



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-02-43473 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-02-9938 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-09-62497 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 18-02-22691 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

המערער פלוגי

נגד

המשיב פקיד שומה אשקלון

החלטה

1

מבוא

1. בקשת המערער להורות על מחיקת חוות הדעת והתצהיר שהגיש המשיב (להלן-
"פקיד השומה") על הסף.
2. המחלוקת העיקרית בין הצדדים בערעורים שהגיש המערער על שומות שקבע פקיד
השומה בצו לפי סעיף 152(ב) **בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]**, **התשכ"א** - 1961
(להלן- "**פקודת מס הכנסה**"), נסובה על הכנסות שהיו למערער בשנות המס
הרלוונטיות (2005-2011) מחברות שהתאגדו מחוץ לישראל (להלן- "**החברות**
הזרות"), ואופן חיובן של אותן הכנסות במס. סכומי ההכנסה אשר יוחסו למערער
בצווי השומה נושא הערעור מסתכמים למאות מיליוני שקלים, ולצורך הכרעה
בסוגיות שבמחלוקת הוגשו מטעם המערער מספר תצהירי עדות ראשית ומאות
מסמכים, כמו גם חוות דעת של רו"ח.
3. אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים מצאתי שיש לדחות את הבקשה.

12

13

14

הבקשה והתגובה

4. בבקשה נטען כי חוות הדעת והתצהיר שהוגשו מטעמו של פקיד השומה לוקים
בליקויים שונים המצדיקים את מחיקתם על הסף. אשר לחוות הדעת של רו"ח

16



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-02-43473 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-02-9938 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-09-62497 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 18-02-22691 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 ברק מיימון (להלן - "רו"ח מיימון"), נטען כי היא מהווה ניסיון פסול להרחבת
2 חזית אסורה, וכן כי היא מתיימרת להכריע בשאלות עובדתיות ומשפטיות
3 המסורות לבית המשפט. הודגש כי חוות הדעת אינה תומכת בשומות שנקבעו בצו,
4 אלא מציעה שלוש חלופות מיסוי חדשות, אף נטען שלא מדובר בחוות דעת
5 חשבונאית. אשר לתצהירו של רו"ח משה מלמד, סגן פקיד השומה, נטען כי גם
6 הוא מהווה הרחבת חזית אסורה, ומתיימר להכריע בפלוגתאות עובדתיות
7 ומשפטיות. עוד נטען לגבי התצהיר כי המצהיר לא נטל חלק בהליכי השומה, והוא
8 נטול ידיעה אישית ביחס לנושאים שעליהם הצהיר.
- 9 5. בבקשה הזכיר המערער כי בעבר טען טענה דומה להרחבת החזית, לאחר
10 שבהודעות המפרשות את נימוקי השומה טען פקיד השומה טענות שונות מאלו
11 שנטענו בצווי השומה. כן הזכיר את החלטת כב' השופט ג' גדעון מיום 27.7.2018,
12 שבגדרה נקבע כי "**אין מקום לסילוק השומות על הסף ולקבלת הערעור כבר בשלב**
13 **זה, ובטרם דיון לגופו. אדגיש, כי החלטה זו אין משמעה כי דין הטענות**
14 **המקדמיות להידחות לגופן**". בבקשה הוזכרה גם בקשת רשות ערעור שהוגשה
15 לבית המשפט העליון על אותה החלטה (רע"א 7198/18), אשר נדחתה ביום
16 24.3.2019. אזכיר לעניין זה כי כב' השופטת י' וילנר ציינה בגדרה של אותה
17 החלטה, בין היתר, ולמעלה מן הצורך - "**כי לא שוכנעתי שניתן לקבוע**
18 **בוודאות, כבר בשלב מקדמי זה של ההליך המתנהל בבית המשפט המחוזי,**
19 **כי השומות החלופיות חסרות כל תוקף, ומשכך הסוגיה העומדת במרכז**
20 **בקשת רשות הערעור שלפניי אכן טעונה בירור מעמיק במסגרת ההליך**
21 **העיקרי. אני סבורה, אפוא, כי בדיון דחה בית המשפט המחוזי את בקשת**
22 **המבקש, ונמנע בשלב זה מלהכריע בסוגיית תוקפן של השומות**
23 **החלופיות**".
- 24 6. הודגש בבקשתו של המערער כי מעבר להרחבת החזית שנעשתה בגדרן של
25 ההודעות המפרשות את נימוקי השומה, ביקש המשיב להרחיב את חזית
26 המחלוקת פעם נוספת, באמצעות חוות הדעת של המומחה והתצהיר שהוגש
27 מטעמו, תוך התייחסות לסכומי הכנסה שונים לחלוטין מאלו שנקבעו בשומות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-02-43473 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-02-9938 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-09-62497 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 18-02-22691 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

