



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

ויקטור ג'רבי  
באמצעות ב"כ עו"ד רמי אריה

מערער

נגד

פקיד שומה רמלה  
באמצעות ב"כ עו"ד יונתן בן דוד

משיב

2

### החלטה

3

4

### פתח דבר

- 5 1. בקשה לקבלת הערעור על הסף, ולחילופין להפיכת נטל, וזאת בהתבסס על טענות  
6 מקדמיות הנוגעות לשנות המס 2006-2009.
- 7 2. המערער הפעיל עסק להשכרת טרקטור ומשאית ודיווח על הפסדים בעסקו. בנוסף  
8 למערער הכנסה מהשכרת מחסנים. לטענתו, ההפסדים בעסקו נגרמו, בין היתר, בשל  
9 מצב בריאותו באותה תקופה, כאשר רק בשנת 2009 נטלו שני בניו הצעירים את  
10 מושכות העסק לידיהם. המשיב לא קיבל את דיווחיו אלה של המערער, קבע כי  
11 מדובר בתוצאה עסקית בלתי סבירה, וערך לו שומות על יסוד תחשיב כלכלי מבוסס  
12 על צריכת הסולר. בנוסף, פסל המשיב את ספרי המערער לשנות המס שבערעור וכן  
13 לשנת המס 2010. פסילה זו אושרה על ידי הועדה לקבילות פנקסים אליה הוגש ערר.
- 14 3. במסגרת הבקשה לפני מעלה המערער טענות מקדמיות שלפי גישתו די באלה על מנת  
15 לקבל את הערעור על הסף, ואלו הן: השומות (למעט שומת שנת 2008) התיישנו, בשל  
16 כך שהארכת תקופת ההתיישנות בשנה נוספת נעשתה שלא כדין וללא הנמקה;  
17 השומות מבוססות על תחשיב כלכלי שנערך רק לאחר שלב ההשגה; המשיב לא עמד  
18 בנטל להצדיק את השומות בהסתמכו על נתונים לשנת מס מאוחרת שאינה  
19 רלוונטית.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 כמו כן הגיש המערער בקשה להפיכת נטל הבאת הראיות והטלת נטל ההצדקה על  
2 המשיב, וזאת לאור טענתו לבטלות החלטת הועדה לקבילות פנקסים בשל כך  
3 שניתנה בהרכב חסר וללא הנמקה.
- 4 הצדדים הגישו כתבי טענות, המצהירים – מטעם המערער: רוי"ח כדורי ובנו של  
5 המערער, יאיר ג'רבי; מטעם המשיב: הכלכלן אורי הרוש שערך את התחשיב,  
6 המפקחת רינת אלגאלי שדנה בהשגה וצחי לוי, סגן פקיד השומה - נחקרו על  
7 תצהיריהם, והוגשו סיכומים.
- 8 יצוין כי לאחר הגשת הסיכומים הגיש המשיב מסמך "השלמת טיעון בכתב" הנוגע  
9 להעדר הנמקה להארכת תקופת ההתיישנות ולפיו אין הדבר פוסל את ההחלטה.  
10 מסמך זה הוגש בלא שהתבקש והתקבל אישור לכך, ואף תוך חריגה מהיקף  
11 הסיכומים שנקבע. עם זאת, על מנת שתהא בפני תמונה מלאה ושלמה של הסוגיה  
12 הנדונה התרתי הגשתו ונתתי למערער זכות להגיש מסמך תגובה מטעמו, כאשר  
13 הבהרתי שההוצאות לטובת המערער בגין הגשת מסמך זה יפסקו במסגרת ההחלטה  
14 דנן. יתר על כן, ואף שהמשיב הקפיד לציין בתחילת המסמך כי הוא אינו זונח את  
15 טענתו כי החלטת המנהל להאריך את תקופת ההתיישנות בשנה נוספת הייתה  
16 מנומקת, נראה לי כי בעצם הגשת המסמך ובאופן שבו הוא הוגש, יש ללמד כי אף  
17 המשיב מסופק אם החלטתו אכן מנומקת כדבעי. מכל מקום, לנושא זה של הנמקה  
18 עוד אשוב בהמשך.

### עיקרי העובדות

- 19  
20 6. להלן עיקרי העובדות הצריכות לעניין וההסדרים החקיקתיים הרלוונטיים הנדרשים  
21 לשם הבנת המחלוקת בין הצדדים:

22 6.1 דוחותיו של המערער לשנות המס 2006-2007 הוגשו בשנת 2008.

23 6.2 סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א – 1961 (להלן:  
24 **הפקודה**) קובע כדלקמן:

25 **"פקיד השומה רשאי, בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו**  
26 **הדו"ח, ובאישור המנהל – תוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור,**  
27 **לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:**  
28 **(א) לאשר את השומה**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 (ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים,  
2 הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה לפי כל דין ואת המס שהוא חייב  
3 בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון; שומה לפי  
4 פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום"
- 5 משמע כי בכל הנוגע לשנות המס 2006 ו-2007 התקופה בת שלוש השנים שבה  
6 ניתן לערוך שומה לפי מיטב שפיטה ללא צורך באישור המנהל (להלן: **תקופת**  
7 **ההתיישנות המקורית**) מסתיימת ביום 31.12.2011, ואילו התקופה בת ארבע  
8 השנים שבה ניתן לערוך שומה לפי מיטב שפיטה המותנית באישור "המנהל"  
9 (להלן: **תקופת ההתיישנות המוארכת**) - מסתיימת ביום 31.12.2012.
- 10 6.3 ביום 27.12.2011 ניתן אישור המנהל לתקופת ההתיישנות המוארכת  
11 (בהתייחס לשנות המס 2006-2007) בשנה נוספת. **שאלת תוקפו של אישור זה,**  
12 **היא העומדת ביסוד הבקשה שלפני.**
- 13 6.4 השומה לפי סעיף 145(א)(2)(ב) הנ"ל לשנות המס האמורות הוצאה ביום  
14 21.3.2012. שומה זו התייחסה אף לשנות המס 2008 ו-2009.
- 15 6.5 את הדו"ח לשנת 2009 הגיש הנישום בשנת 2010. תקופת ההתיישנות  
16 המקורית מסתיימת ביום 31.12.2013. שומת המשיב הנ"ל מיום 21.3.2012  
17 הוצאה, כאמור, אף ביחס לשנת מס 2009, ולפיכך לא נדרשה תקופת  
18 התיישנות מוארכת בגין שומת שנה זו (בשלב א').
- 19 6.6 ביום 28.6.2012 הוגשה השגה על השומה.
- 20 6.7 ביום 11.12.2013 התקבל אישור המנהל לתקופת ההתיישנות מוארכת  
21 בהתייחס לשנת המס 2009. **אף שאלת תוקפו של אישור זה עומדת ביסוד**  
22 **הבקשה שלפני.** עם זאת, מאחר שלגבי שנה זו הוצאה, כאמור, שומה בתוך  
23 תקופת שלוש השנים ולגביה הוגשה בינתיים השגה, ההוראה הרלוונטית  
24 לעניין זה היא הקבועה בסעיף 152(ג) לפקודה ולפיה:
- 25 **"אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח לפי סעיף**  
26 **131, ובאישור המנהל – בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, או**  
27 **בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג**  
28 **הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו**  
29 **לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה."**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 6.8 ביום 17.6.2014 הוצאו הצווים, עליהם הוגש הערעור שלפני.
- 2 6.9 במקביל התנהל בפני פקיד השומה ובפני ועדת ערר לקבילות פנקסים הליך של
- 3 פסילת ספרי המערער, כדלקמן:
- 4 א. ביום 14.11.2012 פסל המשיב את ספרי המערער.
- 5 ב. ביום 19.12.2012 הוגש ערר על פסילה זו לוועדה לקבילות פנקסים.
- 6 ג. ביום 10.6.2013 קיימה הוועדה דיון בערר זה, לפי הנטען **בהרכב חסר**.
- 7 ד. ביום 23.12.2013 ניתנה החלטת הוועדה
- 8 לפיכך, הוראה רלוונטית נוספת היא זו הקבועה בסעיף 130(ד)(2) לפקודה
- 9 ולפיה:
- 10 **"התקופה מיום הגשת הערר לפי פסקה (1) עד קבלת החלטת הוועדה לא**
- 11 **תובא בחשבון התקופות האמורות בסעיפים 145 ו-152(ג)."**

### הסוגיות שיש לבררן במסגרת הבקשה המקדמית

- 14 7. ואלה הסוגיות בהן נחלקו הצדדים ושיש לבררן במסגרת הבקשה המקדמית:
- 15 7.1 האם את האישור על הארכת תקופת ההתיישנות יש להוציא טרם שחלפה
- 16 תקופת ההתיישנות המקורית או שניתן להוציאו אף לאחריה?
- 17 7.2 האם יש לתת לנישום זכות טיעון בטרם הוצאת האישור האמור?
- 18 7.3 האם על המנהל לנמק מדוע הוצא האישור, ואם כן – מה היקף הנימוקים
- 19 הנדרש?
- 20 7.4 מהו המועד הקובע לצורך הוצאת אישור המנהל על הארכת תקופת
- 21 ההתיישנות בשנה נוספת? האם המועד בו התקבלה ההחלטה על ידי המנהל
- 22 להוציא את האישור, המועד שבו האישור נשלח לנישום, המועד בו נודע עליו
- 23 לנישום או המועד שבו האישור התקבל בידיו? יצוין כי בעניין זה אף קיימת
- 24 מחלוקת עובדתית בין הצדדים כפי שיפורט להלן.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 7.5 מה המשמעות שיש לייחס לעובדה כי האישור לתקופת ההתיישנות המוארכת  
2 בהתייחס לשנת 2009 התבסס, לכאורה, על הוראת סעיף 145(ב)(2) לפקודה  
3 ולא על הוראת סעיף 152(ג)?
- 4 7.6 מה תוקפה של החלטת הועדה לקבילות פנקסים שדנה בערר בהרכב חסר?  
5 7.7 בהנחה שהחלטת הועדה נעדרת תוקף, מה דינה של החלטת המשיב לפסילת  
6 הספרים?  
7 7.8 כיצד משפיע הפגם שנפל בדיוני הועדה על שאלת הנטל, נטל הבאת הראיות  
8 ונטל ההצדקה?  
9

