



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

בפני כבוד השופט אבי גורמן

חיים שפיגולנט

המערער

ע"י ב"כ עו"ד אברהם קרן, עו"ד אסף אפרתי ועו"ד שוהם שאוליאן

נגד

פקיד שומה רחובות

המשיב

ע"י ב"כ עו"ד שירה קידרון – גוטליב פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור שהגיש מר חיים שפיגולנט (להלן: "המערער") כנגד שומה בצו שהוציא לו פקיד שומה רחובות (להלן: "המשיב") ביום 13.9.21, מכוח הוראות פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), במסגרתה נקבע כי יש לחייב את המערער במס בגין תוספת הכנסה מעסק או משלח יד בסך 381,697 ₪ (קרן מס) לשנת המס 1998 (להלן: "שנת המס שבמחלוקת").

עיקרי העובדות והרקע הנדרש

1. המערער הינו מסגר במקצועו, והבעלים של חברת מסגריית חיים שפיגולנט בע"מ (להלן: "החברה") אשר החלה לפעול בשנת 1995. כבר כעת יובהר כי יוצגו להלן עובדות הנוגעות למערער ואף לחברה, אולם הערעור דנן והשומה בה הוא עוסק – עניינם בשומה האישית שיצאה למערער בלבד (ולא לחברה).
2. ביום 24.2.2000 הגיש המערער באמצעות רו"ח סעדיה כהן (להלן: "רו"ח כהן") דו"ח מס לשנת 1998 – שנת המס שבמחלוקת. כמו כן ובאותו מועד, הגיש המערער אף דו"ח לחברה לשנת המס שבמחלוקת.
3. המשיב ביער את תיק המסמכים של המערער ושל החברה, כך שדוחות שהוגשו על ידם אינם לפנינו. בעת הביעור, אף לא שמר המשיב צילום מהמסמכים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

4. על אף העדר הדוחות ועל סמך אינדיקציות שונות (שבמידת הרלוונטיות, יפורטו עוד בהמשך), אין מחלוקת בין הצדדים כי הדוחות לשנת המס שבמחלוקת כללו את הנתונים הבאים:
- דו"ח המערער: המערער דיווח על הכנסה ממשכורת שלו ושל בת זוגו, וכן על הכנסה מעסק בסך של כ- 1.3 מיליון ₪ - אשר כנגדה נוכו הוצאות בסך זהה - כך שבפועל ההכנסה החייבת מעסק בדו"ח האישי של המערער עמדה על 0.
- דו"ח החברה: החברה דיווחה על מחזור הכנסות בסך של כ- 3.5 מיליון ₪.
- עוד אין מחלוקת בין הצדדים, כי החברה דיווחה על העסקת עובדים במסגרייה ואילו המערער לא העסיק בשנת המס שבמחלוקת עובדים.
5. בשנת 2002 עזב המערער את ישראל לארה"ב, לדבריו - בשל מצוקה כלכלית אליה נקלע. המערער חי בארה"ב עד היום.
6. בעת עזיבת הארץ, המערער לא עדכן את כתובתו במרשמי המשיב.
7. בשנת 2003 הוציא המשיב למערער שומה לפי מיטב השפיטה. לטענת המשיב הודעת השומה נשלחה לכתובתו של המערער בישראל, הכתובת שהייתה בידי המשיב.
- הודעת השומה נשלחה ככל הנראה ללא נימוקי השומה, וכלל לא ידוע מתיי נשלחו נימוקי השומה ואם בכלל נשלחו. המשיב הציג (נספח 1 לתצהיר המשיב) מכתב נימוקי שומה לשנת 1998, אשר התאריך המצוין בראשו הוא 26.5.2005, אשר נערך על-ידי מפקח בשם משה קיסר, אך אינו חתום. התאריך המאוחר (למועד הוצאת השומה בשנת 2003) והעובדה כי המסמך אינו חתום, אינם שופכים אור של ממש בעניין שליחת הנימוקים.
8. במסגרת השומה שקבע המשיב למערער בשנת 2003 (להלן: "השומה המקורית"), הוספו שתי הכנסות: הכנסה מעסק כתוצאה מאי ההכרה בהוצאות בסך 1,313,103 ₪, ומשכורת בשל משיכת בעלים בסך 3,774,598 ₪. המס הנומינאלי לתשלום עמד על כ- 2.6 מיליון ₪.
- [להשלמת התמונה יצוין כי המשיב הוציא באותה העת אף שומה לחברה (הוגשה וסומנה מ/ש/3). שומת החברה כללה אף היא שני רכיבים: תוספת מחזור בסך 500,000 ₪, ומחילת חובות זכאים בסך 2,645,485 ₪. אין בין הצדדים מחלוקת כי במרוצת השנים, במועד ובנסיבות שלא הוצגו לפניי, המשיב החליט לוותר על גביית חוב המס של החברה.]
9. יצוין כי אין בידי המשיב להראות כי המערער זומן לדיון, קודם להוצאת השומות.
10. בהיותו בחו"ל, מינה המערער מייצגים שונים אשר הוסיפו לטפל בענייניו מול המשיב. בשנת 2005 מינה המערער את רו"ח אמין עמאר (להלן: "רו"ח עמאר") אשר ערך למערער את דוחות מס הכנסה לשנים 1999-2002, ובשנת 2010 מונה רו"ח בירן שבתאי.
- לצד זאת, אין מחלוקת בין הצדדים כי אף אחד מהמייצגים הללו לא עסק בהסדרת החוב שנבע מהשומה שהוציא המשיב למערער ביחס לשנת המס שבמחלוקת - 1998.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

11. בחלוף השנים, עם הזדקנותו של המערער ולדבריו – חוסר היכולת להמשיך ולעסוק בעבודת המסגרות בה עסק אף בארה"ב, ביקש המערער לשוב לארץ לחיות לצד ילדיו. כחלק מהתארגנותו לקראת אפשרות זו, מינה המערער ביום 3.12.14 את רו"ח אסף אפרתי (להלן: "רו"ח אפרתי") לטפל בענייניו הכספיים. לאחר בדיקה ברשות המיסים, יידע רו"ח אפרתי את המערער אודות השומה לשנת 1998.
12. ביום 13.1.15 הגיש המערער למשיב, באמצעות רו"ח אפרתי, בקשת ארכה ולצידה השגה. בפתח ההשגה נכתב, כי: "בהתאם להצהרתו של הנישום, הוא לעולם לא קיבל לידידיו את דבר השומות או העתק מהן ואף לא היה מודע לקיומן כלל וכלל". על טענה זו שב המערער במרוצת השנים אף במקומות נוספים. המשיב לא הראה כל אינדיקציה כי השומה הובאה לידיעת מי ממייצגי המערער במרוצת השנים, קודם לרו"ח אפרתי.
13. ביום 21.1.15 הודיע המשיב למערער (באמצעות רו"ח אפרתי) כי בשל חלוף השנים, המשיב דוחה את בקשת המערער לקבלת ארכה לרישום ההשגה.
14. המערער הגיש ערעור לבית המשפט המחוזי על החלטת המשיב (ע"מ 15-06-32523), אשר נדון בפני מותב אחר. מבלי להאריך במה שאינו נדרש לנו, אציין בתמצית כי הערעור כלל מספר טענות, כשהעיקריות שבהן היו: הטענה כי יש לבטל את השומה מכל וכל בשל התיישנותה – שכן נימוקי השומה כלל לא נשלחו למערער ואם נשלחו (דבר שלא הוכח) היה זה במועד מאוד מאוחר, הטענה כי השומה מוגזמת ואינה סבירה וכן הטענה כי המשיב גרם נזק ראייתי לאו בר תיקון כשביער את הדוחות ולא הותיר בתיק למעשה (כמעט) כל מסמכים אשר יכולים להוות כר לבירור השומה שיצאה. לחילופין נטען כי יש בנסיבות העניין להצדיק את קבלת הבקשה שהגיש המערער להאריך את המועד להגשת ההשגה.
- בפסק דין שניתן ביום 27.6.18 דחה בית המשפט את הערעור, תוך שהוא קובע כי המערער הוא האחראי לנזק הראיתי שנגרם ואשר אינו מותרת אפשרות לבירור ענייני של השומה (פס' 97 לפסק הדין), וכי לאור זאת צדק המשיב כשקבע כי אין לקבל את ההשגה במועד בו הוגשה, וכי בהעדר יכולת להשיג על השומה רואים את השומה כשרירה וקיימת.
15. על פסיקה זו הגיש המערער ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 6570/18). ביום 18.11.20 ניתן "פסק הדין של בית המשפט העליון" (אשר כך להלן יכונה), בו נקבע בתמצית כך:
- א. הטענה כי השומה התיישנה כתוצאה מכך שלא נשלחו נימוקי השומה או שנשלחו באיחור ניכר, נדחתה. בהתאם להלכה שנהגה במועדים הרלוונטיים (שנת 2003), המועד הקובע הוא המועד בו קיבל המשיב את החלטתה על הוצאת השומה – ובמועד זה לא התיישנה השומה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

- ב. בנסיבות המיוחדות של העניין, במסגרתם – כלל לא הוכח כי נימוקי השומה נשלחו, תיק השומה בוער על ידי המשיב (ונכון היה אם המשיב היה נמנע מכך), גם לאחר עזיבת הארץ שלח המערער מייצגים שטיפלו בענייניו מול המשיב ביחס לשנות מס אחרות (מה שמתיישב עם טענתו כי כלל לא ידע על השומה לשנת 1998 וזו לא הובאה לידיעתו), הסכומים החריגים שנקבעו בשומה – יש לתת למערער ארכה להגשת השגה.
- ג. הנזק הראייתי שנגרם ואשר יוצר קושי ניכר לקיים כיום דיון על השומה, רובץ לפתחו של המשיב (וזאת בניגוד לקביעת בית המשפט המחוזי).
16. בעקבות פסיקת בית המשפט העליון, הגיש המערער ביום 26.11.20 השגה באמצעות רו"ח אפרתי.
17. הצדדים קיימו שני דיונים בהשגה, ומשלא הגיעו להסכמות הוציא המשיב ביום 13.9.21 את השומה הניצבת במוקד ערעור זה (להלן: "השומה הנוכחית").
18. במסגרת השומה הנוכחית חזר בו המשיב לחלוטין מהשומה המקורית שיצאה בשנת 2003. סכום ההכנסה שנקבע בשומה הנוכחית נמוך יותר באופן ניכר, והמתכונת בה בנה המשיב את השומה שונה לחלוטין מזו שבשומה המקורית.
19. השומה הנוכחית (אשר צורפה כנספח 1 להודעת הערעור), בנויה באופן הבא:
- א. הוספה למערער הכנסה מעסק, בהתאם לתקבולים אשר מסמך שהוצג מלמד כי המערער קיבל בשנת המס שבמחלוקת ובניכוי המע"מ – תוספת הכנסה בסך 989,656 ₪.
- ב. נקבע כי יש להכיר למערער בהוצאות, במתכונת הבאה:
1. בהתאם לתדריך כלכלי (משנת 2001), נקבע כי ממוצע העלות (עלות החומר + קבלני משנה) הוא בגובה של 37.5% מההכנסה.
2. הותרו הוצאות שכר עבודה בגובה 137,873 ₪, וזאת בהתבסס על נתוני הלמ"ס לשנת 1998 בענף המסגרות.
3. הותרו הוצאות "הנהלה וכלליות" בשיעור של 10% מההכנסה.
- ג. לאור האמור בשני הסעיפים הקודמים (תוספת ההכנסה, בניכוי ההוצאות שהוכרו), נקבעה למערער "הכנסה חייבת" בסך 381,697 ₪ (במונחי קרן, לשנת המס שבמחלוקת - 1998). כנגד שומה זו, הוגש הערעור שלפניי.
20. במהלך דיוני קדם המשפט, ניסיתי להוביל את הצדדים לסיים את המחלוקת על דרך הפשרה. ניסיונות אלה לא צלחו, כאשר כל צד תולה את האשם ברעהו.
21. במסגרת הערעור - ובצדק, הצדדים לא ניסו לטעון מחדש ביחס לעניינים שהוכרעו בפסיקת בית המשפט העליון, והתמקדו בעיקר בטענות ביחס לשומה הנוכחית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

מטעם המערער העיד המערער עצמו (בהסכמת המשיב, חקירתו הנגדית נערכה בהתוועדות חזותית, כשהמערער מצוי במקום מושבו בארה"ב). מטעם המשיב העיד רו"ח משה בראל, רכז במשרדי המשיב (להלן: "רו"ח בראל").

