



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

המערערת: ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין  
ע"י ב"כ עו"ד ג'ק בלנגה ועו"ד יוסי רומנו

נגד

המשיב: פקיד שומה תל אביב 3  
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### החלטה

#### מבוא

בפניי בקשה מטעם המשיב לתיקון ההודעה המפרשת את נימוקי השומה (להלן – **נימוקי השומה בערעור**).

ענייניו של ערעור זה, בקליפת אגוז, בבירור השאלה, האם רשאית המערערת, המפעילה משרד עורכי דין המתמחה בתחום הקניין הרוחני ורישום פטנטים, לנכות הוצאות פחת בגין רכישת ציורים יקרי ערך ובגין ההוצאות הנלוות להן. כן עולה שאלה בעניין הכרה בהוצאת חוב אבוד של המערערת.

המשיב מבקש להוסיף לנימוקי השומה בערעור שני נימוקי שומה חדשים. האחד, כי הוצאות רכישת חפצי אומנות על ידי המערערת, וההוצאות הנלוות להן, אינן הוצאות הכרוכות ושלוכות בהליך הפקת הכנסתה של המערערת ועל כן אינן מותרות בניכוי על פי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן – **פקודת מס הכנסה**). השני, כי רכישת חפצי האומנות ודרישת הוצאות פחת, במסגרת המערערת, הינה עסקה או פעולה מלאכותית או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה.

המשיב התבקש על ידי בית המשפט להתייחס גם לסוגיית נטל הבאת הראיות בערעור, ככל שהתיקון המבוקש יאושר, וזאת לאור הוספת טענת המלאכותיות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

המשיב טוען כי טענת המלאכותיות היא טענה חלופית ונוגעת רק למחלוקת בעניין ניכוי ההוצאות בגין חפצי האומנות. מלבד מחלוקת זו קיימת מחלוקת נוספת הנוגעת להכרה בחוב אבוד שלגביה חל הכלל הרגיל לפיו המערערת היא "המוציא מחברו". לפי הפסיקה, משקיימות מחלוקות נוספות בין הצדדים, מלבד טענת המלאכותיות, נטל הבאת הראיות במכלול הסוגיות יהיה מונח על כתפי המערערת.

המערערת מתנגדת לבקשה לתיקון נימוקי השומה וטעמיה עימה. לעמדת המערערת, ככל שבית המשפט יחליט להיעתר לבקשה, על המשיב לפתוח בהבאת ראיותיו לביסוס טענת המלאכותיות.

נדרשת אני, אפוא, להחליט בבקשה לתיקון נימוקי השומה ובסוגיית נטל הבאת הראיות.

### טענות הצדדים

#### טענות המשיב (המבקש בבקשה)

1. אין בבקשה כדי להרחיב את חזית המריבה בערעור. התיקון נדרש רק על מנת להבהיר ולחדד את עמדתו המשפטית של המשיב, כפי שפורטה בהודעה המפרשת המקורית, לפיה אין להכיר בהוצאות רכישת חפצי האומנות, וההוצאות הנלוות לה, על ידי המערערת.

2. הטענה, כי ההוצאות בגין רכישת חפצי האומנות אינן משמשות בייצור הכנסה, אינה טענה חדשה אלא נגזרת מהוראת סעיף 17(8) וסעיף 21 לפקודת מס הכנסה. ממילא ניתן להכיר בהוצאת פחת רק לאחר שההוצאה עמדה במבחן הסף של היותה כרוכה ושלובה בהליך הפקת הכנסה.

בנוסף, אין בהעלאת הטענה כדי להפתיע את המערערת משום שהיא הייתה על שולחן דיוני השומה.