7. פקיד השומה טען מנגד, במהלך קדם המשפט שהתקיים לפני, כי חוות הדעת של ר"ח מיימון הוגשה בתגובה לחוות דעתו של פרופ' חיים אסייג (להלן- "ר"ח אסייג"), שהוגשה מטעמו של המערער. נטען כי בגדרה של חוות דעתו ניתח ר"ח מיימון את הנתונים שהובאו בחוות הדעת של ר"ח אסייג, ואת המסמכים שצירף. הוזכר כי לאחר הגשת חוות הדעת של ר"ח אסייג עתר פקיד השומה למחיקתה, מהטעם שהיא אינה מצביעה על מומחיות או על הצורך להסתייע במומחיות, והיא עוסקת במתן מענה לסוגיה משפטית, ולקביעת עובדות המסורה להכרעתו של בית המשפט. נטען כי רק מאחר ובית המשפט דחה את בקשתו של פקיד השומה, נוצר הצורך בהגשת חוות דעת נגדית.
8. לשם השלמת התמונה בעניין זה אציין כי בהחלטתי מיום 30.12.19, שבגדרה נדחתה בקשתו של פקיד השומה, נקבע כי על פניו ממלאה חוות הדעת של ר"ח אסייג את הדרישות הקבועות **בפקודת הראיות** [נוסח חדש], **התשל"א-1971** (להלן- "**פקודת הראיות**"), וכי את תוכנה של חוות הדעת יש לבחון לאחר שמיעת הראיות וחקירת המומחה, ולא בדרך של סילוקה על הסף, מהלך חריג וקיצוני, העלול לפגוע באפשרותו של המערער להוכיח את גרסתו.
9. פקיד השומה הוסיף וטען בעניין הבקשה כי בהתאם לסעיף 156 בפקודת מס הכנסה, מסורה לבית המשפט סמכות רחבה לאשר את השומה, להקטינה או אף **להגדילה**, במטרה להגיע לקביעת מס אמת, ולשם כך הוצגה בראיות פקיד השומה תמונה רחבה. אשר לתצהירו של סגן פקיד השומה, נטען כי מדובר בהליך סמי-מנהלי, שבגדרו נבחנת סבירות ההחלטה המנהלית, ונוכח השנים שחלפו מאז הוצאת הצווים, מקבלי ההחלטה בצו אינם עובדים עוד במשרד השומה, ואין מניעה כי בעל תפקיד אחר יעיד על ההליכים שהתקיימו ויצג את העמדה המנהלית שביסוד הצווים.

דיון והכרעה

10. לאחר עיון בטענות הצדדים, לרבות במהלך קדם משפט שהתקיים בתיק זה, מצאתי כאמור שיש לדחות את הבקשה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-02-43473 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-02-9938 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-09-62497 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 18-02-22691 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

11. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, רשאי פקיד השומה להעלות טענות בתגובה לטענות המועלות על ידי הנישום במהלך בירור ההליך (ראו למשל ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א (מיום 24.1.2005) (להלן - "פרשת גני עופר"). בענייננו הוגשה חוות הדעת החשבונאית מטעם המערער לראשונה בהליך שלפני, בד בבד עם הגשת כלל התצהירים. בחוות הדעת ניתח רו"ח אסייג מידע הגלום במאות מסמכים המתעדים, בין היתר, העברות כספים והפקדות בחשבונות בנק; העלה טענות כלפי המתודולוגיה של השומה, כגון שמדובר במיסוי כפול, אף משולש; ביצע "חישוב כלכלי" של הכנסות המערער ועוד. אף שחוות הדעת של רו"ח אסייג הוגשה לראשונה בהליך שבפני, והטענות המועלות בה לא התבררו בפני פקיד השומה, התרתי כאמור את הגשת חוות הדעת, חרף התנגדותו של פקיד השומה (הדומה במידת מה לחלק מטענותיו של המערער בבקשתו), כדי להבטיח בירור מס אמת. חוות הדעת של רו"ח מיימון הוגשה לכאורה בתגובה לחוות הדעת של רו"ח אסייג, והיא נועדה לתת מענה לטענות שהועלו על ידי רו"ח אסייג. כשם שניתנה למערער האפשרות להגיש חוות דעת מטעמו, אף שהיא לא נדונה בהליכי ההשגה, וחרף התנגדותו של פקיד השומה, כך גם רשאי פקיד השומה להגיש חוות דעת מטעמו.