22. דיון שמיעת הראיות היה קבוע ליום שני, 24.10.22. ביום שישי, 21.10.23, הגיש המשיב בקשה להגשת תצהיר משלים ולצירוף ראיות. בין ראיות אלה היו מסמכים אשר אין חולק כי לא הוצגו למערער עד אותו מועד – דו"ח מע"מ של המערער משנת 1998 (אשר מועד הדפסתו קדם למועד קדם המשפט הראשון).

המערער לא התנגד לבקשה (תוך שהוא מעלה טענות שלא כאן המקום לפרטן, ותוך שהוא מדגיש כי מדובר במסמך שלא הובא עד אותו מועד לעיונו), ולפיכך הראייה התקבלה ודיון ההוכחות התקיים במועד שהיה קבוע לכך (ואף זאת בהתאם לבקשת המערער, אשר לא חפץ בדחיית הדיון).

23. במהלך דיון שמיעת הראיות התברר כי בידי המשיב מסמך נוסף המתייחס לשנת 1998 ושלא הוצג עד אותה העת – הסכם שנערך בין מנהל מע"מ לבין המערער ביחס לחברה, לגבי מספר שנות מס וביניהן שנת 1998.

הפעם התנגד המערער להגשת המסמך ואף המשיב לא עמד על כך, ולפיכך המסמך לא הוגש.

עיקרי טענות הצדדים

טענות המערער

24. לא ניתן כיום, למעלה מ-20 שנים לאחר שנת המס בה מדובר ובהינתן כי התיק בוער ואפילו הדוחות אינם קיימים, לערוך דיון ענייני אודות השומה. מדובר בנזק ראייתי, אשר כפי שקבע בית המשפט העליון – רובץ לפתחו של המשיב. בנסיבות אלה ולאחר שהבין בעצמו כי השומה המקורית מופרזת ובלתי סבירה, היה על המשיב להניח למערער ולהימנע מהוצאת כל שומה.

25. פעילותו הכלכלית של המערער (קניות חומר, פועלים ועובדים) בוצעה באמצעות החברה. בחינת הדיווח של המערער – יחד במישור היחיד ובמישור החברה, תלמד כי דיווח על הכנסות סבירות, כי שילם מס גבוה וכי לא הייתה אז וודאי שאין כיום הצדקה להוצאת השומה.

26. המערער הדגיש שוב ושוב כי בשנים לב לגילו המתקדם ולשנים שחלפו, הוא אינו זוכר פרטים של ממש אודות מה בדיוק אירע בשנת 1998.

27. המערער סבור כי הסיבה לכך שסך ההכנסות שדווח בדו"ח האישי שלו זהה לסך ההוצאות (כפי שעולה גם ממסמכי המע"מ שהציג המשיב וגם ממסמך נימוקי השומה של קיסר משנת 2005), נובעת מכך שמי שביצע את העבודה בפועל הייתה החברה והדיווחים נכללו למעשה בתוך הדו"ח שלה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

את הסיבה מדוע נהג כך, יכול המערער רק לנסות ולשער, וייתכן כי הדבר נובע מעיקולים שהוטלו על החברה או מטעם אחר בגינו ביקשו בשעתו הלקוחות כי יוציא חשבוניות במישור האישי. כיום, משהמשיב ביער הן את הדו"ח האישי של המערער והן את דו"ח החברה, לא ניתן לעמוד על הדברים לאשורם.

כפי שציין העד מטעם המשיב – רו"ח בראל, מחזורי המע"מ שדיווחה החברה היו תמיד גבוהים מזה של היחיד, ואף הוא אישר כי האפשרות שמציג המערער (לפיה ההוצאות שדווחו איפסו את ההכנסות, מאחר והדיווח נעשה אצל החברה) – אפשרי.

בהינתן פסיקת בית המשפט העליון ולפיה המשיב הוא האחראי לנזק הראייתי, הספק שנוצר חייב להיזקף לטובת המערער.

28. בשים לב לכך שהמערער פעל באמצעות החברה וכי הדעת נותנת כי הזוהות בין ההכנסות שדווחו להוצאות שדווחו מלמד כי למעשה הדיווח היה במישור החברה (כך שהמערער שימש כצינור להעברת ההכנסות גרידא), חובה היה על המשיב לערוך בחינה של ההכנסות וההוצאות מתוך בחינה כוללת של נתוני המערער והחברה גם יחד.

ושוב, בהינתן ביעור התיקים וחלוף הזמן, בחינה יעילה שכזו אינה אפשרית, אולם אף בכפוף לכך – אם הייתה מתבצעת בדיקה (כפי שביקש המערער שוב ושוב במרוצת השנים ואף בשלב דיוני השומה), היה מתברר כי המערער (בפועלו כיחיד וכחברה גם יחד) דיווח על הכנסה סבירה ואף גבוהה, כך שאין כל הצדקה לשומה.

המערער מציין כי שילם במישור החברה שכר עבודה בסך של כ-1.4 מיליון ₪ וכי ניכה מס בגין משכורות אלה (ובכלל זה משכורתו שלו) בסכומים גבוהים – ותמונה כוללת של פעילותו תלמד כאמור כי אין הצדקה להוצאת השומה.

29. אין אינדיקציה כלשהי לכך שהמערער העלים מס, והתעקשותו של המשיב בהוצאת השומה הנוכחית נובעת מכך שהמשיב, לאחר פסק הדין הקודם בבית המשפט המחוזי, מיהר לממש נכס נדל"ן של המערער והוא מחזיק בידיו כספים אותם הוא מסרב לשחרר.

30. השומה החדשה שהוציא המשיב, אינה מבוססת והיא שזורה בטעות בסיסית. שומה זו בנויה על קביעת תוספת הכנסה – בסך 989,656 ₪, אלא שלא היה מקום לכל תוספת הכנסה. כפי שעולה מהמסמך של המפקח קיסר משנת 2005, המערער דיווח על הכנסה בסך 1.3 מיליון ₪, ואין הצדקה לכל תוספת. בנוסף מציין המערער כי המשיב שרוי בבלבול בסוגיה זו, שכן במסמך אחר נקב המשיב בהכנסה בסך 400,000 ₪ כהכנסתו של המערער בשנת 1998.

רק לקראת סוף חקירתו של העד מטעם המשיב – רו"ח בראל ולאחר שזוה שמע את הערות בית המשפט, הבין הלה כי יש להציג את השומה שהוציא כשומה שהיא בעיקרה שומת הוצאות (ולא שומת הכנסות, כפי שהוצגה בצו השומה). המשיב אימץ זאת בסיכומים שהגיש, אלא שהצגה זו של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

השומה שונה מאופן הצגתה המקורית בהודעה המפרשת את נימוקי השומה ובתצהיר שהגיש המשיב, ואף מטעם זה – דין השומה להתבטל.

31. דרך התנהלות המשיב בערעור דנן, אשר הציג ראיה חדשה שלא טרח להציג במשך כל שנות הדיונים (הדיווח של המערער למע"מ בשנת 1998) אלא רק יומיים לפני שמיעת ראיות, ואף הראיה הנוספת שכלל לא הוצגה ושנדוע שהיא קיימת רק בחקירה הנגדית בעת שמיעת הראיות – הסכם של החברה מול מנהל מע"מ בשנת המס שבמחלוקת, מהווה נזק ראייתי נוסף, המתווסף לנזק הראייתי שקבע בית המשפט העליון.

לצד זאת, המערער טוען כי הדיווח למע"מ מחזק את גרסתו, שכן ניתן אף בו לראות כי כנגד כל חשבונית שקיבל המערער – הוציא הוא חשבונית נגדית אשר איפסה את הדיווח. התנהלות זו והעובדה שמנהל מע"מ קיבל אותה ולא פסל את ספריו, מחזקת את ההנחה כי החשבונית הנגדית הוצאה לחברה וכי הדיווח האפקטיבי נעשה באמצעות החברה - כפי שטוען המערער.

32. בהינתן העובדה שספרי המערער לא נפסלו ובהינתן העובדה כי בית המשפט העליון קבע כי הנזק הראייתי רובץ לפתחו של המשיב, יש לקבוע כי המשיב לא עמד בנטל הראייה החל עליו.

33. המשיב גורר את המערער במשך שנים לדיונים והליכים שאין להם מקום, ואשר התנהלות ראוייה מצד המשיב כרשות מנהלית – אם היה מפנים את פסיקת בית המשפט העליון, הייתה נמנעת מהם. לאור זאת, המערער מבקש כי הערעור יתקבל, השומה תבוטל ויושתו על המשיב הוצאות ריאליות בסכום גבוה במיוחד.

טענות המשיב

34. המשיב הפנים את פסק הדין של בית המשפט העליון, כאשר הפנמה זו באה לידי ביטוי בביטול השומה המקורית. השומה הנוכחית שקבע המשיב היא שומה סבירה ואף מתונה, המבוססת על תדריך כלכלי, ויש להותירה על כנה.

35. מבחינה מהותית (ואף אם בצו השומה נרשמו הדברים כתוספת הכנסה), מדובר בשומת הוצאות, במסגרתה נשללו מהמערער ההוצאות שביקש ואשר עמדו על סכום זהה לסך ההכנסה עליה דיווח. המערער אינו יודע לספק הסבר של ממש מדוע סך ההוצאות היה זהה לסך ההכנסות, ואין די בהקשר זה בהשערות בעלמא.