3. גם הטענה בעניין מלאכותיות אינה חדשה והיא נגזרת מהעובדות שכבר צוינו בהודעה המפרשת המקורית, היינו, שעובר לרכישת חפצי האומנות על ידי המערערת נהג בעל המניות היחיד של המערערת, עו"ד ד"ר שלמה כהן, לרכוש חפצי אומנות במישור האישי כחלק מאוספו הפרטי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

4. הבקשה מוגשת בראשית ההליך ובטרם נקבעו מועדי הוכחות. כבר בישיבת קדם המשפט מיום 12.12.2016 ביקש המשיב להתיר לו להגיש בקשה לתיקון נימוקי השומה בערעור ולכן אין בבקשה כדי לסרב ולעכב את הדיון.
5. התיקון המבוקש מבהיר ומחדד את עמדת המשיב ביחס למחלוקת בעניין התרת הוצאת רכישת חפצי האומנות על ידי המערערת באופן המסייע לבית המשפט להכריע בשאלות האמיתיות השנויות במחלוקת בין הצדדים.
6. אין בתיקון המבוקש כדי לפגוע בזכויותיה המהותיות או הדיוניות של המערערת ואין בו כדי להפגיע או לחדש אלא רק לחדד ולהבהיר טענות ועובדות שמצויות בידיעת המערערת ושגם צוינו בהודעה המפרשת המקורית.
7. הבקשה אינה נתמכת בתצהיר מכיוון שהיא מבוססת בעיקרה על טיעונים משפטיים. באשר לעובדות שבבסיס הטענות הנוספות, הרי שהן מצויות בפני בית המשפט ומופיעות בהודעה המפרשת המקורית ולכן אין צורך בתצהיר.
8. בהנחה שהבקשה תאושר, נטל הבאת הראיות יוטל על המערערת גם בטענת המלאכותיות. מדובר בטענה חלופית הנוגעת רק לטענה בעניין אי התרת הוצאות רכישת חפצי האומנות. מלבד טענה זו קיימת למשיב טענה נוספת בעניין הכרה בחוב אבוד. לאור זאת, ובהתאם לפסיקה המנחה בתחום, כאשר הערעור כולל מחלוקות נוספות מלבד טענת מלאכותיות, סדר הבאת הראיות נותר כסדרו ויוטל על כתפי המערערת. מעבר לכך, למערערת מלוא הנתונים והידיעות באשר לנסיבות רכישת יצירות האומנות על ידה ולכן מן הראוי שהיא תפתח בהבאת הראיות.

### טענות המערערת

9. נימוקי השומה המתוקנים מהווים הרחבת חזית אסורה ולכן אין להתיר את התיקון המבוקש.
10. נימוקי השומה המתוקנים מהווים, הלכה למעשה, עריכת צו חדש ללא קיומם של הליכי השומה הנדרשים ובניגוד לדיני ההתיישנות לפי פקודת מס הכנסה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

11. בנימוקי השומה המתוקנים יש טענות עובדתיות ומשפטיות חדשות המועלות לראשונה בשלב הערעור, מבלי שנדונו בשלבי השומה, ובכך פוגעות בזכויותיה המהותיות של המערערת.
12. אין בתיקון המבוקש כדי לשנות את תוצאת המס בשומה וגם מטעם זה יש לדחות את הבקשה.
13. המשיב לא פרט את הבסיס העובדתי והמשפטי של טענת המלאכותיות ולכן אין בידי בית המשפט את הכלים לבחון טענה זו.
14. העלאת טענת המלאכותיות נועדה להסיט, שלא בתום לב, את מרכז הכובד של הדיון מהטענה העיקרית שבערעור שהיא אי התרת פחת בגין חפצי האומנות.
15. ככל שתאושר הבקשה, יש לקבוע כי על המשיבה לפתוח בהבאת הראיות לביסוס עובדתי ומשפטי של טענת המלאכותיות.
16. משקלה הסגולי של טענת המלאכותיות אנו תואם את הגדרתה כ"טענה חלופית" שכן קבלת הטענה תייתר את הדיון בסוגיית התרת ההוצאה. אשר על כן יש לקבוע כי טענת המלאכותיות היא הטענה העיקרית של המשיב ולכן עליו לפתוח בהבאת הראיות להוכחתה.

