



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

אמבה השקעות בע"מ

מעררת

ע"י ב"כ עו"ד שמואל קליין ו/או עו"ד יובל גבעון
ו/או עו"ד גלית שמחון

נגד

פקיד שומה פתח תקווה

משיב

באמצעות פרקליטת מחוז תל אביב (אזרחי)
עו"ד מיכל רצ'ולסקי

פסק דין

המעררת, אמבה השקעות בע"מ, הגישה ערעור כנגד המשיב, פקיד שומה פתח תקווה. הערעור מופנה כנגד הצו שהוציא המשיב על פי הוראות סעיף 158א' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, (להלן: "הפקודה") בגין שומה המתייחסת לשנות המס 2004-2007.

ההכרעה בערעור תיגזר מהתשובות לשאלות שלהלן:

- הארכת תקופת התיישנות השומה לשנת המס 2004.
- ייחוס הוצאות לפי סעיף 18(ג) לפקודה.
- ניכוי הוצאות "השתתפות בהוצאות".
- הוצאות נסיעה לחו"ל.
- הפסד בגין מימוש ערבות.
- הוצאות חובות אבודים.
- הוצאות ייעוץ מקצועי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

הרקע והעובדות הצריכות להכרעה:

1. המערערת הינה חברה פרטית המוחזקת בשיעור של 100% על ידי הגב' אורית בן גור (להלן: "אורית"). המערערת עוסקת במתן ייעוץ מקצועי, הניתן על ידי מר יעקב בן גור (להלן: "קובי"), בן זוגה של אורית. למערערת יש הכנסות משכר עבור הייעוץ אותו נותן קובי, ומכנסותיו של קובי כדירקטור בחברות שונות. למערערת ישנם שני עובדים - קובי עצמו ועובד נוסף אשר משמש כנהגו האישי. בנוסף, בשנות המס הרלוונטיות לתובענה, היו למערערת השקעות אשר הניבו לה הכנסה מדיבידנד.
2. בשנת 2006 חלה קובי במחלה ממארת, בגינה נקבעו לו נכות רפואית בשיעור של 100% לתקופה של 18 חודשים, מיום 1.4.06 ועד ליום 30.9.07.

הדיווחים לשלטונות המס:

3. המערערת הגישה הודעת ערעור, בעקבות שומה בצו שהוציא לה המשיב ביום 5.1.2011, אשר הוצאה על פי הוראות סעיף 158א' לפקודה. המערערת חלקה על כל סכום המס שבשומה, ועל כן הגישה את הערעור.
4. במסגרת השומה, הוסיף המשיב להכנסה של המערערת לשנות המס את הסכומים הבאים: לשנת 2004 סך של 1,774,150 ₪; לשנת 2005 סך של 485,732 ₪; לשנת 2006 סך של 100,151 ₪; לשנת 2007 סך של 334,193 ₪.

דיון והכרעה בסוגיות השונות:

א. האם השומה לשנת המס 2004 התיישנה?

טענות המערערת:

5. המערערת הגישה בשנת 2005 את הדוח השנתי על הכנסותיה בשנת המס 2004. בהתאם לסעיף 145(א)(2) לפקודה, המשיב היה רשאי עד ליום 31.12.2008 לאשר את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

שומתה העצמית של המערערת, או לקבוע את שומתה לפי מיטב השפיטה. עוד נקבע בסיפא של סעיף 145 (א) (2) הנ"ל, שבאישור מנהל רשות המסים ניתן להאריך תקופה זו בשנה נוספת (להלן: "הארכת תקופת ההתיישנות"), קרי עד ליום 31.12.2009.

6. לטענת המערערת, ביום 12.1.2009, לאחר תום תקופת ההתיישנות הרגילה, היא קיבלה באמצעות מייצגה דאז, רו"ח זיגדון, העתק ממכתבו של הרפרנט המקצועי מר משה קיסר (המכתב נשא את התאריך 15.12.2008), בדבר הפעלת החריג והארכת תקופת ההתיישנות עד לסוף שנת 2009.

7. המערערת טוענת כי דינה של החלטה בדבר הארכת מועד ההתיישנות להתבטל שכן זו נעשתה שלא כדין, ועל כן השומה שהוציא המשיב לשנת 2004 - בטלה. הטענה היא שאת הארכת תקופת ההתיישנות יש לבצע זמן סביר לפני תום תקופת ההתיישנות הרגילה. ההחלטה בדבר הארכת תקופת ההתיישנות נמסרה למערערת ביום 12.1.2009, קרי לאחר סיום תקופת ההתיישנות הרגילה. המערערת טוענת כי המועד הרלוונטי הוא המועד בו נמסרה ההחלטה, ולא המועד בו התקבלה ההחלטה. קרי, משלא נמסרה למערערת הודעה בדבר הארכת תקופת ההתיישנות, הרי כבר ביום 1.1.2009 התיישנה השומה לשנת המס 2004, וצעד זה מהווה פגיעה בעיקרון הציפייה ובוודאות של המערערת ובעיקרון סופיות השומה. המערערת מסתמכת על ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' משה סמי (פורסם במיסים - הוצאת רונן, 22.4.2007).

8. המערערת טוענת כי סעיף 238 לפקודה שעניינו "המצאת הודעות", קובע שהודעה תומצא לידי של אדם או תישלח אליו בדואר רשום. חרף זאת, שלח המשיב את ההחלטה באמצעות הפקס וזאת מבלי לוודא את קבלת הפקס ומבלי לערוך תרשומת בנדון. לו המשיב היה טורח לעשות כן, הוא היה נוכח לדעת כי רו"ח זגדון כבר אינו מייצג את המערערת.

9. המערערת טוענת כי אין די בכך שהתקבלה ההחלטה להארכת תקופת ההתיישנות, אלא יש להביא לידיעת המערערת את ההחלטה. משלא הובאה ההחלטה של המערערת עד ליום 31.12.2008, השומה הפכה לסופית בתאריך זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

10. עוד טוענת המערעת שאת הסמכות להארכת תקופת ההתיישנות, הקבועה בסעיף 145(א)(2) לפקודה, יש להחיל בנסיבות חריגות ובמשורה, ויש להחיל סמכות זו רק לאחר זכות טיעון ושימוע.

11. לטעמה של המערעת, על המשיב חלה החובה לנמק את החלטתו וזאת בהתאם לכללי מנהל תקין ולהלכה הפסוקה בבג"צ 143/56 חאלד עבד אחג'יג' נ' המפקח על התעבורה, פ"ד י"א 370, 372. המשיב לא הציג כל תיעוד באשר לנימוקים אשר היוו בסיס להחלטה, ועל פניו עולה כי מדובר בהחלטה שרירותית. ההנמקה הינה תנאי הכרחי לביקורת שיפוטית יעילה על החלטתה של רשות מנהלית. סירובו של המשיב בהצגת הנימוקים נבע מהסיבה כי לא עמדו נימוקים ביסוד הארכת תקופת ההתיישנות.

12. המערעת הוזמנה לדיון אצל פקיד השומה ביום 24.11.2008. למערעת נודע כי המשיב אינו מתכוון להתייבב לדיון, ולכן גם היא לא התייבבה לדיון זה. טיעון זה אינו יכול להיות נימוק של המשיב להארכת תקופת ההתיישנות, שכן המשיב לא יכול היה לדעת אם המערעת התייבבה לדיון, או לא.

13. ביום 5.1.2011 נקבעה למערעת שומה בצו לשנת המס 2004. בנימוקי השומה, המערעת לא קיבלה שום נימוק באשר להחלטה זו, בניגוד לסעיף 158א(ב) לפקודה הקובעת חובת הנמקה.

14. מדובר בהחלטה שרירותית שהתקבלה ללא כל טעם ענייני, זולת כי בסמוך לתום מועד ההתיישנות המשיב נזכר כי הוא לא טיפל בתיק.

15. המערעת טוענת כי טרם קבלת החלטה, היה על המשיב לזמן את המערעת לשימוע, שזה אחד מכללי הצדק הטבעי. דרישה המבטאת הגינות בהליך המנהלי.

טענות המשיב:

16. המשיב טוען כי השומה הוארכה במועד. מכתב הארכת השומה נמסר למערעת במועד ובטרם חלוף תקופת ההתיישנות.