### הסוגיות שאין לברר במסגרת הבקשה המקדמית

- 10  
11 8. בבקשתו העלה המערער, כאמור לעיל, סוגיות נוספות הנוגעות לעריכת השומה  
12 ולהתנהלותו של המשיב במסגרת דיוני המשיב. לטענתו, המשיב עשה לצורך שומתו  
13 שימוש בשלושה תחשיבים כלכליים שונים בכל אחד משלבי השומה, כאשר התחשיב  
14 האחרון שצורף אך ורק לצווים - ושאליו, לפיכך, לא יכול היה להתייחס בעת דיוני  
15 השומה בשלב א' ובעת הדיונים בהשגה - מתבסס על נתונים הנכונים לשנת מס 2011,  
16 ובלא להתחשב בשינויים שחלו בפעילות עסקו של המערער מאז שנות המס שבערער  
17 ועד לאותה שנה. לגישתו יש בכך כדי להשפיע אף על שאלת הנטל. כן מלין הוא על כך  
18 שהמשיב לא ערך פרוטוקולים של כל הפגישות שנערכו עם בא כוחו, כי הכלכלן אורי  
19 הרוש שערך את התחשיבים הכלכליים לא טרח להיפגש עם ב"כ המערער במהלך  
20 דיוני ההשגה וכי למערער לא ניתן הסבר מספק בדבר התחשיב ודרך בניית השומה.
- 21 9. בחנתי את טענות המערער בעניין זה אך איני סבור כי יש להתייחס בשלב מקדמי זה  
22 לסוגיות הנוספות האמורות הנוגעות לשיקול דעתו של המשיב ולאופן התנהלותו של  
23 המשיב במסגרת דיוני השומה. אשר לתחשיבים הכלכליים, וכפי שהבהרתי בעבר,  
24 הכלל הרגיל הוא כי טענות כנגד השומה גופה אין מקומן במסגרת בקשה מקדמית  
25 (ראו ע"מ 15-03-20387 מנו איתור גיוס והכוונה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה  
26 (22.7.2015) וכן ע"מ 15-04-9952 אלעקובי נ' מנהל מע"מ רמלה (10.4.2016)). כן ראו  
27 החלטתה המקיפה של כב' השופטת א' וינשטיין בע"מ 14-01-29760 תומר הרצוג נ'



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 פקיד שומה חדרה (27.1.2015)) והמקרה דנן אינו מצדיק חריגה מכלל זה. בקשה  
2 לקבלת הערעור על הסף כמוה כבקשה לפצל את הדיון כאשר הכרעה בחלק אחד  
3 יכולה לייתר את הדיון בחלק האחר, או לפחות לצמצמו משמעותית. טענות הנוגעות  
4 לשיקול דעתו של המשיב בהתבססו על תחשיבים כלכליים, אינן טענות מקדמיות  
5 במהותן, אלא טענות הנוגעות לגוף השומה עצמה נשוא הערעור, ועל כן אין מקום  
6 להקדימן לדיון בערעור גופו. כך במיוחד כאשר הכרעה בהן דורשת מטבעה בירור  
7 עובדתי, וכך הדבר גם אם נטענת טענה לפיה המשיב עשה שימוש בתחשיבים שונים  
8 בשלבי השומה האחרים, או כי התחשיב שעליו ביסס את הצווים מתבסס על שנה  
9 מאוחרת ונתונים לא רלוונטיים ושלמערער לא ניתנה הזדמנות להתייחס אליו. אף  
10 טענה זו ראוי לבררה במסגרת הדיון בערעור גופו, ואין בה כדי לייתר בירור עובדתי,  
11 עת טוען המשיב כי אין הבדל מהותי בין התחשיבים, וכי התחשיב הסופי שעליו  
12 מתבססים הצווים אף מקל עם המערער.
- 13 10. אוסיף כי לא מצאתי בסיס של ממש בטענת המערער כי לאור הפגם הנטען בשומה  
14 ובאופן שבו היא התבססה על תחשיב לשנת מס מאוחרת יותר שנתונה אינם  
15 רלוונטיים לשנות המס שבערעור, יש להטיל על המשיב את הנטל להצדיק את  
16 השומה. אכן, את שאלת הנטל יש לברר בשלב מקדמי, אך ברי כי גם לגישת המערער  
17 עליו לבסס תחילה את טענתו כי נפל פגם בעריכת השומה, באופן המביא לכך  
18 שהמשיב נדרש להצדיקה. טענה זו יש לברר במסגרת הליך הערעור גופו, וכל עוד לא  
19 הובררה ולא הוכחה, ממילא הנטל נותר על מכונו. בדומה למה שנאמר בע"א  
20 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ מיסים כח/5 (אוקטובר  
21 2014) עמ' 68, נראה כי טענת הפיכת הנטל במקרה דנן אינה אלא כניסיונו של הברון  
22 מינכהואזן למשות עצמו מהביצה באמצעות שערותיו שלו עצמו.
- 23 11. אשר לטענות הנוגעות להתנהלות במהלך הדיונים ולאי רישום פרוטוקולים כדבעי או  
24 לאי מתן הסברים מספקים למערער אודות התחשיב והשומה, לא רק שטענות מעין  
25 אלו, אינן עילה לקבלת הערעור על הסף, אלא שספק אם יש בכך כדי להשפיע באופן  
26 ממשי על תוצאות הערעור לגופו. אכן, ראוי למשיב לנהל דיוני שומה כהלכתם,  
27 להסביר למערער את תחשיביו הכלכליים ואת דרך בניית השומה, וכן לערוך  
28 פרוטוקולים המשקפים כיאות את מהלך הדיון. יתר על כן, לא רק שאי רישום  
29 פרוטוקול עומד בניגוד לסדרי מנהל תקין (ראו עמ"ה 173/94 שם טוב אזולאי נ')



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 פקיד שומה גוש דן מיסים יא/2 (אפריל 1997) עמ' 199; וכן ע"מ 1191/09 גד קרן נ'  
2 פקיד שומה גוש דן (15.7.2015), אלא משנמנע המשיב לערוך פרוטוקולים, מותר  
3 הדבר, מדרך הטבע, דלת פתוחה לטענה מצד המערער כי מסר דברים אלה או אחרים  
4 במסגרת דיוני השומה אך אלה לא נרשמו כדין (עמ"ה 1096/00 קאשי יובל נ' פקיד  
5 שומה רחובות מיסים יז/3 (יוני 2003), עמ' 172).
- 6 עם זאת, ככל שיתברר בסופו של יום כי לנישום ניתנה ההזדמנות לטעון טענות  
7 ולהציג בפני המשיב מסמכים, כי המשיב שקל את טענות הנישום ובחן את מסמכיו,  
8 וכי לא עלה בידי הנישום להוכיח כי קיים חסר בתשתית המשפטית ו/או העובדתית  
9 ביסוד השומה, ממילא יהא מקום לאשר את השומה, גם אם נפלו פגמים אלה או  
10 אחרים בדרך התנהלותו של המשיב, כגון בשל אי רישום פרוטוקול או בשל אי מתן  
11 הסבר מספק לנישום בעת דיוני השומה בנוגע לדרך עריכתה. אוסיף כי בכל מקרה לא  
12 שוכנעתי שלמערער לא ניתנו הסברים נאותים בנוגע לתחשיב ולשומה, או כי נפגעה  
13 בשל כך זכות הטיעון שלו כפי שהדבר עולה מעדותו של מייצגו של המערער, רו"ח  
14 כדורי (ראה פרוטוקול ע' 7, שו' 20 ואילך); העובדה כי המערער חולק על התחשיב,  
15 אין פירושה כי נפל פגם בעניין זה בהליכי השומה.
- 16 12. אפנה עתה לטענות הצדדים ככל שהן נוגעות לסוגיות שניתן לבררן במסגרת בקשות  
17 מקדמיות כפי שפורטו לעיל. סוגיות אלו נחלקות לשתיים: סוגיות הנוגעות לטענת  
18 ההתיישנות בהתייחס לתקופת השומה המאורכת; סוגיות הנוגעות לטענה בדבר  
19 תוקפה של החלטת הועדה לקבילות פנקסים.
- 20 **טענת ההתיישנות בהתייחס לתקופת השומה המאורכת**
- 21 13. טענות המערער
- 22 13.1 דיוני השומה התנהלו תקופה ארוכה עוד בטרם תום תקופת ההתיישנות  
23 המקורית, לא ניתנה למערער זכות טיעון בטרם הוחלט על הארכת תקופת  
24 ההתיישנות וכאשר החלטה זו לא הייתה מנומקת.
- 25 13.2 יש לזקוף לחובת המשיב את בחירתו שלא להביא לעדות את מר שרון אהרוני,  
26 בעל הסמכות להאריך את תקופת ההתיישנות. בעדות זו היה כדי לשפוך אור על  
27 השיקולים והנימוקים שעמדו בפני "המנהל" בטרם האריך התקופה. הוא הדין



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 באי העדת גב' שרה לוי, שטיפלה בשומות בשלב א' ושהייתה יכולה להבהיר  
2 מדוע נדרשה הארכת התקופה והאם יש ממש באמירה הסתמית לפיה המערער  
3 לא שיתף פעולה.
- 4 13.3 חוסר ההצדקה בהארכת תקופת ההתיישנות בולט במקרה זה לאור שיתוף  
5 הפעולה של המערער שהעביר למשיב את כל המסמכים וההסברים שנדרש.
- 6 13.4 הארכת תקופת ההתיישנות פוגעת באינטרס ההסתמכות של המערער. המערער  
7 לא קיבל הודעה מראש על הכוונה להאריך את התקופה ולא ניתנה לו זכות  
8 טיעון בעניין זה. כשם שקיימת לנישום זכות טיעון לפני עשיית שומה, כך  
9 קיימת לו זכות טיעון לפני הארכת תקופת ההתיישנות. במיוחד נכון הדבר  
10 כאשר לא נערך כל פרוטוקול או תרשומת הנוגעים לשיקולים להארכת  
11 התקופה.
- 12 13.5 מדברי ההסבר להצעת החוק שבה הוספה השנה הרביעית לתקופת ההתיישנות  
13 עולה כי המחוקק, באופן מכוון, ביקש למנוע הארכה אוטומטית אלא דרש  
14 תנאי לאותה הארכה והוא אישור המנהל, ללמדך שהסמכות תופעל רק  
15 במקרים חריגים ובנסיבות מיוחדות ובשיקול דעת מיוחד של מנהל רשות  
16 המסים או מי מטעמו. אף המשיב בהוראותיו המקצועיות (חוזר מס הכנסה  
17 3/2009) קבע כי "הארכת תקופת השומה הינה החריג ולא הכלל".
- 18 13.6 ההחלטה להאריך את תקופת ההתיישנות מנומקת באמירה סתמית כי היא  
19 ניתנה "לאחר עיון בחומר", כאשר אפילו אין זה ברור מהו אותו "חומר". לא  
20 הייתה בהנמקה זו כל התייחסות לצורך החריג והמיוחד להארכת התקופה. סגן  
21 פקיד שומה, מר צחי לוי, החתום על טופס הפניה למר שרון אהרוני, העיד כי  
22 אינו בקי בפרטי התיק.
- 23 13.7 המחוקק קבע במפורש את חובת ההנמקה בהליכי השומה כמו גם את זכות  
24 הטיעון, כפי שעולה מסעיף 158א לפקודה. אין מדובר בהחלטה טכנית  
25 ולאקונית אלא בהחלטה שהמחוקק ביקש שתתקבל על ידי הדרג הגבוה ביותר.  
26 הפסיקה הכירה בתוקפן המהותי של הוראות ההתיישנות בפקודה, וזאת גם אם  
27 לא נזכרת בהן באופן מפורש הסנקציה בשל אי עמידה בהן. כך נקבע בע"א  
28 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (13.10.15) וכן