### דיון והכרעה

#### הבקשה לתיקון נימוקי השומה בערעור

17. על בקשה לתיקון נימוקי השומה בערעור מס חלה תקנה 92 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן – **תקנות סדר הדין**), החלה בערעורי מס הכנסה מכוח תקנה 9(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה) התשל"ט-1978. זו לשון התקנה:

"בית המשפט או הרשם רשאי, בכל עת, להתיר לכל אחד מבעלי הדין לשנות או לתקן את כתבי טענותיו בדרך ובתנאים הנראים צודקים, וכל תיקון כזה ייעשה לפי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

הצורך, כדי שבית המשפט יוכל להכריע בשאלות שהן באמת השאלות השנויות במחלוקת בין בעלי הדין [...]."

18. על השיקולים המנחים את בית המשפט בהחלטה על בקשה לתיקון כתב טענות בערעור עמדתי בעניין ע"מ 45043-10-15 **אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3** (18.1.2017) ואין צורך לחזור על הדברים. בקצרה אומר כי, הגישה הנהוגה בפסיקת בית המשפט ביחס לבקשות לתיקון כתבי טענות, הינה גישה מקלה וגמישה (ע"א 3092/90 **צבי אגמון נ' זוהר פלדבוי** (10.5.1992)). גם לשונה הרחבה של תקנה 92 לתקנות סדר הדין מעידה כי סמכותו של בית המשפט בתיקון כתבי טענות היא סמכות ששיקול דעת רחב בצידה ובית המשפט רשאי להפעילה "בכל עת" ו"בדרך ובתנאים הנראים צודקים".

19. בתי המשפט כבר פסקו כי ביחס בין שני השיקולים, העמדת הפלוגתא האמיתית לדיון, מחד, והטרחה הדייונית הנגרמת לצד השני בעקבות התיקון, מאידך, תהא יד השיקול הראשון על העליונה משום שתמיד ניתן לפצות את הצד הנפגע על ידי פסיקת הוצאות לטובתו וכדי ש"הטפל לא יכשיל את העיקר" (כדברי השופת בן פורת בעניין רע"א 330/85 **מנחם אלבו נ' רבינטקס תעשיות בע"מ** (12.6.1985)).

מילים אחרות, ככל שהזיקה של התיקון המבוקש לפלוגתא האמיתית היא חזקה ואמיצה יותר, כך יטה בית המשפט לאפשר את תיקון כתבי הטענות על מנת להכריע בשאלה האמיתית שבמחלוקת בין הצדדים.

דברים אלו נכונים ביתר שאת בערעור מס במסגרתו בית המשפט לא רק מכריע בסכסוך בין שני בעלי דין אלא מוודא כי שומת המס היא שומת אמת (רע"א 1830/14 **רובמטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (2.4.2015)).

מכאן, שאם צד לערעור מס מבקש לתקן את כתב טענותיו, על מנת להעמיד להכרעת בית המשפט את השאלה שהיא באמת השנויה במחלוקת, הנטייה תהיה להיעתר לו.

