



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסיים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערות: נטו משווקים פיננסיים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד אפי אוחנה ואח'.

נגד

המשיב: פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד לינוי רוזנר מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1 המערערות, נטו משווקים פיננסיים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ (להלן – המערערות), העוסקת
2 בתחום הביטוח ובעלת רישיון לעסוק בביטוח, הגישה ערעור על שומה בצו שהוציא לה המשיב,
3 פקיד שומה חיפה (להלן – המשיב), לשנת המס 2015 (להלן – שנת המס שבערעור).
4 הערעור עוסק באי הכרה בהוצאות פרסום, כפי שהוגדרו על ידי המערערות וכן אי הכרה בחובות
5 אבודים, הוצאות מימון, הוצאות משפטיות, השתתפות באחזקת משרד ושירותים מקצועיים,
6 אותן דרשה המערערות בניכוי בשנת המס שבערעור.

הרקע העובדתי הנדרש:

- 8 1. המערערות הוקמה בשנת 2001, היא מחזיקה ברישיון לעסוק בביטוח על-פי חוק הפיקוח
9 על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981, והיא עוסקת בתחום הביטוח והפיננסיים,
10 לרבות שיווק פוליסות ביטוח באופן ישיר ובאמצעות סוכני משנה.
- 11 2. המערערות לא הגישה במועד הקבוע בדין את דוח המס שלה לשנת 2015, ואף לא במועד
12 המוארך שאושר לה על ידי המשיב להגשת הדוח, עד ליום 31.3.2017.
- 13 3. ביום 15.7.2017 הודיע המשיב למערערות כי בכוונתו להטיל עליה עיצום כספי תקופתי
14 בגין אי הגשת הדו"ח לשנת 2015 במועד (ראו נספח 2 לתצהיר רו"ח לימור כהן מטעם
15 המשיב, מוצג מ/ש/2 – להלן - תצהיר המשיב).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסיים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 מאחר והמערערת לא הגישה את דוח המס לשנת 2015, הוציא המשיב למערערת ביום
2 30.8.2017 שומה בהיעדר דוח (שומת 04) וזאת בהתאם לסעיף 145(ב) לפקודת מס הכנסה
3 [נוסח חדש] (להלן – **הפקודה**). לטענת המשיב, שומת 04 שודרה למערכת שע"מ ונשלחה
4 למערערת בדואר רשום (ראו **נספחים 1,3-4** לתצהיר המשיב).
- 5 ביום 12.9.2017 פנה מייצג המערערת, רו"ח דן צוקרמנדל, לנציגת המשיב וציין כי אכן חל
6 עיכוב בהגשת הדו"ח אך ביקש מהמשיב להימנע מהטלת עיצום כספי כאמור ועדכן כי
7 הדו"ח לשנת 2015 הוגש (ראו **נספח 1** לתצהיר רו"ח צוקרמנדל מטעם המערערת).
- 8 ביום 13.9.2017 הגישה המערערת את הדוח לשנת 2015, בו דיווחה על הכנסה בסך
9 2,731,097 ש"ח לפני קיזוז הפסדים, וקיזוז הפסד מועבר מעסק משנת 2014 בסך של
10 5,954,166 ש"ח, כך שנותר לה הפסד להעברה בסך 3,223,079 ש"ח.
- 11 בנוסף, המערערת דרשה בניכוי הוצאות כמפורט:
- 12 א. הוצאות בגין פרסום וקידום מכירות בסך של 1,428,508 ש"ח (להלן – **הוצאות**
13 **פרסום וקידום**).
- 14 ב. הוצאות בגין חובות אבודים בסך של 730,102 ₪.
- 15 ג. הוצאות מימון בסך של 173,738 ₪.
- 16 ד. הוצאות משפטיות בסך 69,869 ₪.
- 17 ה. הוצאה בגין צורכי משרד ואחזקת משרד בסך של 491,731 ₪.
- 18 ו. הוצאה בגין שירותים מקצועיים בסך של 477,458 ₪.
- 19 יש להקדים ולציין, כי טרם הוצאת השומה בצו מושא ערעור זה, הוציא המשיב למערערת
20 ביום 21.6.2017 שומות בצווים לשנות המס 2012-2014. המערערת הגישה ערעור על
21 שומות אלו במסגרת ע"מ 17-07-52092 **נטו משווקים פיננסיים נ' פקיד שומה חיפה**
22 (להלן – **הערעור הקודם**), אשר נדון בפניי ואשר כלל מחלוקות במספר סוגיות, חלקן
23 נדונות גם ביחס לשנת המס 2015.
- 24 ביום 25.4.2022 ניתן על ידי פסק דין בערעור הקודם לפיו נדחה ערעור המערערת (להלן –
25 **פסק הדין הקודם**). באשר להוצאות פרסום וקידום הנדונות גם בערעור דנן, קבעתי בפסק
26 הדין כי אין מקום להתערב בהחלטת המשיב להכיר בניכוי הוצאות פרסום וקידום
27 בשיעור 3.7% מהמחזור. לאור תוצאת פסק הדין בערעור הקודם, לפיו לא הוכרו הוצאות
28 שונות שנדרשו על ידי המערערת, לא נותרו למערערת הפסדים להעברה משנת 2014.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