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 ברע"א 429/12+3812/12 יגאל דור-און נ' פקיד שומה כפר סבא (6.1.2013)
- 2 בהתייחס לסעיף 145(א)(2) לפקודה, נשוא דיונו. משחלפה התקופה לבדיקת
- 3 השומה, פקעה סמכותו של המשיב לערוך שומה.
- 4 13.8 חובת ההנמקה מקורה אף בדין הכללי; רשות מנהלית נדרשת לנמק החלטותיה
- 5 וזאת על מנת להבטיח הגנה על זכויות האזרח, לשמור על השוויון ולמנוע
- 6 שרירותיות, וכחלק מהתפיסה לפיה המינהל הוא נאמן הציבור.
- 7 13.9 תוצאת הפרת חובת ההנמקה היא בטלות מוחלטת ולא יחסית. המדובר
- 8 בפגמים היורדים לשורשו של עניין ולא ניתן לרפא אותם באמצעות סעיף 159
- 9 לפקודה שעניינו פגמים פרוצדוראליים. האינטרס הציבורי מחייב לקיים הליך
- 10 שומה צודק והוגן.
- 11 13.10 ההודעה על הארכת תקופת ההתיישנות לא הומצאה כדין. המשיב לא המציא
- 12 ספח דואר רשום המעיד על מועד המשלוח. הגשת הודעת דואר מייל אינה
- 13 מהווה המצאה כדין, במיוחד כאשר לא היה כל אימות טלפוני בדבר הגעתה
- 14 במועד.
- 15 13.11 הארכת תקופת ההתיישנות בהתייחס לשנת מס 2009 נעשתה לאחר שהוגשה
- 16 השגה. לפיכך היה ניתן להאריך את תקופת ההתיישנות לפי סעיף 152(ג)
- 17 לפקודה, ומשכך – הודעת מר אהרוני כי הוא עושה שימוש בסמכותו לפי סעיף
- 18 145(א)(2) לפקודה, נעשתה בחוסר סמכות ובטלה. אין לקבל את הטענה כי
- 19 מדובר ב"טעות סופר" שנטענה רק בשלב מאוחר יותר.
- 20 13.12 אין לקבל הטענה כי בשל הגשת הערר לוועדה לקבילות פנקסים, לא היה צורך
- 21 בהארכת תקופת ההתיישנות בשנה נוספת. החלטתו של מר אהרוני ניתנה 20
- 22 יום בלבד לפני תום תקופת השומה המקורית. תוספת של אותם 20 ימים מיום
- 23 מתן החלטת הועדה מביאה למסקנה כי המשיב יכול היה להוציא את הצווים
- 24 ללא הארכה רק עד ליום 13.1.2014.
- 25 14. טענות המשיב
- 26 14.1 החלטת מר אהרוני בנוגע לשנת 2006-2007 התקבלה כדין ונשלחה אל המערער
- 27 בדואר רשום וכן אל רואה החשבון של המערער באמצעות המייל. הוא הדין



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 בהחלטתו בנוגע לשנת 2009 שנשלחה בפקס, אגב שהמשיב ווידא טלפונית  
2 קבלתה, וכן בדואר רשום. בנוסף, מאחר שהוגש ערר על ההחלטה לפסילת  
3 הספרים, בהתאם לסעיף 130(ד2) לפקודה אין להביא במניין תקופת  
4 ההתיישנות את התקופה שמיום 19.12.2012 ועד 23.12.2013, כך שהארכת  
5 התקופה נעשתה למען הזהירות גרידא.
- 6 14.2 המערער היה מודע לכך שישנה כוונה להארכת מועד, ולא יכול לפיכך לטעון  
7 טענת הסתמכות.
- 8 14.3 אין לייחס משקל לאי העדת מר שרון אהרוני, שכן מדובר בבקשה מקדמית,  
9 העידו שלושה עדים מטעם המשיב, המערער אינו חולק שהחלטותיו של אהרוני  
10 התקבלו במועד המצוין בהן, ואין כל חובה בפקודה הקובעת מהם השיקולים  
11 אותם יש להפעיל בעת מתן ההחלטה על הארכת תקופת ההתיישנות. המשיב  
12 מפנה לעניין זה להוראת חוזר מס הכנסה שהוצאה על ידו (3/2009).
- 13 14.4 אין לייחס משקל לאי העדת גב' שרה לוי, שכן זו נכחה באולם במהלך הדיון,  
14 והמערער, אם רצה בכך, יכול היה לבקש לחקור אותה בהתאם לתקנה 167  
15 לתקנות סד"א, ואם היה עושה כן "היינו מקבלים את עמדתה הספונטנית  
16 והטבעית ביותר לשאלותיו שכן גב' לוי לא הייתה מוכנה לחקירה", ונראה  
17 שלא בכדי נמנע המערער מעשות כן.
- 18 14.5 הוראת סעיף 145 לפקודה אינה מעניקה זכות שימוע בטרם קבלת ההחלטה על  
19 הארכת תקופת ההתיישנות, וכך אף קובע חוזר מס הכנסה כי זכות שימוע  
20 תינתן רק כאשר הארכת התקופה נעשית לאחר תום תקופת השומה המקורית.
- 21 14.6 לפי הצעת חוק ההסדרים לשנים 2015 ו-2016 (הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית  
22 (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב שלנות התקציב 2005-2016) וכדי לפשט  
23 את ההליכים, הוצע להאריך את תקופת ההתיישנות המקורית משלוש שנים  
24 לארבע שנים וזאת "בשל העומס הרב המוטל על רשות המסים" כאשר  
25 "פקידי השומה נזקקים לעיתים תכופות לאישור המנהל לבדוק את השומות  
26 העצמיות גם בתוך השנה הרביעית". מכאן, שהמחוקק עצמו הכיר בכך שאין  
27 מדובר בתופעה נדירה. מכל מקום, מהצעת החוק עולה כי אין מדובר בסוגיה  
28 עקרונית כך שהכרעת בית המשפט בבקשה תהא נקודתית. (יצוין כי בינתיים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 הצעת החוק התקבלה והחוק פורסם ; ראה חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני  
2 חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), התשע"ו-2015 ;  
3 ס"ח 2511 התשע"ו, מיום 30.11.15, עמ' 219).
- 4 14.7 גם אם תתקבל טענתו (המוכחשת) של המערער לפיה החלטתו של המנהל  
5 להאריך את תקופת ההתיישנות אינה מנומקת, אין בכך כדי לפסול את  
6 ההחלטה ולהביא לביטול הצו. כך עולה מסעיף 159 לפקודה לפיו לא יבוטל  
7 הליך מחמת פגם שבצורה, כמו גם מהדוקטרינה הנוהגת במשפט המנהלי בדבר  
8 "הבטלות היחסית".
- 9 14.8 יש ללמוד לעניין זה בדרך קל ולחומר מפסק הדין בע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל  
10 מסמ"ק נתניה (17.11.2014) (להלן: עניין שלמי) שם נקבע כי אין לפסול  
11 החלטה בהשגה אך משום שהמנהל לא קיים בקשת העורר לקיים דיון בעל פה.  
12 וכן מע"ש 1669/99 קו לו עבודות בנין ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ  
13 (29.12.2000) (להלן: עניין קו לו) שם נקבע כי אין לפסול החלטה בהשגה אף אם  
14 זו ניתנה על ידי מי שערך את השומה ובניגוד לסעיף 82(ה) לחוק מע"מ.
- 15 14.9 כך אף עולה מפסק הדין בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ'  
16 מנהל מע"מ (26.8.2014) (להלן: עניין זאב שרון) שם נקבע כי גם אם נפל פגם  
17 באי מתן זכות הטיעון או בהעדר הנמקה מספיקה להחלטת מנהל מע"מ  
18 להפעיל סמכותו, ניתן לרפאם במסגרת הליך הערעור וכן מפסק הדין בע"מ  
19 15415-01-13 אביבה פרידמן נ' מנהל מע"מ (3.4.2013) (להלן: עניין פרידמן) בו  
20 סקר בית המשפט המחוזי את דוקטרינת הבטלות היחסית והאופן שבו יש  
21 ליישמה בהליכי מס.
- 22 14.10 יישום מבחני הבטלות היחסית מביא למסקנה כי אין לבטל הצו. אין המדובר  
23 בפגם חמור, במיוחד נוכח העובדה שההחלטה ניתנה על יסוד המסמכים  
24 והבקשות שעמדו בפני המנהל והיא ניתנה בתוך תקופת ההתיישנות המקורית.  
25 כמו כן, ההחלטה לא הייתה שונה אף אם הייתה מנומקת ולא נגרם נזק או עוול  
26 למערער.
- 27 14.11 מנגד, אין כל הוראה בדין לפיה יש בפגם של העדר הנמקה להחלטה להאריך  
28 תקופת ההתיישנות כדי לגרום לבטלותה, כאשר יש לשקול את הנזק שייגרם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לקופה הציבורית אם ההחלטה תתבטל. האינטרס הציבורי הוא שתהא שומת  
2 אמת.  
3 14.12 אשר להארכת המועד לשנת 2009 - אין בטעות הסופר בציון הסעיף הרלוונטי  
4 כדי לפגום בהחלטה.