20. למרות הגישה הליברלית הנקוטה בפסיקה לתיקון כתב טענות, אין התיקון מאושר באופן אוטומטי ויש לוודא כי במסגרת השיקולים השונים נשמרים גם כללי ה"משחק ההוגן" בין הצדדים (כדברי השופט רובינשטיין בעניין רע"א 3385/08 **מרקט-פלייס מערכות בע"מ נ' טלטל ערוצי תקשוב בע"מ** (25.9.2008)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- לפיכך, יש להביא בחשבון שיקולים של תום לב ושל שיהוי מצד מבקש התיקון. בנוסף, לא בכל שלב יתאפשר תיקון כתב טענות ויש להביא בחשבון את מועד הגשת הבקשה "על פני ציר הזמן של ההליך השיפוטי" (רע"א 7192/14 דוד צוקר ובניו חברה לבניין ולהשקעות בע"מ נ' דוד צוקר (1.1.2015)).
21. סיכומם של דברים, לבית המשפט שיקול דעת רחב במסגרת תקנה 92 לתקנות סדר הדין ושיקול דעת זה יש ליישם באופן ליברלי. עם זאת, יש לבחון גם שיקולים של הגינות דיונית, תום לב ושיהוי של הצד המבקש ואת הפגיעה הפוטנציאלית בהגנתו של הצד השני.
22. יישום השיקולים דלעיל בענייננו מוביל למסקנה כי יש להיעתר לבקשת המשיב ולאפשר לו לתקן את נימוקי השומה בערעור כמבוקש על ידו.
23. מבחינת השיקול של "ציר הזמן של ההליך השיפוטי", הבקשה הוגשה בראשית ההליך ובטרם נקבעו מועדי הוכחות. כבר בישיבת קדם המשפט השנייה מיום 12.12.2016, ובטרם תמו ההליכים המקדמיים, הודיע ב"כ המשיב כי בכוונתו להגיש בקשה לתיקון ההודעה המפרשת את נימוקי השומה. במובן זה אין בבקשה כדי לסרב ולעכב את ההליך באופן משמעותי ואין בה כדי לפגוע בניצול היעיל של הזמן השיפוטי. כמו כן, איני מוצאת טעם מניפולטיבי או טקטי מצד המשיב בהגשת הבקשה.
24. מבחינת השיקול העיקרי שהוא העמדת הפלוגתא האמיתית להכרעה בפני בית המשפט, הרי ששתי הטענות אותן מבקש המשיב להוסיף לנימוקי השומה מצויות בליבת המחלוקת בסוגיית התרת הוצאות הפחת בגין רכישת חפצי האומנות על ידי המערערת ולכן זיקתן לפלוגתא האמיתית חזקה ואמיצה.
25. גם מבחינת השיקול של הפגיעה בזכויותיה הדיוניות והמהותיות של המערערת, לא מצאתי כי נפגעו זכויות המערערת, וודאי לא באופן משמעותי ובאופן המצדיק את דחיית הבקשה.
26. המשיב מבקש להוסיף בסעיף 2.3 לנימוקי השומה המתוקנים טענה לפיה הוצאות הפחת שנדרשו בגין חפצי האומנות אינן הוצאות הכרוכות ושלובות בתהליך הפקת הכנסתה של המערערת ועל כן אינן מותרות בניכוי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ייאמר מיד כי יש להעמיד דברים על דיוקם. הצגת הדברים על ידי המשיב, כביכול מדובר רק בחידוד טענות שנטענו על ידו בנימוקי השומה המקוריים וכי הטענות הנוספות נגזרות מתוך המקוריות, אינה מדויקת.

טענתו המקורית של המשיב הייתה כי חפצי אומנות אינם "נכס בר פחת" ולכן אין להכיר בהוצאות פחת בגינם. טענה זו אינה שקולה לטענה החדשה לפיה הוצאות רכישת חפצי האומנות אינן הוצאות הכרוכות בייצור הכנסתה של המערערת, וגם לא בהכרח נגזרת ממנה. לולא היה מבקש המשיב לתקן את נימוקי השומה ניתן היה להניח, כי המחלוקת בערעור היא בסוגיית הפחת ולא בשאלה המקדמית אם הוצאות הרכישה נדרשות להליך הפקת הכנסתה של המערערת. הנחתו של המשיב כי, כל מחלוקת בשאלת היות הנכס בר פחת ושיעור הפחת החל מלמדת על מחלוקת גם בשאלה המקדמית בדבר התקיימות המבחן להתרת ההוצאה, אין לה על מה לסמוך. מדובר בשתי שאלות נפרדות שאין האחת גוררת אחריה את השנייה בהכרח. יוצא, אם כך, שהמשיב מבקש להוסיף טענה חדשה ולא רק לחדד ולהבהיר את טענתו שבנימוקי השומה המקוריים. אמנם, הטענה החדשה היא נימוק נוסף לטענתו המקורית של המשיב לפיה אין להכיר בהוצאות פחת למערערת בגין רכישת חפצי האומנות, אך עדיין מדובר בנימוק חדש שלא הופיע בנימוקי השומה המקוריים.

27. עם זאת, אני מוצאת כי יש חשיבות בהוספת הטענה הנ"ל על מנת לשים על השולחן את כל הפלוגתאות שבין הצדדים ולהבהיר, כי המחלוקת בערעור בסוגיית הוצאות רכישת חפצי האומנות אינה רק בשאלה, האם חפצי אומנות הם "נכס בר פחת" ומה שיעור הפחת בגינם, אלא גם בשאלה המקדמית, היינו, האם הוצאות רכישת חפצי אומנות על ידי המערערת הן הוצאות הכרוכות ושלוכות בהליך הפקת הכנסתה.

