כך. התשובה, מרגע שמע"מ תיקנו את השומה שלהם והקטינו אותה ולי כרו"ח זה נודע, אגב מפי המפקחת, הסכמתי באותה שנייה לתיקון של הדוח בעניין. זה שחור על גבי לבן. (ע' 22-23 לפרוטוקול)

32. רו"ח מינס העיד שלא ידע שהוגשה השגה, כאשר נתברר, בסופו של דבר, כי הוא חתום עליה בעצמו. כך גם התקבל הרושם שרו"ח מינס מתחמק ממתן תשובות לעניינים מהותיים לתיק. כשנשאל איזה שינוי עובדתי ארע אשר גרם להכנסה להפוך פתאום להכנסה מעסק ענה כי "אני לא זוכר איך שני רו"ח הקודמים הגישו" (עמ' 11 ש' 9-7). כשנשאל שאלה עובדתית מהותית – מי היה השוכר - ענה "לא זוכר" (עמ' 11 ש' 24); כשהוצגה בפניו חשבונית שעניינה גמר עבודות שלד אשר המערער ניכה אותה כהוצאה שוטפת (מש/16) ענה כי הוא "לא זוכר". גם כשנשאל האם קרא את ההודעה עליה התבססה ההשגה ענה "אני לא זוכר" (עמ' 24 ש' 21); כשנשאל האם ראה את ההודעות ענה כי "אני לא זוכר" (עמ' 24 ש' 25); וכך גם בהמשך: "לא זוכר" (עמ' 24 ש' 28). ור' גם עדותו בעמ' 25 ש' 1-7. כשנשאל לגבי המועד שנקבע איתו באופן טלפוני ענה "אני כרגע גם מותש מהלילה שלא ישנתי...ואני לא זוכר". (עמ' 25 ש' 9). כשנשאל לגבי הסיטואציה לפיה לא התייצב לדיון וכשנציגת המשיב התקשרה אליו ושאלה למה לא הגיע וענה שיש לו חום, ענה "אני כרגע לא זוכר" עמ' 25 ש' 12. יש בתשובותיו אלה של רו"ח מינס לפגום באמינות ולכן גם מסיבה זו ראיתי להעדיף את גרסת המשיב על פני גרסת המערער לעניין זה.

התוצאה היא שבקשתו של המערער לפסול את השומה מאחר שנפלו פגמים בהליכים שבעקבותיהם נקבעה השומה, נדחתה.

### ד. שאלת סיוג ההכנסה

1. האם כטענת המערער, יש לראותו כמי שהכנסתו מעסק של השכרת נכסים היא הכנסה אקטיבית החייבת במס מכוח סעיף 2(1) לפקודה, או כטענת המשיב, יש לראותו כמי שהכנסתו מהשכרת נכס היא הכנסה פסיבית על פי סעיף 2(6) לפקודה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

### טענות המערער

#### סיווג הכנסתו של המערער

2. בהסתמך על ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ ואח' נ' פקיד שומה אילת, מיסים כב/1 (פברואר 2008 להלן: "עניין ברשף"), הכנסתו של המערער היא הכנסה אקטיבית שנובעת מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית, מטרתה מוגדרת ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית מצידו של המערער, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו.
3. מבחינה מסורתית, דמי השכירות הינם תמורה המשתלמת בעד נכס, אשר הוא המשמש להם כמקור ובמובן זה הכנסה משכירות הינה הכנסה פאסיבית. אולם בפסק הדין בעניין ברשף נקבע מפורשות כי דמי השכירות עשויים להיחשב כהכנסה עסקית כאשר הנישום מפעיל עסק להשכרה, כאשר הנכסים המושכרים מהווים את המלאי העסקי ופעולות ההשכרה הן פעולות נמשכות ושיטתיות שמטרתן ברורה. הכנסה זו מלווה בפעילות הקשורה לעצם פעולת ההשכרה או לשירותים המסופקים לשוכר, המלמדים על אופייה העסקי של אותה השכרה, והיא כרוכה ביגיעה אישית מצידו של הנישום.
4. בהתאם לכך, הכנסתו של נישום המשכיר נכסים ולשם כך מנהל מערך ארגוני ומנגנון של ניהול פעולות ההשכרה הכולל: גיוס אמצעי מימון, מערכי שיווק ופרסום, החזקת משרד, ניהול חשבונות, פעולות תכנון בניה ופיתוח, פעולות החזקה ועוד, תסווג בדרך כלל כהכנסה מעסק על פי אפשרות זו.
5. בענייננו, המערער פעל באופן אקטיבי לרבות ניהול המבנים, שיפוצם, ניקיונם, השכרתם, התאמתם, גביית הכספים, שיווק הנכסים, שכירת עובדים לצורך ביצוע עבודות התחזוקה השוטפת והגבייה, עריכת ביקורים יומיים לצורך ביקורת בטיחות תחזוקת המבנים ותקינותם. לא מדובר בהחזקת נכסים באופן פאסיבי, אלא מדובר בפעילות אקטיבית מצידו של המערער העולה כדי "יגיעה אישית" – המערער נדרש לפעול רבות בכדי שיוכל ליהנות מרווחים מרכושו, ויש בפעולות שעשה בקשר למבנים והשכרתם להעלות עד כדי ניהול עסק.
6. ההכנסה היא תוצר של מאמץ ועבודה קשה- פעילותו הנרחבת של המערער, במיוחד על רקע גילו ומחלתו הקשה אינה טפלה כלל ועיקר, מדובר בפעילות עסקית מסחרית שהובילה לצמיחת ההכנסה. שבלעדיה לא ניתן היה לבצע את ההשכרה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ולפיכך יש להכירה כהכנסה מעסק בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה. זאת ועוד, המדובר בהתעסקות יום יומית של המערער, למערער אין כל פעילות אחרת שמטרתה השגת הכנסה.

### טענות המשיב

7. המשיב טען שההכנסות מהשכרת שני נכסים לשני שוכרים כאמור לעיל הינן הכנסות מנכס בית לפי סעיף 2(6) לפקודה. המערער לא הוכיח כי ההשכרה עולה כדי עסק. המערער מתנהל כבעל נכס מושכר ולא כבעל עסק של השכרת נכסים המפעיל מנגנון קבוע ביחס למושכרים כגון שירותים לתחזוקה שוטפת ותדירה למושכרים. לפי הסכם השכירות כל פעולות התחזוקה השוטפת, התיקונים השוטפים והניקיון הינן באחריותו של השוכר ולא באחריות המערער. השוכר הוא הנושא בכל החובות של מים, חשמל, מיסים ואגרות לרשויות עד שיפנה את המושכר. לפיכך קבע המשיב כי למערער הכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודה ולא חל על הכנסה זו סעיף 2(1) הכנסה לפקודה.
8. עוד טען המשיב שהמערער עצמו ראה את הכנסותיו כהכנסות מהשכרה לפי סעיף 2(6) לפקודה עד לדוחות המקוריים לשנת 2005 ושינוי הסיווג של מקור הכנסה על ידיו אינו נובע משינוי בעובדות כלשהן לרבות עובדות ההשכרה ובמחויבויותיו של המערער כמשכיר המושכרים אלא משינוי בטענות ע"י הנישום באמצעות מייצג חדש.
9. המערער בשנות השישים לחיו מצבו הרפואי אינו שפיר, וביום 1.12.07 נקבעה לו דרגת אי כושר בשיעור 80% ונכות בשיעור 100%. עפ"י סעיף 9(5) לפקודה, כשמדובר בהכנסה מיגיעה אישית, זכאי המערער לפטור ממס עד לסך של למעלה מ-500,000 ₪ בכל שנת מס. לעומת זאת, כשאין עסקינן בהכנסה מיגיעה אישית אלא בהכנסה מדמי שכירות, ההכנסה פטורה עד לסך של כ-67,000 ₪ בלבד. לטעמו של המשיב זה היה הנימוק לשינוי בסיווג.

### דיון והכרעה בשאלת הסיווג

10. בהתאם להלכת ברשת לעניין הסיווג מקובל לערוך אבחנה בין הכנסה אקטיבית לבין הכנסה פסיבית.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

"ההכנסה האקטיבית – ההכנסה ה"עסקית" (סעיפים 2(1) ו-1(1) לפקודה) נובעת מפעילות ממשיה, נמשכת ושיטתית; מטרתה מוגדרת; ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו. הפסיקה נמנעה מלהגדיר באופן ממצה את המונח "עסק", אך קבעה מספר קריטריונים עיקריים באמצעותם תבחן השאלה האם מדובר בהכנסה עסקית, וביניהם: אופי הנכס; סיכון עסקי; אופי המימון; מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה בנכס; בקיאות מצד הנישום בתחום הכלכלי בו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות. לעומתה, ההכנסה הפאסיבית (סעיפים 2(4)-2(9) לפקודה) מהווה תשואה על הון מושקע ולא נדרשת כל יגיעה אישית להפקתה. מאפיין נוסף של ההכנסה הפאסיבית הוא בכך שלרוב אין הנישום מוציא בייצורה הוצאות המותרות בניכוי" (סעיף 9 לפסק הדין).