### דיון והכרעה בטענת ההתיישנות

#### **מועד ההחלטה על הארכת תקופת ההתיישנות**

- 7 15. בתצהירו של רו"ח כדורי הוא מציין כי אין הוא זוכר מתי ראה את הודעת המייל  
8 שנשלחה לו על ידי המשיב ביום 29.12.2011 ושאליה צורפה ההודעה על הארכת  
9 תקופת ההתיישנות לשנות המס 2006-2007, אך מאחר שזו נשלחה אליו ביום חמישי  
10 בשבוע, סביר כי ראה אותה רק בתחילת השבוע הבא שהחל בתאריך 1.1.2012. עם  
11 זאת, בחקירתו הנגדית לא שלל את האפשרות כי ראה את המייל ביום קבלתו (עמי  
12 10 ש' 4-6). יתר על כן ועיקר, כפי שמצוין על גבי הודעת מייל זו, המסמך נשלח אל  
13 הנישום גם בדואר רשום. אמנם המשיב לא הציג ספח אישור על משלוח הדואר  
14 הרשום, וראוי היה שיעשה כן, אך בעניין זה אינני רואה שלא לקבל את עדותו של סגן  
15 פקיד השומה כי אין זה סביר שהמסמך נשלח במועד מאוחר יותר מהרשום בהודעה  
16 (ע' 35, ש' 4).

- 17 16. אשר להארכת המועד לשנת המס 2009 הרי שזו נשלחה הן בדואר רשום, כפי שעולה  
18 מצילום העתק המדבקה שצורפה אליה, והן בפקס שהגעתו אושרה טלפונית כרשום  
19 עליה בכתב יד.

- 20 17. שוכנעתי, אפוא, כי ההודעות על הארכת המועד נשלחו על ידי המשיב בטרם חלפה  
21 תקופת ההתיישנות המקורית. ממילא לא אדרש לשאלה האם ניתן להאריך את  
22 המועד בשנה נוספת אף לאחר שהסתיימה תקופת ההתיישנות המקורית, כפי שעולה  
23 מחוזר מס הכנסה בעניין זה, הקובע כי הדבר אפשרי ובתנאי שתיתן לנישום זכות  
24 שימוע. כמו כן לא אדרש לשאלה האם די במשלוח ההודעה במייל, ורק אציין כי  
25 בעידן התקשורת המודרנית יהא זה בלתי מתקבל על הדעת להתעלם מדרך זו של  
26 משלוח הודעות ולקבוע כי מסירת הודעה או שומה באמצעות הדואר האלקטרוני אין



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 בה כדי להוות מסירה, מקום בו מובהר כי הצדדים עשו שימוש בדרך תקשורת זו  
2 בהתנהלות ביניהם וכי ההודעה נשלחה לכתובת הדואר האלקטרוני הנכונה ובמועד.  
3 18. אכן, אין לשלול את האפשרות כי ההודעה הגיעה לידיעת המערער או מייצגו לאחר  
4 תום תקופת ההתיישנות המקורית, אך כבר נפסקה הלכה בע"א 3929/13 פקיד  
5 שומה תל אביב 3 נ' נאמן (10.12.2014) כי המועד הקובע הוא זה שבו נשלחה  
6 ההחלטה מפקיד השומה אל הנישום, ולא המועד בו קיבל אותה הנישום. על הלכה זו  
7 חזר בית המשפט העליון בע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה  
8 חולון (13.10.2015) וסיכם את ההלכה הנוהגת כך:

9 "סיכומם של דברים, על פי פסיקת בית משפט זה, תכלית סעיפי  
10 ההתיישנות בפקודה היא ליצור ודאות אצל הנישום ביחס לשומתו,  
11 במסגרת זמנים קבועה ומוגדרת. ההלכה היא כי על מנת שיראו את פקיד  
12 השומה כמי שהפעיל במועד את סמכותו להוציא שומה לפי מיטב  
13 שפיטתו או להכריע בהשגה עליה, עליו לשלוח את החלטתו הסופית  
14 בטרם חלף המועד הקובע, ושומה אשר נשלחה לאחר המועד הקובע תהא  
15 בטלה."

ובהמשך:

17 "הדברים נלמדים גם מפסק הדין בעניין נאמן. באותו עניין, כאמור, נקבע  
18 כי המועד בו פקיד השומה ייחשב כאילו הפעיל סמכותו הוא מועד משלוח  
19 ההודעה אל הנישום, ולא מועד קבלתה אצלו. נפסק כי מקום בו פקיד  
20 השומה מוציא לנישום שומה לפי מיטב שפיטתו ושולח לו אותה במועד,  
21 אך השומה נמסרת לידי הנישום לאחר המועד הקובע - תיחשב  
22 השומה כשומה שהוצאה במועד. קביעה זו תואמת את הכלל המתואר  
23 לעיל, לפי ידיעותיו של הנישום אינה רלבנטית לקטיעת מרוץ הזמנים,  
24 שכן השומה תהא תקפה אף אם הנישום לומד עליה לראשונה רק כאשר  
25 הגיעה לידי, לאחר המועד הקובע. למעשה, פסקי הדין בעניין דור און  
26 ונאמן משלימים זה את זה, ומהם אנו למדים כי המשתנה היחיד לפיו  
27 ייקבע המועד בו נקטע מרוץ ההתיישנות להפעלת סמכותו של פקיד  
28 השומה להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או להכריע בהשגה, הוא המועד  
29 בו הפעיל פקיד השומה את סמכותו, ללא קשר לידיעת הנישום על  
30 הפעלת הסמכות."

31 19. במקרה בו ההחלטה על הארכת תקופת ההתיישנות אכן התקבלה בתוך תקופת  
32 השומה המקורית, יש מקום לאמץ את ההלכה הנ"ל הנוגעת למועד עריכת השומה.  
33 בזה ובזה עומדים על הפרק אינטרסים זהים, מחד – סופיות השומה, ומאידך -  
34 קביעת "כללי משחק" ברורים, שאינם תלויים בשיתוף פעולה של הצד השני, וזאת  
35 כדי למנוע אי ודאות וריבוי מחלוקות עובדתיות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

20. ענין אחר ונפרד, שאיני דן בו במסגרת החלטה זו, הוא מה הדין במקרה של החלטה על הארכת תקופת ההתיישנות שנתקבלה לאחר חלוף תקופת ההתיישנות המקורית, ולפיכך אף נשלחה לאחר תום התקופה האמורה. בבחינת למעלה מן הצורך אך אציין, כי ככל שהמשיב ינהג על פי הוראותיו הפנימיות ויקנה זכות טיעון לנישום במקרה מסוג זה, ראוי כי, לכל הפחות, הודעה על הכוונה להאריך את התקופה תישלח לנישום טרם חלוף התקופה, גם אם מתן זכות הטיעון וההחלטה עצמה יינתנו לאחר חלוף התקופה המקורית, שכן בכך יהיה כדי להביא לאיזון מסוים בין אינטרס ההסתמכות של הנישום לבין הנימוקים המצדיקים את הארכת התקופה.

אני דוחה, אפוא, את הטענה לפיה ההחלטה על הארכת תקופת ההתיישנות לא ניתנה במועד.

### זכות הטיעון

21. פרק שני-א לפקודה כותרתו "שמיעה והנמקה במיטב שפיטה" ובסעיף 158א המצוי בו נאמר כך:

(א) לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152, בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.  
(ב) בהודעה על שומה או בצו כאמור בסעיף קטן (א), יפרט פקיד השומה, בנוסף לנימוקים לאי קבלת הדו"ח או ההשגה, גם את הדרך שלפיה נעשתה השומה.  
(ג) האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) לא יחול אם הנישום לא הגיש דו"ח כאמור בסעיפים 131, 135, 161, 166, 171, או 181ב.

22. איני סבור כי מסעיף קטן (א) דלעיל ניתן ללמוד שיש לתת לנישום זכות טיעון בטרם ההחלטה על הארכת תקופת ההתיישנות. זאת הן לאור לשונו של הסעיף המתייחס ל"עשיית השומה", קרי הפעולה השומתית לגופה, והן לאור תכליתו. אכן, וכפי שאבהיר בהמשך, הארכת תקופת ההתיישנות היא עניין בעל משמעות רבה ואין מדובר בעניין טכני ופרוצדורלי גרידא, אך עדיין הארכת תקופת ההתיישנות מצויה ברובד הפריפריאלי של תהליך עריכת השומה והקריטריונים להפעלת סמכות זו שונים מאלה שיש להפעילם בעת עריכת השומה. הקריטריונים לעריכת שומה לפי "מיטב השפיטה" נוגעים, בראש ובראשונה, לנישום עצמו ולפעילותו שלו, ולפיכך יש לתת לו הזדמנות להשמיע את טענותיו בעניין זה ולנסות ולשכנע את פקיד השומה כי שומתו העצמית משקפת כהלכה את הכנסותיו והוצאותיו ואין מקום לעריכת שומה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 לפי מיטב שפיטה. לעומת זאת, הקריטריונים להארכת תקופת ההתיישנות נוגעים  
2 במידה רבה לאופן שבו התנהל הליך השומה במשרדי פקיד השומה, ובכלל זאת  
3 קשיים באיסוף מידע ומסמכים, גילוי עובדות חדשות, חקירות פליליות (לעיתים  
4 סמויות) הליכי שומה בגופים קשורים העשויים להשפיע על השומה הנבחנת וכיוצ"ב  
5 (ראה לעניין זה סעיף 2 לחוזר מס הכנסה 3/2009). אמת, כי הצורך בהארכת תקופת  
6 ההתיישנות יכול שיהא קשור למידת שיתוף הפעולה של הנישום עם פקיד השומה –  
7 ואפשר כי יהא לנישום מה לומר גם בעניין זה - אך איני סבור כי מטעם זה לבדו יש  
8 לתת לנישום זכות טיעון בטרם קבלת ההחלטה על הארכת תקופת ההתיישנות.  
9 23. אוסיף כי גם אם היה ראוי לתת לנישום זכות טיעון בטרם קבלת ההחלטה על  
10 הארכת תקופת ההתיישנות, נראה כי בכל מקרה לא יהא באי מתן זכות הטיעון כדי  
11 לבטל את ההחלטה מעיקרא; פגם זה יכול להתרפא במסגרת ההליך גופו, או  
12 במסגרת ההליכים המקדמיים כדוגמת ההליך דנן, כאשר בעניין זה ניתן וראוי לאמץ  
13 את דוקטרינת הבטלות היחסית (ראה עניין זאב שרון ועניין פרידמן הנ"ל).