מילים אחרות, השאלה האמיתית השנויה במחלוקת בערעור היא, האם הוצאת הפחת בגין רכישת חפצי האומנות נדרשת להליך הפקת הכנסתה של המערערת ואם כן, האם חפצי האומנות הינם נכס בר פחת ומה שיעור הפחת החל עליהם, ושאלה זו היא השאלה שיש להכריע בה בערעור זה ולכן יש לאפשר למשיב להציגה כראוי בנימוקי השומה מטעמו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

28. שאלת הפגיעה בזכויותיה המהותיות והדיוניות של המערערת, בעקבות אישור התיקון המבוקש, היא חשובה ואין להקל בה ראש, אך אינני מוצאת כי זכויות המערערת נפגעות.

ראשית, המשיב הודיע על כוונתו להגיש את הבקשה עוד בטרם תמו ההליכים המקדמיים בערעור ולכן לא נגרם עינוי דין למערערת. שנית ועיקר, המערערת אינה מופתעת מהעלאת הטענה הנוספת שכן טענה זו עלתה על שולחן הדיונים בשלב הליכי השומה והמערערת ידעה אל נכון כי המשיב בגישה שהוצאות הפחת לא שמשו לייצור הכנסתה של המערערת. אני מפנה לפרוטוקול דיון שומות שלב ב' מיום 27.8.2015, עליו חתום ב"כ המערערת, ובו נכתב "[...] לא ניתן להכיר בהוצאות הפחת שנדרשו בגין יצירות האומנות שנרכשו בחברה (ציורים בשווי מיליוני שקלים) הן כיוון שאינן נכס המשמש לצורכי ייצור הכנסתו כנדרש בסעיף 21 לפקודה, אינן נכס בר פחת לפי תקנות הפחת מכוח סעיף 21 לפקודה וכן ממילא מדובר בהוצאה מוגזמת העולה על הדרוש לפי צרכי ייצור ההכנסה (סעיף 30 לפקודה). דברים אשר הוסברו בפרוטרוט בפניו בדיון הקודם".

הפועל היוצא הוא שאני מאשרת למשיב להוסיף את הטענה שבסעיף 2.3 לנימוקי השומה המתוקנים.

29. המשיב מבקש להוסיף בסעיף 2.4 לנימוקי השומה טענה לפיה רכישת חפצי האומנות במסגרת תיק המערערת ודרישת הוצאות הפחת, בנסיבות העניין, היא עסקה או פעולה מלאכותית או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה (סעיף 86 לפקודת מס הכנסה), ולכן אין להתירה. הפחתת המס הבלתי נאותה מתבטאת בדרישת הוצאות הפחת במסגרת המערערת תוך הפחתה של הכנסתה החייבת וזאת חלף רכישת חפצי האומנות במישור הפרטי על ידי בעל מניותיה, כפי שנהג לעשות עובר לרכישת חפצי האומנות על ידי המערערת.

30. צודקת המערערת כי טענת המלאכותיות נטענה במפורש רק בשלב הערעור. עם זאת, מדובר בטענה משפטית בעיקרה שהעובדות בבסיסה מצויות בידעתם של המערערת ובעל מניותיה היחיד וניתן לה ביטוי, גם אם מרומז ועקיף, בנימוקי השומה המקוריים, שם ציין המשיב בסעיף 1.4 כי עובר לרכישת הציורים על ידי המערערת נהג מנהלה ובעל מניותיה היחיד לרכוש ציורים יקרי ערך כחלק מאוספו הפרטי.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לאור זאת, איני רואה כי ייגרם עוול למערערת אם המשיב יעלה את טענת המלאכותיות באופן מפורש ומסודר בנימוקי השומה ולכן אני מתירה גם הוספתה של טענה זו שבסעיף 2.4 לנימוקי השומה המתוקנים (ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1 (24.1.2005); ע"א 271/75 שושן נ' שושן (29.12.1975)).