11. כדי להבחין בין הכנסה אקטיבית (הכנסה מעסק) לבין הכנסה פסיבית (תשואה על ההון) נקבעו בפסיקה מבחנים שונים. בע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט (5) 538, 560, חוזר בית המשפט על המבחנים להגדרת הכנסה מעסק:

ואלה הם המבחנים העיקריים: א. מבחן טיב הנכס: במסגרת מבחן זה ייבדק טיבו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך או כנכס למסחר שוטף; ב. מבחן התדירות: על פי מבחן זה, ככל שתדירות הפעילות רבה יותר, הדבר מצביע על אופייה הפירותי; ג. מבחן היקף העסקאות, לפיו, ככל שהיקף העסקאות רב יותר מלמד הדבר אף הוא על אופי פירותי של הפעילות; ד. מבחן המימון: מבחן זה קובע כי מימון הפעילות בהון עצמי מלמד על אופיה ההוני, ואילו מימונה בהון זר, מלמד על אופיה הפירותי; ה. מבחן ההשבחה, לפיו, פעולות השבחה בנכס לקראת מכירתו מלמדות על פעילות מסחרית; ו. מבחן הבקיאות: על פי מבחן זה ככל שהבקיאות בתחום העסקה רבה יותר, מצביע הדבר על אופי פירותי; הבקיאות הנדרשת איננה בקיאות עילאית והיא



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

לא חייבת להיות בקיאות המבצע עצמו, אלא ניתן להשתמש גם בבקיאות שילוחית או בבקיאות יועצים; ז. מבחן הנסיבות שהוא מבחן הגג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלבנטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה בין הון לפירות". ר' גם: ע"א 9187/06 מגיד נ' פ"ש פתח תקווה, פסקה 18, מסים און ליין; ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מע"מ, מסים און ליין; ע"מ 48311-03-11 רוני שובל ואח' נ' מנהל מע"מ פ"ת, מסים און ליין.

12. כלל הוא שהכנסה משכירות תסווג כהכנסה פסיבית, קרי שאינה מעסק. ר' פס"ד ברשף, פסקה 10: "במובנם ה"קלאסי" דמי השכירות הם תמורה המשתלמת עבור נכס באופן שהנכס ורק הנכס משמש להם כמקור, כך שהם דומים במהותם לריבית המשתלמת על קרן הלוואה. במובן זה, הכנסה משכירות היא הכנסה פאסיבית, קרי תשואה על הון מושקע שלא נדרשת כל יגיעה אישית מצד הנישום להפקתה...לאור האמור, נהוג לסווג את דמי השכירות כהכנסה מכוח סעיפים 2(6) 21(7)-ר' גם עמ"ה 34/95 אבי פרידמן ואח' נ' פקיד שומה נהריה, מיסים יב/3 (יוני 1988) ה-16, 157; עמ"ה 143/91 דן מרדכי נ' פ"ש חיפה, מיסים ט/3, ה-80.

13. יחד עם זאת אין להתעלם מדברי המערער שדמי השכירות עשויים להיחשב כהכנסה עסקית כאשר הנישום מפעיל עסק להשכרות, כאשר הנכסים המושכרים מהווים את המלאי העסקי ופעולות ההשכרה הן פעולות נמשכות ושיטתיות שמטרתן ברורה. הכנסה זו מלווה בפעילות הקשורה לעצם פעולת ההשכרה או לשירותים המסופקים לשוכר, המלמדים על אופייה העסקי של אותה השכרה, והיא כרוכה ביגיעה אישית מצידו של הנישום. בהתאם לכך, הכנסתו של נישום המשכיר נכסים ולשם כך מנהל מערך ארגוני ומנגנון של ניהול פעולות ההשכרה הכולל: גיוס אמצעי מימון, מערכי שיווק ופרסום, החזקת משרד, ניהול חשבונות, פעולות תכנון בניה ופיתוח, פעולות החזקה ועוד, תסווג בדרך כלל כהכנסה מעסק על פי אפשרות זו.

### מהכלל אל הפרט

14. במקרה דנן, על כתפי המערער רובץ הנטל לשכנע כי השומה הייתה מופרזת, כאשר אין חלה על המשיב החובה להצדיק את השומה היות ומדובר בשאלה לבר פנקסית. וכעת, נעבור מן הכלל אל הפרט:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

15. כפי שהובהר לעיל, המערער הוא בעל הזכויות במבנה תלת קומתי ברחוב העבודה 10 בעיר אריאל. השטח בקומה הראשונה מושכר למר בן ציון כהן שמנהל בו מוסך, בשם מוסך בר בע"מ, בשטח של כ- 280 מ"ר. השכירות היא מאמצע שנות ה-90 ועד היום. על פי סעיף 5.1.6 לחוזה השכירות עם מר כהן, מחודש אפריל 2007 (מוצג מש/29), האחריות לביצוע תיקונים במושכר מוטלת על השוכר ולא על המערער. עפ"י סעיף 6 לחוזה הנ"ל, השוכר אף חייב לבטח את הנכס. המדובר בביטוח על פי דין כלפי צד ג' לרבות המבקרים במושכר, נזקי גוף ורכוש הנובעים מהמושכר או משימוש השוכר במושכר ביטוח אחריות מעבידים.

16. החל משנת 2004 ועד היום, מושכרת הקומה השנייה והשלישית בנכס לעיריית אריאל. בקומה השנייה מושכר שטח של 300-350 מ"ר שמשמש את המחלקה לשיפור פני העיר ובקומה השלישית מתנהל מועדון נוער, שמופעל על ידי העירה בשטח של כ- 400 מ"ר. המדובר בהסכם אחד בגין שתי הקומות ששוכרת הרשות המקומית. מסעיף 7 להסכם עם העירייה (שצורף כנספח י' להודעות הערעור בתיק 10-07-25218), עולה שהעירייה אחראית לאחזקתו התקינה של המושכר ולתקן על חשבונה כל פגם ו/או ליקוי ו/או נזק שנגרם למושכר.

17. המדובר אפוא במבנה אחד שהיה מושכר מאמצע שנות ה-90 עד לשנת 2004 לשוכר אחד, ומאז 2004 מושכר לשני שוכרים בלבד. דהיינו, עסקינן במספר מצומצם של שוכרים. ר' לעניין זה ספרם של כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין ופרופ' אהרן נמדר, "מיסוי שכירות", חושן למשפט, תל אביב, בעמוד 110:

**"משנה חשיבות יש לשאלת היקף ומשך הפעילות האמורה בקשר  
לנכס המושכר, ובכלל זאת היקפם של הנכסים המושכרים, שהרי אין  
דינו של נישום המשכיר נכס אחד כדינו של נישום המשכיר נכסים  
רבים."**

במקרה הנוכחי, הנכס מושכר לאותם שני שוכרים במשך שנים, בשכירות לטווח ארוך. הקומה הראשונה מושכרת לאותו מוסך זה כמעט 20 שנה.

18. כך מתאר המערער את השכירות:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- ש. אנו מדברים על מוסך שאתה משכיר אותו מאמצע שנות ה-90 עד היום, כלומר, אנו מדברים על כמעט 20 שנה שאתה משכיר נכס לאותו שוכר?
- ת. כן.
- ש. ועוד קומה שאתה משכיר באותו נכס שאתה משכיר לעירייה גם מאיזה שנה לטענתך?
- ת. מ-2003 או 2004, משהו כזה. לא זוכר בדיוק. אבל בין 2003 ל-2004.
- ש. בהסכם השכירות שצירפת כתוב יוני 2004, יכול להיות?
- ת. הם קיבלו את זה לפני כן, כדי לסדר, לראות. נתתי להם 4 חודשים כדי לסדר להם דברי.
- ש. ועד היום אתה משכיר להם?
- ת. כן ועד מאי או יוני שנה הבאה ואז יחודש החוזה או שלא.
- ש. איך בשנת 2002 ו-2003 אתה טוען שהשכרה למוסך שאתה משכירו כמעט 20 שנה לאותו בן אדם נחשב השכרה מעסק?
- ת. עוד פעם, אסביר, אם אני צריך להחליף צנרת מים שהתפוצצה ואם אני צריך לסדר את כל המערכת של כיבוי אש מחדש, אם אני צריך להחליף דלתות וכל זה אני משלם מכספי.
- ש. זה שאתה מחליף דלת פעם בכמה שנים הופך את זה להכנסה מעסק?
- ת. אני יכול לעבוד היום בבניין?
- ש. אתה אמרת מקודם שבנית את הקומה השנייה מתי ב-2002? 2003?
- ת. לא בניתי את הקומה השנייה ב-2002, 2003. אמרתי שעשיתי שיפוץ, החלפתי את כל הדלתות, החלפתי את הצנרת, סידרתי מדרגות. בניתי את הקומה השנייה בשנת 87 או 88 כי זה היה שלד. (ר' עדות המערער בעמ' (41)

19. נקבע בפסק דין ברשת שתקופת ההשכרה יכולה להעיד על קיומו של קשר או על העדרו. ככל שתקופת ההשכרה ארוכה יותר כך ניטה לראות את המשכיר כמתנתק מהעסק שהיה בבעלותו, ובהתאם ניטה לראות בהכנסתו כהכנסה פאסיבית (ראו: ע"א 128/75 פקיד שומה פתח תקווה נ' האחים מרק בע"מ, פ"ד (1) 557 (1975) (להלן: "עניין האחים מרק").