### חובת הנמקה

14  
15 24. בהודעתו של מר שרון אהרוני למערער על החלטתו להאריך את תקופת ההתיישנות  
16 הוא כותב כך:

17 "הריני להודיעך כי בהתאם לסעיף 145(א)(2) לפקודה ולאחר עיון בחומר  
18 הנוגע לדו"ח שהגשת לשנות המס 2006 ו-2007 וחומר שהמציא בפני פקיד  
19 השומה, החלטתי כי יש מקום להפעיל את הסמכות שניתנה לי ולהאריך את  
20 תקופת ההתיישנות בשנה נוספת לכל אחד מהדוחות המתייחסים הן לשנת  
21 2006 והן לשנת 2007"

22 הודעה בנוסח דומה נשלחה בהתייחס לשנת המס 2009.  
23 25. להודעה המתייחסת לשנות המס 2006 ו-2007 צורף טופס "בקשה להארכת תקופת  
24 התיישנות השומה" (דוגמת הטופס מצורפת כנספח לחוזר מס הכנסה 3/2009).  
25 בטופס, החתום על ידי סגן פקיד השומה, נרשם כך:

26 "מדווח על הפסדים גבוהים בעסק שמקוזזים כולם באופן שיטתי מהכנסות  
27 משכירות. בתיק מעורבת המחלקה הכלכלית שבדקת ממצאים בתיק ועד  
28 לא התקבלו המסקנות כנדרש, אף שהטיפול החל די מזמן."



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 26. לבקשה צורפה תרשומת בה נכתב כך :
- 2 **"לא ניתן להוציא שומות אמתיות ללא המחלקה הכלכלית.**
- 3 **ביקשנו הפרדה של הדלק בין המשאיות לבין הטרקטורים לצורך אימות**
- 4 **ההכנסה החייבת והוא לא המציא לנו אותה.**
- 5 **\*מצ"ב פסילת ספרים".**
- 6 27. איני סבור כי המפורט לעיל יש בו משום הנמקה סבירה להארכת התקופה. האמור
- 7 בהודעה לפיה ההחלטה התקבלה **"לאחר עיון בחומר"** אינו הנמקה ואינו תחילת
- 8 הנמקה. ואף אם נראה בטופס הבקשה או בתרשומת שצורפה אליו (למרות שמדובר
- 9 במסמך פנימי כפי שמסר סגן פקיד השומה בחקירתו שאין צורך להציגו – ראה ע' 32,
- 10 ש' 7) – כחלק בלתי נפרד מההנמקה להארכת תקופת ההתיישנות – עדיין איני סבור
- 11 כי יש בכך משום הנמקה סבירה.
- 12 בחוזר מס הכנסה 3/2009 מובאים המקרים שבהם ניתן לפנות בבקשה להארכת
- 13 תקופת ההתיישנות, ואף שנראה כי מדובר בדוגמאות בלבד, המשותף לכולם הוא כי
- 14 הם משקפים מקרים בהם מלאכת עריכת השומה מתעכבת בשל קשיים
- 15 אובייקטיביים לסיים את מלאכת עריכת השומה בתוך תקופת ההתיישנות המקורית,
- 16 ובכל מקרה, בשל נסיבות שאינן קשורות בשורש המחלוקת השומתית בין הנישום
- 17 ופקיד השומה. העובדה כי המערער מדווח על הפסדים, בוודאי שאינה הנמקה
- 18 סבירה להארכת תקופת ההתיישנות. הוא הדין בעובדה כי נדרשת בדיקתה של
- 19 המחלקה הכלכלית, במיוחד עת לא ניתן כל הסבר מדוע בדיקה זו לא יכולה היתה
- 20 להסתיים במסגרת תקופת ההתיישנות המקורית, וכאשר הכלכלן, אורי הרוש,
- 21 מעורב בהליכי השומה כבר בשלביה הראשונים, והתחשיב הראשון שערך ונשלח
- 22 למערער בטרם תום תקופת השומה המקורית – כך טען המשיב עצמו – אינו שונה
- 23 מהותית מהתחשיב האחרון שנערך וסצורף לצווים.
- 24 28. אשר לכתוב בתרשומת בנוגע למידע הנדרש בהתייחס להפרדה בין הדלק המשמש
- 25 למשאיות ולזה המשמש לטרקטור, אכן אי שיתוף פעולה מצד נישום במהלך דיוני
- 26 השומה יכול לשמש, במקרים מתאימים, נימוק ראוי להארכת תקופת ההתיישנות,
- 27 אך איני סבור כי הוכח שבפני כי המקרה הנדון הוא אחד מהם. עדת המשיב, גבי
- 28 אלגאלי, אמנם טענה כי המערער לא שיתף פעולה במהלך שלבי השומה, אך כפי
- 29 שהבהירה בחקירתה הנגדית, היא התייחסה לשלב ההשגה, כאשר היא אינה יודעת





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 האם הדבר נכון גם לגבי שלב א' (עמ' 29, ש' 21). העדר שיתוף הפעולה – או חסר  
2 במסמכים או במידע - אף אינו עולה מפרוטוקול הדיון מיום 8.2.2011 (נספח 6  
3 לתשובת המערער).
- 4 29. מסכים אני עם ב"כ המערער כי אי העדתה של גב' לוי, שטיפלה בשומה בשלב א',  
5 נזקפת לחובת המשיב, זאת לא רק בהתייחס לסוגיה הכללית של הארכת תקופת  
6 ההתיישנות, אלא אף בכל הנוגע לשאלה הקונקרטית של מידת שיתוף הפעולה. אם  
7 אמנם המערער לא שיתף פעולה, באופן המצדיק הארכת תקופת ההתיישנות, תבוא  
8 ותעיד על כך מי שעמה המערער לא שיתף פעולה או לכל הפחות שיהיה לאי שיתוף  
9 פעולה זה תיעוד בתיק.
- 10 30. כפי שכבר ציינתי, מסמך השלמת הטיעון שהגיש ב"כ המשיב מלמד כי המשיב עצמו  
11 אינו רואה בפירוט דלעיל – בהודעה, בטופס הבקשה או בתרשומת – כהנמקה, ולא  
12 למותר לציין כי התרשומת אינה נשלחת למערער ועל כן הוא לא היה חשוף כלל  
13 לרשום בה במועד הרלוונטי. לא לחינם, אפוא, תולה המשיב יהבו על הטענה כי  
14 נימוקים כלל אינם נדרשים, ולמצער, שאין בהעדרם כדי לפסול את ההחלטה וזאת  
15 בהתאם לסעיף 159 לפקודה, שעניינו פגם שבצורה, ו/או בהתבסס על דוקטרינת  
16 "הבטלות היחסית".
- 17 31. על הלך-רוח זה ניתן ללמוד אף מעדותו של סגן פקיד שומה (ע' 32, ש' 22 ואילך):  
18 **ש. איפה הנימוקים של שרון אהרוני להאריך לשנה רביעית?**  
19 ת. נחלק את התשובה לשתיים. אם יש לך שאלות לשרון תשאל אותו. שנית, גם  
20 בהוראת ביצוע וגם בפקודה, גם בסעיף 145 א' 2 ובסעיף 152 ג', לא רשום  
21 בשום מקום שיש צורך לתת נימוקים קל וחומר של המנהל או של מי  
22 שהוסמך על ידו.  
23 **ש. אתה יכול להסביר למה שרון אהרוני לא נתן תצהיר כאן?**  
24 ת. אני פחות מבין בדברים האלה.  
25 **ש. אתה יודע איזה תחשיב נעשה ע"י המחלקה הכלכלית לגבי התיק הזה ומתי  
26 הוא נעשה?**  
27 ת. אני לא הייתי בקיא בשומה בתיק הזה.  
28 **ש. רשום כאן שבתיק עדיין לא התקבלו המסקנות כנדרש מהמחלקה  
29 הכלכלית. בתצהיר שצורף של אורי הרוש עמוד 18 יש מייל עם תחשיב  
30 כלכלי שאורי הרוש אישר ששלו שהוגש חודש וחצי לפני הנייר שכתוב  
31 שצריך לקבל.**  
32 ת. יכול להיות שזה היה תחשיב גולמי ולא מוכן ואולי הנישום לא קיבל אותו  
33 ויכול להיות שאורי היה צריך עוד דברים נוספים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 ש. **אין לך ידיעה ממשית בדבר קיומו של תחשיב כלכלי סופי או לא סופי לפני**  
2 **27.12.11**
- 3 ת. התחשיב לא היה סופי ולדעתי גם לא היו אותם מספרים, אני לא בטוח בזה.  
4 ייתכן שגם לא הומצא חומר. לא סתם התיק היה בוועדת פנקסים ונפסלו שם  
5 ספרים.
- 6 ובהמשך (ע' 34, ש' 8 ואילך):
- 7 ש. **מפריע לי שבאותו מכתב מ-27.12.11 וגם במכתב המאוחר יותר לשנת 2009**  
8 **שרון במכתבו כתוב "לאחר עיון בחומר". אין שום נימוק, לא מפורט איזה**  
9 **חומר ולא מנומק ולא שיקולים בעד ולא נגד. אנחנו אפילו לא יודעים באיזה**  
10 **חומר הוא עיין.**
- 11 ת. אענה לך. אם מוציאים שומות 03 או שומות 09, רשום בדברים הספציפיים  
12 שעל פקיד השומה לנמק החלטתו. איפה שהמחוקק רצה שנמק יש נימוקים  
13 ואיפה שהוא לא רצה שנמק אין נימוקים. על כן, על פי סעיף 145 ו-152 לא  
14 כתוב שם שהמנהל צריך לנמק.
- 15
- 16 32. **גישה זו אין בידי לקבלה.** גישה זו מתעלמת כליל מהעיקרון היסוד במשפט המנהלי  
17 ולפיו על רשות מנהלית לנמק את החלטותיה, וזאת בשל חשיבותה של ההנמקה  
18 כמגבירה את הביקורת העצמית, מבטיחה עקביות והמשכיות, מאפשרת בדיקה על  
19 ידי הגופים הממונים, וכן ביקורת שיפוטית (ראה י' זמיר, **הסמכות המנהלית** (1996)  
20 (.867
- 21 העדר הנמקה שומט את היכולת להתמודד עם ההחלטה. **"באין גילוי הנימוקים, אי**  
22 **לעותר במה להיאחז: 'עם ספינקס אי אפשר להתווכח'"** (בג"צ 2/79 אל אסעד נ' שר  
23 **הפנים** (27.9.79).
- 24 33. גישה זו אף אינה מתיישבת עם האמור בחוזר שהוציא המשיב לפיו **"הואיל והארכת**  
25 **תקופת השומה הינה החריג ולא הכלל, השימוש בסמכות זו תעשה במשורה. לפיכך**  
26 **פניה להארכת תקופת השומה תעשה במקרים מיוחדים בלבד תוך התחשבות**  
27 **בעקרון סופיות השומה"**. ברי כי בהעדר הנמקה לא ניתן לקבוע האם מדובר במקרה  
28 "מיוחד" או אם לאו.
- 29 34. גם אם אהיה מוכן לצאת מנקודת המוצא של המשיב לפיו אין בהכרח בהעדר הנמקה  
30 להארכת תקופת ההתיישנות כדי לפסול את ההחלטה, וכי יש להחיל בעניין זה את  
31 סעיף 159 לפקודה ו/או את דוקטרינת הבטלות היחסית, הרי שנראה כי תנאי חשוב