17. הפקודה אינה קובעת כי לא ניתן לבצע את המסירה של מכתב ההארכה בפקס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

18. טענת המערערת כי נודע לה על ההחלטה להאריך את תקופת ההתיישנות רק ביום 12.1.09 אינה נכונה, כפי שעולה מהעדות של רו"ח נבון.
19. המערערת נמנעה מלהביא לעדות את רו"ח זיגדון, שהיה רשום באותה עת כמייצג של המערערת.
20. המערערת היא זו שפנתה למשיב וביקשה להקפיא את הטיפול בה, בשל המחלה של קובי. סגן פקיד השומה החליט להקפיא את הטיפול בעניין, בשל בקשת המערערת.
21. הארכת השומה בוצעה בשל בקשת המערערת לדחות את הטיפול בתיק ללא הגבלת זמן.

דיון והכרעה בשאלת ההתיישנות:

22. המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בשאלה העקרונית, מהו המועד הקבוע לצורך הארכת תקופת ההתיישנות. האם התאריך שבו שלח פקיד השומה את הודעת ההארכה, או שמא התאריך שבו התקבל הצו אצל הנישום? אילו פעולות של פקיד השומה ייחשבו כפעולות העוצרות את מרוץ ההתיישנות ומונעות אישור אוטומטי של השומה? ובמקרה דנן, האם המשיב פעל כשורה בהארכת תקופת ההתיישנות של דוחות השומה לשנת 2004, או שמא דוחות אלו התיישנו זה מכבר?
23. לשונו של סעיף 145(א)(2) לפקודה בתקופה הרלוונטית הוא:

"פקיד השומה רשאי, תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, ובאישור המנהל – בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:

(א) לאשר את השומה העצמית;

(ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום;"



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

24. ככתוב, באישור מנהל רשות המסים ניתן להאריך את תקופת ההתיישנות בשנה נוספת, ובעניינינו עד לסוף שנת 2009. לפי סעיף זה, אם ברצונו של פקיד השומה להאריך את תקופת ההתיישנות, עליו לעשות זאת עד לסיום השנה השלישית להוצאת השומה, ובאישור מנהל רשות המסים, אחרת לא יוכל להאריך את המועד.

25. במשך שנים ההלכה שנהגה הייתה הלכת ביר, שנקבעה בע"א 568/78 פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ, פ"ד לג(3) 735 (1979) שם נקבע כי מרוץ ההתיישנות נפסק במועד בו פקיד השומה פסל את השומה העצמית של הנישום וערך שומה לפי מיטב שפיטתו. עוד הובהר בהלכת ביר כי פקיד השומה יכול להודיע לנישום על החלטתו גם לאחר חלוף המועד הקובע.

לפני מספר שנים, שונתה ההלכה בהלכת סמי, שנקבע בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי (פורסם בנבו, 22.4.2007), שם נקבע כי הלכת ביר אינה תואמת את כללי הפרשנות התכליתי הנהוגים כיום, וכי תכלית סעיפי ההתיישנות בפקודה היא צמצום חוסר הוודאות המשפטית של הנישומים. על כן נקבע כי מרוץ הזמנים להתיישנות יסתיים רק כאשר החלטת פקיד השומה מועברת לידיעת הנישום.

בע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב 3 נ' נאמן (פורסם בנבו, 10.12.2014), עמד בית המשפט העליון על הכללים הנוגעים למסגרת הזמן, וכי הזמנים צריכים להיות ברורים כדי למנוע אי ודאות וריבוי מחלוקות עובדתיות. בעניין נאמן, נפסק כי הכללים אינם צריכים להיות תלויים בשיתוף הפעולה של הצד השני, ולכן נפסק כי המועד הקבוע לעניין הארכת המועד הוא המועד בו נשלחה ההחלטה מפקיד השומה אל הנישום, ולא המועד בו קיבל הנישום את ההחלטה.

לאחרונה, חזר בית המשפט על ההלכה שנקבע בעניין נאמן, בע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (פורסם בנבו, 13.10.2015) שם אומר כבוד השופט ס' ג'וראן כי:

"סיכומם של דברים, על פי פסיקת בית משפט זה, תכלית סעיפי ההתיישנות בפקודה היא ליצור ודאות אצל הנישום ביחס לשומתו, במסגרת זמנים קבועה ומוגדרת. ההלכה היא כי על מנת שיראו את פקיד השומה כמי שהפעיל במועד את סמכותו להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או להכריע בהשגה עליה, עליו לשלוח את החלטתו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

הסופית בטרם חלף המועד הקובע, ושומה אשר נשלחה לאחר המועד הקובע תהא בטלה."

ובהמשך:

"הדברים נלמדים גם מפסק הדין בעניין נאמן. באותו עניין, כאמור, נקבע כי המועד בו פקיד השומה ייחשב כאילו הפעיל סמכותו הוא מועד משלוח ההודעה אל הנישום, ולא מועד קבלתה אצלו. נפסק כי מקום בו פקיד השומה מוציא לנישום שומה לפי מיטב שפיטתו ושולח לו אותה במועד, אך השומה נמסרת לידיו של הנישום לאחר המועד הקובע- תיחשב השומה כשומה שהוצאה במועד. קביעה זו תואמת את הכלל המתואר לעיל, לפי ידיעותיו של הנישום אינה רלבנטית לקטיעת מרוץ הזמנים, שכן השומה תהא תקפה אף אם הנישום לומד עליה לראשונה רק כאשר הגיעה לידיו, לאחר המועד הקובע.

למעשה, פסקי הדין בעניין דור און ונאמן משלימים זה את זה, ומהם אנו למדים כי המשתנה היחיד לפיו ייקבע המועד בו נקטע מרוץ ההתיישנות להפעלת סמכותו של פקיד השומה להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או להכריע בהשגה, הוא המועד בו הפעיל פקיד השומה את סמכותו, ללא קשר לידיעת הנישום על הפעלת הסמכות."

26. יוצא מהאמור לעיל, כי אין זה משנה המועד בו קיבלה המערערת את החלטת פקיד השומה, אלא התאריך הקובע הוא התאריך בו הפעיל פקיד השומה את סמכותו, שהוא למעשה התאריך בו שלח פקיד השומה את הפקס למערערת, 15.12.2008.

27. על אף כל זאת, בעדותו של רו"ח נבון, שהובא לעדות ע"י המערערת עולה כי המערערת ידעה על הארכת המועד עוד קודם ליום 12.1.2009. וכפי שעולה מהעדות (עמ' 70 לפרוטוקול הדיון מיום 18.5.2014):

"ש. מציגה בפניך את מכתבך מיום 13.1.09 אשר התקבל אצל פקיד השומה ב- 21.1.09, בו אתה טוען כי הארכות המועד הומצאו לך בפקס ביום 12.1.09, זה המכתב?
ת. כן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ש. אבקש להגישו, התקבל וסומן מש/17.

כלומר, ב- 12.1 אתה כבר ידעת שהיו הארכות מועד של השומה, של התקופה, האם נכון?

ת. ידעתי לפני כן, ידעתי מהנישום.

ש. מתי הנישום אמר לך את זה?

ת. לדעתי זמן קצר אחרי שנודע לו על זה, בין אמצע דצמבר לסוף דצמבר 2008.

28. זאת ועוד, המשיב שלח את ההודעה על הארכת השומה לרו"ח זיגדון שייצג את המערערת באותה תקופה. איני מקבל את טענת המערערת כי בזמן הארכת השומה רו"ח נבון ייצג אותו, ולא רו"ח זגדון. לפי רישומי המשיב, נכון למועד הארכת המועד, המייצג של המערערת היה רו"ח זגדון, ועל כן הודעת ההארכה נשלחה אליו. שומה על המערערת ליידע את המשיב על החלפת המייצג, ועליה החובה להוכיח לבית משפט כי עדכנה את המשיב בדבר החלפת הייצוג. משלא עשתה כן, המשיב פעל כשורה כששלח את מכתב ההארכה לרו"ח זגדון שהיה רשום אצל המשיב כמייצג המערערת. מיותר לציין כי העובדה שהמערערת לא הביאה את רו"ח זגדון לעדות-פועלת לרעתה.

29. אשר על כן, משלוח הודעת הארכת מועד ההתיישנות יכולה להעשות באמצעות משלוח פקס, ועל כן אין בעובדה שההודעה לא נשלחה באמצעות הדואר כדי לפגוע בהארכת המועד שעליה החליט המשיב. יתר על כן, מקובלת עליי עמדתו של המשיב כי הארכת המועד נעשתה בעקבות מצבו הבריאותי של קובי, ובשל החקירה שנוהלה כנגד קובי בפרשיית רשות המיסים.

30. מן הראוי לציין שבתיקון 211, שנעשה בשנת 2015, תוקן הסעיף באופן שפקיד השומה רשאי, תוך **ארבע שנים** מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח לנקוט באחת מהחלופות דלעיל. תקופת ההתיישנות נקבעה ל 4 שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח לפקיד השומה.