12. לא זו אף זו. לאיסור על הרחבת חזית, שהוא איסור החל גם בערעורי מס, מאפיינים מיוחדים לאור ההוראות הספציפיות הקיימות בדיני המס, המעניקות ל"הרחבת החזית" משמעות אחרת מאשר בדין האזרחי הרגיל, הן לעניין היקפה, הן לעניין עיתוי ההכרעה בה. בהתאם לסעיף 156 בפקודת מס הכנסה מסורה לבית המשפט סמכות רחבה מהסמכות המסורה לבית משפט מנהלי ולבית משפט הדן בתביעה אזרחית, ולפיה -

"בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון, והודעה על ההכנסה החייבת ועל סכום המס, אשר על המערער לשלם - לפי החלטת בית המשפט - תימסר לשני הצדדים".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 43473-02-15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 9938-02-16 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 62497-09-16 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 22691-02-18 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

13. לצד הסמכות המסורה לבית המשפט הדן בערעור מס לאשר את השומה או לבטלה, מסורה אפוא לבית המשפט אף הסמכות להפחית את השומה או להגדילה, וזאת כדי להבטיח שומת אמת. מטעם זה, אף שהכלל באשר להעלאת טענות חדשות בפני בית המשפט, כפי שסוכם בהלכה הפסוקה, הוא שניתן להעלות בגדרו של ערעור המס רק את אותן טענות שנטענו בהליך ההשגה (ראו למשל כב' השופט ע' גרוסקופף בע"א 9838/17 גבעות דוד השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ – תל אביב-יפו (מיום 31.12.2019) והפסיקה המצוטטת שם), לכלל זה חריג, אשר סוכם על ידי כב' השופט ע' גרוסקופף ברע"א 7034/19 פלוני נ' פקיד שומה ירושלים 3, פסקה 15 (מיום 31.12.2019) כד-

"בית משפט זה כבר פסק כי בשונה מערעור אזרחי רגיל, "בדוני בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין... אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת" (ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד יח (2) 683, 686 (1964)). לאור כך, נקבע כי הצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות חדשות אשר לא נטענו בשלבים מוקדמים יותר של הליך השומה או שנטענו באופן חלקי בלבד, לשם בירור מס אמת, בכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה ... כן נקבע כי השיקולים שינחו את בית המשפט בבואו להפעיל סמכות זו הם כי לא ייגרם נזק דיוני לצד שכנגד; לא תיפגע היעילות הדיונית; וכן לא יפגעו תוקפו וחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס..."

14. כב' השופטת ד' ברק- ארז ביארה באופן דומה בע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה (מיום 24.12.14) כי-

"אכן, ככלל ערכאת הערעור אינה ממירה את שיקול דעתה בשיקול דעתו של פקיד השומה ותפקידה הוא להכריע בדבר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 43473-02-15 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 9938-02-16 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 62497-09-16 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 22691-02-18 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 תוקפה של ההכרעה המינהלית של פקיד השומה, היינו לקבלה
2 או לדחותה ... יחד עם זאת, תפקידו של בית המשפט הוא גם
3 להבטיח כי הוראות הדין בתחום המס ייושמו באופן נכון, מתוך
4 חתירה לכך שהמס המשולם יהיה "מס אמת". על כן, במקרים
5 מתאימים, בית המשפט אף רשאי להתערב בהחלטתה של רשות
6 המס – ולא רק לאשרה או לבטלה ...