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 לכך הוא כי הפגם האמור נרפא במסגרת הערעור (ראה עניין זאב שרון הנ"ל). אכן,  
2 הגישה לפיה ההליך השיפוטי בערעורי מס, במיוחד בשים לב לאינטרס הציבורי  
3 בגביית מס אמת, יש בו כדי לרפא פגמים שנפלו בהליכי השומה, בוודאי פגמים  
4 שאינם יורדים לשורש השומה גופה, ובכלל זאת פגם הקשור לאי מתן זכות טיעון, או  
5 לאי קיום דיון בעל פה (כפי שהיה בעניין שלמי הנ"ל) או להפרדה בין מי שערך את  
6 השומה ומי שדן בהשגה (כפי שהיה בעניין קו לו הנ"ל) או לאי הנמקה – יש בה טעם  
7 רב וראוי לאמצה, ככל שאין בדבר משום ניצול לרעה של הליכי המשפט (ראו רע"א  
8 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015)  
9 וכן ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא (2.2.2016)).

10 **אלא שהמשיב לא עשה כדי לרפא פגם זה במסגרת הדיון בבקשה דנן שהוא המקום**  
11 **הנכון לעשות כן.**

12 35. גב' שרה לוי, שטיפלה בשומות בשלב א', לא הגישה תצהיר ולא העידה. ניתן היה  
13 לצפות כי מי שטיפל בשומות בשלב זה, והגיע למסקנה הנטענת כי אין די בתקופת  
14 השומה המקורית כדי לערוך את השומה כדבעי, יעיד על כך. אכן, גב' לוי נכחה בדיון,  
15 והמערער יכול היה לכאורה לבקש את העדתה בהתאם לתקנה 167 לתקנות סד"א,  
16 ועדות זו הייתה, כלשון המשיב, "ספונטנית וטבעית", אך אין לקבל את גישת המשיב  
17 לפיה הנטל להביא את הראיה בעניין זה מונח על כתפי המערער או כי יש לזקוף  
18 לחובת המערער את אי העדתה של גב' לוי. ההיפך הוא הנכון. על המשיב מוטל היה  
19 הנטל להביא את גב' לוי לעדות, ומשלא הביאה – פועל הדבר לחובתו. יתר על כן,  
20 ספק בעיני אם יש מקום לעשות שימוש "ספונטני וטבעי" בתקנה 167 לתקנות סד"א,  
21 אשר ההלכה הפסוקה ראתה לנכון לקבוע כי יעשה בה שימוש במקרים נדירים (ע"א  
22 55/89 קופל בע"מ נ' טלקאר חברה בע"מ, פ"ד מד(4) 595).

23 36. אך גם אם אניח כי אין לזקוף לחובת המשיב את אי העדתה של גב' לוי, מתקשה אני  
24 שלא לזקוף לחובתו את אי העדתו של מי שקיבל את ההחלטה על הארכת תקופת  
25 ההתיישנות, דהיינו מר שרון אהרוני. ניתן היה לצפות כי כאשר עומדת על הפרק  
26 בקשה הנוגעת לשיקול הדעת בעת הארכת תקופת ההתיישנות, יבוא מי שהפעיל את  
27 אותו שיקול דעת ויתן דין וחשבון על כך, ויעמוד לחקירה נגדית.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

37. המשיב, שסבר כי אין בהעדר הנמקה כדי לפסול את ההחלטה, הלך צעד נוסף; לדידו אין אף צורך להציג כדבעי בפני בית המשפט את הנימוקים להארכת תקופת ההתיישנות, והוא מבקש להסתמך בעניין זה על דוקטרינת הבטלות היחסית. **אלא שבאם אף בתום הדיון שהתקיים בפניי עדיין לא הוברר, בוודאי לא באופן מלא ושלם, מה הם הנימוקים שעמדו ביסוד ההחלטה להאריך את תקופת ההתיישנות – מה לדוקטרינה זו ולעניינינו?**
38. למעלה מן הצורך אוסיף כי הטיעון שהעלה המשיב המסתמך על הצעת החוק (שהפכה בינתיים לחוק) במסגרתה הוצע להוסיף את השנה הרביעית לתקופת השומה המקורית, באופן שמכאן ואילך אין עוד צורך בהארכת התקופה, הוא בבחינת חרב פיפיות. ברי כי חל שינוי חקיקתי, כאשר לפי המצב החוקי הקודם, הוא זה הרלוונטי בהליך שלפני, הארכת התקופה הייתה טעונה החלטה מפורשת והיוותה חריג, וכפי שהבהרתי, לטעמי, החלטה זו ראוי שתהא מנומקת כדבעי ואין מדובר בהארכה "אוטומטית".
39. אני מקבל, אפוא, את טענותיו המקדמיות של המערער בכל הנוגע לשומות לשנת המס 2006 ו-2007 וקובע כי הארכת תקופת ההתיישנות לא נעשתה כדין ועל כן אין לה תוקף, ולפיכך כי יש לקבל את שומותיו העצמיות לשנים אלו.
40. שונה הדבר בכל הנוגע לשנת מס 2009 וזאת משני נימוקים עיקריים:
- ראשית**, משום שהטיעון שהיה נכון לשלב השומה לפיו הדיונים התנהלו במהלך מספר שנים, וכן כי המערער שיתף פעולה, אינו רלוונטי לשלב ההשגה, במיוחד בהתחשב בעדותה של גב' אלגאלי בדבר העדר שיתוף הפעולה בשלב זה.
- המערער תלה את עיקר יתרונו בהתייחס לשנה זו על העובדה כי בהודעה של מר אהרוני לשנה זו צוטט סעיף 145(א)(2) לפקודה כמקור להפעלת הסמכות במקום סעיף 152(ג). לעניין זה מצאתי לנכון לקבל את עמדת המשיב לפיה אכן מדובר בטעות, ואיני סבור שיש בטעות זו כדי לפסול אך בשל כך את ההחלטה על הארכת תקופת ההתיישנות, כאשר ברי שבמקרה זה ניתן לעשות שימוש בסעיף 159 לפקודה שעניינו פגם שבצורה. (ראה גם ע"מ 12-01-25948 **פלונית נ' פקיד השומה** (30.9.2014)).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שנית, משום שנראית לי עמדת המשיב המתבססת על סעיף 130(ד)2 לפקודה לפיה  
2 התקופה שבה התנהל הליך הערר בפני הועדה לקבילות פנקסים אינה באה במנין  
3 תקופת השומה המקורית, כך שממילא הארכת תקפת ההתיישנות בשנה נוספת אינה  
4 נדרשת. האופן בו מפרש המערער סעיף זה, כך שאין להביא במניין התקופה  
5 האמורה רק את הימים שממועד קבלת ההחלטה על ההארכה ועד לתום תקופת  
6 השומה המקורית, אינו נראה לי כמעוגן בלשון הסעיף. עם זאת, אין בטענות שהועלו  
7 כנגד החלטת הועדה – הרכב חסר והעדר הנמקה – כדי לשנות ממסקנתי דלעיל.
- 8 41. אשר לשנת 2008, שלגביה לא נטענה טענת התיישנות, אלא אך ורק טענה הקשורה  
9 לשיקול דעתו של המשיב בעריכת השומה ובשימוש בתחשיב, ומאחר, כפי שצינתי,  
10 איני סבור כי יש בטענות מעין אלו כדי להצדיק קבלת הערעור על הסף, התוצאה היא  
11 כי בכל הנוגע לשנה זו – הבקשה נדחית, תוך שנשמרת זכותו של המערער להעלות  
12 טענותיו בעניין זה בדיון בערעור לגופו.
- 13 42. סוף דבר – הבקשה מתקבלת בהתייחס לשומות שנות המס 2006 ו-2007. הבקשה  
14 נדחית בכל הנוגע לשומות שנות המס 2008 ו-2009.

15

### 16 הטענה בדבר העדר תוקף החלטת הועדה לקבילות פנקסים

- 17 43. טענות המערער
- 18 43.1 ככל שתתקבל טענת ההתיישנות לשנות המס 2006-2007 ו-2009, יש אף לבטל  
19 החלטת המשיב לפסילת הספרים לאותן שנים, שכן החלטה זו ניתנה בתקופת  
20 ההתיישנות המוארכת. משהסתיימו הליכי השומה לשנות מס מסוימות,  
21 מסתיימת גם סמכותו של המשיב להוציא הודעות על פסילת ספרים.
- 22 43.2 לחילופין, ההחלטה ניתנה בחוסר סמכות, שכן הוועדה דנה בערר בהרכב של  
23 שני חברי ועדה בלבד, וזאת למרות הוראת סעיף 146(א)2 לפקודה לפיה על  
24 הועדה לשבת בהרכב של שלושה חברים. ההחלטה אף ניתנה ללא הנמקה וזאת  
25 בניגוד לחובת ההנמקה הקבועה בסעיף 146(ב) לפקודה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 43.3 ההחלטה נחתמה אמנם גם על ידי חבר הועדה שלא נכח בדיון, אך זאת עשה  
2 באמצעות פקסימיליה. מאחר שלא נכח בדיון, המדובר במי ששימש כ"חותמת  
3 גומיי" בלבד בלא שהפעיל שיקול דעת.
- 4 43.4 בנוסף, בראש הועדה ישבה מי שאינה "מומחית לחשבונאות" כנדרש בסעיף  
5 146(א)(2) לפקודה.
- 6 43.5 אכן, המערער הסכים, בלית ברירה, לדיון בוועדה בהרכבה האמור, אך אין  
7 תוקף חוקי להסכמה זו.
- 8 43.6 החלטת הועדה אינה מתייחסת לטענות ומוצגים רבים שהובאו על ידי המערער,  
9 למעט נימוק קצר וסתמי, ולפיכך אין לראותה כממלאת את חובת ההנמקה.
- 10 43.7 לאור האמור יש לקבוע כי ספרי המערער קבילים וכי על המשיב מוטל נטל  
11 ההצדקה ונטל הבאת הראיות בהתאם להוראת סעיף 155 לפקודה.