20. בענייננו המדובר בתקופות השכרה ארוכות של לשני שוכרים בלבד האחד מאמצע שנות התשעים ומשנהו משנת 2004 ועד היום.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

21. אופן קביעת דמי השכירות עשוי לעיתים להצביע על זהותה של ההכנסה. אם השוכר מעביר את כל רווחיו מהעסק בניכוי שכרו למשכיר, ניטה לראות בכך הכנסה מעסק הוא הדין כאשר דמי השכירות משתנים בהתאם לרווחיות העסק, אף אם המשכיר-הנישום אינו משתתף בפועל בניהול העסק (ראו: ע"א 576/66 פקיד שומה פתח תקווה נ' למען מכבי אבשלום בע"מ, פ"ד כ(4) 809 (1966) (להלן: "עניין מכבי אבשלום" וההסתייגויות שם).

22. על פי האמור בחוזי השכירות, הן עם עיריית אריאל והן עם מר כהן, דמי השכירות הם קבועים והם אינם תלויים בהצלחת העסק של השוכר. היות דמי השכירות קבועים מאפיין גם הוא את חוסר סיכון ואת היות ההכנסה פסיבית. באשר לדמי השכירות העיד המערער:

ש. איך עיריית אריאל משלמת לך?

ת. בשיקים.

ש. נותנת לך את השיקים פעם בשנה?

ת. כן ולפעמים פעמיים.

ש. איך המוסך משלם לך?

ת. אותו דבר.

ש. גם בשיקים?

ת. כן (עי' 42-43 לפרוטוקול)

23. מקובלת עלי טענת המשיב לפיה למערער אין צורך בכל מנגנון לשם השכרת המבנה. המערער לא נדרש לכל מנגנון על מנת להמשיך ולהשכיר את הנכס ולקבל את דמי השכירות. דמי השכירות מועברים באמצעות שיקים, המועברים מראש פעם בשנה ולעיתים פעמיים בשנה. מה גם, שכאמור, המדובר באותם שני שוכרים היושבים בנכס מזה שנים. גם אם המערער לא יעשה דבר, דמי השכירות ימשיכו להתקבל מידי חודש בחודשו.

24. על פי הסכמי השכירות, המערער אינו מחויב לתת כל שירות לשוכרים. על פי סעיף 7 לחוזה עם עיריית אריאל, העירייה אחראית לאחזקת המושכר ולתיקונים. המערער אף לא הוכיח כי נתן שירות כלשהו לשוכרים.

25. המערער לא טען וממילא לא הוכיח שנעזר במימון כלשהו



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

26. לעניין זה ראיתי לאמץ את עמדת המשיב לפיה אין בפנינו "עסק" כמובנו על פי פקודת מס הכנסה. המערער אינו עוסק בהשכרת נכסים. כאמור, למערער אף אין מנגנון כלשהו. היקף הנכסים המושכרים אינו רב, ועומד על מבנה אחד אחד המושכר לאותם שני שוכרים במשך שנים ארוכות. אין שינויים בשכירות, אין מערכת ניהול חשבונות, ואף אין צורך בפרסום ובשיווק. המערער גם אינו נותן שירותים כלשהם לשוכרים. מכאן, שבפנינו הכנסה פסיבית שעניינה קבלת דמי שכירות ולא הכנסה מעסק.

27. המערער הצהיר, בדוחותיו לשנים 2002 – 2004, על ההכנסה מדמי שכירות כהכנסה מנכס בית על פי סעיף 2(6). גם קודם לכן דיווח המערער על ההכנסה כהכנסה על פי סעיף 2(6) (ר' הדו"ח לשנת 2001 – מ/ש 19). גם לאחר שהחליף מייצג, המשיך המערער לדווח בדוחותיו על הכנסת דמי השכירות כהכנסה מנכס בית על פי סעיף 2(6), כאשר בעקבות שינוי הייצוג הגיש המערער בקשה לתיקון דוחותיו, כאשר גם בדוחות המתוקנים המשיך לטעון כי מדובר בהכנסה על פי סעיף 2(6). רק לאחר מכן, בשלהי שנת 2006, משהחליף המערער את מייצגו בשנית, הגיש המערער בקשה לתיקון הדוחות, כאשר בדוחות המתוקנים בשנית טען לראשונה כי מדובר בהכנסה מעסק ולא מהכנסה מהשכרת נכס על פי סעיף 2(6). שם דבר בנסיבות לא השתנה למעט החלפת רואה החשבון.

28. בהתאם לסעיף 144(א) לפקודה, כל החותם על כל דו"ח רואים אותו כמי שיודע על כל עניין בהם. העובדה שהמערער דיווח תחילה על ההכנסה כהכנסה מהשכרת נכס ורק כעת טוען כי עסקינן בהכנסה מעסק מפחיתה ממשקל טענתו. ר' ע"מ 12-36620-09 כלל חברה לביטוח נ' פשמ"ג, מיסים כז/2 (אפריל 2013) ה- 28, עמ' 286:

**"במקרה בו הנישום מדווח תחילה למשיב על עסקה על פי הצורה המשפטית שלה דומה כי יהיה הוא מנוע מלהתכחש בהמשך לדיווחו הראשוני, ולטעון כי יש להתייחס דווקא למהות העסקה, בפרט אם עושה הוא זאת לאחר שכבר יצאה שומה. לא רק שאלת מניעות מצויה בכך אלא גם הפחתה ניכרת במשקלה של הטענה".**

29. בשנת 2007 הוכר המערער כבעל דרגת נכות של 100%, בעקבותיה הוא זכאי לפטור עד לסך של כחצי מיליון ₪ בכל שנת מס בגין הכנסה מיגיעה אישית, בהתאם לאמור בסעיף 9(5) לפקודה. מכאן, שלקביעה האם עסקינן בהכנסה מיגיעה אישית או



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בהכנסה מדמי שכירות יש השלכה עתידית. בהקשר זה, יצוין, כי תכלית הפטור, בראש ובראשונה, היא מדיניות חברתית המבקשת לתמוך בנישומים שאיבדו את כושר הכנסתם, ולסייע להם להמשיך בפעילות. הוראה זו באה להקל על הנכים את נטל המס, על מנת לאפשר להם להשתלב בשוק העבודה. ר' ד"ר אמנון רפאל, מס הכנסה, מהדורה רביעית, בעמ' 342.

30. במאמר מוסגר יאמר שיש לשים אל לב שהדו"ח המתקן הוגש בדצמבר 2006 והמערער הוכר כנכה 100% בשנת 2007 לכן יש לי ספק אם הנכות היא הסיבה לדו"ח המתקן ושינוי הסיווג שבא בעטיו.

31. אין השלכה למחלה שבה לקה המערער על דמי השכירות שהוא מקבל כתוצאה מהשכרת המבנה. דמי השכירות ימשיכו להיכנס ללא נקיפת אצבע של המערער. התוצאה היא שבנסיבות עניין זה אין המדובר אפוא בהכנסה מיגיעה אישית ולכן יש לסווג את דמי השכירות כהכנסה פסיבית.