31. באשר לטענות המערערת על כך שלא ניתנו לה הנימוקים להארכת המועד, ושלא ניתנה לה האפשרות להשמיע את עמדתה ונימוקיה לפני הארכת המועד, אני מקבל את עמדת המשיב בנושא זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

המערערת היא זו שפנתה למשיב, ביום 25.5.06, בבקשה לדחות את הדיון בתיק לתקופה בלתי מוגבלת בשל מחלתו של קובי, ובקשה זו התקבלה בחיוב אצל המשיב מסיבות אנושיות. המערערת לא פנתה בשנית למשיב בעדכון על מצבו של קובי ובבקשה לדון שוב בתיק. לכן אינני מקבל את הטענה כי המערערת החלה לטפל בשומה באיחור. בנסיבות העניין, האיחור בטיפול ובקשת הארכה נבעה מבקשת ומהתנהגות המערערת, לפיכך האחריות לאיחור זה מוטלת על כתפי המשיב.

32. בהתאם ללשון סעיף 145(א)(2) לפקודה, אין חובת הודעה מוקדמת לנישום או התייעצות מוקדמת עמו. מדובר בסמכות של אישור ואין לגביה דרישה של טעמים מיוחדים או הליך שימוע כלשהו. גם חוזר מס הכנסה 3/2009 אינו קובע כי קיימת למערער זכות טיעון ככל שהתקופה מוארכת בתוך התקופה ולא אחריה (וכפי שהדגישו הצדדים, חוזר זה לא חל בענייננו שכן הוא פורסם לאחר קבלת החלטת הארכה). בחוזר נקבע כי:

"בשל עקרון סופיות השומה, יש להאריך את תקופת ההתיישנות עוד בטרם הסתיימה תקופת ההתיישנות הרגילה. אישור המנהל לאחר תום תקופת ההתיישנות הרגילה ייעשה רק במקרים חריגים, לאחר עריכת שימוע בנוכחות הנישום או בא כוחו ובאישורו של הסמנכ"ל לעניינים מקצועיים."

בענייני הארכת השומה נעשתה במועד. עוד עולה כי הארכת השומה תואמת את סעיף 2.1 לחוזר – קיומו של קושי אובייקטיבי באיסוף מידע חיוני לביסוס השומה עד לתום תקופת ההתיישנות הרגילה.

על כן, גם אם חוזר 3/2009 היה בתוקף בזמן קבלת ההחלטה על הארכה (וכאמור, הוא לא היה בתוקף), נראה כי פקיד השומה פעל כשורה והחלטתו על הארכת התקופה הינה צודקת ונעשתה כדין.

33. המשיב הראה כי ניסיונותיו לקבוע מועד נוסף לדיון עם המערערת (לאחר שהדיון הראשון שנקבע לא התקיים) עלו בתוהו, ולכן הוא האריך את תקופת ההתיישנות. ציון כהן, רכז בפקיד שומה תל אביב, העיד כי (עמ' 92 לפרוטוקול הדיון מיום 24.6.2014):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

"ת: ...אני קיבלתי את התיק וב- 16.11.08 הוצאתי זימון לחברת אמבה לדיון ליום 24.11.08, שלחתי כמובן העתקים לרו"ח זיגדון ולרו"ח מיכאל בר לבב שהוא ייצג למעשה את בן גור בתיק האישי. רו"ח זיגדון ייצג את אמבה. ב- 24.11 אף אחד מהמייצגים לא הגיע לדיון וגם ביום הזה גם לא הגעתי ואני לא זוכר את הסיבה, אך לאחר מכן ניסיתי לברר מדוע הם לא הגיעו לדיון ולא תפסתי את רו"ח זיגדון. ב- 15.12 דיברתי עם הפקידה של רו"ח זיגדון מדוע הם לא הגיעו לדיון, היא טענה שהם חשבו שזה לידיעה בלבד.

ש: תפרט לגבי הניסיונות שלך להשיג את רו"ח זיגדון?

ת: יום למחרת הדיון מ- 24.11.08 עד 15.12.08 היו לי מספר ניסיונות להשיג את רו"ח זיגדון אבל לא תפסתי אותו ורק ב- 15.12.08 הבנתי מהפקידה שרו"ח זיגדון היה בבי"ח. השארתי לרו"ח זיגדון הודעה שיחזור אליי ולא קיבלתי שום מענה..."

ובהמשך (בעמוד 102 לפרוטוקול הדיון מיום 24.6.2014):

"העובדות הן כדלקמן: ביום 16.11.08 זימנתי את חברת אמבה ואת קובי בן גור ליום 24.11.08. ב- 24.11.08 לא התקיים דיון הן בגלל שאני לא הייתי במשרד והן בגלל שהם לא הגיעו.

לשאלת ביהמ"ש, אם אתה לא היית במשרד איך אתה יודע שהם לא היו, אני משיב, ב- 25.11.08 ניסיתי להשיג את רו"ח ועד ליום 15.12.08 בו כבר קיימתי שיחה עם הפקידה ושאלתי אותה מדוע לא הופיעו לדיון והיא טענה בפניי שהיא חשבה שזה לידיעה בלבד. אני מציין שבין התקופה של הדיון 25.11.08 ועד השיחה- 15.12.08 לא הצלחתי להשיג את רו"ח זיגדון. לימים הובהר לי שהוא היה בבי"ח. אני יודע שהם לא היו לפי דברי הפקידה. ב- 15.12.08 הוצאנו להם את הארכת תקופת ההתיישנות.

לא היה זימון לדיון נוסף. לא היה מועד לדיון נוסף מאחר וביקשתי באותה שיחה שרו"ח זיגדון יחזור אליי על מנת לתאם מועד חדש אבל הוא לא חזר אליי עד 7.1.09 שבו עשיתי שיחה נוספת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

אנחנו פעלנו להארכת תקופת ההתיישנות במקביל לניסיון נוסף לזמן לדיון."

בשל נסיבות אלה, בקשת המערערת לדחיית הטיפול בתיק ללא הגבלת זמן, פרשיית רשות המסים, ואי הצלחה לקבוע מועד לדיון, טרם חלוף מועד ההתיישנות, הוארכה התקופה לשנה נוספת.

34. מר משה קיסר, שבזמן הארכת תקופת ההתיישנות היה רפרנט מקצועי בפקיד שומה תל אביב שעסק בין היתר בהארכות של תקופת ההתיישנות, העיד כי (עמוד 78 לפרוטוקול הדיון מיום 18.5.2014):

"ש. פרט לביהמ"ש מה הייתה צורת העבודה שלך באותה תקופה לגבי אופן אישור הארכת שומות?"

ת. היה לנו איזה שהוא נוהג במחלקה כי עוד לא נכתב חוזר באותה תקופה, אבל מה שהיינו עושים, היינו משהו בסוף אוקטובר, הייתי פונה לסגן ואל הרכזים, אומר להם שכבר יתחילו להכין מראש את כל התיקים שהם רוצים לעשות הארכת תקופת התיישנות, כאשר הם צריכים למעשה להכין לי לכל תיק את הסיבה למה הם חושבים שצריך להאריך.

ש. מה היית בודק?

ת. בגדול היינו בודקים אם יש הצדקה עניינית ואם יש סיבה שהיא מהותית שזה לא על שטויות. בגדול היינו בודקים אם פקיד השומה באותו מקרה התרשל והזניח את התיק ואז חודש לפני הסוף הוא נזכר בו והוא מנסה לחפש את עצמו, להציל את עצמו על ידי אותה הארכה או שזה באמת מקרה שהתחילו טיפול והטיפול נמנע מהם בכל מיני סיבות מיוחדות. זה בגדול המוטו שלנו היה."

ובהמשך:

"ש. מה היה במקרה הזה באופן ספציפי?"