7
8 בהתאם לכך, בפסיקתו של בית משפט זה נקבע בעבר כי
9 במקרים שבהם בית המשפט הדן בערעור על שומה סבור כי
10 השומה שנערכה אינה תואמת את הנתונים שהוצגו בפניו עומדת
11 בפניו הברירה להשיב את העניין לפקיד השומה על מנת שהלה
12 יערוך שומה חדשה, לקבל את הצהרות הנישומים או "לערוך את
13 השומות או לתקן אותן בעצמו לפי הנתונים שהובחרו לו"
14 ...יתרה מכך, בפסיקה אף נקבע כי לבית המשפט נתונה
15 הסמכות להגדיל שומה שקבע פקיד השומה, אף אם לא נתבקש
16 לעשות כן, במקרים חריגים (ראו: עניין מלכוב, בעמ' 686; עניין
17 הקודחים, בפסקאות 29-33, וההפניות שם). למותר לציין כי
18 תיקון או עריכת השומה שקבע פקיד השומה ייעשו רק על סמך
19 נתונים שהונחו בפני בית המשפט, ומשניתנה לצדדים האפשרות
20 להתייחס לנושא זה".

21
22 15. השימוש בסמכות בית המשפט כאמור בסעיף 156 בפקודת מס הכנסה, יעשה על פי
23 שיקול דעתו של בית המשפט, בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה, ובהתאם
24 לנסיבותיו של כל תיק, ומוקדם להתייחס לכך בשלב זה של בירור ההליך. יחד עם
25 זאת אציין כי לסמכות רחבה זו שהוענקה לבית המשפט חשיבות רבה במיוחד
26 בשומות שנערכו לפי מיטב השפיטה בהעדר מידע מלא בדבר הכנסותיו של נישום,
27 ככל שבמהלך בירור ההליך יתבררו נתונים נוספים בדבר הכנסתו אשר לא הוצגו
28 לפקיד השומה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-02-43473 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-02-9938 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-09-62497 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 18-02-22691 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

16. טענה מרכזית של פקיד השומה בענייננו, העומדת בבסיס קביעת השומה על פי מיטב שפיטתו, היא כי דוחותיו של המערער אינם מבארים את כלל פרטי הכנסתו ואינם מיישמים את הוראות פקודת מס הכנסה באשר למיסוי הכנסות שמקורן בחברות זרות. עוד נטען כי המערער סירב למסור לפקיד השומה דוחות ומידע מלא בדבר הכנסותיהן ונכסיהן של החברות הזרות, כך שלא היה בידי פקיד השומה מידע מדויק המאפשר את עריכת השומה על פי מיטב שפיטתו. בשל הפרת חובתו של המערער, כך נטען, נאלץ פקיד השומה לקבוע את השומות על פי מיטב שפיטתו, על יסוד המידע הפומבי בדבר היקף הונו של המערער. רק לאחר הוצאת הצווים הגיש המערער מידע בדבר משיכות כספים מהחברות הזרות (מבלי לתמוך את המידע במסמכים נאותים).
17. סוגיה זו שנויה במחלוקת בין הצדדים, ואולם ככל שיתברר בתום הליך ההוכחות שהצדק עם פקיד השומה, ושלא הוגשו לו מלוא הנתונים הרלוונטיים במועד, ומנגד, ככל שיתברר שאין ממש בטענה זו, יתכן שיהיה בכך כדי להשפיע על הטענות להרחבת החזית או כדי להשפיע על שיקולי בית המשפט לעניין סמכותו על פי סעיף 156 בפקודת מס הכנסה.
18. עוד אזכיר בהקשר זה כי בהתאם להלכה הפסוקה, לאור כלל הבטלות היחסית, גם אם נפל פגם בעריכת השומה אין בכך לגרום בהכרח לבטלותה של השומה, ככל שניתן לרפא את הפגם במסגרת הליך הערעור המתנהל בבית המשפט המחוזי, וככל שלא קופחו זכויותיו הדיוניות של הנישום.
19. אשר לחוות דעתו של רו"ח מיימון, בסעיף 4 בחוות דעתו, צוין כי –
- 21
- 22 **"במהלך דיוני השומה ועד למועד הוצאת הצווים חלק חשוב**
23 **מהחומרים החלקיים לא הוצג למשיב, אף שהמערער התבקש**
24 **לעשות כן. לכן, ביצוע חישוב הכנסותיו החייבות במס של המערער**
25 **והנימוקים מדוע הן חייבות, כפי שיוצג להלן, לא מהווה שומה**
26 **חלופית לשומותיו של המשיב, אלא פעולה המבוצעת למעלה מן**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-02-43473 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-02-9938 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-09-62497 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 18-02-22691 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

הצורך, כך, שעמדתי הינה שיש לקבל את השומות הראשיות
המופיעות בצווים שהוצאו למערער על ידי המשיב".