**התוצאה היא שיש לראותו את המערער כמי שהכנסתו מהשכרת נכס היא הכנסה פסיבית על פי סעיף 2(6) לפקודה.**

### ה. שאלת ההכרה בהוצאות

1. בהתאם להלכה הפסוקה בערעור מס הכנסה, נטל ההוכחה מוטל על כתפי הנישום – וזאת, גם אם ניהל ספרים קבילים, כטענת המערער בעניין דנא, כאשר המדובר במחלוקת לבר-פנקסית (ראו גם ע"א 486/01 חטר-ישי נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נח(5) 326 (2004); ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נט(5) 313, 324-323 (2005). ודאי כך הדבר, כאשר מבקש הנישום להוכיח הוצאות שהוצאו בייצור הכנסתו שבעתיים הכלל התלמודי "המוציא מחברו עליו הראיה" ראו ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (פורסם בנבו 5.6.08 סעיף כד' פסק הדין)

2. סעיף 17 לפקודה, החולש על סוגית ניכוי ההוצאות, קובע, כי "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- ולשם כך בלבד". סעיפים 30-33 לפקודה (הסעיפים בסימן ד לפרק השני) מונים הוראות שונות, המסייגות ומגבילות ניכוי הוצאות. ביניהם נכללת, בסעיף 32, רשימה ארוכה של הוצאות שאין להתירן.
3. הסעיף מתיר לנכות הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסה, ולשם כך בלבד. דרישה זו משמעה כי כל ההוצאה ולא רק מקצתה, הוצאה ע"י הנישום תוך כדי ייצור הכנסתו, ולשם ייצורה. ר' ע"א 4243/08 פ"ש גוש דן נ' ורד פרי, (פורסם בנבו 30.4.2009): "...באותה מידה אין להתיר בניכוי הוצאות שניכויין יביא לכך שהכנסתו של הנישום לצרכי מס תהיה נמוכה מהכנסתו האמיתית; לדוגמא: הוצאות צריכה של הנישום (שעשויות לעיתים להיות בעלות קשר מסוים לייצור ההכנסה) וכן הוצאות בעלות קשר עקיף ומרוחק לייצור ההכנסה. מיסוי ההכנסה האמיתית – הוא התכלית והמבחן האינצדנטלי בא רק לשרת תכלית זו...כפי שמורה סעיף 17 לפקודה- יש לדרוש כי ההוצאה הוצאה לשם ייצור ההכנסה בלבד. הוצאה שהיא אדם מוציא גם אם לא היה מפיק הכנסה לא תותר, כך נראה, בניכוי..."
4. כדי שתותר הוצאה בניכוי, עליה לעמוד, אפוא, בתנאים הבאים: הוצאה שבפירות העומדת במבחן הקבוע בסעיף 17, שלא נאסרה בניכוי לפי סעיף 32 או התקנות שהותקנו מכוח סעיף 31 ולא עולה על הכמות והסכום שנקבעו לפי המבחן שנקבע בסעיף 30 לפקודה. ר' עמ"ה (מחוזי ת"א) 110/96 ראובן שליטנר נ' פ"ש ת"א 2, פורסם בנבו 7/6/99), ארבעה הם אפוא התנאים המצטברים, אשר רק עם בהתקיימם ניתן להתיר בניכוי הוצאה כאמור. אלה הם: (א) שתהא זו הוצאה שהוצאה בפועל על ידי הנישום. (ב) שיצאה כולה (ג) בייצור ההכנסה ולשם כך בלבד (ד) בשנת המס". סעיף 32 משלים אפוא את סעיף 17. (ר' ד"ר א' רפאל, מס הכנסה, מהד' שלישית, עמ' 458).
5. המשיב טוען שהמערער תבע כהוצאה הוצאות רבות שאין להן כל קשר להפקת ההכנסה מהשכרת הנכס. המערער לא עמד בנטל להראות כי עסקינן בהוצאות שהוצאו כולן בייצור ההכנסה, כדרישת סעיף 17 לפקודה. חלף זאת, בחר המערער ליתן בחקירתו תשובות לא ענייניות ותשובות המעידות כי עסקינן בהוצאות פרטיות. כשהמערער נשאל "מה זה ההוצאות השונות שדרשת"? ענה: "לא זוכר. אני צריך לזכור מה שהיה לפני 10 שנים? אני בקושי זוכר מה היה לפני שבוע" (עמ' 52 ש' 5); כשנשאל לשם מה הוצאו הוצאות הנסיעה ענה כי "נסעתי לבי"ח עם הרכב. נסעתי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

לכל מיני רופאים" (עמ' 47 ש' 15), ובהמשך: "לאשתי אני לא נותן דר"ח כזה אז את רוצה שאתן לך? אולי נסעתי לחברה שלי?" (עמ' 47 ש' 24). ברי, כי הוצאות נסיעה לבית החולים ו/או לחברה אינן הוצאות לצורך ייצור ההכנסה, וכי עסקינן בהוצאות פרטיות אשר אין כל מקום להיתרן בניכוי.

6. המערער טוען שבעניינינו-הוגשו חשבוניות במאות אלפי ₪ הן בגין השנים 02-05 והן בגין 06-09, והמשיב פסל אותן באופן גורף. בעוד חשבוניות שהוגשו לפני תיקון הדוחות הוכרו ע"י המשיב בגין אותו רכיב של הוצאה, הרי את החשבוניות שהוגשו לאחר תיקון הדוחות, המשיב פסל באופן גורף. ובאותה ההזדמנות פסל אף את החשבוניות שהוגשו לפני התיקון וזאת במטרה לקבל שומה מנופחת ומקסימלית.

7. גרסתה של המפקחת לפיה בשנים מסוימות, פקיד השומה הכיר בהוצאות של המערער כמו הוצאות אחזקה ותיקונים, הוצאות משרדיות, ייעוץ מקצועי, הוצאות תקשורת, וכן בסעיף של ריבית וביטוח אך בשל טעות סופר, לעומת זאת בשנים נשוא הערעור פקיד השומה סירב להכיר בהוצאות הללו בטענה כי לא צורפה חשבונית וכי האמור בצווים אינו רלבנטי, יש בו כדי להעיד על חוסר העקביות והשרירותיות בדרך הוצאת הצווים.

### מהכלל אל הפרט נדון בכל אחת מההוצאות

שנות המס 2006-2008:

#### הוצאת משכורת

8. בשנת 2008 תבע המערער בניכוי הוצאות משכורת של בתו בסך 20,113 ₪ ובצירוף ביטוח לאומי בסך של 773 ₪ סך של 20,886 ₪. כמו כן, נתבעו הוצאות משכורת במשך חודש אחד בשנת 2007 בסך של 2,097 ₪. (ר' דוחות לשנים 2007-2008 - מש/22, מש/23).

#### טענות המשיב

9. המערער לא הוכיח כי בתו אכן עבדה בפועל בעבודה כלשהי ובמה הסתכמה עבודתה. שנית, המערער לא הוכיח כיצד עבודתה שימשה לצורך ייצור הכנסת דמי השכירות, אשר התקבלו משוכרים אשר ישבו בנכס שנים קודם לכן ושנים אחר כך. המערער אף לא הוכיח מה קרה דווקא בסוף שנת 2007 ובשנת 2008, אז נוצר פתאום



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיז שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

הצורך להוציא הוצאת משכורת זו. המדובר באותם שוכרים במשך כל השנים, כאשר לא חל כל שינוי בנכס ועל כן המערער לא הראה כל סיבה להוצאות המשכורת. כשנשאל על כך מייצגו של המערער, ענה תשובה לא עניינית לפיה "תפקידי לא לחקור עד לרמה הכי קטנה מה כל אחד עושה בכל מפעל ומפעל" (עמ' 21, ש' 11-13). יתרה מכך, בתו של המערער לא הובאה על מנת שתעיד האם אכן עבדה אצל המערער, מה כללה עבודתה ובגין מה היה צריך להעסיקה. אי הבאתה לעדות מלמד כי לו הייתה מגיעה, היה מתגלה כי כלל לא עבדה ולא היה כל צורך בעבודתה. (ר' י' קדמי, על הראיות, חלק שלישי, תשס"ד – 2003 בעמוד 1649: "וזהו הכלל: אי הבאת של עד רלוונטי מעוררת, מדרך הטבע, את החשד שיש דברים בגו וכי בעל הדין שנמנע מהבאתו, חושש מעדותו ומחשיפתו לחקירה שכנגד"; ע"א 548/78 שרון ואח' נ' לוי, פ"ד לה (1) 736, 760).

### טענות המערער

10. לאור מצבו הבריאותי הקשה של המערער, לא יכול היה להמשיך בעצמו ולטפל בכל ענייני האחזקה השוטפת של הנכסים וביצוע הגבייה ולפיכך בשנים 07-08 העסיק את בתו נועה פלוס שתחליף אותו בשכר, והיא אשר הגיעה למבנים המושכרים כמעט מדי יום, ביצעה את התחזוקה השוטפת והגבייה ובשל כך ניתנה לה משכורת.
11. בשני הנכסים המושכרים, הן הנכס המושכר לעיריה והן הנכס שמושכר למוסך, ישנה פעילות אינטנסיבית וכניסה שוטפת של קהל, המערער שחושש מאוד לשימוש הקהל הרחב במושכרים ולנזק בגוף או רכוש לצד ג', מבצע הוא ו/או מי מטעמו, תחזוקה ומעקב שוטפים אינטנסיביים יום יומיים וביצוע ביקורת על השוכרים בכדי לוודא כי תנאי השכירות נשמרים, כי המושכר מוחזק באופן סביר, מבלי ליצור מפגעים, ונוהגים בו בצורה המאפשרת בטיחות ותקינות ברמה יום יומית. לאור האחריות המוגברת שמטילים בתי המשפט על בעלי נכסים בשל פגיעות נזיקיות בתחומי המבנים ולאור העובדה כי בעבר כבר הוגשה תביעה כנגד המערער ע"י בעל מלאכה שעבד במבנה, המערער אף הגביר את מינון נוכחותו במבנים. פעמים רבות מתעורר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

צורך בביצוע תיקונים/שיפוצים במושכרים ובסביבתם, המערער ו/או מי מטעמו נדרש פעמים רבות להסיע עובדים פלשתינאים אל המושכר לצורך ביצוע תיקונים ושיפוצים, ובניית מקלט.