36. המערער מבקש לבטל את השומה מכל וכל, אלא שלא זה מה שנקבע בפסק הדין של בית המשפט העליון כי יש לעשות. אם בית המשפט העליון היה סבור כי יש לבטל את השומה, זה מה שהיה עושה ולא היה מחזיר את הדין לשלב הדיון בהשגה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

37. בהודעת הערעור טען המערער כי כלל לא פעל כיחיד, אלא רק במסגרת החברה. כתוצאה מטיעון חדש זה, המשיב בחן את דיווחי המערער למע"מ – ואז התגלה לראשונה למשיב כי המערער דיווח על הכנסות למע"מ. דיווח זה סותר את טענות המערער כאילו לא פעל כעוסק. המשיב לא הסתיר מסמכים מהמערער, ורק בשגגה לא צורף מראש דיווח המע"מ של המערער לתצהיר שהגיש המשיב. ראיה לכך היא העובדה כי כבר בדיון קדם המשפט הראשון ציין המשיב כי יש בידיו מסמכים שמקורם בדיווח למע"מ והמפריכים את טענות המערער כי לא פעל כעוסק אלא רק באמצעות החברה.
38. המערער מתעלם מכך שאף לחברה הוצאה שומה. בהינתן שומה זו, בקשתו של המערער כי פעילות החברה ופעילותו של המערער ייבחנו יחד – אינה במקומה. אכן, המשיב נמנע מלגבות מס מהחברה בגין שומה זו, אולם ויתור זה לא צריך להיזקק לחובת המשיב.
39. טענת המערער כי יש לבטל את השומה מכל וכל וכי כל פעילותו נעשתה למעשה תחת החברה, עומדת בסתירה לטיעוני המערער בערעור שהגיש לבית המשפט העליון. באותו ערעור הצביע המערער על חוסר הסבירות שהיה בשומה המקורית, אשר לא הכירה למערער (כמסגר) בכל הוצאה שהיא. המשיב תיקן טעות זו בשומה הנוכחית, וקבע הוצאות בהתאם לתדריך הכלכלי. בנסיבות אלה, לא היה מקום להגשת הערעור.
- טענתו של המערער כי פעילותו הכלכלית בוצעה למעשה דרך החברה, היא טענה כבושה אשר אינה עולה בקנה אחד עם טענותיו בערעור שהגיש לבית המשפט העליון – שם כאמור כל שטען הוא כי יש להכיר לו בהוצאות. דין טענה כבושה זו – אשר נועדה להסביר את זהות הדיווח על ההכנסות וההוצאות, להידחות.
40. המשיב הציג צילום מסך של מחשביו, בו ניתן לראות תקציר של הסכם שומה שנערך בין המשיב למערער ביחס לשנת המס 1994. ניתן לראות בהסכם זה כי הצדדים הסכימו על רווח בשיעור של 40% מהמחזור. שיעור רווח זה, זהה למעשה לשיעור הרווח שקבע המשיב בשומתו הנוכחית, דבר המלמד אף הוא על סבירותה.
41. העד מטעם המשיב, מר בראל, הסביר כי טופס תקציר השומה, במסגרתו מתוקצרת השומה למחשב, כלל רובריקה טכנית – בה הוזנה ההכנסה (להבדיל מההכנסה החייבת – שהיא הנתון החשוב). ברובריקה זו אכן הוזן סכום של 400,000 ₪ כהכנסה, אולם מדובר כאמור בעניין שולי וחסר משמעות (שכן כל שנדרש לצורך קליטת השומה עצמה, הוא שסכום זה יהיה גבוה מסך ההכנסה החייבת שנקבעה, הא ותו לא). ניסיון המערער להציג את הדברים כבלבול וחוסר עקביות אצל המשיב באשר לגובה ההכנסה, אינו במקום. פועלה המהותי של שומת המשיב, הוא בשלילת הוצאות שביקש המערער, ואין לתת לטענות טכניות להסיט את המבט מכך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

42. נטל השכנוע בערעורי מס, מוטל תמיד על המערער (למעט במקרה בו מוצאת שומה לפי סעיף 86 לפקודה, עניין שאינו רלוונטי לנו). הנטל רובץ אפוא לפתחו של המערער, ויש לקבוע כי אין בהשערות שהוא מעלה, כדי לעמוד בנטל זה. לפיכך דין הערער להידחות, תוך השתת הוצאות על המערער.

דין והכרעה

43. אקדים את המאוחר ואומר כי מצאתי כי דין הערער להתקבל. בתמצית אומר כי לאור פסק הדין של בית המשפט העליון – בשים לב לקביעה הברורה כי המשיב הוא שאחראי לנזק הראייתי שנגרם, בהינתן כי המדובר בשנת מס מאוד רחוקה ולכן לא ניתן באמת לזכור במדויק את שאירע (ודאי כשלוקחים בחשבון את גילו של המערער, ואף בלאו הכי) ומסמכים של ממש איין, וכשלוקחים בחשבון כי אין המדובר כלל במקרה מהסוג בו ברור כי המערער העלים בדיווחיו הכנסות - היה מקום בנסיבות העניין כי לאחר ביטול השומה המקורית המשיב יימנע מהוצאת השומה החדשה כל עיקר. תוצאה זו יכולה להיות מבוססת על אדני המשפט המנהלי, וניתן אף להגיע למסקנה כי דין הערער להידחות – בשים לב לקביעת בית המשפט העליון כי הנזק הראייתי רובץ לפתחו של המשיב והיפוך נטל הראיה הנובע מכך. עוד אוסיף, כי התנהלות המשיב – אשר גילה מסמכים שעשויים להיות רלוונטיים ולא טרח לחושפם עד ימים בודדים לפני דיון שמיעת הראיות וחלק מהחומר (ההסכם של מנהל מע"מ עם החברה לשנת 1998) לא חשף כלל, אף היא רובצת לפתחו של המשיב ותומכת בנסיבות העניין בקביעה כי דין הערער להתקבל. למסקנה זו אני בא, על אף שאיני סבור כי התנהלות המערער היא אות ומופת לדרך ההתנהלות בה על מי שעוזב את הארץ לנקוט, ועל אף שהיא מותירה אחריה ספקות באשר לשאלה האם אכן נשא הוא בחבויות המס שהיה מקום כי המשיב ישית עליו – בזמן אמת ובדרך הראויה.

44. להלן אפרט את נימוקי החלטתי.

45. פסק הדין של בית המשפט העליון:

פסק הדין של בית המשפט העליון מהווה את נקודת המוצא להליך הערער שלפניי. נעיין בקצרה בפסקאות האחרונות של פסק דינו של כבוד השופט ע' גרוסקופף, עמו הסכימו כבוד השופטת ד' ברק-ארז וכבוד השופטת ע' ברון.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

בפסקה 38 מנמק כב' הש' גרוקופף את ההחלטה לקבל את הערעור, במובן זה שהתיק יושב לשלב הדיון בהשגה, וזאת על אף השנים הרבות שחלפו מאז הוצאת השומה:

למרות האמור, סברתי כי בנסיבות המיוחדות של ענייננו, היה מקום לאפשר למערער ארכה להגשת השגה על השומה. לכך מספר טעמים מצטברים: ראשית, כמוכר, המשיב לא הוכיח כי נימוקי השומה נשלחו לנישום, לא בזמן אמת, ולא בכל מועד אחר; שנית, תיק השומה של הנישום בווער, באופן שאינו מאפשר בשלב הנוכחי לברר מה היו הפעולות שננקטו על ידי רשויות המס על מנת להעמיד את הנישום על קיום השומה, אם בכלל; שלישית, גם לאחר עזיבתו את הארץ פעל הנישום מול המשיב באמצעות מייצגים על מנת להסדיר את חבות המס מול המשיב ביחס לשנות מס אחרות, אך לא ביחס לשנת המס אליה מתייחסת השומה לפי מיטב השפיטה (שנת המס 1998). התנהלות זו מתיישבת עם טענתו של הנישום שלא ידע על כלל על שומה זו; ולבסוף, השומה לפי מיטב השפיטה חורגת באופן משמעותי מחיובי המס שהותו על המערער בשנים אחרות בגין הפעלת המסגרייה, ועיון במסמך נימוקי השומה משנת 2005 אינו מספק על פניו הסבר חד וברור לכך.

יש כאן רשימה של נימוקים, המצביעים על ייחודיותו של המקרה כאן ועל חריגות נסיבותיו. נימוקים אלה מצביעים על שלושה עניינים:

- א. התנהלות המשיב: כלל לא ברור אם נימוקי השומה נשלחו אי פעם למערער, וכן כלל לא ברור האם המשיב נקט בפעולה כלשהי כדי ליידע את המערער אודות השומה. ביעור התיק אינו מאפשר עמידה על עניינים אלה.
- ב. התנהלות המערער – מינוי המייצגים בשנים שלאחר עזיבת הארץ: בית המשפט ציין כי התנהלות במסגרתה נדונו שנות מס אחרות אך לא השומה לשנת 1998, מתיישבת עם הטענה כי המערער לא ידע אודות שומה זו.
- ג. אי סבירות השומה המקורית.

עיון בהמשך פסק הדין, בפסקה 39, מלמד כי בית המשפט היה מודע היטב לקושי הצפוי בניהול הליך ההשגה, אלא שעל אף זאת ולאור הנסיבות החריגות שתוארו לעיל, מצא כי יש לאפשר למערער להגיש השגה. יתירה מזו, בית המשפט קבע כי הנזק הראייתי ניצב לפתחו של המשיב:

ודוק, במסגרת הדיון בערעור ציין המשיב כי קיים קושי ניכר לקיים בשלב בו אנו מצויים, בשם לב לביעור תיק המס, דיון לגופה של השגה. ואולם, עובדה זו כשלעצמה אינה מצדיקה שלא לאפשר למערער ארכה להגשת השגה, בהינתן שהאחריות לביעור התיק אינה מוטלת עליו. הנזק הראייתי שגרם המשיב נופל, אם כך, לפתחו (השוו, אריאל פורת ואלכס שטיין "דוקטרינת הנזק הראייתי):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

ההצדקות לאימוצה ויישומה במצעים טיפוסיים של אי-ודאות בגרימת נזקים" עיוני משפט כא 191 (1998).

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

46. חשוב להדגיש כי הקביעה בעניין הנזק הראייתי, אינה אמרת אגב של בית המשפט, אלא היא הכרעה בעניין שעמד לפניו לערער.

בית המשפט קמא, על פסק דינו הוגש הערעור, פסק בפס' 97 לפסק דינו כי המערער הוא שאחראי לנזק הראייתי שנגרם למשיב:

אין מחלוקת שהגשת השגה בחלוף 12 שנים מאז הוצאת השומה, גורמת למשיב נזק ראייתי של ממש מאחר שאין לו כל יכולת להתגונן מפני טענות המערער. בעניין דנן בשל חלוף הזמן אין גם בידי המערער כל ראיות רלוונטיות לסתור את השומה שהוצאה בשנת 2003.

תמים דעים אני עם עמדת המשיב שבמצב דברים זה, עומדת לו "חזקת התקינות המנהלית" באשר לפעולותיו מטעם ובחסות הוראות החוק.

בית המשפט העליון היה כמובן ער לקביעה זו, ותוך שהוא סוקר את קביעות בית המשפט קמא (בפס' 9 לפסק הדין של בית המשפט העליון), ציין:

עוד עמד בית המשפט קמא על הקושי בהארכת המועד בחלוף 12 שנים הן לעניין הנזק הראייתי שנגרם למשיב ושאינו ניתן לתיקון, הן לאור הפגיעה בעקרון השוויון בין הנישומים ...

ובפסקה 11, בחתימת סקירת פסק הדין של בית המשפט המחוזי, נשנים הדברים:

בית המשפט קמא עמד על כך שבחלוף 12 שנים מאז הוצא צו השומה, נגרם למשיב נזק ראייתי של ממש שאינו מאפשר לו להתגונן מפני טענות המערער ...