31. סיכומם של דברים, אני מתירה למשיב לתקן את ההודעה המפרשת את נימוקי השומה בהתאם לנוסח שצורף לבקשתו. לאור העובדה שהטענות הנוספות הן משפטיות בעיקרן והעובדות שבבסיסן עולות מהבקשה ומהמסמכים שבפני בית המשפט, לא היה צורך בתצהיר מטעם המשיב.

### נטל הבאת הראיות

32. כידוע, נטל הבאת הראיות בערעור, כמו גם נטל השכנוע, מוטל על המערערת בהיותה "המוציא מחברו" ומשום שהיא בעלת הנתונים והידיעות באשר לנסיבות רכישת חפצי האומנות על ידה. דברים אלו מקבלים משנה תוקף כאשר המערערת תובעת הכרה בהוצאות לפי סעיף 17(8) ו-21 לפקודת מס הכנסה שיש בהם כדי להפחית את חבותה במס (ע"א 9734/05 חברת ק.א. בוני מטרסדורף והסביבה בע"מ נ' מס הכנסה, פקיד שומה ירושלים 3 (22.7.2007)).

33. ברם, כאשר המשיב טוען כי רכישת חפצי האומנות על ידי המערערת היא מלאכותית (לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה), מוטל עליו הנטל להראות ולהוכיח על שום מה רכישה זו היא מלאכותית ומדוע נכון להתייחס אליה באופן אחר מכפי שהוצגה ומדוע נכון לבנות עסקה חדשה תחתיה (ומהי אותה עסקה חדשה). הטעם לכך הוא, שכאשר המשיב מתעלם, לצורכי מס, מפעולות שביצעה המערערת (רכישת חפצי האומנות), הוא חייב להתבסס על מערך ראיתי ראשוני שיהיה בו כדי להצדיק התעלמות זו. רק אז תוכל המערערת, שבידיה הראיות הטובות ביותר לעניין, לבוא ולהצביע על השיקולים המסחריים שעמדו בבסיס עסקאותיה או פעולותיה ולהפריך את טענת המלאכותיות של המשיב (ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקוה (21.6.2011)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

34. נשאלת השאלה, מה יהא הדין כאשר טענת המלאכותיות היא רק אחת מיני טענות שמעלה המשיב ובפרט כאשר היא אינה טענתו העיקרית? האם גם אז יישא המשיב בנטל הבאת הראיות בגין טענת המלאכותיות?

35. מהפסיקה עולה בבירור, כי כאשר טענת המלאכותיות אינה טענתו העיקרית של המשיב, המערערת תפתח בהבאת ראיותיה בגין כלל הסוגיות שבמחלוקת בהתאם לכלל הרגיל של "המוציא מחברו".

ב-רע"א 2840/90 זוכוביצקי נ' פקיד שומה תל אביב 1 (25.10.1990) נקבע כי "די בכך שקיימת אפילו עובדה אחת שלעניינה על המבקשת להתחיל בהבאת ראיותיה כדי להצדיק את מסקנת בית המשפט המחוזי ואין מקום לפיצול הדיון".

ב-רע"א 4483/02 מובילי מים (1994) דבוריה בע"מ נ' מנהל מע"מ טבריה (4.8.2005) נקבע כי "זאת ועוד, בענייננו מדובר, כאמור, בשני ערעורים שאוחדו. במצב זה אף אם נטל הבאת הראיה רק באחד מהם (ערעור השומה) מוטל על הנישום, רשאי היה בית משפט קמא להורות לנישום להתחיל בהבאת הראיות באשר לכל הנושאים שעלו בערעור המאוחד" (פסקה 9).

ב-רע"א 8722/03 וולקן מצברים בע"מ נ' מנהל המכס, מס קניה ומע"מ חיפה (30.8.2004) נקבע כי "כאמור, בית משפט קמא סבר כי די בכך שנטל הבאת הראיה מוטל על המבקשת במחלוקת אחת כדי שזו תפתח בהבאת הראיות בערעור כולו. לעמדה זו יש תימוכין בפסיקה [...] ובנסיבות העניין לא מצאתי מקום להתערב בקביעתו של בית משפט קמא" (פסקה 4).