### הכרעה לעניין הוצאות משכורת

12. נראה כי מדובר בהוצאה מאולצת. לא התברר בפני כלל ועיקר מה ביצעה אם בכלל בתו של המערער וזאת מאחר שלא הובאה להעיד בפני. מקובלת עלי טענת המשיב שבעניין זה חל הכלל שאי הבאת עד רלוונטי לעדות מקימה את החזקה שאילו היה מעיד, לא היה תומך בעמדת הצד שנמנע מהעדתו. כך גם החבות החוזית לתחזוקה הוטלה על השוכרים, לכן לא ברור מדוע יש לבדוק את המצב מדי יום ביומו. מהות השכירות כאשר מדובר בשוכרים שנמצאים בנכס שנים הרבה משלמים דמי שכירות בצורה מסודרת אין מקום לשלם משכורת בגין ניהול אין המדובר בנכסים שמתפנים חדשות לבקרים ויש לערוך חוזים חדשים או לפרסם כדי למצוא שוכרים חלופיים. לכן אין להתיר משכורת עבור ניהול כאשר אין מה לנהל. התוצאה היא שאני מאשר את החלטת פקיד השומה לעניין זה.

### הוצאות טלפונים ניידים

13. בשנים 2006-2007 תבע המערער בניכוי הוצאות שימוש בגין ארבעה טלפונים ניידים שלו, של בתו ושל אשתו. [ר' מוצגים מש' 12, מש' 22, מש' 22 (דוחות לשנים 2006-2007)]; עדות נציג המשיב בעמ' 86 ש' 19-20. כך, בשנת 2007 תבע המערער הוצאות בסך של 9,024 ₪.

### המשיב טוען

14. כי המדובר בהוצאה פרטית, שאין להתירה. יתרה מכך, המערער אף לא הוכיח כיצד ההוצאות בגין השימוש בטלפונים הניידים על ידו, על ידי אשתו ובתו, שימשו לצורך ייצור ההכנסה מהשכרת הנכס. כשנשאל על כך בחקירתו ענה תשובה לא עניינית לפיה "קודם כל עד 2007 אני לא אמור להיחקר. ב-2007 הייתה חולה בסרטן ואני מפנה לחוק". (עמ' 45 ש' 6). בהמשך ענה כי "הייתי מתקשר הרבה לרופא הזה ולב"ח ולכל מיני מקומות וגם לעבודה" (עמ' 45 ש' 15). ור' גם עמ' 46 ש' 12-13. הנה כי כן, הוכח כי המדובר בהוצאה פרטית של המערער, אשר אינה קשורה לייצור ההכנסה. יודגש, כי בשנת 2008 ישבו בנכס אותם שני שוכרים, כאשר על פי חוזי השכירות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

שהוצגו, המערער לא נדרש לדאוג לאחזקת הנכס, אלא השוכרים. מה גם, משעסקינן באותם שוכרים, הרי שלא היה כל צורך להוציא הוצאות טלפוניות כלל. קל וחומר שלא היה מקום להוצאות טלפוניות של אשתו ובתו. עוד יצוין, כי בשנת 2008 המערער לא דרש בניכוי הוצאות בגין שימוש בטלפונים ניידים (ר' מש/23), ועל אף זאת לא חלה אצל המערער כל ירידה בהכנסה מדמי השכירות. המערער לא הבהיר בגין מה נובע ההבדל בין השנים 2006-2007, בהן תבע המערער הוצאות שימוש בארבעה טלפונים ניידים לבין שנת 2008, אשר במסגרתה לא נתבעו הוצאות שימוש בגין טלפונים הניידים. כשנשאל על כך המערער על ידי בית המשפט ענה כי אין לו תשובה. ר' עדות המערער בעמ' 46 ש' 17-18 : "ש. מה ההבדל בין 2007 ל-2008? הרי הנכס אותו נכס והשוכרים אותם שוכרים? ת. אין לי תשובה".

15. זה, כי "כלל גדול נקוט בידי בית-המשפט, לפיו, אם אין בעל הדין מעלה בסיכומי טענותיו טענה מסוימת, משמעות הדבר הוא שאף אם הועלתה על-ידי קודם לכן, הרי בכך שלא העלה אותה בשלב סיכומי הטענות, הוא נחשב כמי שזנחה" (ע"א 401/66 מרום נ' מרום, פ"ד כא(1) 673, 677-678 (1967)).

16. ובאופן דומה קבע כב' הנשיא שמגר במקרה אחר, כי:

"דין טענה שנטענה בכתב הטענות אך לא הועלתה בסיכומים - אם בשל שגגה או במכוון - כדין טענה שנזנחה, ובית המשפט לא ישעה לה" (ע"א 447/92 רוט נ' אינטרקונטיננטל קרדיט קורפריישן, פ"ד מט(2) 102, פסקה 4 (1995); כן ראו והשוו ע"א 3250/02 וינצלברג נ'ש.א. דיזל פרטס בע"מ (פורסם במאגרים, [פורסם בנבו], 7/7/2005); ע"א 8168/03 יאיר ארנון נ' חשמל זועבי בע"מ, (פורסם במאגרים, [פורסם בנבו], 08/11/2009)).

התוצאה היא שלעניין הוצאות טלפונים ניידים מתקבלת עמדתו של המשיב.

### הוצאות מטווח וכדורים

17. המערער ניכה כהוצאה חשבונית בגין הוצאות מטווח וכדורים. המשיב טוען שהמערער לא הוכיח כי הוצאה זו הוצאה בקשר עם ייצור ההכנסה מהשכרת הנכס.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

18. המערער טוען שפעמים רבות מתעורר צורך בביצוע תיקונים/שיפוצים במושכרים ובסביבתם, המערער ו/או מי מטעמו נדרש פעמים רבות להסיע עובדים פלשתינאים אל המושכר לצורך ביצוע תיקונים ושיפוצים, ובניית מקלט.
19. בהתאם להוראות המנהל האזרחי, לאור מיקומו של המושכר באריאל- בתחומי יו"ש, כל כניסה של עובדים פלשתינאים מצריכה שומר חמוש צמוד בכל מהלך השהייה ביישוב, ומכאן הוצאות המטווח, אשר נדרש כתנאי לקבלת רישיון להחזקת נשקו האישי של המערער.

### הכרעה לעניין הוצאות מטווח וכדורים

20. בהתאם לחוזים בין המערער לשוכריו אחזקת המבנה היא באחריות השוכרים לכן לא ברור מדוע היה צריך המערער לבצע תיקונים/שיפוצים במושכר ובסביבתם. נראה שמדובר בהסבר מאולץ שלא באה עליו כל אסמכתא כגון אישור להעסקת עובדי שטחים או אישור על תשלום לעובדים באמצעות הרשויות כפי שהדבר צריך להיעשות. אשר על כן לא ראיתי לאשר הוצאה זו והדין הוא עם המשיב שלא התיר אותה.