כמו כן ובאופן ברור, כנגד ההחלטה כי המערער הוא האחראי לנזק הראייתי, כיוון (בין השאר) המערער את חיצו ערעורו. כך, בפס' 13 תוך סקירת טענות המערער (ובמסגרת הטענה הראשונה הנמנית שם), נכתב:

עוד טוען המערער כי שגה בית המשפט קמא שעה שזקף את הנזק הראייתי שנוצר עקב ביעור התיק לחובת המערער, מקום בו נוצר הנזק על ידי פקיד השומה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

גם המשיב נדרש לסוגיה זו בטענותיו לפני בית המשפט העליון, שעה שטען כי ביעור התיק נעשה כדין, טענה אשר לא התקבלה על ידי בית המשפט העליון אשר קבע כי הפעלת שיקול דעת ראוי חייבה בנסיבות העניין להימנע מביעור זה ולכלל הפחות הותרת העתק צילומי של התיק (פס' 26) על רקע כל זה – הצבה ברורה של השאלה לפתחו של מי יש להציב את האחריות לגרימת הנזק הראייתי והבנה מפורקת כי לאור הנזק הראייתי ובשים לב לחלוף השנים קשה מאוד יהיה לנהל הליך שומתי של ממש – אשוב ואצטט את את פס' 39 בסוף פסק דינו של כב' הש' גרסקופף:

ודוק, במסגרת הדיון בערעור ציין המשיב כי קיים קושי ניכר לקיים בשלב בו אנו מצויים, בשים לב לביעור תיק המס, דיון לגופה של השגה. ואולם, עובדה זו כשלעצמה אינה מצדיקה שלא לאפשר למערער ארכה להגשת השגה, בהינתן שהאחריות לביעור התיק אינה מוטלת עליו. הנזק הראייתי שגרם המשיב נופל, אם כך, לפתחו (השוו ...).

לפנינו קביעה ברורה ממנה עולה כי הקושי הראייתי היה צפוי וידוע, אלא שההכרעה של בית המשפט העליון (בניגוד לזו של בית המשפט המחוזי) הייתה כי "הנזק הראייתי שגרם המשיב נופל, אם כך, לפתחו".

זוהי פסיקת בית המשפט העליון, המחייבת כמובן אותנו ואותה יש ליישם.

47. המשיב מבקש לטעון כי בית המשפט העליון בקביעתו לא לבטל את השומה המקורית אלא להשיב את התיק לשלב הדיון בהשגה, הביע את עמדתו כי ראוי להוציא למערער שומה. אין בידי לקבל טענה זו.

כפי שראינו בחלק שצוטט לעיל, בית המשפט העליון קבע כי השומה המקורית מעוררת ספק באשר לסבירותה, והעדיף לאמץ את הנתיב הזהיר יותר והוא לפסוע בנתיב ההליך השומתי הקבוע בפקודה – והשבת התיק לשלב הדיון בהשגה. השבה זו נעשתה תוך שבית המשפט מבהיר כי הנזק הראייתי רובץ לפתחו של המשיב – על כל המשתמע מכך. קביעה זו רחוקה ממתן אישור מראש לשומה חדשה (אשר כלל לא הייתה ידועה) או הבעת דעה כלשהי בעניין זה.

48. משמעות הקביעה כי המשיב אחראי לנזק הראייתי – העברת נטל ההוכחה:

בית המשפט העליון קבע, כפי שראינו לעיל – בהקשר של הקושי הראייתי לקיים את הליכי ההשגה, כי הנזק הראייתי רובץ לפתחו של המשיב. משמעותה המעשית של קביעה זו – בהקשר בו היא נאמרה, היא האפשרות לקבוע כי נטל ההוכחה רובץ לפתחו של המשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

האפשרות להיפוך נטל ההוכחה על כתפיו של נתבע שגרם לנזק הראייתי, נקבעה כבר בפסיקה ותיקה. כך לדוגמה, נקבע בע"א 361/00 עאזם ד'אהר נ' סרן יואב (10.2.05) (להלן: "עניין ד'האר"), בפס' 19 לפסק דינו של המשנה לנשיא (בדימ') כב' הש' א' מצא:

הלכה מיוסדת היא מלפנינו כי מקום שבו נתבע גורם ברשלנותו נזק ראייתי לתובע – כלומר, פוגע ביכולתו של התובע להשתמש בראיה שלכאורה הינה בעלת פוטנציאל לביסוס איזו מן הטענות העובדתיות שעליהן מבוססת תביעתו – עשוי בית-המשפט להטיל על הנתבע את נטל השכנוע להיותה של אותה טענה עובדתית בלתי נכונה (ראו למשל: ע"א 9328/02 מאיר נ' ד"ר לאור (להלן – פרשת מאיר [2]), בעמ' 64-65; ע"א 8151/98 שטרנברג נ' ד"ר צ'צ'יק [3], בעמ' 551-552; ע"א 6160/99 דרוקמן נ' בית התולים לניאדו [4], בעמ' 125-126). הלכה זו, המבוססת בעיקרה על שיקולי צדק ועל הצורך החברתי בהרתעת נתבעים פוטנציאליים מפני איבוד ראיות, מבטאת את הפן הראייתי-דיוני של דוקטרינת הנזק הראייתי (ראו: א' פורת, א' שטיין "דוקטרינת הנזק הראייתי: ההצדקות לאימוצה ויישומה במצבים טיפוסיים של אי-ודאות בגרימת נזקים" [14], בעמ' 241-254; *A. Porat, A. Stein Tort Liability Under Uncertainty* [15], at pp. 165-167), להבדיל מהפן הנזיקי-מהותי של הדוקטרינה, שטרם נקלט במפורש בפסיקתנו, ואשר אף בענייננו אין מתעורר הצורך לבוחנו (השוו: פרשת מאיר [2], בעמ' 65-66; ע"א 6768/01 רגב נ' מדינת ישראל [5], בעמ' 635-633). ההלכה הראייתית-דיונית בדבר הנזק הראייתי משמעה אפוא הקמת חזקה עובדתית כי אלמלא ניזוקו עקב רשלנותו של הנתבע, היו הראיות החסרות תומכות בגירסת התובע בנוגע לטענה העובדתית שנשנתה במחלוקת. אף שחזקה זו ניתנת לכאורה לסתירה, הרי שמטבע הדברים – ובדומה לחזקות אחרות המופעלות בסופו של המשפט – נזקקים לה רק כאשר ידוע שאין בנמצא ראיות רלוונטיות אחרות, היינו: כשבאשר לטענה העובדתית שהראיות החסרות נדרשו לתובע להוכחתה מתקיים בין הצדדים "תיקו ראייתי". במצב דברים זה נמצא הנתבע לוקה בחסר ראייתי לסתירת החזקה. ומכאן שהקמת החזקה מכריעה למעשה את המחלוקת העובדתית (פורת ושטיין, במאמרם הנ"ל [14], שם; ע"א 5373/02 נבון נ' קופת חולים כללית [6], בעמ' 47).

בית המשפט חזר על הלכה זו במרוצת השנים בפסקי דין רבים, ראו לדוגמה: ע"א 8684/11 אלקיים נ' עזבון המנוח ניב יבור (25.6.2014), פס' 14 בפסק דינו של השופט י' עמית; ע"א 8693-08 יצחק הרמן נ' ד"ר עמוס שטרנברג (24.3.11) פס' 26 לפסק דינו של כב' הש' ע' פוגלמן; ע"א 3518/16 עמוס פוגל נ' עיריית טבריה (25.10.2018) פס' 35 לפסק דינו של המשנה לנשיאה כב' הש' ח' מלצר;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

להרחבה בסוגיה זו, ראו: אריאל פורת ואלכס שטיין "דוקטרינת הנזק הראייתי: ההצדקות לאימוצה ויישומה במצעים טיפוסיים של אי-ודאות בגרימת נזקים" עיוני משפט כא 191 (1998); עמוס הרמן, דיני נזיקין (מהד' 2, 2020) דיני נזיקין, פרק ח, עמ' 140; יניב ואקי, דיני ראיות (כרך א, 2020), עמ' 503-504; גיא שני "הנזק הראייתי ו'עונשו': בשבחי מעבר מהמודל הקיים של העברת הנטל למודלים של מידתיות ואינדקטיביות" משפטים מא, עמ' 315 (2011).

בע"א 1399/20 פלוני נ' שירותי בריאות כללית (27.12.21) (להלן: "עניין פלוני") פס' 5 לפסק דינו של המשנה לנשיאה כב' הש' נ' הנדל, עמד בית המשפט על המקרים בהם ייקבע כי נטל ההוכחה עובר לכתפי הנתבע:

... הכלל הראייתי השלט ברגיל במשפט האזרחי הוא כי "המוציא מחברו עליו הראיה". בענייננו מבקש כאמור המערער להעביר את נטל השכנוע לגבי הוכחת יסוד הקשר הסיבתי אל שכמי המשיבה, בהתבסס על דוקטרינת הנזק הראייתי. דוקטרינה זו, שזכתה להכרה בפסיקת בית משפט זה, רלוונטית למקרים שבהם הנתבע גורם באופן רשלני לחסר בתשתית הראייתית הדרושה לתובע לשם הוכחת רכיב עובדתי מסוים בתביעתו. במקרים אלה, עשוי בית המשפט להניח באותו הקשר הנחה המיטיבה עם התובע, כך שהנטל יונח לפתחו של הנתבע לסתור הנחה זו.

מההגדרה האמורה עולה כי נדרשים מספר רכיבים כדי לבסס טענת נזק ראייתי: עמימות עובדתית; שנוצרה כתוצאה מנזק לראיות שבשליטת הנתבע; עקב התרשלות הנתבע; ובאופן שמונע מהתובע להוכיח עובדות הנדרשות לתביעתו. רק בהתקיים רכיבים אלה, יעבור נטל השכנוע אל הנתבע. יובהר כי נטל זה יועבר רק ביחס לאותן עובדות שהנתבע פגע באפשרותו של התובע להוכיח, ולא ביחס לכל רכיב שהוא החיוני להוכחת יסודות התביעה. כמו כן, הגם שקיומו של נזק ראייתי מעביר את הנטל לנתבע למלא את העמימות העובדתית שנוצרה, עדיין הנטל לביסוס הטענה לקיום נזק ראייתי, על כלל הרכיבים שנמנו, מוטל על התובע. נטל זה אינו כבד, אבל הוא קיים.

49. כבוד השופט גרוסקופף בפסק דינו לא קבע במפורש כי נטל השכנוע יעבור אל כתפי המשיב, וזאת מן הטעם הפשוט – והוא שלא ניתן לקבוע כך מראש, קודם שמיישמים את הדברים ביחס לשומה הספציפית שבסופו של יום תיקבע על ידי המשיב. שומה שכזאת טרם נקבעה – שעה שהתיק הושב לשלב הדיון בהשגה, ולכן לא ניתן היה לקבוע מראש כי נטל ההוכחה יחול על המשיב. על אף האמור, דומני כי עיון בדברי כב' הש' גרוסקופף (בפס' 39 לפסק דינו, ואשר צוטטה לעיל), מלמד לדעתי ליותר מרמז כי זו עשויה להיות התוצאה (שהרי זו המשמעות המעשית שיש לקביעה כי הנזק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

הראייתי מונח לפתחו של המשיב, וזאת בסמוך לאחר התייחסות לכך שצפוי כי יהיה קושי ממשי לנהל את הדיון בהשגה בהעדר ראיות, ותוך הפנייה למאמרם של אוריאל פורת ואלכס שטיין – העוסק בחלק השלישי שלו ב- "נזק ראייתי כעילה להעברת נטל השכנוע".

50. לאור האמור, אפנה להלן ליישום ארבעת המבחנים הנזכרים לעיל בפסק הדין בעניין פלוני, אשר בהתקיימם יועבר נטל השכנוע אל כתפי המשיב. למען הבהירות, אשוב ואצטט מבחנים אלה:

עמימות עובדתית; שנוצרה כתוצאה מנזק לראיות שבשליטת הנתבע; עקב התרשלות הנתבע; ובאופן שמונע מהתובע להוכיח עובדות הנדרשות לתביעתו. רק בהתקיים רכיבים אלה, יעבור נטל השכנוע אל הנתבע.