ת. מה שהיה פה, קודם כל היה פה דבר מיוחד. אני לא כל כך זוכר בדיוק פרטי פרטים, אבל היה פה משהו מיוחד שזה היה חריג לכל המקרים. הסגנית פה הייתה מעורבת בפרשת רשות המסים ובשונה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

מכל המקרים שאמרתי שהסגן בד"כ מעורב פה, פה אני זוכר שאורנה בכר שהיא הסגנית שהייתה, היא במפורש אמרה לי תשמע, אני לא רוצה להתעסק עם זה בכלל, זה אתה לבד עם הרכזים ועם המפקח, בזה היא לא הייתה מעורבת לחלוטין. מעבר לאותה שיחה שהיא אמרה לי תשמע, אתה מבין למה אני לא יכולה להיות מעורבת ואני לא מעורבת פה, מעבר לזה לא דיברנו על זה. באותו מקרה ישבתי עם ציון אצלו בתוך החדר, זה היה החריג בגלל שבנוהל בד"כ הייתי יושב אצל הסגן פקיד שומה. ישבתי עם ציון כהן באותו מקרה ואני זוכר שהוא אמר לי, הסביר שהתחיל טיפול בתיק והנישום היה חולה, בגלל בקשה שלו הפסיקו את הטיפול בתיק ואחרי זה היה את הסיפור של פרשת רשות המיסים ואז התיק נלקח, היו פה נסיבות מיוחדות, ואז ניסו ליצור קשר עם הנישום, עם המייצג טלפונים ולא הצליחו והתרשמתי שפה היו נסיבות מיוחדות, שהיה באמת ניסיון, שבאמת התחיל טיפול ולכן באותו מקרה התרשמתי שזה אותם מקרים שכן צריך להאריך וכן צריך לתת פה הזדמנות לעשות פה דיון ענייני בתיק."

35. כפי שעולה מהמכתב אותו שלח מר משה קיסר ביום 17.3.09:

"החלטתי להאריך את תקופת ההתיישנות לדוחות לשנת המס 2004, התבססה בין היתר על העובדה שכבר בשנת 2006 החל הטיפול השומתי לגבי הדוחות לשנת המס 2004, ואף הנישום זומן לדיון במשרדי פקיד השומה, אך הטיפול בתיק הוקפא, וזאת בשל בקשתו לדחות את הטיפול השומתי בגין מצבו הבריאותי".

אין חולק, כי בענייננו התקבל אישור המנהל כדין – מר משה קיסר, אשר היה מוסמך כדין בתקופה הרלוונטית, הוא אשר קיבל את ההחלטה להאריך את המועד על פי סעיף 145(א)(2) לפקודה.

36. גם לו היו פגמים בהליך קבלת ההחלטה ובאי מתן שימוע טרם קבלת החלטת הארכה (ובמקרה זה מסופקני אם המערערת הצליחה להוכיח פגמים שכאלה), נראה כי ספק אם ניתן לבטל את החלטת הארכה מטעם זה בלבד. ההלכה הנהוגה כיום הינה דוקטרינת הבטלות היחסית. דוקטרינה זו, אשר החליפה את דוקטרינת הבטלות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

המוחלטת, מקנה לבית המשפט סמכויות רבות שמגמתן היא ריפוי ההליך ולא בטלותו. (וראה לעניין זה החלטתי בע"מ 15415-01-13 אביבה פרידמן נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו, 3.4.2013)).

37. באשר לטענות המערערת בדבר העדר ההנמקה, נראה כי היא ידעה את הסיבות שהביאו להארכת השומה, ובכל מקרה אין בכך כדי לגרום לביטול השומה, כפי שעולה מדבריו של השופט י' דנציגר בע"א (ביהמ"ש העליון) 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פורסם בנבו, 17.11.2014):

"לנוכח תורת הבטלות היחסית שהשתרשה היטב בפסיקתו של בית משפט זה בתחום המשפט המנהלי, במיוחד במקרים בהם הפגם שנפל בהחלטת הרשות המנהלית נוגע לפגיעה בזכות הטיעון [ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ב 802-804 (2010) (להלן: ברק-ארז)], נראה כי מסקנתו הנטענת של המערער הינה מרחיקת לכת ושגויה. תורת הבטלות היחסית מעניקה לבית המשפט מידה לא מבוטלת של גמישות בבואו לקבוע מהי התוצאה המחויבת במקרה הקונקרטי מקימו של פגם מסוים בהליך המנהלי, תוך הסתכלות על ההליך כמכלול, ובין היתר תוך הבחנה בין פגמים מהותיים לפגמים שוליים. זאת ועוד, השכל הישר מוביל למסקנה כי גם אם נפל פגם פרוצדוראלי מסוים בהליך, הרי שאין מקום להחמיר יתר על המידה עם הרשות המנהלית אם התברר כי התקיים בהמשך תחליף סביר שריפא את הפגם [ראו: ברק-ארז בעמ' 837-839]."

38. *מכל האמור לעיל עולה, כי הארכת תקופת ההתיישנות נעשתה כדון, בסמכות ובמועד, ואין לי אלא לקבל את עמדת המשיב לעניין זה.*

ב. ייחוס הוצאות לפי סעיף 18(ג) לפקודה.

טענות המערערת:

39. המערערת טענה כי בשנות המס הרלוונטיות, היו לה הכנסות מדיבידנד אשר חלים עליהן שיעורי מס מועדפים. המערערת טענה כי המשיב החיל את הנוסחה הקבועה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בסעיף 18(ג) לפקודה (בה יש לייחס את הוצאות ההנהלה וכלליות והמימון בהן עמדה המערערת בהשגת הכנסותיה גם כנגד הכנסותיה מדיבידנד) באופן שרירותי מבלי שנימק קביעתו זו, ובסתירה להלכה לפיה יש להעדיף גביית מס אמת על פני יישום שרירותי של הנוסחה.

40. המערערת טענה כי ההוצאות אותן הוציאה קשורות בקשר ישיר עם הכנסותיה מייעוץ, שימשו כולן בהשגת הכנסה זו ולא שימשו כלל בהשגת הכנסותיה מדיבידנד. לדוגמא, סעיף הוצאות הנהלה וכלליות כולל הוצאות פחת בגין ציוד משרדי. להוצאה זו אין כל קשר, ולו עקיף, להכנסת המערערת מדיבידנד.

41. עוד טענה המערערת כי הדיבידנד התקבל מחברות בעלות מבנה, המושכר בהסכם שכירות ארוך טווח עם שוכר אחד בכל מבנה. ניהול החברות מתבצע על ידי חברת ניהול בה אין למערערת כל מעורבות בתהליך קבלת ההחלטות. על כן, הוצאות ההנהלה וכלליות של המערערת אינן כוללות כל הוצאה בגין ניהולן של החברות ממנה קיבלה את הדיבידנד. לאור שיעור החזקתה של המערערת בחברות, אין לה כל השפעה על חלוקת הדיבידנד בחברות אלו. בנוסף, השקעתה של המערערת בחברות לא הייתה כרוכה בקבלת הלוואות כלשהן ולפיכך לא נגרמו למערערת כל הוצאות מימון בגין השקעותיה הנ"ל, ומכאן שגם את הוצאות המימון אין לייחס להכנסת המערערת מדיבידנד.

42. המערערת ביצעה ייחוס ספציפי וייחסה את כלל הוצאותיה להכנסותיה מייעוץ, בעוד המשיב לא ביצע ייחוס ספציפי אלא ייחס את כלל הוצאות המימון וההנהלה וכלליות של המערערת לכלל הכנסותיה (בהתאם לייחוס של כל אחת מהכנסות אלו לכלל הכנסותיה), קרי הן להכנסות מייעוץ והן להכנסות מדיבידנד.

43. עוד טענה המערערת כי לא היה לה כל הוצאה ששימשה בהפקת הכנסתה מדיבידנד. האמור אף עולה מהעדויות של קובי ושל רו"ח בר לבב ומהמסמכים שצורפו (מע/6). הכנסה מדיבידנד הינה הכנסה פאסיבית לפי אופייה, ולא היה למערערת כל הוצאה בגין הכנסה זו, ועל כן טענה המערערת כי יש לבטל את קביעת המשיב בעניין ייחוס ההוצאות.

טענות המשיב:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

44. המשיב טען כי המערערת הציגה לראשונה בדיון ההוכחות הסכם ניהול (לתקופה של מיום 1.6.06 ועד ליום 31.5.08) ממנו ביקשה ללמוד כי הוצאות הנהלה והכלליות אינן כוללות כל הוצאה בניהול של החברות שהוחזקו על ידי המערערת. על אף שלטענת המשיב לא ניתן ללמוד מהסכם זה לגבי הוצאות הנהלה והכלליות, קיבל המשיב את אופן הייחוס של המערערת לחצי השני של שנת 2006, ולשנת המס 2007. אולם, הסכם הניהול מתייחס רק לתקופה האמורה ואינו מתייחס לשנים 2004, 2005 ולחצי הראשון של שנת 2006, ולכן המשמעות היא שהמערערת נשאה בהוצאות הנהלה והכלליות של החברות הפטורות ממס לפי חוק חוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק העידוד"), לגבי תקופה זו בלבד.

45. המשיב טוען כי המערערת לא הציגה הסכם ייעוץ בינה לבין חברות הבנות, לא הוכיחה כל קשר בין ההכנסה לבין הוצאה, לא הראתה פירוט של הוצאות הנהלה והכלליות ולא הביאה ולו ראשית ראיה למה שימשו הוצאות אלה.