20. ר"ח מיימון הדגיש אפוא כי החישובים המפורטים שערך בחוות דעתו, והמתודולוגיות השונות שסקר, לא נועדו להציע שומה חלופית לשומות שנקבעו, כי אם להצדיק את השומות שנקבעו על ידי פקיד השומה, באמצעות עריכת חישובים בדרכים חלופיות, התומכים בשומות שנקבעו. המומחה טרם נחקר על האמור בחוות דעתו, ואולם אין להוציא מכלל אפשרות שאכן החישובים נועדו לתמוך בסבירות השומה. אחת מטענותיו המרכזיות של המערער בהודעות המפרשות את נימוקי הערעור הייתה כי מדובר בשומות "מופרזות ומשוללות יסוד", הנעדרות בסיס עובדתי או משפטי. כי מדובר בסכומים "פנטסטיים" שאותם משנה פקיד השומה כרצונו. לא פעם הזכיר ב"כ המערער אמירות של נשיא בית משפט זה (כתוארו אז) כב' השופט י' אלון, שלפיהן "אין לשומות ידיים ורגליים" (ראו למשל פרוטוקול קדם משפט מיום 12.11.2018). על רקע טענות אלו של המערער, אין תמה שפקיד השומה ביקש להוכיח את סבירות השומות שנערכו לפי מיטב שפיטה על יסוד חישובים שונים הנערכים על ידי מומחה, המבוססים על מסמכים שמסרו המערער והמומחה מטעמו, המעידים על היקפי הכנסה נכבדים, דוגמת היקפי ההכנסה בשומות שנקבעו, אשר הוגדרו על ידי המערער כמופרזות ומשוללות יסוד.