12

### 13 44. טענות המשיב

- 14 44.1 טענת המערער נטענת בחוסר תום לב וניקיון כפיים שכן המערער עצמו  
15 "התעקש" כי חרף ההרכב החסר יתקיים דיון בעניינו. לפיכך, הוא מושתק  
16 מלטעון כל טענה בעניין זה. המערער לא פעל לתקוף את החלטת הועדה בטענת  
17 חוסר סמכות, אלא רק לאחר שעררו נדחה, ואין לאפשר לו לעשות כן בשלב זה.
- 18 44.2 גם אם הועדה דנה בהרכב חסר, הרי שהחלטתה התקבלה בהרכב מלא.
- 19 44.3 יש לגזור גזירה שווה ממה שנפסק בעניין ע"א 1259/02 **נפתלי לביא נ' מס רכוש**  
20 **תל אביב** (31.12.2003) בו נקבע כי אין בהרכב חסר בוועדת ערר מס רכוש כדי  
21 להביא לבטלות ההליך כולו.
- 22 44.4 יש לתת את הדעת להלכות השונות בהן נקבע שאת טענת חוסר הסמכות יש  
23 להעלות בהזדמנות ראשונה, וכי בעל דין יהא מנוע מלהעלות טענה בדבר חוסר  
24 סמכות עניינית בשלב מאוחר של המשפט, ובמיוחד לא בשלב הערעור. כן יש  
25 לתת את הדעת לדוקטרינת ההשתק השיפוטי, לפיה יש לדחות טענת חוסר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 סמכות המועלית על ידי נתבע לאחר שהפסיד בתביעתו וכאשר כל משך הדיון  
2 בבימ"ש לא העלה טענה זו, ועל אחת כמה וכמה כאשר מדובר בתובע שבחר  
3 בפורום המשפטי (רע"א 3640/03 דקל נ' דקל ואח' (16.12.2007), וכן  
4 לדוקטרינת הבטלות היחסית.
- 5 44.5 גם אם יקבע שהחלטת הועדה לקבילות פנקסים בטלה, משמעות הדברים היא  
6 שהחלטת הפסילה עומדת על כנה, כך שאין בביטול החלטת הועדה כדי לסייע  
7 למערער.
- 8 44.6 משבחר המערער לפנות לוועדה לקבילות פנקסים, אין לבית משפט זה סמכות  
9 להכריע ולדון בשאלת קבילות הפנקסים. כאמור בסעיף 146(ה) לפקודה,  
10 החלטת הועדה בערר היא סופית.
- 11 44.7 לחילופין, יש להורות על החזרת העניין לוועדה לקבילות פנקסים על מנת  
12 שתדון בערר פעם נוספת.

13

14

### דין והכרעה בטענת בטלות החלטת הועדה

- 15 45. אין בידי לקבל את טענת המערער כי ככל שתקבל טענתו בעניין התיישנות השומות,  
16 אין למשיב סמכות להחליט על פסילת הספרים. לפיכך, אף שהחלטתי, כאמור לעיל,  
17 כי השומות לשנות המס 2006 ו-2007 התיישנו ואין תוקף להארכת תקופת  
18 ההתיישנות, איני סבור כי החלטת הפסילה דינה להיות בטלה אך מטעם זה לבדו.
- 19 46. סעיף 130(ג) לפקודה אינו מגביל את סמכותו של המשיב לפסול את ספרי הנישום, כך  
20 שפסילה זו תתייחס רק לשנת מס "פתוחה" שעדיין ניתן לערוך לגביה שומה לפי  
21 מיטב שפיטה. אכן, חלק מהסנקציות הכרוכות בפסילת ספרים לא תהיינה רלוונטיות  
22 ככל שמדובר בפסילה המתייחסת לשנת מס "סגורה" – כגון זו הנוגעת לסוגיית הנטל  
23 כאמור בסעיף 155 לפקודה – אך איני סבור כי מטעם זה לבדו מנוע פקיד השומה  
24 להחליט על פסילת הספרים.
- 25 47. ברי כי לפסילת הספרים השלכה על עריכת השומה, וכאמור בסעיף 130(ו) לפקודה,  
26 משנפסלו הספרים אין להוציא צו לפי סעיף 152(ב) בטרם נשלחה לנישום הודעה על



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 הפסילה ובטרם חלף המועד להגשת ערר על החלטת פקיד השומה, ואם הוגש ערר –  
2 לפני שניתנה בו החלטה של הועדה לקבילות פנקסים. מטעם זה אף נקבע כי התקופה  
3 שבה מתקיימים ההלכים לפני הועדה לא תובא בחשבון לצורך מניין תקופת  
4 ההתיישנות כפי שכבר ראינו לעיל.
- 5 48. אין זאת אלא, שעריכת השומה (והוצאת הצו) תלויה בתוצאות הפסילה, אך לא  
6 בהכרח להפך; גם אם המשיב אינו עורך שומה מפאת שחלפה תקופת ההתיישנות  
7 והשומה הפכה ל"סגורה" – איני סבור כי הוא מנוע מפסילת הספרים בשל כך שמצא  
8 כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים או שמצא בהם ליקויים.  
9 צא וראה כי גם אם נמנע המשיב, מסיבה כלשהי, לערוך שומה למרות שהוא עדיין  
10 מוסמך לעשות כן, יהא זה בלתי סביר למנוע ממנו בשל כך גם את הסמכות לפסול  
11 את הספרים.
- 12 49. אשר לטענת המערער בעניין ההרכב החסר סבורני כי טענה זו בדיון יסודה. איני  
13 מתעלם מהפסיקה אליה הופנית על ידי המשיב, לפיה טענה בדבר חוסר סמכות יש  
14 להעלות בהזדמנות הראשונה. כמו גם איני מתעלם מחוסר תום הלב המובהק  
15 בהעלאת הטענה רק לאחר שהועדה דחתה את הערר, כאשר ניסיונו של המערער  
16 להציג מצג לפיו הסכים לקיום הדיון בהרכב חסר "בלית ברירה" או כי נודע לו על  
17 הבעייתיות בקיום דיון בהרכב זה רק לקראת הגשת הערעור דנו, מעורר אי נוחות.  
18 עם זאת, עיקר ההלכות הנוגעות לחוסר סמכות התקבלו בנסיבות שבהן עמדה על  
19 הפרק שאלת סמכותו העניינית של בית המשפט, כגון כאשר עניין שהיה מקום לדון  
20 בו בבית משפט לענייני משפחה הובא בפני בית משפט שלום (כפי שהיה בעניין **דקל**  
21 הנ"ל). אכן, מבחינה פורמאלית אין לכאורה להבחין בין חוסר סמכות עניינית כאמור  
22 ובין חוסר סמכות בשל הרכב חסר, אך דומני כי מבחינת ניקיון וטוהר ההליך  
23 השיפוטי, כמו גם מראית העין, אין להקל ראש בדיון בהרכב חסר, גם בהתחשב  
24 בדוקטרינת הבטלות היחסית וגם בהתחשב בכך כי הטענה בדבר ההרכב החסר  
25 נטענה בחוסר תום לב.
- 26 50. בעניין **נפתלי הנ"ל**, הפגם בהרכב הועדה – שאחד מחבריה לא היה ברשימת משרד  
27 האוצר כנדרש בתקנות הרלוונטיות – הוגדר על ידי בית המשפט כ"פגם שולי