46. לבסוף טוען המשיב כי בשל העובדה כי המערערת לא הביאה כל ראיה לכך שלא נשאה בהוצאות בקשר עם החברות הפטורות לפי חוק העידוד לגבי התקופה הקודמת ליוני 2006, יש לבצע ייחוס בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה.

דיון והכרעה בשאלת ייחוס הוצאות:

47. בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה:

"כללה הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן - הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת הכנסה המועדפת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו; אך רשאי שר האוצר להורות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות אם ראה לעשות כן לפי הנסיבות."

48. בסעיף 18(ג) לפקודה באות לידי ביטוי שתי חלופות. החלופה הראשונה בהתאם לרישא של הסעיף, קובעת כי תחילה יש לערוך ייחוס ספציפי של הוצאה שהוצאה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

לצורך השגת ההכנסה המועדפת. והחלופה השנייה כתובה בסיפא של הסעיף וקובעת כי מקום בו לא ניתן לייחס הוצאה מסוימת להכנסה מועדפת- יש לייחס להכנסה המועדפת חלק יחסי בהוצאה כחלקה היחסי של ההכנסה המועדפת בכלל ההכנסות.

ודוק, על פי הוראות הסעיף, ראשית יש לייחס הוצאה ספציפית להכנסה ספציפית, קרי, יש לייחס את ההוצאה כנגד אותה הכנסה שבגינה יצאה הוצאה זו, וכך הוצאה ששימשה בהשגת הכנסה מועדפת תנוכה אך ורק כנגד הכנסה זו. רק אם הדבר לא ניתן- יש בשלב שני לערוך ייחוס הוצאה לכלל הכנסותיו של הנישום, וזאת בהתאם לנוסחה הקבועה בסעיף.

49. מלבד הכנסותיה הרגילות בשיעור המס הרגיל, למערערת יש הכנסות מדיבידנד החייבות בשיעור מס נמוך יותר, של 15%, משום שמקורן ממפעל מאושר לפי חוק העידוד.

50. כאמור לעיל, המשיב בסיכומיו קיבל את אופן הייחוס של המערערת לחצי השני של שנת 2006, ולשנת המס 2007, אך לא הוכח לו, לטענתו, כי צריך לייחס באופן שונה את ההוצאות לפי סעיף 18(ג) לשנות המס 2004, 2005 ולחצי הראשון של שנת 2006.

51. מקובלת עליו עמדתו של המשיב בעניין זה. המשיב קיבל את אופן הייחוס של המערערת לאחר הצגת הסכם הניהול, ואם המערערת הייתה מציגה הסכם ניהול גם לשאר שנות המס נושאות הערעור (ככל שיש הסכם שכזה), סביר כי המשיב היה מקבל את אופן הייחוס גם לשאר שנות המס. על מנת להוכיח את טענתה, היה על המערערת להמציא ראיות שיתמכו בטענתה, כפי שעשתה לשנות המס 2006-2007. המערערת לא הוכיחה את טענותיה בממצאים אובייקטיביים תומכים, כפי שהייתה צריכה לעשות, ולכן אין מנוס אלא להחיל את החלופה השנייה בסעיף 18(ג) ולערוך ייחוס הוצאה לכלל הוצאות המערערת, בהתאם לנוסחה הקבועה בסעיף.

52. **אשר על כן, אני דוחה את טענת המערערת, ומשאיר על כנה את קביעת המשיב לגבי ייחוס ההוצאות.**

ג. ניכוי הוצאות "השתתפות בהוצאות".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

טענות המערערת:

53. המערערת טענה כי בשנת 2005 המשיב סרב להכיר לה בניכוי הוצאה בסך של 70,000 ₪. המערערת טוענת כי אמבה, באמצעות קובי, חברה ל: מ.ס.א.ח נכסים בע"מ (להלן: "מ.ס.א.ח"), חברה בבעלות מר חיים בולקינד, לצורך השקעה במיזם נדל"ן. לבסוף, ההשקעה לא יצאה לפועל, אך מ.ס.א.ח. נדרשה לשלם דמי תיווך. בשל מחלוקת בין אמבה למ.ס.א.ח., הצדדים מינו בורר אשר קבע כי אמבה תשלם למ.ס.א.ח. סך של 70,000 ₪. המשיב סרב להתיר הוצאה זו בניכוי שכן לטענתו לא הוכח כי מדובר בהוצאה לייצור הכנסה.

54. בשנת 2005 החל קובי לעבוד בחברת מרלז. כמעט כל הכנסותיה של מרלז נבעו ממתן ייעוץ מקצועי של קובי, ומהכנסותיו כדירקטור. בשנת 2007 קובי קיבל את משכורתו בגין עבודתו באמבה ובגין עבודתו במרלז- מחברת מרלז בלבד, בו בזמן שלאמבה היו הכנסות מייעוץ של קובי בגובה של 307,230 ₪. לכן, בשנת 2007 היה קובי זכאי לשכר עבור עבודתו באמבה. על כן, נערכה התחשבנות בין אמבה למרלז, באופן שאמבה השתתפה בשכר עבודתו של קובי ששולם על ידי מרלז. לכן, רשמה אמבה בספריה הוצאה בסך של 216,000 ₪, הסכום שלבסוף היא שילמה לקובי עבור עבודתו. המשיב סירב להתיר הוצאה זו בניכוי. אמבה טענה כי הוצאה זו הינה בגין שכר עבודתו של קובי, ושימשה כולה בייצור הכנסתה של אמבה, שכן ללא פעילותו של קובי לא היתה למערערת כל הכנסה מייעוץ, והיא עומדת בתנאים להתרת הוצאות בניכוי הקבועים בסעיף 17 רישא לפקודה.

טענות המשיב:

55. אמבה הציגה לראשונה בדיון ההוכחות חשבונית על סך של 70,000 ₪ בגין תשלום עבור התיווך עם מ.ס.א.ח. והעידו את מר חיים בולקינד. בעקבות כך, המשיב הכיר בהוצאה זו.

56. באשר לשאר טענות המערערת - המשיב טען כי המערערת לא הציגה שום תיעוד ולא הביאה מסמכים שיבהירו את מהות ההוצאה אותה היא רוצה לנכות ולא הביאה נציג מטעם מרלז שיתמוך בגרסתה. מכך עולה כי אמבה נמנעה במתכוון להביא מסמכים רלוונטיים לבקשתה. לא זו אף זו, העובדה שלא הוצגו מסמכים שמאששים את הטענה, נותנת אחת משניים: או שאין מסמכים כאמור, או שתוכנם תומך בעמדת המשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

57. בכל הנוגע לתשלום המשכורת של קובי על ידי מרלז, המשיב טען כי אמבה לא המציאה תיעוד כלשהו לאימות הטענה ששילמה את הסכום הנטען למרלז. אמבה אף לא הוכיחה כי יש לה קשרים עסקיים עם מרלז ומה הם קשרים אלו. כן לא הוכח כי לאמבה הייתה התחייבות לשאת בתשלום משכורתו של קובי למרלז. בין הצדדים אין חוזה עבודה חתום או הסכם יעוץ או חוזה להשתתפות בהוצאות. אמבה לא נתנה הסברים מניחים את הדעת, לא הביאה להעיד נציג ממרלז שיתן פירוט והבהרות, לא הציגה חוזה התקשרות עסקי בינה לבין מרלז, אשר נשאה לטענתה בתשלום המשכורת של בן גור. בנסיבות אלו, לא ניתן לדעת כי אכן הייתה התחייבות של אמבה להשתתף בעלות השכר של קובי ממרלז. משכך, אמבה לא הוכיחה כי הייתה התחייבות מצדה להשתתף בעלות השכר של קובי אשר שולם ע"י מרלז. אמבה לא הוכיחה חבותה לשכר של קובי לשנת 2007 בכלל ובסכום הנטען בפרט. אמבה לא הראתה קשר בין ההכנסות שלה לבין ההוצאות של מרלז, ולכן המשיב לא הכיר בהוצאה זו.

58. עוד טען המשיב כי מרלז לא הגישה דוח לפקיד השומה לשנת 2007, ולכן הוא לא היה יכול לבחון את סבירות המשכורת של קובי ממרלז, לבדוק האם למרלז היו הכנסות מייעוץ, את מהות ההכנסות של מרלז, מאיזה פעילות עסקית הן הופקו ומה מקורן.