ב-עמ"ה 1169/00 קרז'נר עופר ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4 (19.11.2002) נקבע כי "...יתירה מזו, גם אילולא כן, קרי, אילו הייתה טענת המלאכותיות תופסת מקום מרכזי בין הטענות שבערעור, די היה בעצם העלאת הטענה העובדתית הנ"ל, כדי לקבוע שהנטל בעניין זה צריך שיהיה מונח על כתפי המערערים, כמתחייב מהלכת זוכוביצקי" (פסקה 8).

וראו גם ע"א 272/68 קבוצת מכוניות "גרר" בע"מ נ' "ציון" חברה לביטוח בע"מ ו-"הסנה" א"י בע"מ (6.10.1968); ע"מ 20435-01-11 מנחם אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא (23.8.2015), פסקה 5; ע"מ 34660-02-15 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

שומה פתח-תקווה (27.8.2015), פסקה 32; ע"מ 55647-07-14 מאיר יוסף סניור נ' רשות המיסים –מנהל מע"מ (28.6.2015), פסקה 43.

36. למשיב שתי טענות בערעור. האחת, שהוצאות הפחת שנדרשו בגין רכישת חפצי האומנות אינן הוצאות המותרות בניכוי. השנייה, שאין להתיר למערערת בניכוי את הוצאת החוב האבוד.

במסגרת טענת הפחת טוען המשיב, כטענה עיקרית, כי הוצאות הפחת בגין רכישת חפצי האומנות אינן הוצאות הכרוכות ושלויות בתהליך הפקת ההכנסה של המערערת ומטעם זה אינן מותרות בניכוי (סעיף 2.3 לנימוקי השומה המתוקנים) ורק כטענה חלופית טוען המשיב, כי רכישת חפצי האומנות על ידי המערערת היא פעולה מלאכותית (סעיף 2.4 לנימוקי השומה המתוקנים).

לפיכך, ומשקיימות בין הצדדים מחלוקות נוספות, שטענת המלאכותיות היא רק אחת מהן, ואף אינה טענתו העיקרית של המשיב, יש לקבוע כי נטל הבאת הראיה במכלול הסוגיות בערעור צריך שיהיה מונח על כתפי המערערת, כמתחייב מהפסיקה וההלכה הברורה בתחום. עם זאת, המשיב הוא שיישא בנטל השכנוע בגין טענת המלאכותיות כך שאם לא יעמוד בנטל זה, תידחה הטענה.

תוצאה זו גם מתיישבת עם העובדה שהפרטים והנתונים הקשורים לנסיבות הרכישה והשימוש בחפצי האומנות על ידי המערערת, ולפני כן על ידי בעל המניות היחיד שלה, מצויים בידיעתה ולכן יש לה יתרון ראייתי ביחס אליהם לעומת המשיב, ולכן מן הראוי שהיא תציג אותם ראשונה ותאפשר למשיב להביא ראיות להפריכם.

37. המערערת מעלה, בהקשר זה, טענה נוספת שיש לתת עליה את הדעת.

לטעמה, משקלה הסגולי ומורכבותה של טענת המלאכותיות אינם תואמים את הצגתה על ידי המשיב כטענה "חלופית". מבחינה מהותית, מדובר בטענה "עיקרית" שכן אין זה סביר שבית המשפט יידון תחילה בשאלת התקיימות המבחן להתרתה של הוצאת הפחת ורק לאחר מכן ידון בשאלה אם רכישת חפצי האומנות היא פעולה מלאכותית. קבלת טענת המלאכותיות תייתר ממילא את הדיון בסוגית התרת ההוצאה וניכוי הפחת ולכן, מבחינה עניינית, יש לדון בה ראשונה ולקבוע כי נטל הבאת הראיות בגינה יוטל על המשיב.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לאחר שנתתי דעתי על הטענה, החלטתי כי יש לדחותה. איני רואה לנכון להתערב, בנסיבות העניין, בסדר הטיעון של המשיב. המשיב מצא לנכון לטעון את טענת המלאכותיות בסוגיית הפחת כטענה משנית וזכותו לעשות כן. חזקה על המשיב כי הוא יודע איזו טענה מטענותיו "חזקה" יותר ומבוססת בחומר הראיות. כל עוד לא ניתן לזהות טעם מניפולטיבי או טקטי מצדו איני רואה להתערב בסדר הטיעון בו בחר המשיב.