בחינת הדברים צריכה כאמור להיעשות ביחס לשומה הנוכחית שקבע המשיב. אלא שעל אף צורך זה, אין לדלג על מה שכבר נקבע בפסק הדין של בית המשפט העליון. בית המשפט העליון קבע באופן ברור, כי המשיב לא היה צריך לבער את התיק של המערער. כך בפס' 26 לפסק הדין, נקבע:

החלטתו של פקיד השומה לבער את תיק המס של הנישום לשנת המס הרלוונטית, מבלי לשמר בידיו העתק צילומי של התיק, וזאת למרות ידיעתו כי חוב המס בגין השומה שהוצאה טרם שולם, מעוררת אף היא תחושת אי נוחות. ודוק, תקנות הארכיונים אכן התיירו את ביעור תיק המס בחלוף התקופה שנקבע בהם, ואולם אין הן מחייבות זאת (ראו מקרה דומה בו בוערו מסמכים הנוגעים לחוב ארנונה: ע"מ 10372/08 עיריית בת ים נ' אדוט ז"ל, [פורסם בנבו] פסקה 15 (4.1.2011)). לפיכך, ניתן להרהר האם לא מוטב היה להימנע מפעולה זו כל עוד לא נפרע חוב המס על פי השומה לפי מיטב השפיטה, ולמצער כל עוד לא התקבלה כל התייחסות מצד הנישום להודעה בדבר הוצאת שומה כאמור. כך, ולו למען האפשרות הרחוקה, ואולי אף הדחוקה, שיתברר כי שתיקת הנישום לאורך שנים נובעת מטעמים המצדיקים מתן ארכה להגשת השגה.

עוד אזכיר כי בית המשפט מצא כי בשל ביעור התיק, לא ניתן לברר האם נימוקי השומה נשלחו כלל למערער והאם המשיב נקט בדרך כלשהי להודיע למערער על השומה (פסקה 38 לפסק הדין).

על רקע זה, קביעתו של בית המשפט כי המשיב הוא שגרם לנזק הראייתי וכי נזק זה רובץ לפתחו ("הנזק הראייתי שגרם המשיב נופל, אם כך, לפתחו" – פס' 39 לפסק הדין), צריכה להתפרש ככזו שלמעשה הכריעה כבר ביחס לאחד מבין ארבעת המבחנים הנ"ל בפסק הדין בעניין פלוני בנוגע להיפוך נטל השכנוע: יש בדברים הברורים שנקבעו כדי להכריע כי הנזק הראייתי הנובע מביעור התיק, נגרם בשל רשלנות המשיב.

נותר אפוא לפנות אל השומה הנוכחית שקבע המשיב ולבחון את מידת הרלוונטיות של נזק זה להוכחת הערעור, ובלשונו של פסק הדין בעניין פלוני – לבחון האם נוצרה: "עמימות עובדתית; שנוצרה כתוצאה מנזק לראיות שבשליטת הנתבע; [עקב התרשלות הנתבע – עניין זה כאמור כבר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

נקבע בפסק הדין של בית המשפט העליון, א.ג.; ובאופן שמונע מהתובע להוכיח עובדות הנדרשות לתביעתו.

51. השומה הנוכחית שקבע המשיב – וחוסר היכולת לבחנה לאור הנזק הראיתי:

כפי שפורט לעיל, בשומה הנוכחית שקבע המשיב קבע הוא תוספת הכנסה, הכיר בהוצאות מסוימות – ואת ה"הכנסה החייבת" שנותרה (בסך 381,697 ₪) חייב במס. ראשית אציין כי אני סבור כי יש ממש בדברי המערער, ולפיהם היה על המשיב לציין במפורש ובאופן ברור בשומה כי פועלה, למעשה, הוא בשלילת הוצאות שדרש המערער בדו"ח שהגיש. ה"הכנסה" שנקבעה בשומה (בסך 989,656 ₪) אינה גבוהה מזו שדווחה (כ- 1.3 מיליון ₪), כך שאין הצדקה להוספת הכנסה. עיון בפרוטוקול הדיון בחקירת העד מטעם המשיב, יכול ללמד כי פרק זמן ארוך לקח לעד לומר כי השומה למעשה, מבחינת מהותה – היא שומת הוצאות. ניסוח נכון וראוי של צו השומה, היה מראש מבהיר זאת.

אלא שבניגוד לטענות המערער כאילו די בכך כדי לקבל את הערעור, איני סבור כך. עיון בצו השומה מלמד כי גם אם ניתן היה כאמור לנסחו באופן ברור יותר, במהותו הוא למעשה שולל את ניכוי ההוצאות שדווחו. בעוד המערער דיווח על הוצאות בסך זהה להכנסות, בצו השומה נקבע כי יותרו בניכוי רק חלק מההוצאות, בהתאם לקריטריונים שהוצבו שם (ונזכרו לעיל). בכך די כדי לשלול את טענת המערער בהקשר זה.

52. השומה אפוא היא שומת הוצאות. בניגוד לדו"ח שהגיש המערער בו – כך נראה, נדרשו הוצאות בגובה ההכנסות, התיר המשיב בשומה שערך רק הוצאות שמצא להתיר: הוצאות בשיעור של 37.5% והנובעות מיישום תדריך כלכלי לענף המסגרות, הוצאות שכר בהתאם לחישוב שנלקח מנתוני ה"למ"ס וכן הוצאות "הנהלה וכלליות" בשיעור 10% שקבע המשיב.

53. אכן, יש להודות כי שומה זו אינה סובלת מאותה חוסר סבירות ממנה סבלה השומה המקורית. בעוד שהשומה המקורית הייתה על סכום חריג בגובהו (ואשר המס שהיה לשלם על-פיה, בסך כ- 2.6 מיליון בנתוני קרן לשנת 1998, היה גבוה פי כמה מכל מחזור ההכנסה), הרי שלא ניתן לומר כך על השומה הנוכחית.

אלא שאני סבור כי בכך אין די.

אין מקום לשלול דיווח שהוגש על-ידי נישום, אלא אם יש לכך הצדקה. לא ניתן לקחת מחזור הכנסה של אדם, וליישם לגביו תדריך כלכלי והנחות כלליות אחרות ובהתאם לכך לקבוע את שומתו – אלא אם יש לכך הצדקה. בהעדר הצדקה, יש לכבד את הדו"ח שהוגש ולהימנע מהוצאת שומה.

עוד אוסיף ואזכיר כי ספרי המערער לא נפסלו, לא על-ידי אנשי מנהל מס ערך מוסף ולא על-ידי מפקחי המשיב – אשר ראו בזמן אמת את דיווחיו ואת ספריו. אכן, ניתן להוציא שומה לפי מיטב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

השפיטה וגם כזו המבוססת על תדריך כלכלי, גם כאשר ספריו של הנישום לא נפסלו, אלא שצריכה להיות הצדקה ברורה ומשכנעת לשם כך.
54. האם יש הצדקה להוצאת השומה?

סך ההוצאות שדווחו זהה לסך ההכנסות, ובדרך זו למעשה אופסה ההכנסה ולא שולם מס – מלבד המס על המשכורת שמשך המערער באותה שנה (על אף שהדוחות לא לפנינו, עניין זה לא היה שנוי במחלוקת בין הצדדים).

מדובר לכאורה בדיווח המעורר תמיהה – ויכולה להישמע הטענה כי די בכך כדי להצדיק את הוצאת השומה.

אכן, אין ספק כי דיווח מסוג זה מחייב בחינה ובדיקה שומתית, אלא שבכך אין די כדי לקבוע את התוצאה – ולפיה מוצדק להוציא שומה. כדי לקבוע כך, יש לאפשר לנישום להשמיע את טענותיו ולאור טענות אלה לבחון את הדברים.

אלא שכאן נכנס לתמונה הנזק הראייתי שגרם המשיב, ואשר לא איפשר את קיום ההליך השומתי – בחינת ההוצאות ששלל המשיב את ניכויים.

55. בפי מהמערער טענה, המסבירה את אופן הדיווח. אלא שקודם להצגת טיעון זה, ראוי להציבו במסגרת שנתן לו המערער:

המערער העיד באופן ברור, וכך גם חזר שוב ושוב ב"כ וטען בשמו, כי אין למערער יכולת אמיתית לזכור ולומר מה בדיוק היה בשנת 1998. ראו בהקשר זה דברי המערער בעמ' 23 לפרוטוקול, ש' 13-11:

אני לא יודע להסביר, היה לי רואה החשבון סעדיה והוא ניהל את הדברים, אני לא זוכר במדויק, מה שאת שואלת עכשיו, את שואלת דברים לפני 30 שנה, אני מצטער מאוד, קשה לי לזכור דברים כאלה.

חוסר יכולת זו לזכור את שאירע, נובעת משילוב מובן של שלושה דברים:

א. חלוף הזמן;

ב. גילו המתקדם של המערער;

ג. העדר כל מסמכים של ממש – אשר אולי היו עשויים לרענן את הזיכרון, כתוצאה מכך שהמשיב ביער את המסכים.

לצד זאת העיד המערער באופן עקבי כי הוא זוכר כי פעילותו הכלכלית הממשית לייצור הכנסות מהמסגרייה נעשתה על ידי החברה (שם, ש' 19):

אני אומר שאני ניהלתי את כל הדברים, קניות, פועלים, הוצאות כל הדברים האלה, דרך החברה, אין לי מושג אני לא יודע מה להגיד לך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

ובהמשך אישר כי המשכורות לעובדים שולמו דרך החברה (עמ' 25 ש' 28), עניין שאושר אף על-ידי רו"ח בראל - העד מטעם המשיב (עמ' 54 לפרוטוקול ש' 19 ואילך).

לאור כל זאת מסביר המערער כי הוא יכול רק להעלות השערות ולנסות לספק הסברים, המתיישבים עם זכרונו לפיו הוא פעל בשנים אלו באמצעות החברה ועם הנתונים מהם נראה כי דיווח בדו"ח האישי על הוצאות בגובה זהה לגובה ההכנסות.

ומכאן לטענה שמעלה המערער: המערער טוען כי פעילותו הכלכלית בוצעה בפועל באמצעות החברה, וכי הוצאת החשבוניות בכובעו האישי – לא שימשה אלא כצינור להעברת ההכנסה לחברה.

בהתאם לטענה זו, לו היו בידנו הדוחות של המערער ושל החברה – אותם ביער כאמור המשיב כמו גם ייתר תיקו ומסמכיו, היינו רואים כי ההוצאות שנוכו הן למעשה תשלומים מקבילים אל החברה – אליה הועברו ההכנסות והיא שדיווחה עליהן. טענה זו מתיישבת עם העובדה המוסכמת ולפיה העובדים במסגרייה הועסקו על ידי החברה ולא על-ידי המערער (מה שמלמד כי שם הייתה הפעילות), וכן עם העובדה המוסכמת ולפיה דיווחי החברה למע"מ היו תמיד (היינו לכל אורך שנת המס שבמחלוקת) גבוהים יותר מאלה של המערער (ראו בעמ' 60 לפרוטוקול ש' 14 ואילך). עוד אציין כי הניסיון ביחס למקרים מסוג זה – בהם מאופסת במדויק ההכנסה באמצעות דיווח על הוצאות מקבילות ובמדויק במלוא אותו הסכום, מלמד כי זוהי אכן דרך התנהלות של מי שאינו משמש אלא כצינור גרידא.