דיון והכרעה בשאלת ניכוי הוצאות "השתתפות בהוצאות":

59. לאחר שהמשיב הכיר בהוצאה של ה- 70,000 ₪ בגין השתתפות תשלום בתיווך, נשאר לדון בסוגיה של השתתפות בשכרו של קובי ע"י אמבה, ששולם רק באמצעות מרלז.

60. בסוגיה זו, אני מקבל את הערעור ומתיר לאמבה להשתתף בשכרו של קובי. לאמבה לא היו עובדים נוספים זולת קובי ונהגו האישי, ואף על פי כן היו לאמבה הכנסות בגובה של 307,230 ₪ מייעוץ שנתן קובי. לולא עבודתו של קובי בשנה זו, לאמבה לא היו הכנסות. עצם העובדה שלאמבה היו הכנסות בשנת 2007 (שאינם מדיבידנד) דיי בכך כדי להעיד כי קובי עבד עבור הכנסות אלו.

61. על כן, יש להתיר את ההתחשבנות שנערכה בין אמבה למרלז בדבר שיעור שכרו של קובי בסך של 216,000 ₪. שכן, לולא עבודתו של קובי, אין חולק כי בשנה זו לא היו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

לאמבה הכנסות, וברור כי הכנסות אמבה נבעו עקב ובשל עבודתו של קובי. זאת ועוד, שכרו של קובי בשנת 2007 היה נמוך מההכנסות שהוא ייצר לאמבה, ולכן זה אך טבעי להתיר את ההתחשבנות בין החברות, ולהתיר לאמבה להשתתף בשכרו של קובי עבור שנת 2007.

ד. הוצאות נסיעה לחו"ל.

טענות המערערת:

62. המערערת לא טענה בסיכומים לנושא הוצאות נסיעה לחו"ל, אלא הפנתה לטענותיה כפי שעלו בחקירות העדים וכפי שטענה בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, כדלקמן:

למערערת אחזקות במספר חברות זרות, והיא העניקה ייעוץ בגין השקעות נדל"ן בחו"ל. במהלך השנים, היא בחנה מספר השקעות מחוץ לישראל, ובשל זאת נדרש קובי לנסיעות לחו"ל, לעיתים אף בליווי איש מקצוע נוסף. המערערת טענה כי הוצאות הנסיעה לחו"ל שימשו ביצירת הכנסתה, וכי הוצאות הנסיעה עומדים בתנאים הקבועים בסעיף 17 רישא לפקודה ולפיכך יש להתיר הוצאות אלו בניכוי. בעידן הנוכחי, נסיעות לחו"ל אינן מותרות כי אם צורך והכרח עסקי.

63. עוד טענה המערערת כי הנסיעות לחו"ל היו כדי לבחון השקעות, וגם כאשר בסופו של יום לא יצא הדבר אל הפועל והנסיעות לא הניבו כל נכס הון, יש להתיר בניכוי כהוצאה שוטפת וזאת בהתאם להלכת פי גלילות שנקבעה על ידי בית המשפט העליון.

64. לחילופין טענה המערערת, כי את הוצאות הנסיעה לחו"ל שאינן מותרות בניכוי לפי סעיף 17 רישא לפקודה, או בהתאם להלכת פי גלילות, יש לסווג כהפסד הון הניתן לקיזוז לעלות ההשקעה. המערערת טענה כי בהתאם לפסיקה, על רשות המסים לשאוף להימנע מהתוצאה הקשה של אי התרת הניכוי כלל.

טענות המשיב:

65. המשיב טען כי בערעור שעניינו אי הכרה בהוצאות, נטל ההוכחה רובץ לפתחה של המערערת. על אף זאת, המערערת לא הוכיחה כי הנסיעות לחו"ל והשהייה שם היו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

הכרחיים לייצור הכנסתה (כנדרש בתקנות), לא הוכיחה את מהות הנסיעות, הקשר לעסקיה ונחיצות הנסיעות לצורך ייצור הכנסתה.

66. על אף טענותיו של קובי כי לא נדרש ממנו מסמכים או כל תיעוד לגבי הנסיעות לחו"ל, טענת המשיב הינה כי הוא ביקש, פעם אחר פעם, מסמכים ותיעוד אשר יתמוך בטענות המערערת כי מדובר בנסיעות לצורך בחינה של השקעות עתידיות. המערערת לא הצביעה על השקעה כלשהי שרכשה או ביצעה במסגרת הנסיעות לחו"ל, ולא הציגה שום חוזה לגבי השקעה בנכסים בחו"ל. המשיב מדגיש כי המערערת לא הביאה ולו בדל של ראיה להוכחת סיבות נסיעותיו של קובי לחו"ל. המערערת דרשה הוצאות נסיעה לחו"ל למגוון רחב מאוד של יעדים, אך לא הציגה בפני המשיב חוזה ייעוץ המאשש את טענתה שקובי ייעץ לחברות שביקשו להשקיע בחו"ל. המערערת לא פרטה בגין כל נסיעה מהו הפרויקט אותו ליווה קובי, מה הייעוץ שניתן ואיזו הכנסה נרשמה בגינו, על אף שנתבקשה לעשות כן. המסמך היחיד אותו הציגה המערערת הוא חשבונית בסך של 25,000 ₪ לפני מע"מ, שמתייחסת לייעוץ שנתנה המערערת בקשר לפרויקט בקפריסין ב-2006. גם על קבלה זו לא הוצג חוזה ייעוץ, לא הוצגה נסיעה רלוונטית שקובי היה צריך לנסוע לקפריסין בגלל הייעוץ.

67. עוד טען המשיב כי המערערת לא הציגה שום מסמך או הוכחות לטענותיה, כי היה צורך בנסיעות לחו"ל לטיפול בהשקעות של החברה, שלטענת קובי הינן משמעותיות בהיקף של מיליוני שקלים, ולייעוץ לפרויקטים בחו"ל. אי הגשת מסמכים רלוונטיים מעידה כי אין מסמכים כאלו או כי אילו היו מוגשים היו תומכים במשיב. המשיב הוסיף וטען כי אם מדובר בהוצאות לצורך השקעות עתידיות, בכל מקרה מדובר בהוצאות הוניות או טרום עסקיות, והמערערת לא עמדה בנטל ההוכחה.

דיון והכרעה בשאלת הוצאות הנסיעה לחו"ל:

68. אין חולק כי נסיעות לחו"ל הם צורך, ואף הכרח עסקי לפעמים, ואינם נעשים רק לשם בילוי ומותרות, וכי ניתן להכיר בהוצאות אלו, כאשר הן נעשות לשם יצירת הכנסה, בהתאם לכתוב בסעיף 17 רישא לפקודה, שהוא המקור לאפשרות ההכרה בהוצאות, והוא קובע את התנאים להכרה בהוצאות:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד"

הסעיף מתיר לנכות הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסה. קרי, כאשר כל ההוצאה ולא רק מקצתה, הוצאה ע"י הנישום לשם ייצור הכנסה- היא תהיה מוכרת בניכוי. כדי שיהיה מותר לנכות את ההוצאה, עליה לעמוד בתנאים שאוזכרו ב: עמ"ה 110/96 (מחוזי ת"א) שליטנר נ' פ"ש ת"א 2 (פורסם בנבו, 7.6.99):

"ארבעה הם איפוא התנאים המצטברים, אשר רק עם התקיימם ניתן להתיר בניכוי הוצאה כאמור. אלה הם: (א) שתהא זו הוצאה שהוצאה בפועל על ידי הנישום. (ב) שיצאה כולה (ג) בייצור ההכנסה ולשם כך בלבד (ד) בשנת המס."

69. המערערת דרשה לנכות הוצאות עבור נסיעותיו של קובי לחו"ל בסכומים הבאים: בשנת 2004- סך של 70,345 ₪; בשנת 2005- סך של 112,670 ₪; בשנת 2006- סך של 21,473 ₪; ובשנת 2007- סך של 78,174 ₪.

70. יתרה מכך, קובי אף הודה בעדותו כי ייתכן שחלק מהנסיעות ב- 2007 היו נסיעות פרטיות לחו"ל (עמ' 27 לפרוטוקול הדיון מיום 30.4.2013):

"ש. האם במהלך השנים 2006 עד 2007 היו לך נסיעות פרטיות לחו"ל? ת. ייתכן.

ש. אתה יכול להפנות אותי אליהן?

ת. אני מניח שב- 2006 לא היו לי כי עד סוף השנה הייתי בטיפולים כימותרפיים אז הדעת נותנת שלא היו לי. ב- 2007 אני מניח שאולי הייתה לי נסיעה פה ושם."