טענת המערערת כי, מבחינה אובייקטיבית, נכון היה לפתוח בטענת המלאכותיות משום שההכרעה בה עשויה לייתר את הדיון בשאר טענות המשיב, אינה מובנת. הרי גם דיון בטענתו העיקרית של המשיב בסוגיית הפחת לפיה ההוצאות לרכישת חפצי האומנות אינן הוצאות השלובות בהליך הפקת הכנסתה של המערערת, עשויה לייתר את הדיון בשאלת המלאכותיות (וגם בשאלת שיעור הפחת). לאור זאת אינני רואה להעדיף את סדר הטיעון "האובייקטיבי" לפי גישת המערערת, על פני סדר הטיעון בו בחר המשיב. מה גם שעיקר טענותיו של המשיב בערעור אינן מתרכזות סביב טענת המלאכותיות באופן המצדיק שהוא זה שיפתח בהבאת הראיות (ולשם השוואה ראו ע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה (25.4.2013), פסקה 27).

38. הפועל היוצא מהאמור לעיל הוא שעל המערערת לפתוח בהבאת הראיות, גם לעניין טענת "המלאכותיות". ברם, נטל השכנוע בגין טענה זו מוטל על המשיב.

39. בשולי הדברים אציין, כי יתכן והשאלה המשפטית, מיהו בעל הזכות המשפטית בחפצי האומנות, המערערת או בעל המניות היחיד שלה, היא שאלה של "סיווג מחדש", ולא של "מלאכותיות", כך שממילא נטל הראיה מוטל על המערערת. המשיב מציין בסעיף 2.4 לנימוקי השומה המתוקנים כי "הפחתת המס הבלתי נאותה מתבטאת בדרישת הוצאות הפחת במערערת תוך הפחתה של הכנסתה החייבת חלף רכישת חפצי האומנות במישור הפרטי של היחיד". אולם אינני קובעת מסמרות בעניין זה לאור התוצאה אליה הגעתי לעיל.

40. המערערת מבקשת פסיקת הוצאות לטובתה. במצב דברים רגיל, ולו הייתה המערערת נענית לבקשת המשיב לתיקון ההודעה המפרשת את נימוקי השומה, יתכן והייתה זכאית לפסיקת הוצאות, ללא קשר לתוצאות ההליך העיקרי. קבלת הבקשה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

מחייבת היערכות מסוימת מצד המערערת והשקעת משאבים בהתמודדות עם הטענות הנוספות בשלב הערעור וראוי כי תפוצה על כך. בכך גם יושג האיזון הראוי בין האינטרסים של בעלי הדין. אולם התעקשותה של המערערת שלא להסכים לבקשת המשיב אינה מוצדקת בנסיבות העניין. כאמור, הבקשה הוגשה בטרם סיום ההליכים המקדמיים ולכן לא חל עיכוב בניהול ההליך, אין המדובר בתיקון מפתיע מבחינת המערערת ובעניין טענת המלאכותיות מדובר בטענה משפטית בעיקרה שהעובדות שבבסיסה מצויות בפני בית המשפט. גם לא השתכנעתי כי נפגעו כללי המשחק ההוגן בין הצדדים. במצב דברים זה התעקשות המערערת אינה מוצדקת ולכן אינה מזכה אותה בהוצאות בגין הליך זה.

### סוף דבר

הבקשה מתקבלת במלואה.

נימוקי השומה המתוקנים, המצורפים לבקשה, יבואו במקום נימוקי השומה המקוריים.

המערערת תגיש נימוקי ערעור מתוקנים עד ליום 15.4.2017.

המערערת תפתח בהבאת הראיות בכל הסוגיות שבמחלוקת.

בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

ישיבת קדם משפט ביום 8.5.2017 בשעה 9.00.

ניתנה היום, כ"א אדר תשע"ז, 19 מרץ 2017, בהעדר הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מרץ 2017

ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין כנרת 5 בני ברק נ' מס הכנסה - פקיד  
שומה תל אביב 3

ירדנה סרוסי, שופטת