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לחלוטין". איני סבור כי דיון בהרכב של שני חברים במקום שלושה, יכול להיחשב  
2 ככזה.
- 3 51. כן אפנה לפסק הדין בעא 2518/02 ד"ר בנסון סמיון נ' שר הבריאות (5.1.2003).  
4 מפאת חשיבותו של פסק דין זה לסוגיה שלפני, אביא את הדברים בהרחבה:
- 5 "הטענה העיקרית העומדת לבירור בענייננו היא סוגיית ההרכב החסר  
6 בישיבה מיום 22.12.1999. אמת, נקבע (בדעת רוב) בפרשת שאמי, כי  
7 "בהיעדר הוראה בחוק המתירה לגוף שיפוטי או מעין-שיפוטי דיון בהרכב  
8 חסר, ההלכה היא - על דרך העיקרון - כי דיון בהרכב חסר פגום הוא להיותו  
9 דיון נעדר סמכות...הסכמתו של העומד לדין אין בכוחה להעניק לגוף המעין  
10 שיפוטי סמכות שהדין אינו מעניק לו... אינטרס הציבור הוא שבדיון יהיו  
11 נוכחים כל חברי הוועדה" (שם, בעמ' 622-623). אכן, קיום דיון בהרכב חסר  
12 בפני גוף מעין שיפוטי מעין זה הנו בעייתי. המחוקק קבע כי "הוועדה תהיה  
13 של שלושה לפחות" (סעיף 47(ג) לפקודה).....
- 14 .....היה כי נתקיים דיון בהרכב חסר, השאלה הנשאלת היא מהי תוצאת  
15 הפגם? גם בהנחה והמדובר בפגם מהותי, היורד לשורש הסמכות ואף יכול  
16 להוביל לבטלות ההליך מעיקרא, עולה השאלה אם אכן יש תמיד לראות  
17 בהליך כחסר נפקות. שאלה עקרונית זו לא נדונה בפרשת שאמי. שם נקבע כי  
18 ההליך שנדון שם, בטל מעיקרו. אולם, האם זו התוצאה בכל מקרה? לדעתי  
19 התשובה היא בשלילה. כבתחומים אחרים, גם בהקשרו של הדיון החסר בפני  
20 הרשות המנהלית (אף כשהיא פועלת כגוף מעין שיפוטי) יש מקום להכיר  
21 ברעיון של בטלות יחסית (או "תוצאה יחסית"; "חוקיות יחסית" - ראו רע"פ  
22 2413/99 גיספן נ' התובע הצבאי הראשי, פ"ד נה(4) 673, 688-689; ע"פ  
23 586/94 מרכז הספורט "אזור" בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד נה(2) 112, 127)).  
24 יש להבחין בין הפגם ובין הנפקות (ע"פ 866/95 סוסן נ' מדינת ישראל, פ"ד נ)  
25 793 (1
- 26 816). על כן, נפקותו של הפגם בעניין ההרכב החסר צריכה להיקבע על פי  
27 נסיבות העניין, תוך שקילה, בין היתר של חומרת הפגם, העוול שנגרם בהפרה  
28 ואינטרסים נוספים (ראו זמיר, הסמכות המנהלית (כרך ב', נבו 1996) - 827-  
29 832). ניתן גם לבחון את זהות הגוף ומעמדו, את סוג ההליך ואת הפרוצדורה  
30 הקבועה לדיון בו. אכן, עצם העובדה כי המדובר בפגם חמור - של חריגה  
31 מסמכות - אינה מובילה כשלעצמה לבטלות ההליך כולו. כך אפילו באשר  
32 לטענות בדבר אי חוקיות או חוסר סמכות של הרכב גופים מנהליים (ראו:  
33 בג"ץ 7505/98 קורנאלדי נ' לשכת עורכי הדין, פ"ד נג(1) 153, 162-163 וכן:  
34 בג"ץ 5483/95 גינדי נ' שר הדתות, פ"ד מט(5) 661, 667). יש לבחון אם  
35 המדובר בפגם טכני ולא מהותי (פרשת גיספן, בעמ' 685-686). אמת, ברוב  
36 המקרים יביא הרכב חסר לבטלות ההליך כולו. זאת נוכח חומרת הפגם  
37 והשלכותיו הן על בעלי הדין, הן על האינטרס הציבורי. במקרים אלו אפילו  
38 הסכמת הצדדים לא תועיל. אולם, לא תמיד כך יהא הדבר. תתכננה נסיבות  
39 בהן המדובר בפגם טכני-שולי, בלא שנגרם עיוות דין לבעל דין ובלא פגיעה של



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 ממש באינטרס הציבורי. במקרים אלו ניתן לשקול תוצאה יחסית של הפגם,  
2 שלעניין מסויים תראה את ההליך כתקף למרות הפגם שנפל בו.

3 מן הכלל אל הפרט

4 כאמור, במהלך הדיון בוועדה בעניינו של המערער נפל פגם שעה שחלק מן  
5 הדיון היה בפני הרכב חסר. המדובר במצב לא רצוי שיש להימנע ממנו. בה  
6 בעת, המדובר בפגם טכני-שולי. הוועדה קיימה ארבע ישיבות בנוכחות  
7 הצדדים. רק באחת מהן (הרביעית במספר, מיום 22.12.1999) היה ההרכב  
8 חסר. זאת ועוד: גם בישיבה זו לא היה ההרכב חסר כל הישיבה אלא רק  
9 משלב מסויים (שלב הסיכומים). המערער נתן הסכמתו להיעדרו של אחד  
10 מחברי הוועדה מהמשך הדיון, בין היתר בהסתמך על התיעוד הכתוב של  
11 הדיונים שהומצא לאותו חבר שנעדר. בנסיבות אלו, סבור אני כי אין לראות  
12 בהליך כבטל מעיקרו ולאין את ההליך כולו בשל פגם זה. למערער עצמו לא  
13 נגרם בהכרח עוול שעה שהסכים להרכב החסר ושעה שהיה תיעוד מלא של  
14 הדיונים. גם האינטרס הציבורי אינו מוביל בנסיבות מקרה זה לתוצאה של  
15 בטלות מעיקרא של ההליך. מטעמים אלו נחה דעתנו כי הרשעת המערער  
16 בוועדה עומדת על כנה ואין בנמצא עילה להתערב בה."

17 [ההדגשות אינן במקור]

18 52. נראה כי מהאמור עולה שדרך המלך היא לקבוע כי החלטת גוף שיפוטי או מעין  
19 שיפוטי, שנתקבלה לאחר דיון בהרכב חסר, הינה בטלה, הגם שעשויים להיות מקרים  
20 בהם האינטרס האישי של המתדיינים, כמו גם האינטרס הציבורי, מצדיק שלא  
21 לעשות כן. כך, חסר בהרכב שאינו מעבר לפגם טכני-שולי, כפי הנסיבות שתוארו  
22 בעניין סמיון הנ"ל, כאשר רק בישיבה אחת מתוך ארבע הישיבות דנה הוועדה בהרכב  
23 חסר, ואף באותה ישיבה ההרכב היה חסר רק משלב הסיכומים, עשוי שלא להביא  
24 לפסילת ההחלטה. אין זה המקרה שלפנינו, כאשר הדיון מראשיתו ועד סופו נעשה  
25 בהרכב חסר. בנסיבות אלה אני סבור כי הסכמתו של המערער, מכל סיבה שלא  
26 תהיה, לקיום הדיון בהרכב חסר, אינה יכולה להקנות תוקף להחלטת הוועדה.

27 53. לפיכך, ועל אף חוסר הנוחות שמעוררת טענת המערער שהסכים לדיון הוועדה  
28 בהרכב חסר, וטען לבטלות החלטתה רק משנדחה הערר, אין לי אלא לקבוע כי אין  
29 תוקף להחלטת הוועדה.

30 לאור החלטתי זו איני נדרש לטענת המערער בכל הנוגע לשאלת מומחיותה  
31 החשבונאית של יושבת ראש הוועדה או לטענתו בדבר העדר הנמקה בהחלטה.

32 54. ער אני לטענת המשיב כי בית משפט זה אינו מוסמך לדון בקבילות הפנקסים, מקום  
33 בו פנה המערער למסלול הדיון בפני הוועדה לקבילות פנקסים. אכן, משעה שבחר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 המערער לפנות בערר לוועדה, אין עוד סמכות לבית המשפט המחוזי לדון בערעור על  
2 הפסילה, והחלטת הועדה היא סופית (ראה ע"מ 12837-01-09 **פרופאל בע"מ נ' מנהל**  
3 **מס ערך מוסף עכו** (6.12.2011) עם זאת, איני סבור כי מנוע אני מלדון ולהכריע  
4 בטענה בדבר העדר תוקף להחלטת הועדה משעה שקיימת, למצער, סמכות מקבילה  
5 לוועדה ולבית המשפט לדון בהחלטת הפסילה.  
6 55. משנקבע כי החלטת הועדה אינה בת תוקף, אין משמע כי החלטת הפסילה אינה  
7 תקפה עימה. התוצאה היא כי הצדדים **חזרו לנקודת המוצא** טרום הגשת הערר  
8 לוועדה לקבילות פנקסים, כך שהחלטת הפסילה עומדת על כנה, על כל הנובע מכך,  
9 לרבות לעניין שאלת הנטל. (ראה ע"א 4483/02 **מובילי מים (1994) דבוריה בע"מ נ'**  
10 **מנהל מע"מ** (4.8.2005) וכן אב"ע 13792-02-14 **ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות**  
11 (26.3.2015)).  
12 בנסיבות אלה, וכדי לשמור על איזון ראוי בין זכויותיו הדיוניות של הנישום מזה,  
13 ובין סמכויותיו של המשיב מזה, כמו גם על מנת לייעל את ההליך המתקיים בפני  
14 ולא לעכבו מעבר לצורך על ידי החזרת הדיון לוועדה על כל המשתמע מכך, לרבות  
15 החזרת ההליך לשלב השגה כפי שמתחייב לכאורה מסעיף 130(ו) לפקודה, סבורני כי  
16 יש להחיל בנסיבות אלה את סעיף 130(ח) לפקודה לפיו ניתן לערער על החלטת פקיד  
17 השומה בדבר הפסילה לפני בית המשפט המחוזי יחד עם הערעור על פי סעיף 153,  
18 ולפיכך כי יש לדון בטענות המערער כנגד פסילת הספרים במסגרת הערעור דנא.  
19 משכך, המערער יתקן את נימוקי הערעור כך שהללו יכללו את טענותיו כלפי פסילת  
20 הספרים.

### סוף דבר

21  
22 56. טענותיו המקדמיות של המערער בכל הנוגע להתיישנות השומות לשנות המס 2006 ו-  
23 2007 - **מתקבלות**.  
24 57. טענותיו המקדמיות בכל הנוגע לשומות לשנת 2008 ו-2009 – **נדחות**.  
25 58. טענתו של המערער לפיה בטלה החלטת המשיב על פסילת הספרים ככל שהיא נוגעת  
26 לשנות המס 2006 ו-2007 (שנקבע, כאמור, לגביהן כי אלו התיישנו) – **נדחית**.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 59. טענתו של המערער לפיה אין תוקף להחלטת הועדה לקבילות פנקסים בשל הרכב  
2 חסר – **מתקבלת**. עם זאת, התוצאה היא כי החלטת הפסילה של המשיב נותרת על  
3 כנה לגבי כל שנות המס, אך היא אינה חלוטה והמערער רשאי לערער עליה.  
4 60. המשיב יגיש נימוקי שומה מתוקנים, הכוללים את נימוקיו באשר לפסילת הספרים,  
5 עד ליום **31.5.2016**.  
6 המערער יגיש נימוקי ערעור מתוקנים הכוללים את טענותיו כלפי פסילת הספרים עד  
7 ליום **30.6.2016**.  
8 61. משעה שהחלטתי לקבל את הבקשות המקדמיות בחלקן, כל צד יישא בהוצאותיו של  
9 הליך זה, למעט זאת שהמשיב יישא בהוצאות המערער בגין מסמך השלמת הטיעון  
10 בסך של 10,000 ש"ח.  
11 62. ישיבת קדם משפט לאחר הגשת נימוקי שומה וערעור מתוקנים כאמור לעיל תתקיים  
12 ביום **13.7.2016 שעה 09:30**.

13  
14  
15 ניתנה היום, כ' ניסן תשע"ו, 28 אפריל 2016, בהעדר הצדדים.  
16

ד"ר שמואל בורנשטיין, שופט

17  
18