ומדוע נהג כך המערער בשנת 1998? – המערער כאמור מודה כי אין ביכולתו היום לספק תשובות של ממש, והוא יכול רק להעלות השערות שנראות לו הגיוניות. כך לדוגמה מציין המערער כי ייתכן ובחשבון החברה היו עיקולים, דבר שהצדיק (כאשר הדבר התאפשר) את קבלת תשלומים מלקוחות בכובעו האישי, או שהיו מקרים בהם לקוחות מטעמים שלהם העדיפו את ההתקשרות בדרך זו (כגון אם היו בעיות במישור החברה, אשר כיום ניתן רק לשער).

מדובר בטענות שניתן היה לברר בנקל – אם היו לפנינו דו"ח המערער ודו"ח החברה, אלא שבהעדרם – כתוצאה מכך שהמשיב ביער את התיק, אין שום דרך לברר את הדברים.

אומר בהקשר זה באופן ברור כי בנסיבות רגילות, אין כמובן די בטענות בעלמא. בנסיבות רגילות, לא ניתן ליצור ספק יש מאין, באמצעות טענות לא מבוססות ואשר למעשה אינן אלא השערות (אף אם ניתן למצוא להן ביסוס כלשהו). בנסיבות רגילות, די בזהות בין ההוצאות המדווחות להכנסות המדווחות, כדי להשית על נישום את מלוא הנטל לספק הסברים של ממש ולא השערות גרידא.

אלא שתיק חריג זה, אינו בבחינת נסיבות רגילות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

אנו עוסקים בתיק לגביו נקבע בפסיקת בית המשפט העליון כי המשיב אחראי לנזק ראייתי שהוא גרם. אנו עוסקים בתיק בו מוצאת שומה לאדם שמלאו לו זה מכבר 70, ביחס לשנת מס שהייתה 24 שנים קודם להוצאת השומה הנוכחית. אלה הן נסיבות מאוד חריגות, ולאורן יש לבחון את הדברים. בירור הדברים יכול היה להיעשות בנקל, אלמלא הנזק הראייתי שגרם המשיב ואשר נפסק כי הוא הנושא באחריות לו. בהעדר מסמכים אלה, אין שום דרך לדעת האם שומת המשיב נכונה אם לאו.

56. אתיחס שוב לשומה הנוכחית שהוציא המשיב, ואומר את אותם דברים שנאמרו לעיל – רק במילים אחרות:

המשיב הגדיר בסיכומיו את השומה כ- "שומת הוצאות". שומת הוצאות מבוססת בראשית דרכה וביסודה, על שלילת ניכוי ההוצאות עליהן דיווח הנישום. אלא שבמקרה כאן, כתוצאה מביעור הדו"ח על ידי המשיב, אנו כלל לא באמת יודעים מה הן אותן הוצאות שאת ניכויים המשיב שולל. עובדה פשוטה זו, מצביעה על הקושי בבחינת העובדות לאשורן.

כיצד ניתן לבחון פסילת ניכוי הוצאות שדווחו, כאשר אנו כלל לא יודעים באיזה הוצאות מדובר? אם מבחינה כלכלית טענות המערער נכונות (כך שההכנסה דווחה כולה שוב במישור החברה), הרי שאין הצדקה כלכלית להוצאת השומה במישור היחיד – אצל המערער (ובכלל). האם התנהלות שכזאת, כפי שמשער כיום המערער כי היה, היא התנהלות נכונה? – איני יודע להשיב אלא שהתנהלות נבחנה בזמן אמת ולא נמצא כי יש לפסול את ספרי המערער. יתירה מזו, גם אם היום נחשוב כי היה מקום לפסול את הספרים (ואיני סבור כי ניתן לומר בעניין זה אמירה אחרת כלשהי, במצב בו איננו רואים לא ספרים ולא דוחות כספיים), הרי שלא בהכרח יש בכך כדי להצדיק הוצאת שומה (שהרי פסילת ספרים לחוד והוצאת שומה לחוד, אלה הם שני עניינים שונים שלא בהכרח תלויים זה בזה).

57. טוען המשיב כי אף לחברה הוצאה בשעתו שומה, אלא ששוב אנו נקלעים אל אותה אפלה ראייתית ואל אותו מבוי סתום. מעבר לכך ששומה זו אינה נשוא הדיון כאן, הרי ששוב – לא ניתן כיום לבחנה – בשל התנהלות המשיב. אין לפנינו את דו"ח החברה, וכל שאנו יודעים לומר בוודאות, מעבר לכך שיצאה שומה, הוא שהמשיב לדבריו בחר לוותר לחברה על תשלום המס. בנסיבות אלה, הרובצות לפתחו של המשיב, לא די בחשדות בעלמא כדי להצדיק שומה כעבור עשרות שנים לאדם בגילו של המערער (ובכלל).

58. לפנינו אפוא שומה שלצורך בחינתה נדרשים לנו מסמכים, שאינם מצויים לפנינו בגלל נזק ראייתי אשר נקבע על-ידי בית המשפט העליון כי המשיב הוא האחראי לו.

59. האם יש בנסיבות אלה לקבוע כי נטל השכנוע התהפך וכי הוא רובץ כיום לפתחו של המשיב? – אני סבור כי יש להשיב על כך בחיוב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

כדי לנמק תשובה זו, ראשית אפנה אל ייתרת המבחנים שנקבעו בפסק הדין בעניין פלוני ואשר נותר לבחון, ולאחר מכן אפנה אל בחינה מעט רחבה יותר - של ההצדקה להפוך את הנטל הראייתי. 60. כזכור וכמצוטט לעיל, בעניין פלוני נקבע כי בהתקיים 4 תנאים מצטברים - יועבר הנטל הראייתי לפתחו של הנתבע (הוא "המשיב", בערעור כאן):

עמימות עובדתית; שנוצרה כתוצאה מנוק לראיות שבשליטת הנתבע; עקב התרשלות הנתבע; ובאופן שמונע מהתובע להוכיח עובדות הנדרשות לתביעתו. רק בהתקיים רכיבים אלה, יעבור נטל השכנוע אל הנתבע.

אבחן את הדברים, ביחס לשומה הנוכחית שהוציא המשיב:

א. "עמימות עובדתית": ישנה עמימות עובדתית באשר לאופיין של ההוצאות עליהן דיווח המערער בשנת 1998 ושאותן שלל המשיב בשומתו מ-2021. למעשה אנו כלל לא יודעים באיזה הוצאות מדובר, וניתן בהקשר זה בעיקר להעלות השערות.

ב. העמימות "נוצרה כתוצאה מנוק לראיות שבשליטת הנתבע": המשיב ביער את תיקו של המערער ושל החברה, ביער את המסמכים אשר היו ברשותו, וזאת על אף שידע כי (לשיטתו של המשיב) – יש חוב מס שעל המערער לשלם. ביעור המסמכים, תרם תרומה מהותית ומכרעת לעמימות העובדתית שלפנינו, שכן אם המסמכים (כגון הדוחות) היו לפנינו - ניתן היה לברר את הטענות.

ג. הנזק הראייתי נגרם "עקב התרשלות הנתבע": שאלה זו הוכרעה בפסיקת בית המשפט העליון. כאמור לעיל, לאחר שנבחנו טענות הצדדים בפירוט, על אף התמונה המורכבת (במסגרתה נדון אף הפגם בהתנהלות המערער, אשר לא עדכן את כתובתו שעה שעזב את הארץ) ותוך נקיטת עמדה הפוכה מזו של בית המשפט קמא, בפסיקת בית המשפט העליון נקבע כבר כי בנסיבות העניין, המשיב שגה כאשר ביער את ספרי המערער וכי לאור זאת, "הנזק הראייתי שגרם המשיב נופל, אם כך, לפתחו".

ד. "באופן שמונע מהתובע להוכיח עובדות הנדרשות לתביעתו": כדי להוכיח את הערעור שהגיש, על המערער להראות כי בניגוד לשומת המשיב, יש להתיר בניכוי את מלוא ההוצאות שדיווח עליהן בשנת 1998. לא ניתן להוכיח זאת מבלי שנדע באלו הוצאות מדובר. אם היה נשמר הדו"ח של המערער לאותה שנה, ניתן היה לבחון את דברים. ייתכן כי טענת המערער הייתה מופרכת וייתכן כי היא הייתה מאוששת, אך ניתן היה לבחון את הדברים. כמו כן, ייתכן כי הנתונים לאשורם, היו מביאים את המערער – אשר באופן טבעי ואנושי לא באמת יכול לזכור מה היה בשנת 1998 – להציג הסבר נכון אחר לאותן הוצאות. בפועל, ביעור התיק אינו מאפשר את בחינת הדברים. בשולי הדברים אוסיף כי ביעור התיק אף אינו מאפשר לבחון את התנהלות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

המשיב, האם שלח במועד כלשהו את נימוקי השומה והאם יידע בדרך כלשהי את מייצגי המערער אודות השומה שהוציא (עניינים אשר בית המשפט העליון קבע כי מוטלים ספק). גם בחינת עניינים אלה (אשר אף להם עשוי להיות משקל) ולא רק בחינה נקודתית של שומת ההוצאות, אינה אפשרית בשל הנזק הראייתי שגרם המשיב.

מהאמור עולה כי מתקיימים כל המבחנים המצדיקים העברת נטל השכנוע אל כתפי המשיב, בהתאם למבחנים שהוצבו בפסק דין פלוני.

61. אף בחינת תמונת הדברים מהיבט רחב יותר, מצדיקה לדעתי במקרה חריג זה לקבוע כי נטל השכנוע עובר אל כתפי המשיב. במקרה המיוחד שלפנינו, אין מחלוקת כי המערער מינה מייצגים אשר באו בדברים עם המשיב, בשנת 2005 (ומאוחר יותר אף בשנת 2010) כאשר המערער שהה בחו"ל, ביחס לשנות מס אחרות. עובדה זו יחד עם שקילת מועד הגשת הדו"ח לשנת 1998 (בראשית שנת 2000) ומועד המעבר של המערער מישראל לארה"ב (בשנת 2002) ומועד הוצאת השומה המקורית (בשנת 2003), צריכים ללמד על הדברים הבאים – אשר ראוי כי יילקחו אף הם בחשבון:

א. אין שום טענה כי היציאה מהארץ קשורה בדרך כלשהי לניסיון להתחמקות מתשלום המס, וציר הזמן אינו מלמד כי כך היה.

ב. שליחת מייצגים אל המשיב בשנת 2005, אינה דרך התנהלות המאפיינת את מי שמנסה להתחמק מתשלום חובותיו למשיב. במידה רבה, גם אם לא באופן מלא ומושלם, יש בשליחת המייצגים כדי לרפא (ולו במידת מה) את אי מסירת ההודעה על שינוי הכתובת בעת שעזב המערער את ישראל. כך או אחרת ושוב, ניסיון החיים והשכל הישר מלמדים כי מי שרוצה להתחמק מתשלום ולטעון כי לא ידע על שומה שהוצאה לו, אינו ממנה מייצגים ושולח אותם להגיש דוחות (לשנות מס סמוכות נוספות) למשיב.

ג. מינוי המייצגים בשנת 2005, נתן בידי המשיב הזדמנות קלה ופשוטה להביא את דבר השומה המקורית (לשנת 1998) לידיעת המערער. מה קל היה יותר מאשר לתת בידי המייצג העתק מהשומה ולהחתימו על קבלתה? – זאת דרך פשוטה ראויה ומחויבת ההיגיון, אשר לו הייתה ננקטת על ידי המשיב היה בה כדי לייתר את כל ההליכים שלפנינו.