### הוצאות פרסום

21. המערער דרש בדוחותיו הוצאות פרסום. המשיב טוען שהמערער לא הביא כל ראיה לכך שנשא בכלל בהוצאה זו, וממילא לא הוכיח את נחיצות ההוצאה, כאשר עסקינן באותם שוכרים היושבים בנכס במשך שנים ולא היה כל צורך לפרסם את הנכס. ר' עדות המערער בעמ' 49 ש' 23-25. לא זו אף זו, בעל המוסך, השוכר את הנכס החל משנות ה-90 ועד היום, הינו שכן של המערער, כך שלא היה צורך בכל פעולה לשם הגדלת כוח המשיכה של המושכר. ר' עדות המערער בעמ' 48 ש' 20. יתרה מכך, התברר כי המערער דרש כהוצאת פרסום תרומה לבית הכנסת, כאשר אותו נתרם לא עמד בתנאי סעיף 46 לפקודה. ר' עדות נציג המשיב בעמ' 87 ש' 4-8.
22. המערער טוען שהוא נדרש לבצע פעולות פרסום ושיווק, פעולות להגדלת כוח המשיכה של המושכר ופעולות גבייה, כל אלו גורמים להוצאות שונות לצורך ייצור הכנסתו לרבות הוצאות דלק, חניה, הוצאות משכורת, הוצאות מטווח והכל כפי שפורט בדוחות השנתיים נשוא ערעור זה. לאחרונה שלושת המחלקות של העירייה אשר שכרו ממנו את הנכס, הודיעו למערער שבכוונתן לסיים את השכירות עימו במהלך שנת 2014, ברור אפוא כי המערער יצטרך לשאת בהוצאות שיווק, פרסום ותיווך בכדי למצוא שוכרים חדשים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

### הכרעה לעניין הוצאות פרסום

23. הדין הוא עם המשיב, כאשר עסקינן באותם שוכרים היושבים בנכס במשך שנים ולא היה כל צורך לפרסם את הנכס. המערער טוען שיש להכיר לו בהוצאות פרסום אותם דרש בדוחות לשנים 2006-2008 כי לאחרונה ב 2014 הודיעה העירה שבכוונתה לסיים את השכירות והוא יצטרך בשנת 2014 או 2015 להוציא כספים לפרסום. לעיתים נדמה שהנייר סובל הכל. הטענה כל כך מגוחכת, עד כי טוב לה שלא נטענה על ידי המערער משנטענה. אין מקום להתיר למערער הוצאות פרסום.

### הוצאות אחזקת רכב

24. בדו"חות לשנים 2006-2008 תבע המערער בניכוי הוצאות אחזקת רכב בסך של למעלה מעשרת אלפים ₪ (אף לאחר תיאום). ר' מש/21- מש/23.

25. המשיב טוען שהמערער לא הוכיח כי הוצאה זו שימשה לייצור ההכנסה מהשכרת הנכס. כאמור, כשנשאל המערער לשם מה ביצע את הנסיעות ענה כי "נסעתי לבי"ח עם הרכב. נסעתי לכל מיני רופאים" (עמ' 47 ש' 15); ובהמשך: "נסעתי לבי"ח ונסעתי לכל מיני רופאים אז היה לי יותר הוצאות" (עמ' 48 ש' 3). נמצא, כי המערער לא הוכיח כי לשם ייצור הכנסתו הוציא הוצאות רכב. המשיב טען שעסקינן בהוצאות פרטיות, אשר אינן מהוות הוצאות לשם ייצור ההכנסה ועל כן אין מקום להתירן. יתרה מכך, בעדותו אמר המערער כי "ב-2007 השתמשתי הכל בטלפונים ולא נסעתי הרבה עם הרכב" (עמ' 46 ש' 14). דברי המערער סותרים את האמור בדוחותיו, ונמצא כי המערער לא הוכיח שנשא בכלל בהוצאה, וממילא לא הוכיח כי ההוצאה הינה בייצור ההכנסה. וראו גם עדות המערער בעמ' 47 ש' 23-24: "למה היית צריך את הנסיעות האלה? ת. לאשתי אני לא נותן דוח כזה אז את רוצה שאתן לך? אולי נסעתי לחברה שלי?" (עמ' 47 ש' 24). המערער אף תבע בניכוי הוצאות חניה אשר לא הוכח כל קשר בינן לבין ההכנסה מהשכרת הנכס. ר' עדות נציג המשיב בעמ' 86 ש' 11-13. נמצא, כי המערער לא הוכיח שהוצאות אלו הן הוצאות בייצור הכנסתו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

26. המערער טוען שמדובר בהוצאות דלק שרובן נעשו עם רכבו של המערער, ויתכן שישנן הוצאות רכב חלקיות בגין נסיעות ברכב של העובד שהעסיק ובגין נסיעות עסקיות שעשה המערער ברכב של אשתו. במהלך הדיון ובהסכמת המשיב, הוגשו חשבוניות מטעם המערער ובכל זאת המשיב סירב להכיר בהן כהוצאות המותרות בניכוי לשם ייצור הכנסה. חרף העובדה כי טענתו של המפקח סירס לפיה קיים סיוור במבנה אותו משכיר המערער לעירייה (כשש שנים לאחר שנת המס בה נתבקש להכיר בהוצאות), הופרכה במהלך חקירתו, שעה שהוכח שכלל לא טרח לוודא כי הנציג/ה ששהו במקום אכן עבד בעירייה בשנת המס הרלבנטית ויכול להעיד שהמערער לא הגיע למקום בתדירות הנטענת על ידו.

### הכרעה לעניין הוצאות הרכב

27. לטענת המערער, הוא שהה במושכר מידי יום ביומו במשך שעות ארוכות על מנת לוודא כי המושכר מוחזק כראוי. טענה זו לא הוכחה ולא נתמכה בכל ראיה מלבד עדותו של המערער, שהינה עדות בעל דין. יתרה מכך, בעל המוסך, השוכר את הנכס החל מאמצע שנות ה-90 ועד היום, הינו שכן של המערער ושמו בן ציון כהן ( ר' עדות המערער בעמ' 48 ש' 19-27). על אף זאת, המערער לא זימן אותו לעדות, על מנת שיעיד על נוכחותו בנכס מידי יום ביומו, כטענת המערער, ומכאן שלו היה מגיע לעדות- היה מעיד כי אין ממש בטענה זו. כך או אחרת, המערער לא הוכיח כי היה צורך בנוכחות זו על מנת להמשיך ולקבל את דמי השכירות מהנכס, אשר היה מושכר ועדיין מושכר לאותם שני שוכרים במשך שנים ארוכות. מקובלת עלי טענת המשיב שבהתאם לחוזי השכירות, לא חלה על המערער כל חובה לדאוג לתחזוקת הנכס. טענת המערער, לפיה הוא נאלץ לבקר בנכס, כי הוא פחד מתביעות עתידיות נסתרה גם היא מניה וביה, שעה שהוכח כי על פי חוזי השכירות, האחזקה של הנכס מוטלת על השוכרים ולא על המערער. מה גם, שהוכח כי המערער ערך ביטוח לנכס, שכן הוא דרש כהוצאה את הוצאות הביטוח במסגרת דוחותיו (ר' עדות מייצג המערער בעמ' 28 ש' 18).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

28. המערער טוען שהמפקח סיירס שביקר בנכס ושאל האם המערער מבקר בו לא טרח לשאול ולוודא כי הנציג/ה ששהו במקום אכן עבד בעירייה בשנת המס הרלבנטית ויכול להעיד שהמערער לא הגיע למקום בתדירות הנטענת על ידו. כפי שהוסבר לעיל הנטל להוכיח שהוצאה מסוימת נעשתה לייצור הכנסה, מוטל על המערער לכן הוא אינו יכול להיבנות מהעובדה שהמפקח שהיה במקום לא ווידא שמי שנתן לו את התשובות בדבר נוכחותו של המערער במושכר עבד בשנים הרלוונטיות.

התוצאה היא שגם בעניין זה ראיתי לאמץ את עמדת המשיב שלא הכיר בהוצאות הרכב כהוצאה לייצור הכנסה.

### הוצאות משרד

29. המערער דרש להכיר לו בהוצאות משרד. המשיב טוען שהמערער לא הוכיח כיצד הוצאות אלו שימושו לצורך ייצור ההכנסה. כך, המערער לא הוכיח מדוע הוצאות המשרד הוצאו לצורך קבלת דמי השכירות. המשיב מדגיש, כי דמי השכירות התקבלו באופן אוטומטי מאותם שני גורמים קבועים במשך שנים (ור' עדות המערער בעמ' 43 ש' 6-1). המערער לא הוכיח כלל כי הוא השתמש במשרד כלשהו וכי היה צורך בקיומו של משרד על מנת לקבל את דמי שכירות משני השוכרים.

30. לא מצאתי בסיכומי המערער התייחסות לעניין הוצאות המשרד. תחת הכותרת הוצאות אש"ל המערער טוען שהמשיב מנסה להיבנות מחשבונית בודדת בדבר רכישה בחנות דגים וזאת כדי לבטל סעיף הוצאות שלם, חרף העובדה כי רוה"ח של המערער הסביר במהלך הדיון השומתי עם המפקח דוד סיירס מיום 6.9.12 כי דובר בארוחת צהרים לקבלן ולעובדיו אשר עסקו בביצוע תיקונים במושכר והוכח כי מדובר בהוצאה שהוצאה לצורך ייצור הכנסה.

לא ברור אם המערער מתייחס להוצאות משרד ומכנה אותן הוצאות אש"ל. מכל מקום לא מצאתי התייחסות להוצאות אש"ל אצל המשיב מצד אחד ולא מצאתי התייחסות ספציפית להוצאות משרד אצל המערער.