71. **לא השתכנעתי כי המערערת הוכיחה קשר בין נסיעותיו של קובי לחו"ל לבין יצירת הכנסות. מקובלת עליו עמדתו של המשיב כי המערערת לא צירפה שום אסמכתא לגבי מהות הנסיעות, הקשר לעסקיה, נחיצות הנסיעות או כל נתון אחר שיש בו**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

להעיד על יצירת הכנסה (וזאת על אף שהמערערת התבקשה לכך מספר פעמים), או לפחות על ניסיונות ליצירת הכנסה, כדי שהמשיב יוכל להכיר בהוצאה זו.

ה. הפסד בגין מימוש ערבות.

טענות המערערת:

72. המערערת חזרה על טענותיה כפי שעלו בחקירות העדים וכפי שטענה בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, כדלקמן:

המערערת ערבה להלוואה בנקאית שנלקחה על ידי חברה קשורה, שהיוותה זרוע ארוכה של המערערת. החברה הקשורה נקלעה לקשיים ובשל כך נדרשה המערערת לפרוע את הערבות. המערערת טענה כי בשל אופי פעילותה פירעון הערבות מהווה הוצאה שוטפת המותרת בניכוי לפי סעיף 17 רישא לפקודה.

73. המערערת טענה כי אירוע המס בגינו נוצר לה הפסד זה חל בשנת המס 2004 ולפיכך הפסד זה ניתן לקיזוז כבר בשנה זו. לחילופין טענה המערערת כי מימוש הערבות מהווה הפסד הון הניתן לקיזוז בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה.

טענות המשיב:

74. המערערת ניכתה מהכנסתה בשנת המס 2004 הוצאה שוטפת בגין "הפסד ממימוש ערבות" בסכום של 1,543,341 ₪, ללא כל ביאור. המשיב טען כי הצורך בביאור הוא על מנת להבין את מהות הערבות, תאריך התשלום, למי הוא ניתן, בגין מה הערבות ומה הקשר בין הערבות לבין ייצור הכנסה למערערת.

75. המשיב טען כי המערערת לא הציגה את כתב הערבות. לטענת קובי בעדותו, החומר נלקח בחקירה שהתנהלה נגדו בפרשייה שהתפרסמה בשם "פרשיית רשות המסים". אולם, ככל שמדובר בחומר הקשור לבנק הפועלים - לא הייתה למערערת כל מניעה לפנות אל הבנק ולבקש שיחזור של המסמכים, ככל שאכן נלקח חומר כלשהו שלא הושב, אך המערערת לא עשתה זאת. המערערת לא הציגה כל תיעוד בנקאי המוכיח כי הסכום שולם, ומתי, ככל שבאמת שולם, על אף שהתבקשה לעשות כן.

76. לטענת המערערת, מדובר בערבות שניתנה לחברה כלשהי, מבלי שצוינו פרטים מזהים על החברה, אשר היו לה השקעות כלשהן באוזבקיסטאן. הערבות ניתנה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

להלוואות שנלקחו ע"י אותה חברה מבנק הפועלים וכשאלה לא נפרעו מימש הבנק את הערבות שנתנה המערערת. המשיב טען כי המערערת לא הוכיחה כי ניסתה לפעול על מנת להשיב את הסכום הנ"ל, ככל שנשאה בתשלומי. למעשה, המערערת הציגה גרסה, ללא כל תמיכה בעובדות אובייקטיביות וללא כל תיעוד במסמכים, על אף שכאמור לא הייתה כל מניעה להביא מסמכים תומכים.

77. המשיב טען כי, ככל הנראה, נפרע סכום כלשהו בגין ערבות בין 2005 ל- 2008 (ולא בשנת 2004 כטענת המערערת), ומכאן שלא הייתה כל סיבה לדרוש את ההוצאה דווקא בשנת 2004, והיא עשתה זאת משום שבשנה זו היא דווחה על רווח, ובשנת 2005 היא ממילא הייתה בהפסד.

78. לאור כל האמור, טוען המשיב משהמערערת לא הוכיחה כי אכן נשאה בהפסד בגין מימוש הערבות בשנת 2004, אין מקום להכיר בהפסד בשנה זו. ההפסד בגין מימוש הערבות היה מסווג כ- הפסד הוני, אשר עפ"י ס' 92 לפקודה אינו בר קיזוז כנגד הכנסה מעסק אלא רק כנגד רווח הון.

דיון והכרעה בשאלת ההפסד בגין מימוש ערבות:

79. גם בסוגיה זו, גרסת המשיב מקובלת עליי, מאחר שהמערערת לא הצליחה להוכיח את טענותיה. המשיב הפנה בסיכומיו לאסמכתאות מהן ניתן ללמוד שהוא ביקש מהמערערת להציג פרטים נוספים על הערבות, ונראה כי בקשות אלו לא נענו. המערערת לא הציגה את הסכם הערבות, לא סיפקה פרטים על החברה לה ערבה, מה טיב יחסייה עימה, וכיצד פעלה כדי להשיב את סכום הערבות.

80. קובי בעדותו (עמ' 58 לפרוטוקול דיון מיום 20.3.14) נשאל:

"ש. למה חב' אמבה דרשה את ההוצאה דווקא בשנת 2004?

ת. כי הבנק דרש את זה ב- 2004.

ש. האם הערבות שולמה ב- 2004?

ת. לא. הבנק דרש את זה ב- 2004 ובסופו של דבר היה הסכם עם הבנק וזה שולם לאחר מכן.

ש. כלומר, בשנת 2004 זה לא שולם?

ת. אני מניח שלא. זה התחיל להיות משולם מ- 15.1.2005 לפי מה שאת מציגה לי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ש. את ההסכם עם הבנק הצגת?

ת. לא."

מהכתוב עולה, כי נציג של המערערת מודה כי בשנת 2004 היא לא הוציאה את ההוצאה, ועל כן אין בידי לקבל טענה זו של המערערת.

ו. הוצאות בגין חובות אבודים.

טענות המערערת:

81. המערערת לא טענה בסיכומים לנושא הוצאות חובות אבודים, אלא חזרה על טענותיה כפי שעלו בחקירות העדים וכפי שטענה בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, כדלקמן:

במסגרת פעילותה העניקה המערערת הלוואה בסך 50,000 ש"ח לצד ג'. צד ג' נקלע לקשיים ופשט את הרגל. המערערת טענה כי מדובר בחוב אבוד העומד בתנאים הקבועים בסעיפים 17 רישא ו - 17(4) לפקודה. לחילופין, טענה המערערת, כי מדובר בהפסד הון הניתן לקיזוז בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה.

טענות המשיב:

82. המשיב טען כי גם בסוגיה זו המערערת לא הציגה כל תיעוד התומך בטענתה לפיה נוצר לה חוב אבוד. המערערת לא הציגה כל מסמך וממילא לא הוכיחה את מהות החובות, את הכללתם בהכנסה של המערערת, את תאריך היווצרותם, את סכומיהם, באיזו שנת מס הפכו החובות ל"אבודים" עפ"י ס' 17(4) וכן לא הוכיחה כי נקטה צעדים לגבייתם, ועל כן דין טענה זו להידחות.

דיון והכרעה בשאלת הוצאות בגין חובות אבודים:

83. בפרוטוקול הדיון שנערך אצל המשיב, טענה המערערת כי אין ברשותה תיעוד לחוב האבוד בסך 50,000 ₪. לטענתה, חברת צוות ביטחון הייתה חייבת לה את החוב האמור. אולם, המערערת לא הציגה כל אסמכתא להוכחת טענותיה, לא הציגה חוזה הלוואה עם צוות ביטחון (לטענת קובי, צוות ביטחון הייתה לקוחה ותיקה שלו ולכן לא ערך איתה הסכם הלוואה), לא הביאה כל תיעוד שיוכיח מתי נוצר החוב, לא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

הראתה בטחונות לחוב, לא הצביעה על המועד בו צוות ביטחון נכנסה לקשיים והפסיקה את פעילותה. קובי אמר בעדותו כי החליט לא להגיש תביעה כנגד צוות ביטחון לאחר שהגיע למסקנה כי ההוצאות המשפטיות הכרוכות בגביית החוב יהיו בסכומים משמעותיים, וסיכויי הגבייה הם אפסיים.

84. סעיף 54 לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971 מדבר על עדות יחידה:

"פסק בית משפט במשפט אזרחי באחד המקרים שלהלן על פי עדות יחידה שאין לה סיוע, והעדויות אינה הודיית בעל דין, יפרט בהחלטתו מה הניע אותו להסתפק בעדות זו; ואלה המקרים:

- (1) העדות היא של קטין למטה מגיל 14;
- (2) העדות היא של בעל דין או של בן-זוג, ילדו, הורו, אחיו או אחותו של בעל דין;
- (3) העדות היא של אדם המעוניין בתוצאות המשפט לטובת בעל הדין שקרא אותו להעיד;
- (4) התובענה היא נגד עזבון, קטין, חולה נפש או נעדר;
- (5) נסיבות אחרות שבהן דרוש, לדעת בית המשפט, פירוט כאמור."