21. מעבר לחריגים שצינתי בדבר העלאת טענות חדשות בהליך ערעור המס, הטענות המועלות בגדרה של חוות הדעת, מעוגנות לכאורה בתשתית העובדתית אשר נטענה בצווי השומה ובהודעות המפרשות את נימוקי השומה, ואינן פותחות בהכרח חזית דיונית נוספת (ראו לעניין זה פרשת גני עופר). פקיד השומה התייחס לכאורה, באופן כללי, לכלל הטענות שבהן עוסקת חוות הדעת: לכך שהחברות הזרות קשורות במערער, וכי יש לראותן כחברות "משלח יד זרה" וכחברות "נשלטות זרות", כהגדרתן בפקודת מס הכנסה; פקיד השומה ייחס במובן מסוים את כלל הכנסותיהן של אותן חברות למערער, וטען כי יש לראות את פעילותן של המערער כמתן שירותי תיווך, ייעוץ או ניהול; פקיד השומה קבע כי ההכנסה מהחברות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-02-43473 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-02-9938 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-09-62497 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 18-02-22691 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 הזרות, שהיקפן אינו ידוע לו, לרבות ההכנסה שהיקפה נקבע על פי אמדן ההכנסות
- 2 הצפוי מתשואה על ההון (חלופת המס הראשונה), בשל העדר מידע בדבר העברות
- 3 שבוצעו בפועל מחלק מהחברות הזרות, היא לפי סעיפים 2(1) בפקודת מס הכנסה
- 4 (היינו- הכנסה מעסק או משלח יד); 2(4) בפקודת מס הכנסה, (הכנסה מדיבידנד
- 5 או ריבית); או 2(10) בפקודת מס הכנסה (סעיף העוללות); פורט כי יש לראות את
- 6 פעילותו של המערער כמתן שירותי תיווך, ייעוץ או ניהול; כמו כן התייחס פקיד
- 7 השומה לעיתים לנאמנות, וקבע כי הסכום שהצטבר בה יתווסף להכנסה. באחדים
- 8 מצווי השומה התייחס פקיד השומה גם להכנסה בשל גידול הון בלתי מוסבר, על
- 9 יסוד הצהרות הון שהגיש המערער.
- 10 22. בשלב זה, בטרם נחקרו המומחים על חוות דעתם, ובטרם התבררה המסכת
- 11 העובדתית לאשורה, לא ברור האם אכן מדובר בהרחבת חזית אסורה, האם מדובר
- 12 בהשוואת חישובים לשם הוכחת סבירות השומה, או בהצעת אפשרויות לשיקול
- 13 דעת בית המשפט לשם "דיוקה" של השומה שנערכה לפי מיטב השפיטה בהעדר
- 14 מידע מלא, מכוח סעיף 156 בפקודת מס הכנסה, לאחר שנמסרו על ידי המערער
- 15 במסגרת ההליך נתונים נוספים הרלוונטיים לקביעת השומה.
- 16 23. אשר לטענות שלפיהן מתיימרת חוות הדעת להכריע בשאלות עובדתיות
- 17 ומשפטיות המסורות לבית המשפט, סעיף 20 בפקודת הראיות מקנה לבית
- 18 המשפט את הסמכות לקבל חוות דעת של מומחה כראיה בתיק, ככל שאין הוא
- 19 רואה חשש לעיוות דין, בזו הלשון-
- 20
- 21 "בית המשפט רשאי, אם אין הוא רואה חשש לעיוות דין, לקבל כראיה,
- 22 בכתב, חוות דעתו של מומחה בשאלה שבמדע, שבמחקר, שבאמנות או
- 23 שבידיעה מקצועית (להלן - חוות דעת), ותעודה של רופא על מצב
- 24 בריאותו של אדם (להלן - תעודת רופא)."
- 25
- 26 24. עיון בסעיף מלמד על כך שבית המשפט רשאי לקבל חוות דעת, ככל שאין בהגשתה
- 27 חשש לעיוות דין. העיקרון העומד בבסיס הוראה זו נעוץ בייחודיותה של עדות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-02-43473 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-02-9938 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-09-62497 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 18-02-22691 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 המומחה, שאינו מעיד על **עובדות**, כפי שעושים עדים אחרים, אלא על **מסקנות**,
2 שהן "**סברות**" (ראו י' קדמי, על הראיות, הוצאת דיונון תש"ע- 2009 חלק שני
3 (להלן- "**קדמי בספרו**") עמ' 754-755).
4 25. כפי שהטעים בית המשפט העליון (ראו פסק דינה של כב' השופטת מ' נאור
5 (כתוארה אז), בע"א 1639/01 **קיבוץ מעין צבי נ' קרישוב**, פ"ד נח (5) 215 (2004),
6 (להלן- "**פרשת קיבוץ מעין צבי**") 237 "כחריג לכלל הפוסל עדות סברה מותר
7 למומחה להעיד על מסקנות מקום שללא מומחיות אדם רגיל לא היה מסוגל
8 "**לקלוט**" מסקנות אלו מהעובדות הפרוסות בפניו... בית-המשפט מתיר למומחה
9 להעיד על מסקנות מקום שהוא זקוק לכך שיגלה לו את ה"צופן" להבנת
10 העובדות" (ההדגשות אינן במקור).
11 26. כפי שציינתי בעניין אחר (ראו החלטה בת"א (ב"ש) 4452-09-18 (מיום 10.9.2020))
12 עדות מומחה נחוצה אפוא שעה שמדובר במסקנות שלא ניתן להסיקן מהעובדות
13 שהוצגו, כאשר בית המשפט זקוק למומחה שיגלה לו את ה"צופן" להבנת
14 העובדות. לא למותר להדגיש כי התרת עדות מומחה באשר ל"מסקנות", אין
15 משמעה "התפרקות" של השופט מסמכותו להכריע בשאלות שבמומחיות,
16 והכרעתו תהיה בהתאם לשיקול דעתו השיפוטי, על בסיס הידע המשפטי, ניסיון
17 החיים השיפוטי והשכל הישר, שבהם הוא עושה שימוש כאשר הוא מתבקש להכריע
18 בין גרסאות סותרות (ראו פרשת קיבוץ מעין צבי שם עמ' 237).
19 27. לכלל זה חריג, הקובע כי בית המשפט אינו נזקק לחוות דעת מומחה באשר לדין,
20 משמעותו ויישומו, למעט לעניין הדין הזר (ראו קדמי בספרו, עמ' 948; רע"א
21 115/20 **דקל קינן נ' פקיד שומה חיפה** (מיום 15.3.2020), וראו גם סעיף 57ב'
22 בפקודת הראיות, הקובע-
23 "**כל דין הוא מן המפורסמות שאינן צריכות ראיה, אם אין**
24 **הוראה אחרת משתמעת.**").
25 28. ככלל, השאלות המשפטיות המתעוררות אגב בירור המחלוקת מסורות להכרעתו