**לאור העובדה שאין כל התייחסות של המערער להוצאות משרד נראה שהטענה נזנחה על ידי המערער לכן לעניין הוצאות משרד מתקבלת עמדת המשיב.**

**נוכח העובדה שלא מצאתי התייחסות של המשיב להוצאות האש"ל שהוציא המערער ראיתי להכיר בהוצאות האש"ל שנדרשו לשנים 2006-2008.**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

### הוצאות מימון

31. המשיב טוען שהמערער לא הוכח כי הוציא הוצאות מימון בכלל, וממילא לא הוכיח כי הוצאות אלו הוצאו לצורך ייצור ההכנסה. המערער לא הוכיח כי נטל הלוואות לשם ייצור הכנסתו ולשם מה. כמו כן, לא הוכיח שעמד בשל הלוואות אלו בהוצאות מימון בשנים 2006 – 2007, בהן נשא בהוצאות מימון. (ר' מש/21, מש/22). לאור האמור, אין מדובר בהוצאות שהוצאו בייצור הכנסתו של המערער ואין להתירן בניכוי. המערער לא התייחס בסיכומיו לנקודה זו. ולכן יש לקבל את עמדת המשיב.

### הוצאות אחזקה

32. במסגרת הוצאות אחזקה תבע המערער בניכוי הוצאות אופטיקה, הוצאות רכישה של מכשיר חשמלי וקבלה לחודש 5/08 עבור מזכירות היישוב ברקן. ר' יומן קליטה – מש/10. כפי שעולה ממש/10,

33. המשיב טוען שהמערער דרש הוצאות פרטיות, אשר לא ניתן לדרשן כהוצאה. כך, למשל, תבע המערער הוצאות טיטולים; הוצאות בגין רופא שיניים- אף מייצגו של המערער טען כי המדובר בהוצאה ש"היא לא צריכה להידרש" עמ' 19 ש' 5; הוצאות בחנות אלקטרוניקה בגין רכישת מכשיר חשמלי – יצוין, כי טענת המייצג לפיה "אולי זה תיקון מדפסת ודיו?" (עמ' 19 ש' 15) לא הוכחה, מה עוד, שממילא גם אם היה מדובר בתיקון מדפסת אין מדובר בהוצאה לצורך ייצור הכנסה, שעה שעסקינן בהכנסה מדמי שכירות באמצעות שני חוזי שכירות בלבד שהיו תקפים לשנים. מכאן, שאין עסקינן בהוצאות לצורך ייצור ההכנסה ועל כן אין מדובר בהוצאות הניתנות לניכוי עפ"י סעיף 17.

המערער כלל לא התייחס בסיכומיו לעניין זה ולכן יש לראותו כמי שזנח את הטענה. לפיכך מתקבלת עמדתו של המשיב.

### הוצאות שנדרשו לשנות המס 2002-2005

34. המערער לא ראה להתייחס בנפרד לשנות המס 2006-8 ולשנות המס 2002-5.

המערער הגיש סיכומיו לראשונה והייתה לו זכות להגיב לסיכומי המשיב. בית המשפט המתין לסיכומי תגובה מטעם המערער וכשאלה בוששו להגיע, פנה בית המשפט לב"כ המערער כדי שיוודיע לו אם בכוונתו להגיש סיכומי תגובה אם לאו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ב"כ המערער הודיע לבית המשפט כי אין בדעתו להגיש סיכומי תגובה. היה מקום בסיכומי התגובה לתת תשובות לטענות שהועלו על ידי המשיב בסיכומיו, ומשהדבר לא נעשה אין לבית המשפט אלא להסיק שלא הייתה למערער תשובה לטענות שהעלה המשיב בסיכומיו, והכוונה היא לאותן טענות שלא הייתה להן התייחסות בסיכומי המערער.

### הוצאות אחזקה ומשרדיות

35. בשנת 2004 דרש המערער במסגרת הדוח המקורי הוצאות משרדיות בסך של 1,310 ₪. במסגרת הדוח המתוקן דרש המערער הוצאות אחזקה ומשרדיות, תקשורת וריבית בסך של 24,870 ₪.

המשיב טוען שהמערער לא הוכיח כי עסקינן בהוצאות שהוצאו כולן בייצור ההכנסה. המערער לא נתן כל הסבר מדוע נזקק להוצאות אחזקה ומשרדיות בסך של למעלה מ-20,000 ₪ לצורך המשך קבלת דמי השכירות מהנכס. המערער אף לא נתן כל הסבר איזה אירוע ארע שבעקבותיו נוצר הצורך לתקן את הדוחות.

36. במהלך שנת 2003 המערער דרש כהוצאה הוצאות טלפונית על שם גב' לי כהן, שהינה כלתו. ר' עדות המערער בעמ' 58, ש' 15. כאשר נשאל על כך המערער ענה המערער כי "זה בטעות". משמע, המערער עצמו הסכים כי אין מדובר בהוצאה שהוצאה לייצור ההכנסה. בנוסף, דרש המערער בניכוי הוצאות טלפוניות של בתו (בהיותה בת 21 שנים) לגבי חודש מאי 2003, כאשר למערער לא היה כל הסבר לדרישה זו. ר' עדות המערער בעמ' 59 ש' 1-3.

37. המערער כלל לא התייחס בסיכומיו לעניין זה ולכן יש לראותו כמי שזנח את הטענה. לפיכך מתקבלת עמדתו של המשיב.

### הוצאות רכב

38. המערער ביקש לנכות הוצאות רכב בסכומים של עשרות אלפי שקלים, ללא שהראה כלל כיצד הוצאה זו נדרשת לצורך הפקת ההכנסה מהשכרת הנכס. ההכרעה לעניין הוצאות רכב לשנים 2006-8 טובה גם לשנים 2002-5. לכן מתקבלת עמדת המשיב כשם שהתקבלה לעניין זה לעיל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

### הוצאות הוניות

39. המערער תבע כהוצאה במסגרת הדוחות לשנים 2002-2004 הוצאות הוניות, אשר אין להתירן כהוצאה.

40. המשיב טוען שסעיף 32(4) לפקודה קובע כי לא יותר ניכויים בגין עלות ההשבחה. סעיף 17(3) לפקודה קובע כי "יותרו סכומים שהוצאו לתיקונים..." המבחן הקובע בסעיף 17(3) מגלם את הרעיון כי הוצאה פירותית אינה כוללת יצירת נכס קיים או שיפור נכס בצורה משמעותית. ר' עמ"ה 16/92 ארטן ואח' נ' פ"ש חיפה, מיסים 1/ז (פברואר 1993) ה-23, עמ' 172.

41. המשיב טוען שרוב רובן של ההוצאות אשר המערער ניכה בדוחות בשנים 2003-2004 הינן הוצאות הוניות, אשר אין להכירן על פי הפקודה. ר' למשל, מוצגים מ/ש 14, מ/ש 31, מ/ש 32 – עניינם חשבוניות בגין "התקנת מערכת ספרינקלים". כבר מהחשבוניות עולה, אפוא, כי מדובר בהוצאות הוניות שאין להתירן. כך, גם לגבי מ/ש 15, שעניינה ביצוע עבודות שלד ויציקת קורות; מ/ש 16 – גמר חשבון עבודות שלד-ברי, כי אין מדובר בהוצאה שוטפת. כשנשאל על כך מייצגו של המערער ענה כי הוא "לא זוכר". עמ' 24 ש' 15. ור' עדות המייצג בעמ' 8 ש' 19-25, אשר דיבר על עבודות טיח, החלפת דלתות, עבודות אינסטלציה גדולות, החלפת מערכת כיבוי אש. ור' גם מוצג מ/ש 33 – חשבונית עבור אספקת והתקנת מערכת גילוי עשן; מ/ש 34 – חשבונית עבור עבודות שלד, יציקת קורות ויציקת תקרה; מ/ש 35 – גמר חשבון עבודות שלד; מ/ש 36 – לחשבונית עבור תכנון הספרינקלים; מ/ש 37 – חשבונית עבור מערכת ספרינקלים בסך של 63,000 ש"ח. (ור' עדות המערער בעמ' 55 ש' 1-29, עמ' 56 ש' 1-5); מ/ש 38 – התקנת 2 עמדות כיבוי אש.

42. על אף שנטען ע"י המערער שהמבנה נבנה לפני 20 שנה, הוכח שהקומה השניה, שהושכרה לעירייה, נבנתה בשנים 2002-2003, וכשנסתיימה בנייתה ב-2004 הושכרה לעיריית אריאל. ר' הודעת המערער מיום 12.9.06 – מוצג מ/ש 18, דף 2 ש' 2-19.