בשאלת החובות האבודים, מדובר על עדות יחידה של בעל דין, ואם בית המשפט מקבל עדות שכזו, צריך הוא לפרט בהחלטתו מה הביא אותו להסתפק בעדות זו. אולם, בעניין זה, לא ראיתי כל אפשרות להסתפק בעדות זו של קובי. מלבד העדות, המערערת לא הציגה כל אסמכתא שניתן להסתמך עליה כדי לתמוך בעדותה, ועל כן איני רואה כיצד ניתן לקבל עדות זו.

אני מקבל את עמדת המשיב בשאלת ההוצאות בגין חובות אבודים בשל כך שהמערערת לא הרימה את הנטל, ואין בידי לקבל את הערעור גם בשאלה זו.

ז. הוצאות ייעוץ מקצועי.

טענות המערערת:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

85. המערערת לא טענה בסיכומים לנושא ייעוץ מקצועי, אלא חזרה על טענותיה כפי שעלו בחקירות העדים וכפי שטענה בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, כדלקמן:

86. המערערת העניקה ייעוץ מקצועי לעיריית טייבה. ייעוץ זה ניתן בתיווכו ובסיועו של צד ג', כאשר בהתאם להבנות בין המערערת לבין אותו צד ג' הוסכם כי שכר הטרחה שישולם על ידי העירייה יחולק ביניהם. שכר הטרחה שולם למערערת והיא זו ששילמה את חלקו של צד ג'. בשל כך נרשמה הוצאה בספריה של המערערת כנגד חשבונית שהוצגה. המערערת טענה כי הוצאות אלו שימשו בייצור הכנסתה של המערערת ועומדות בתנאים הקבועים להתרת הוצאות בניכוי כאמור בסעיף 17 רישא לפקודה.

עוד טענה המערערת כי יש בבעלותה השקעות בנדל"ן בחו"ל המוחזקות באמצעות חברות זרות. המערערת שכרה את שירותיה של חברת אנגלו סכסון העוסקת בתיווך נדל"ן בארץ ובחו"ל, בקשר עם אחת מהשקעותיה. המערערת טענה כי הוצאות אלו שימשו בייצור הכנסתה, והוצאות אלו עומדות בתנאים הקבועים להתרת הוצאות בניכוי כאמור בסעיף 17 רישא לפקודה. לחילופין תטען המערערת כי יש לסווג הוצאות אלו כהפסד הון הניתן לקיזוז בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה.

טענות המשיב:

87. ב-2005 דרשה המערערת הוצאות ייעוץ מקצועי בסך 98,153 ₪. שוב, כמו בסוגיות האחרות, המערערת ביקשה כי יוכרו לה למעשה הוצאות כאשר היא מוסרת גרסה ללא כל מסמכים תומכים וללא כל תיעוד, שבמקרה זה המערערת אינה יודעת להגיד למי היא שילמה את הוצאות הייעוץ המקצועי. המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי הוצאות אלו הוצאו בייצור הכנסתה ולכן אין להתיר הוצאה זו בניכוי על פי סעיף 17.

דיון והכרעה בשאלת הוצאות ייעוץ מקצועי:

88. גם בהוצאות אלו המשיב לא הכיר, משום שלטענתו המערערת לא הציגה כל מסמך או תיעוד בקשר להוצאות אלו. כפי שאמר בעדותו מר אבישי אלג'ם (בעמ' 109), עדות המקובלת עליו בכל מה שקשור לכלל בקשות ניכוי ההוצאות של המערערת:

"אולי אני חוזר קצת על תשובותיי מהפעמים הקודמות אבל כל שאלה שנשאלה לגבי התרת הוצאות כאלה ואחרות נענתה בתשובה שאין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

מסמכים בנושא. לגבי הייעוץ המקצועי כאשר פקיד השומה מתיר הוצאות ייעוץ הוא צריך להתבסס על מסמכים שהנישום הביא כגון: חוזה ייעוץ, הוכחת קשר להכנסתה של המערערת דבר שלא נעשה בתיק זה."

89. קובי בעדותו, אמר כי במסגרת הייעוץ שהוא נתן לעיריית טייבה בנוגע לתוכנית הבראה לעיר, הוא קיבל כסף במשך מספר חודשים. מי שהביא לקובי את העבודה זה אדם מסוים, שקיבל עבור כך חלק משכר הייעוץ, כאשר קובי שילם לו. קובי נשאל בחקירתו על הוצאות הייעוץ המקצועי, ואלו היו תשובותיו (עמ' 56-57 לפרוטוקול הדיון מיום 20.3.2014):

"ש. מפנה לסעיף 55 לנימוקי הערעור של אמבה, כתבת "המערערת העניקה ייעוץ לעיריית טייבה שניתן בסיועו ובתיווכו של צד ג'".

ת. כן

ש. כשכתבת את נימוקי הערעור ידעת מי זה צד ג'?

ת. ידעתי.

ש. אז למה לא כתבת את השם שלו בנימוקי הערעור?

ת. כי לא חשבתי שזה חשוב. אבל אם ביהמ"ש ירצה או אם את תרצי אני אשמח להביא לעדות לישיבה הבאה גם את ראש עיריית טייבה (את מי שהיה אז ראש עיריית טייבה) וגם את אותו אחד שהשיג לי את העבודה ובגינה שילמתי לו, אין לי שום בעיה להביא אותם.

ש. יש לך חשבונית שיצאה לעיריית טייבה בגין מתן השירות?

ת. בוודאי.

ש. אילו הוצאות היו לך בגין הייעוץ שנתת לטענתך לעיריית טייבה?

ת. ההוצאה היחידה שהייתה לי תשלום למי שהשיג לי את העבודה.

ש. חב' אמבה מבקשת שיכירו לה בהוצאה של תשלום בגין דמי תיווך לאדם שאתה אפילו לא אומר לנו את השם שלו, וכשאתה לא מציג חוזה

ת. השם שלו זה יוסי, זה עכשיו עלה לי בראש. אולי עד סוף הדיון

אזכור את שם משפחתו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ש. כשאתה לא מציג שום מסמך לגבי ההתקשרות, לגבי זה שבכלל שילמת לו, אז איך פקיד השומה יכול לדעת ששילמת לו? אין לך שום מסמך.

ת. דבר ראשון, אני חוזר עוד פעם, שכל אינפורמציה שנתבקשתי לתת נתתי. עכשיו לבוא היום ולהגיד על כל דבר ועל כל סעיף איך פקיד השומה יכול לדעת? זה לא חוכמה גדולה. אם אני נשאלתי וככל שאני נשאלתי עניתי על הכל והיה לי קל מאוד לענות על הנושא הזה של טיבה, ממש קל. זה דבר אחד.

דבר שני, אני בהתקשרות מסוג כזה שבן אדם מביא לי עבודה ומקבל אחוזים מהעבודה שהביא לי אני לא צריך שום הסכם. אם מישהו צריך הסכם זה הוא צריך הסכם, אם הוא לא סומך עליי שאשלם לו, אבל שילמתי לו. קוראים לו יוסי ואני לא זוכר כרגע את שם המשפחה ואולי אזכר בהמשך."

90. אם כן, המערערת לא מסרה פרטים מספקים על העסקה כדי שיותר לה ניכוי הוצאות הייעוץ המקצועי, וגם בסוגיה זו ראיתי להעדיף את טענות המשיב על פני טענות המערערת.

סוף דבר:

91. התוצאה היא שהערעור נדחה ב-6 מהסוגיות הנדונות, והוא מתקבל רק לגבי הסוגיה של השתתפות בהוצאות, המתיר לאמבה להשתתף בהוצאות שכרו של קובי ששולם על ידי מרלז. כמו כן המשיב הכיר בעת ניהול המשפט בהוצאה בסך של 70,000 ₪ שניתנו כדמי תיווך והכל כפי שפורט בסעיפי פסק הדין.

92. נוכח העובדה שחלקו של הערעור התקבל וחלקו נדחה לא ראיתי מקום לעשות צו להוצאות. כל צד ישא בהוצאותיו ובשכר טרחת עורך דינו.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 15/5/16.

ניתן היום, כ"ז ניסן תשע"ו, 05 מאי 2016, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:



ד"ר אחיקם סטולר, שופט