26 של בית המשפט, ואין זה מתפקידו של מומחה להסיק מסקנות משפטיות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-02-43473 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-02-9938 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-09-62497 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 18-02-22691 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 המומחה רשאי להסיק מסקנות עובדתיות או מקצועיות, להבדיל ממסקנות
- 2 משפטיות, על יסוד העובדות שנמסרו לו, או הוצגו בפניו, שהרי לשם כך ניתנת
- 3 חוות דעתו (ראו ת"א (ת"א) 39700-11-18 **אניסימוב גנריאטה נ' כלל חברה**
- 4 **לביטוח בע"מ** (מיום 21.6.20); ת"א (ת"א) 8024-12-14 **דינה שמע נ' עיריית רמת**
- 5 **גן** (מיום 31.12.15). לעומת זאת, הגשת חוות דעת בנושאים משפטיים, שהם ליבת
- 6 שיקול הדעת המשפטי חורגת לתחום סמכותו הבלעדית של בית המשפט, ואין
- 7 להתירה.
- 8 29. לאחר עיון בחוות הדעת אינני סבורה שחוות הדעת נועדה "**להחליף את שיקול**
- 9 **הדעת השיפוטי**", או שהינה חוות דעת באשר לדין החל. יש להתייחס לחוות הדעת
- 10 בהקשר של ההליך שבו עסקינן, העוסק בביקורת על החלטה מנהלית באשר
- 11 ליישום הוראות הדין. חוות הדעת של רו"ח מיימון אינה חוות דעת באשר לדין, כי
- 12 אם באשר ליישום הוראות הדין על העובדות המצויות בפני פקיד השומה, כפי שגם
- 13 צו השומה נקבע תוך יישום הוראות פקודת מס הכנסה. המומחה פירט את המסד
- 14 העובדתי ששימש אותו ונימק את "מסקנותיו" באשר לעובדות, לשם יישום
- 15 הוראות פקודת מס הכנסה, ואין כל פגם בכך. למותר לחזור ולציין כי קביעת
- 16 העובדות הסופית תעשה על ידי בית המשפט, וככל שבית המשפט ייקבע שהעובדות
- 17 אינן עולות בקנה אחד עם מסקנותיו של המומחה, רשאי יהיה המערער לטעון
- 18 בסיכומיו כל טענה, לרבות טענה שאין לאמץ את חוות הדעת של המומחה, וכי אין
- 19 לה כל משקל.
- 20 30. זאת ועוד. בשתי חוות הדעת, מטעם המערער ומטעמו של פקיד השומה כאחד,
- 21 ערכו המומחים, רואי חשבון במקצועם, חישובים מפורטים על ייסוד מסמכים
- 22 רבים, בעיקר תוך התבססות על הפקדות בחשבוניות בנקים של המערער ושל
- 23 החברות הזרות. נוכח היקף המידע הגלום בחשבוניות הבנק, יש בחישובים
- 24 האמורים כדי לסייע לבית המשפט בעריכת החישובים, ככל שיידרש לעשות זאת,
- 25 כשם שבמקרים המתאימים נעזר בית המשפט בחוות דעת אקטואריות לביצוע
- 26 חישובים מורכבים. עדות מומחה נחוצה כאמור כאשר מדובר במסקנות שלא ניתן
- 27 להסיקן מהעובדות שהוצגו, ובית המשפט זקוק למומחה שיגלה לו את ה"**צופן**"
- 28 להבנת העובדות. כפי שנקבע, התרת עדות מומחה זו אין משמעה "התפרקות" של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-02-43473 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-02-9938 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-09-62497 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 18-02-22691 פלוגי נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 השופט מסמכותו להכריע בשאלות שבמומחיות, כי אם כלי עזר בהפעלת שיקול
- 2 הדעת.
- 3 31. חרף האמור לעיל מצאתי להבהיר כי בסעיף 42 בחוות דעתו של רו"ח מיימון (עמ'
 - 4 14) הזכיר המומחה את סעיף 86 בפקודת מס הכנסה. המערער לא טען דבר
 - 5 במסגרת בקשתו באשר לאזכור הסעיף בחוות הדעת, או לנפקות אזכרתו. במהלך
 - 6 קדם המשפט השיב לשאלתו של בית המשפט שאין לטעון לתחולת הסעיף בשלב
 - 7 זה של הדיון, מבלי לנמק את תשובתו. ברור לטעמי מהקשרם ומהדבקם של
 - 8 הדברים, במיוחד נוכח הבהרת רו"ח מיימון שאין הוא מציע שומות חלופיות, אלא
 - 9 מבקש לתמוך בשומות שנקבעו, ובהעדר נימוק מפורט מטעם פקיד השומה בעניין
 - 10 זה, שאין באזכור הסעיף בחוות הדעת כדי לרמוז על כוונתו של פקיד השומה
 - 11 להרחיב חזית בהקשר לסעיף 86 בפקודת מס הכנסה. מעבר לדרוש אציין כי טענה
 - 12 בדבר תחולת סעיף 86 בפקודת מס הכנסה מחייבת התייחסות מפורשת בצו
 - 13 ובכתבי הטענות, שכן יש בה כדי להשליך באופן ישיר על ניהול ההליך, על סדר
 - 14 הבאת הראיות, על נטל הראיה, וכיוצ"ב. אף שאין בהזכרת הסעיף בחוות הדעת
 - 15 כדי להצדיק את מחיקת חוות הדעת על הסף, מובהר בזאת כי **לא אתיר הרחבת**
 - 16 **חזית לעניין תחולת סעיף 86 בפקודת מס הכנסה** על יסוד טענה רפה בחוות דעתו
 - 17 של מומחה מטעם פקיד השומה, אשר הוגשה לאחר הבאת ראיותיו של המערער.
 - 18 32. **אשר לתצהיר עדותו הראשית של סגן פקיד השומה**, יש להדגיש כי למצהיר אין
 - 19 ידע אישי באשר להכנסותיו של המערער או של החברות הקשורות, והוא אינו
 - 20 מתיימר לדעת עובדות אלו, שכן המידע בדבר ההכנסות מצוי בידי המערער בלבד.
 - 21 תצהירו של המצהיר ניתן באשר להליכים שננקטו במשרד השומה, וברור על פניו
 - 22 שהוא מבוסס על מסמכים המצויים בתיק. אינני סבורה שקיים פגם בהגשת
 - 23 התצהיר על ידי מי שלא נטל חלק בעריכת השומות, שכן מטבע הדברים, בחלוק
 - 24 הזמן, מתחלפים בעלי התפקידים, והמפקח אשר חתם על הצו אינו זמין בהכרח
 - 25 לחקירה על הצו שנקבע. (זאת ועוד, אין להוציא מכלל אפשרות שגם המפקח היה
 - 26 מתבסס על התרשומות, נוכח הזמן הרב שחלף מאז שהתקיימו דיוני השומה,
 - 27 ובהעדר אפשרות לזכור את פרטי כלל הדיונים שבהם עסק). המערער יהיה רשאי
 - 28 כמובן לטעון בסיכומיו, לעניין זה או אחר, שיש לבכר ראיה זו או אחרת על פני