העברת נטל השכנוע נועדה לעשות צדק עם מי שנתבע פגע בראיות שהיו בידו, וכן לעודד התנהלות במסגרתה יישמרו ראיות. במקרה כאן, אני סבור כי שיקולי הצדק אכן מצדיקים את יישום היפוך הנטל הראייתי, דבר אשר יעודד הן את שמירת הראיות והן את ההתנהלות המתבקשת מצד המשיב במקרים מסוג זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

62. אדגיש כי ככלל, יש היגיון רב בכך שנטל השכנוע מוטל בערעורי מס על המערער. נישום הוא המכיר את נתוניו טוב מכל, ויש הצדקה הגיונית בכך שהנטל הראייתי ירבוץ לפתחו [אודות חלוקת הנטלים בערעורי מיסים, ראו: ע"א 4493/12 צדוק ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים (13.04.14), בפסק' 7 לפסק דינו של כבוד השופט נ' סולברג]. לאור זאת, אני סבור כי אימוץ דוקטרינת הנזק הראייתי והיפוך הנטל כתוצאה מכך, צריך להיעשות בדיני המס כחריג נדיר בלבד.

אלא שמקרה מיוחד וחריג זה, חל לדעתי במקרה כאן – וזאת מכל הטעמים המצטברים שפורטו לעיל. בנסיבות המיוחדות כאן, לא מצאתי כי ניתן וראוי לרפא את הנזק הראייתי הרובץ לפתחו של המשיב, בדרך מתאימה יותר מאשר היפוך הנטל הראייתי.

63. מכל האמור עולה כי יש להחיל במקרה החריג כאן, את דוקטרינת הנזק הראייתי. בהתאם לדוקטרינה זו, יש לקבוע כי נטל השכנוע רובץ לפתחו של המשיב, להוכיח כי הטענה שהעלה המערער אינה נכונה. באופן רחב, המערער טוען כי מדובר בהוצאות שהוצאו כדין וכי אין לשלול כיום את ניכויים. באופן ספציפי טוען המערער כי דיווח על פעילותו במישור החברה, וזאת הסיבה מדוע ההוצאות שדווחו היו בסך זהה לסך ההכנסות – ולכן אין מקום לפסול את ניכוי ההוצאות. בשים לב לעמימות העובדתית בה אנו שרויים – בהינתן ביעור התיק ובהינתן חלוף השנים, אין בידי המשיב להוכיח כי טענתו של המערער אינה נכונה וכי מדובר בהוצאות שיש מקום לפוסלן. בהעדר הוכחה כי כך הם פני הדברים ומשקבעתי כי נטל השכנוע רובץ לפתחו של המשיב, אין אלא לקבוע כי המשיב לא עמד בנטל זה ולהניח כי יש ממש בטענות המערער ובהסבריו. לאור זאת יש לקבוע כי לא היה מקום לעריכת השומה שהוציא המשיב - ודינה להתבטל. די באמור עד כה, כדי לקבוע כי דין הערעור להתקבל. אלא שאוסיף להלן ואצביע על נימוקים המחזקים אף הם מסקנה זו.

64. התנהלות המשיב – אי הצגת ראיות (בדרך הנכונה ובכלל) בהליך הנוכחי:

המשיב מנהל אל מול המערער מזה כמעט עשר שנים, הליכים משפטיים אודות שומת שנת 1998. בהליכים אלה נטען בפני מותבים שונים בערכאות שונות, כי התיק בוער וכי אין מסמכים של ממש להציג.

המשיב מודע לכך כי בפסק הדין של בית המשפט העליון נקבע כי יש לראות את המשיב כאחראי לנזק הראייתי. במצב שכזה, הדעת נותנת כי המשיב ינהג בזהירות ובאחריות יתרה, בראיות אשר לפתע מתגלות.

ראשית אציין כי קשה לי להבין כיצד בסיטואציה מסוג זה – כאשר ההליכים המשפטיים מתנהליים מזה שנים, מתגלים לפתע מסמכים הנוגעים ישירות לשנת המס 1998 – במחשבי מע"מ. לתומי סברתי כי קודם להצהרה בדבר העדר מסמכים – בפני המותב הקודם ובפני בית המשפט העליון, נערכה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

בדיקה יסודית אך למעשה פשוטה. יש הרי לזכור כי המשיב ומנהל מע"מ, שייכים לאותו משרד ממשלתי והנגישות למערכת הממוחשבת זה של זה – קלה. בחינת נתוני מע"מ לשנת המס שבמחלוקת, היא דבר מתבקש (בסיטואציה מסוג זה), שהרי למע"מ מוגש דיווח על העסקאות ועל התשומות (ההוצאות), כך שבמבחן השכל הישר, עשויים להיות במערכת זו נתונים. הכיזד לא נבדק הדבר – פליאה היא בעיניי. כה מפתיע הדבר, עד כי אודה כי כשנאמר לי כבר בראשית ההליך כי התיק בוער, סברתי כי נבדקו הדברים וכי אין כלל נתונים רלוונטיים. מדובר בנתונים המצויים תחת ידי המשיב, ולכן היה מקום לסבור כי הבדיקות הפשוטות נערכו. בנסיבות המיוחדות המדוברות (-) דרישת תשלום מס לשנת מס כה רחוקה, וטענה בדבר העדר מסמכים ונתונים כתוצאה מביעור התיק), חובה היה על המשיב לבצע את הבדיקות הנדרשות בעניין זה, כבר לפני כעשר שנים. בשולי הדברים אציין כי איני מקבל את טענת המשיב כאילו נדרש לבדוק את נתוני הדיווח למע"מ, רק בעקבות טענות שהעלה המערער בערעור. נתוני מע"מ, הכוללים למעשה דיווח על עסקאות (הכנסות) ותשומות (הוצאות), הן נתון נדרש במקרה מסוג זה בו העובדות לאשורן עמומות. אלא שעל אף החשיבות של האמור לעיל, בעייתית יותר בעיניי היא דרך ההתנהלות של המשיב עם ראיות אלה לאחר שכבר ידע על קיומן.

כאמור לעיל, הראיות בהן עסקינן – מסמכים שמקורם במשרדי מע"מ, כוללים שני מסמכים :

א. דיווחי המערער לשנת 1998.

ב. הסכם שנערך בין מנהל מע"מ לבין המערער ביחס לחברה בשנת 1999 ואשר כלל אף את שנת 1998.

המסמך הראשון הנ"ל – הוצג לבית המשפט ולמערער לראשונה ביום שישי, כאשר דיון ההוכחות נערך ביום שני (אכן, המשיב בקדם המשפט הראשון ציין כי יש בידיו מסמך מסוג זה, אולם אין בכך כדי לרפא את השגיאה שיש באי הצגת המסמך במועד מוקדם יותר ולכל המאוחר בעת הגשת התצהיר מטעם המשיב, ולא סמוך כל כך למועד שמיעת הראיות).

המסמך השני הנ"ל – נודע לראשונה לבית המשפט ולמערער על קיומו, רק תוך כדי חקירתו הנגדית של העד מטעם המשיב (עמ' 27 לפרוטוקול ש' 24 ואילך), והמסמך לא הוצג עד היום. המשיב "הסכים" בעת שמיעת הראיות להציג את המסמך, אלא שהמערער בצדק התנגד לכך. המשיב טוען כי מדובר במסמך שאינו רלוונטי, ראשית מכיון שלדברי המשיב אין בו חידוש – ואם כבר הוא עשוי לאשש את עמדת המשיב, ושנית מפני שהוא נערך בשנת 1999 – לפי מועד הגשת הדו"ח לשנת 1998 ולכן משקלו כנראה נמוך. אין בידיי להביע דעה ביחס להשפעה שעשויה להיות למסמך זה, אולם אני סבור כי המשיב טועה טעות חמורה ביחס לשאלה – על מי לקבוע מה ניתן ללמוד מהמסמך ומה לא. זכותו של המערער לראות בעוד מועד את המסמך ולקבוע מה הוא סבור כי ניתן להסיק ממנו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

דרך התנהלות המשיב לא הייתה מקובלת אף אם היה מדובר בתיק שומה רגיל, וודאי שאין דרך זו הולמת לנסיבות המיוחדות של המקרה כאן.

המערער טוען כי התנהלות המשיב, הסבה לו נזק ראייתי חדש נוסף, מעבר לזנק הראייתי שנקבע כבר בפסק הדין של בית המשפט העליון.

לאור זאת שבלאו הכי מצאתי כי יש בנסיבות העניין להפך את נטל הראייה ולהשיתו על המשיב, אני נדרש להכריע בטענה זו (אם חשיבות הראייה הנוספת הייתה כבדת משקל, ניתן היה לשקול להורות על הצגתה ולקבוע מועד דיון שמיעת ראיות נוסף, אף כי לא תמיד די בכך כדי לרפא את הדברים). די בכך שאציין כי דרך התנהלות זו של המשיב אכן אינה ראויה – וזאת בלשון עדינה, ואין לשלול את האפשרות כי היא אכן הסבה נזק ראייתי למערער. בתיק בו החסר הראייתי ידוע מראש ושעניינו הטלת מס על נישום בגילו של המערער בגין שנת מס שחלפה לפני עשרות שנים, היה מקום לצפות למשנה זהירות.

מבחינה מעשית ולאור התוצאה אליה בלאו הכי הגעתי – בדבר היפוך הנטל, אין לדברים האמורים לעיל חשיבות מעשית, זולת זה שניתן לראות בכך נדבך נוסף המחזק את ההחלטה – הניצבת כאמור על כנה אף בלאו הכי.

התנהלות המשיב ביחס לראיות לקתה בחסר מלכתחילה – עת ביער את התיק, והיא המשיכה ללקות בחסר אף בהמשך ההליך.

65. כאמור לעיל, כתוצאה מהיפוך הנטל והעמימות הראייתית איתה נותרנו, אני מוצא כי יש לקבוע כי המשיב לא עמד בנטל הראייתי הרובץ לפתחו. בנסיבות אלה, דין הערעור להתקבל.

66. עוד אוסיף ואציין כי אני סבור כי היה על המשיב מלכתחילה – לאחר שפסק בית המשפט העליון כי הנזק הראייתי רובץ לפתחו, להימנע מהוצאת השומה החדשה הנוכחית.

משמצא המשיב – ובדין מצא, כי שומתו המקורית והגבוהה דינה להתבטל, היה עליו בנסיבות העניין להימנע מהוצאת שומה חדשה. מראש היה על המשיב לדעת, את מה שכפי שראינו לעיל – נאמר כבר הן בפסק הדין הקודם בבית המשפט המחוזי והן בפסק הדין של בית המשפט העליון – כי החסר הראייתי לא יאפשר את בחינת השומה לגופה. משנקבע כי הנזק הראייתי רובץ לפתחו של המשיב, היה על המשיב להפנים זאת ולהימנע מהוצאת שומה אשר בירורה מוביל אל אותו מבוי ראייתי סתום.