43. עוד טוען המשיב שכפי שהודיעה נציגת המשיב בעת דיון ההוכחות, היו מספר חשבוניות בסך כולל של 3,760 ₪, אשר ניתן ללמוד מהן כי המדובר בהוצאות שוטפות, ולפיכך כשיינתן פסק דין בערעור, יפחית המשיב סכום זה מהשומה. ר' עדות נציגת המשיב בעמ' 67 ש' 9-13.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

44. לא מצאתי בפרק הדין בהוצאות שבסיכומי המערער כל התייחסות לעניין זה ולכן יש ל קבל את עמדת המשיב ולראות את המערער כמי שזנח טיעונו לעניין זה

### הוצאות מע"מ

45. המערער תבע בדוחותיו הוצאות מע"מ בסך של 73,056 ₪. ואולם, בשנת 2009 נחתם הסדר פשרה בינו לבין מנהל מע"מ, כך שהמערער נשא בהוצאות מע"מ בסך של 37,919 ₪ בלבד. (מש/5; עדות נציגת המשיב בעמ' 66 ש' 19-30). המערער לא תיקן את הדוחות בהתאם לאמור בהסדר הפשרה. יתרה מכך, על אף שמייצגו של המערער היה מודע לקיומה של השגה על השומה (שכן, הוא עצמו הגיש את ההשגה מטעם המערער), הרי שבשנת 2011 - בעת שישב עם נציגת המשיב לא יידע אותה על כך. ר' עמ' 13 ש' 19; עמ' 22 ש' 20-22. כשנשאל מייצג המערער מדוע לא יידע את המשיב על הסכם הפשרה טען שלא ידע כי הוגשה השגה (עמ' 14 ש' 2-3), וכי המערער "מידר" אותו (עמ' 15 ש' 11-13), ואולם בדיעבד התברר כי הוא עצמו חתום על ההשגה (מש/13).

46. המשיב טוען שאין להתיר כהוצאה את תשלום המע"מ, ראשית- מאחר שמדובר בתשלום מע"מ בגין חשבוניות פיקטיביות. ר' עדות נציגת המשיב בעמ' 68 ש' 16-23, מש/43.

47. גם נוכח העיקרון "לא יצא חוטא נשכר" אין להתיר בניכוי הוצאה בגין תשלום חשבוניות פיקטיביות (ור' למשל ר"ע 7060-11-11 גיא אניש ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, מיסים כח/3 (יוני 2014) ה-39, עמ' 284). בנוסף, גם חשבוניות אלו הינן חשבוניות בגין הוצאות הוניות. ר' מש/43 ועדות נציגת המשיב בעמ' 68 ש' 13-28. יודגש, כי בכל מקרה, אין להכיר בתשלום המע"מ כהוצאה, הואיל והיא אינה הוצאה בייצור הכנסה, וכן כי המערער הצהיר על הכנסותיו שאינן כוללות את המע"מ.

48. בסיכומי המערער אין התייחסות ישירה לעניין הוצאות המע"מ אך יש התייחסות בסעיפים 33-34 לסיכומים לעובדה שנוכח העובדה שהדוח המתקן הוגש ב 2006 וההסכם עם מע"מ היה בשנת 2009, אין תימה שהדבר לא אוזכר בדוח המתקן. וכך נכתב בסעיפים 33-34 לסיכומי המערער





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

"זאת ועוד, תחילה במסגרת חקירתה הראשית טענה המפקחת כי מייצגו של המערער דרש הוצאות מע"מ שכבר ידע שהמערער לא ישא בהם. וכך בלשונה:

ש. המשיב לא הכיר בהוצאות מע"מ. המערער דרש בשנים 2002- עד 2005 הוצאות מע"מ.. הסבירי למה המשיב לא הכיר בהם?

ת. ...בדיעבד לאחר שירדתי למע"מ והתברר לי בשנת 2009 נחתם הסכם פשרה עם מנהל מע"מ .. על אף שכבר נחתם הסכם פשרה בשנת 2009 עדיין המציא לי הרוח של המערער את השומה המקורית ודרש הוצאות כשהוא יודע וידע שהמערער לא נשא בהן. (ראה פרוטוקול הדיון מיום 19.2.14 עמוד 66 שורות 17-25)

לעומת זאת במהלך חקירתה הנגדית, משנשאלה המפקחת הבכירה אודות ההסכם אליו הגיע המערער עם מע"מ, אישרה מפורשות כי במועד הגשת הדוחות לא המערער ולא מייצגו ידעו כי ישנה בעיה מול מע"מ וכי יגיעו להסדר עם מע"מ ובכך יש כדי להפריך את טענתה כפי שנטענה בחקירה הראשית.

ש. הדוחות המתקנים הוגשו כמו שנאמר בדצמבר 2006 שזה שלוש שנים לפני ההסכם עם מע"מ, כך שאת מסכימה איתי שבמועד שבו הוגשו הדוחות המתקנים לא הנישום ולא המייצג שלו ידע גם שלא תהיה בעיה עם מע"מ וגם לא שיגיעו להסכם עם מע"מ, נכון?

ת. נכון (ראה פרוטוקול הדיון מיום 19.2.14 עמוד 74 שורות 16-19).

49. פשיטא, נוכח העובדה שההסדר עם מע"מ היה ב 2009 לא יכול היה לבוא לידי ביטוי בדו"ח המתקן שהוגש בדצמבר 2006. יחד עם זאת נוכח התמשכות דיוני השומה לא ראיתי הודעה של המערער משנת 2009 למשיב שנוכח העובדה שהגיע להסדר עם מע"מ הוא מקטין את דרישתו לסך של 37,919 ₪ במקום הסך של 73,056 ₪ שנתבע בדו"ח. יחד עם זה לא ראיתי כל התייחסות של המערער לטענה שאין להכיר בהוצאות המע"מ משתי סיבות האחת שמדובר בחשבונות פיקטיביות והשנייה שמדובר בהוצאה הונית. באין התייחסות יש לקבל את עמדת המשיב לעניין זה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-06-53416 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

50. כך גם לא ראיתי התייחסות לדברי ב"כ המשיב בסעיף 46 לסיכומיה בדבר הטענה שהמערער סרב להציג מסמכים או חשבונות שיוכיחו כי ההוצאות שנוכו בכלל הוצאו וכי המדובר בהוצאות לצורך ייצור ההכנסה לגבי שנת 2002.

51. כך גם לא הייתה כל התייחסות לטענה שהחשבונות שהגיש בינואר 2014 אינן רלוונטיות להוצאות של שנת 2002, ושמדובר בחשבונות שקשורות לעסק של המערער ממזנון ושאינן נשוא המשפט. כך גם היה מקום להתמודד עם טענות המשיב באשר להתנהגות מייצג המערער. המערער יכול היה להתמודד עם הטענות במסגרת סכומי התגובה אותם כאמור בחר שלא להגיש.

52. שוכנעתי שכל ההוצאות אשר המערער תבע בניכוי בדוחות ואשר המשיב לא הכיר בהן הינן אכן הוצאות שהמערער לא הוכיח כי הן הוצאו לשם ייצור ההכנסה מהשכרת הנכס. כך גם שוכנעתי שאין ממש בטענת המערער שמדובר בפסילה גורפת של כל ההוצאות כולן, אלא המשיב בחן כל הוצאה והוצאה בפני עצמה. משכשל המערער להוכיח המערער כי הוצאות אלו שימשו לצורך ייצור ההכנסה מהשכרת הנכס, בדין נהג המשיב שלא הכיר בהוצאות.

### 1. התוצאה היא שהערעורים נדחים אך יש לבצע תיקונים בשומה כדלקמן:

1. כפי שהודיעה נציגת המשיב בעת דיון ההוכחות, יש להפחית מהשומה סך של 3,760 ₪ (ר' עדות נציגת המשיב בעמ' 67).

2. כך גם יש להכיר בהוצאות האש"ל שנדרשו לשנים 2006-2008.

3. יש לבצע את ההתאמות בהתאם להודעת המשיב שהוגשה לתיק ביום 4.12.12. דהיינו, הכרה בהוצאות משפטיות בסך של 60,061 ₪ בשנת המס 2002 וכן ביטול תוספת ההכנסה בסך של 74,428 ₪ בשנת 2004.

4. בהתאם לאמור בסעיף 49 לסיכומי המשיב לעניין הוצאות הפחת והוצאות ניכוי בשל פחת ובהתאם להצהרת המשיב כי הוא מכיר בהוצאה זו. (ר' הצהרת המשיב בעמ' 76 ש' 27-28; עמ' 87 ש' 14-16). המשיב יתקן את השומה בהתאם.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53416-06-12 פלוס נ' מדינת ישראל  
ע"מ 25218-07-10 פלוס נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

נוכח העובדה שחלק מטענות המערער התקבלו, ראיתי להפחית במידת מה את ההוצאות שיש להשית עליו. לפיכך המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 15,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן היום, ז' תמוז תשע"ה, 24 יוני 2015, בהעדר הצדדים.

  
ד"ר אחיקם סטולר, שופט