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-02-43473 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-02-9938 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 16-09-62497 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון
ע"מ 18-02-22691 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 האמור בתצהירו של סגן פקיד השומה, ואולם אין בכך כדי להצדיק את מחיקת
2 התצהיר על הסף, מבלי שהמצהיר נחקר על האמור בתצהירו, ומבלי שהתברר על
3 יסוד מה נטענו טענותיו.
4 33. אשר להרחבת חזית, טענותיו של המערער בעניין זה היו כלליות, ובכול מקרה,
5 לעניין מידע נוסף שלא נמסר במועד לפקיד השומה, אין מקום להכריע לגביו בשלב
6 זה, מאותם טעמים שנקבעו בהחלטתי בדבר הרחבת חזית בחוות דעתו של מומחה
7 מטעמו של פקיד השומה.
8
9

סיכום

10 34. אשר על כן, לא מצאתי שיש לקבל בשלב זה את טענתו של המערער הרחבת חזית,
11 אף שכאמור אין להוציא מכלל אפשרות שבתום שמיעת הראיות, חקירת
12 המצהירים והמומחים מטעם הצדדים, יתקבלו הטענות לגופן, כפי שנקבע גם
13 בהחלטת כב' השופטת ל' וילנר ובהחלטת כב' השופט ג' גדעון.
14 35. לא מצאתי שיש לקבל את טענותיו האחרות של המערער, ביחס לחוות הדעת או
15 ביחס לתצהיר.
16 36. אשר על כן אני דוחה את בקשתו של המערער להורות על סילוק חוות הדעת
17 והתצהיר על הסף.
18 37. המערער ישלם למשיב את הוצאותיו בגין בקשה זו בסכום של 5,000 ₪, בתוך 30
19 ימים.
20
21
22

ניתנה היום, כ"ג אב תשפ"א, 01 אוגוסט 2021, בהעדר הצדדים.


יעל ייטב, שופטת

23
24