ומעבר לכך – דומני כי גישה מתונה המפעילה את מבחן השכל הישר (אשר כפי שזכר לא אחת בפסיקה – "יועץ טוב הוא") – צריכה הייתה להביא את המשיב להימנע מהוצאת שומה חדשה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

אנמק בקצרה את הדברים: ההצדקה לחייב אדם במס בגין שנת מס כה רחוקה, נעוצה בשומה מקורית שהוצאה לו במועד. משמצא אף המשיב (לאור הערות בית המשפט העליון בנוגע לאי סבירותה של שומה זו) כי דין השומה המקורית להתבטל, הרי שהוצאת שומה חדשה בשנת 2021 ביחס לשנת המס 1998, צריכה להיות שמורה לנסיבות מאוד חריגות – אשר המקרה כאן אינו נכלל בהן. אזכיר כי אין המדובר כלל במקרה בו ברור למעלה מכל ספק, כי המערער חייב במס כלשהו. כך, אין המדובר לדוגמה במקרה בו הנישום הורשע בשימוש בחשבוניות פיקטיביות או בנסיבות אחרת, המלמדות באופן ברור כי הועלם מס. כמובן, גם בנסיבות מהסוג האחרון, חובה על המשיב לנהוג בזהירות, אולם בנסיבות דנן – על אחת כמה וכמה. משנקבע כי הנזק הראייתי רובץ לפתחו של המשיב, בשים לב לכך שהמערער מינה מייצגים אשר קיימו שיג ושיח עם המשיב בזמן אמת וסמוך לשנות המס הרלוונטיות, אני סבור כי על אף שלאור הגשת ההשגה הייתה בידי המשיב הסמכות הפורמאלית להוצאת השומה החדשה – ראוי היה בנסיבות המיוחדות של המקרה כאן – בהתאם לעקרונות המקובלים במשפט המינהלי החל על המשיב ושיקול הדעת השמור לו, כי המשיב היה מפעיל את שיקול דעתו ונמנע מהוצאת שומה חדשה.

אכן, ער אני לכך כי מקרהו של המערער אינו מקרה חף מספקות בכל הנוגע לדרך התנהלותו של המערער לפני למעלה מעשרים שנים. אלא שהדרך להתמודד עם ספקות אלה, הייתה חייבת להיות במתכונת של התנהלות נכונה מצד המשיב. קיומן של ספקות ולעיתים אף תחושות כי פלוני זוכה לתוצאה מקלה נוכח כשלים טכניים, הם מסוג המקרים הדורשים את הפעלת אותו שיקול דעת מינהלי (במקרים קלים ונקיים מספקות, התשובה הברורה מייתרת את הפעלת שיקול הדעת, ולא בכגון זה עסקינן כאן). כאמור לעיל – אחרי פסק הדין של בית המשפט העליון וההחלטה לבטל את השומה המקורית, אני סבור כי המשקל המצטבר של הנסיבות המיוחדות במקרה שלפנינו, היו צריכים להוביל את המשיב להימנע מהוצאת השומה – אשר גררה דיון בראיות אשר מלכתחילה היה צריך לדעת כי לא ניתן יהיה לברר [אודות חובתה של רשות מנהלית להפעיל שיקול דעת קודם להפעלת סמכות, ראו דפנה ברק ארז, משפט מינהלי (2010), עמ' 201].

67. התייחסות לטענות נוספות שהעלו הצדדים: להלן אתייחס בקצרה לטענות נוספות שהעלו הצדדים, ואשר מראש אומר כי לא מצאתי בהן כדי להשפיע על המסקנה אליה הגעתי.

68. טענות המשיב אודות גרסה כבושה והרחבת חזית:

המשיב ציין כי בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור ובתצהירו, טען המערער כי כלל לא עבד בשנת 1998 כעוסק. רק מאוחר יותר, כשהציג המשיב את הדיווח למע"מ – ממנו עלה באופן ברור כי המערער דיווח על הכנסות כעוסק במישור האישי (ולא רק במסגרת החברה), עידן המערער את גרסתו וטען כי מדובר בדיווח טכני וכי למעשה שימש כצינור גרידא. כמו כן ובאותו הקשר, טען



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

המערער כי יש לבחון את פעילותו במישור האישי יחד עם פעילותו במישור החברה – במסגרתה כך שב וטען נערכה הפעילות העסקית הממשית. המשיב טען כי מדובר בהרחבת חזית, וכי בטענותיו של המערער בערעור שהגיש לבית המשפט העליון טען הוא כי אין זה סביר כי המשיב לא הכיר לו בהוצאות כלשהן בשומה המקורית, ולא העלה את טענותיו הנוכחיות.

איני מקבל את טענות המשיב, וזאת מכמה טעמים מצטברים:

ראשית, עיון במסמכים מלמד כי אין המדובר בגרסה כבושה ולא בהרחבת חזית. כך, כבר במכתב ששלח רו"ח אפרתי אל המשיב בשנת 2016 (נספח 3 לבקשה הדחופה שהגיש המשיב להגשת תצהיר משלים) – מצויים עיקרי הדברים. כבר שם מובהר כי המערער טוען כי יש לבחון את פעילותו יחד עם פעילות החברה (אשר העסיקה את העובדים), וכי בחינת הדברים במשולב תלמד לדעת המערער כי נוכח במס במקור בסכומים גבוהים וכי אין הצדקה כלכלית להוצאת השומה (ראו גם דבריו של רו"ח אפרתי, בעמ' 29 לפרוטוקול ש' 13 ואילך – המפנה בצדק למכתבים ששלח וששם נאמרו הדברים).

יתירה מזו, בדיונים שנערכו בשלב ההשגה, נטענו הדברים באופן ברור. כך לדוגמה, בפרוטוקול דיון מיום 28.6.21 (עמ' 64 לתצהיר המשיב, ש' 22-24) נאמר:

לגבי התקבולים – יכול להיות שיש יכול להיות שאין – אבל אין לך רווח והפסד (הכוונה לרו"ח רווחה והפסד – א.ג.), אין לך כרטסות הוא לא החזיק עובדים ויכול להיות שזה תקבולים שהיחיד קיבל והוציא לחברה ובגלל שאין לך רווח והפסד אתה לא יכול לדעת מה קרה שם.

וכן ראו פרוטוקול הדיון מיום 4.7.21 (עמ' 66-67 לתצהיר המשיב), שם שב רו"ח אפרתי על הטענה שהשמיע כבר בשנת 2016, ולפיה בחינה כלכלית של הפעילות, צריכה לבחון יחד את פעילות המערער והחברה (ואז לדבריו יתברר כי אין הצדקה להוצאת שומה).

גם בכך שבערעור לבית המשפט מצא המערער להדגיש את חוסר הסבירות בכך שלא הוכרה לו בשומה המקורית כל הוצאה, ואילו כעת הוא טוען כי יש להכיר בכל ההוצאות עליהן דיווח, איני רואה הרחבת חזית. טבעי הדבר כי שעה שהתמודד המערער עם השומה המקורית, אשר השיתה עליו מס בסכום גבוה במיוחד, הצביע הוא על הרכיבים הבולטים יותר בחוסר הסבירות של אותה שומה. כשיצאה השומה החדשה הנוכחית, מכוון המערער את טענותיו באופן ממוקד יותר, ביחס אליה.

אין אפוא מדובר בגרסה כבושה ואין המדובר בהרחבת חזית.

שנית, אני מוצא להזכיר כי גרסת המשיב עצמו, לא הייתה סדורה. כך, לגבי מהותה של השומה שהוציא, כאשר חלק ניכר מהחקירה הנגדית של העד מטעם המשיב, נדרש הוא לנסות ולהסביר מדוע מצא לנכון להוציא שומה במסגרתה הוסיף למערער מחזור הכנסות מעבר למוצהר, ורק לאחר זמן ניכר – מצא לנכון לאמץ את הגרסה (עליה שב המשיב בסיכומיו) ולפיה השומה מהווה למעשה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

שומת הוצאות. אם המשיב אינו נוקט בשומה בהירה (המסבירה את פועלה: תוספת מחזור הכנסה או שלילת הוצאות), אין להתפלא כי אף גרסת המערער המגיב לשומה זו - לוקה בחסר דומה. שלישיית, ככלל - אני סבור כי יש להקפיד עם נישום באשר לגרסתו, תוך הקפדה עמו במקרה של מסירת גרסה כבושה. אלא שבמקרה כאן, מדובר על נסיבות של אדם שעבר את גיל ה-70 זה מכבר, ואשר נדרש למסור גרסה ביחס לאירועים שאירעו לפני למעלה מ-20 שנים ובנסיבות בהן חסר יסוד ראייתי בדמות מסמכים שביער המשיב. אלה הן נסיבות מיוחדות וחריגות, ואין להתעלם מהן. מכל הטעמים המצטברים הנ"ל, איני מוצא לקבל את טענות המשיב.

69. טענות הדדיות על אי הבאת עדים נדרשים: כל אחד מהצדדים טען כנגד רעהו, כי הלה לא הביא עדים רלוונטיים. המערער טען כי היה על המשיב לזמן לעדות את מר משה קיסר - אשר הוא הגורם מטעם המשיב שטיפל בתיק בשנת 2005. המשיב מנגד טען כי היה על המערער לזמן לעדות את רו"ח כהן - אשר ערך עבורו את הדו"ח (בשנת 2000) לשנת המס 1998, וכן את רו"ח עמאר - אותו מינה לייצגו בפני המשיב בשנת 2005. בעדותו הסביר המערער כי לא הביא את העדים מאחר ולא עלה בידו להשיגם, כאשר נאמר לו לדבריו כי רו"ח כהן התעוור (עמ' 10 לפרוטוקול).

בנסיבות העניין, משנודון התיק לראשונה בפסק הדין הקודם של בית המשפט - ושם נראה כי הובאו העדים להעיד, ובעיקר - משקבע כבר בית המשפט העליון כי הנזק הראייתי רובץ לפתחו של המשיב - ועניין זה לא ביקשו הצדדים (ובצדק) לפתוח שוב לדיון, אני סבור כי שני הצדדים נהגו כהוגן כשבחרו שלא לזמן את העדים (וזאת אף בלי להתייחס לדברי המערער אודות מצב העד, עניין שלא הובהר עד תום ושלא הוצגו לגביו נתונים של ממש). פסיקת בית המשפט העליון היא כאמור נקודת מוצא בערעור זה, ולפיכך לא היה הכרח בזימון העדים הללו.

עוד אוסיף כי במבחן השכל הישר וניסיון החיים, ספק רב מה הייתה התועלת בזימון העדים (אם הדבר בכלל היה אפשרי, ואני שב ומזכיר את דברי המערער בהקשר זה) לצורך בירור השומה העדכנית שהוציא המשיב. מעבר לכך ששומה זו לא הייתה כמובן לפני אותם עדים, יכולתם להעיד כיום על מה שראו וידעו לפני עשרות שנים, מוטלת בעיני בספק וכלל לא ברור איזה משקל ניתן וראוי היה לתת לדברים. בסופו של דבר - בהינתן ביעור התיק וחלוף הזמן, העמימות העובדתית היא כמעט עניין מובנה, ונזק ראייתי זה רובץ כפי שנקבע לפתחו של המשיב.

סוף דבר

70. הערעור מתקבל.

71. פסיקת הוצאות: המשיב יישא בהוצאות המערער בסך 70,000 ₪. סכום זה ישולם למערער תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום. בקביעת סכום ההוצאות לקחתי בחשבון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-10-34366 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

שני עניינים. מחד, הטרדה היתרה שנגרמה למערער, אשר בנסיבות העניין ולאחר פסק הדין של בית המשפט העליון – אני סבור כי היה צריך מראש להימנע ממנה. מנגד, ער אני לכך כי המערער מלכתחילה לא נהג כדין כאשר לא עדכן את כתובתו – דבר שאם היה עושה היה מייתר את הפרשייה כולה, וכן לכך שבסופו של חשבון ננקטה כלפיו גישה מקלה אשר פטרה אותו מכל תשלום מס – אשר אם המשיב היה נוהג כנדרש ייתכן כי היה עליו לשאת בו. בנסיבות אלה, אני סבור כי יש מקום להשית על המשיב הוצאות בסכום ממשי, אך כזה המאזן בין הדברים.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ז אב תשפ"ג, 14 אוגוסט 2023, בהעדר הצדדים.



אבי גורמן, שופט