8. על פסק הדין הקודם הגישה המערערת ערעור לבית המשפט העליון, ע"א 5539/22 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, אשר כפי שנמסר לבית משפט זה, עוסק ברכיב הוצאות הפרסום והקידום בלבד.
- נכון למועד כתיבת פסק הדין בערעור זה, טרם ניתן פסק דין על ידי בית המשפט העליון.
9. ביום 25.5.2022, טרם הוצאת השומה בצו לשנת 2015, שלחה המפקחת מטעם המשיב, רו"ח לימור כהן (להלן – המפקחת) הזמנה לדיון ודרישה להמצאת מסמכים. מאחר ובעקבות דרישה זו לא הומצאו מסמכים נדרשים, נשלחה ביום 15.6.2022 דרישת מסמכים נוספת מטעם המשיב (שתי הדרישות צורפו **כנספח 7** לתצהיר המשיב).
10. המפקחת פנתה שוב באמצעות דוא"ל אל מייצג המערערת בזמנו, רו"ח אורן מקחל (ראו הודעת דוא"ל מיום 29.6.2022, נספח 9 לתצהיר המשיב בעמוד 48).
11. בין הצדדים הוחלפו הודעות ותכתובות ולבסוף נקבע דיון טלפוני בעניין המערערת (לפי בקשת המייצג) ביום 7.7.2022 (ראו הודעת דוא"ל מיום 28.3.2022 אשר צורפה כחלק **מנספח 9** לתצהיר המשיב בעמוד 50).
12. ביום 7.7.2022 נערך שומה דיון טלפוני, בעקבותיו נשלח סיכום דיון (ראה נספח 8 לתצהיר המשיב). בדיון נשאלה המערערת לגבי ההוצאות הנטענות על ידה בדו"ח 2015, לרבות נושא חובות אבודים, הוצאות משפטיות, שירותים מקצועיים, צרכי משרד ואחזקת משרד, והיא התבקשה לתת פירוט, הסברים ואסמכתאות. מייצג המערערת טען כי הוא יערוך בירור ויתן מענה לשאלות שהועלו. סיכום הדיון ששלחה המפקחת כלל מסמכים נוספים שיש להמציא (ראו נספח 8 עמודים 41-42 לתצהיר המשיב).
13. ביום 18.9.2022 הוציא המשיב את השומה בצו לשנת 2015, במסגרתה לא הותר קיזוז ההפסד המועבר. כמו כן, לא הכיר המשיב בהוצאות שנדרשו על ידי המערערת כדלקמן: באשר להוצאות פרסום - קבע המשיב כי המערערת לא הוכיחה את עמידתה בהוצאות אלה ולא הוכיחה כי הוצאות אלה הוצאו בייצור הכנסה בשנת 2015. על כן, המשיב התיר ניכוי הוצאות פרסום בשיעור 3.7% מגובה המחזור המדווח בשנת 2015, בסך 874,025 ₪, וזאת בהתבסס על נתונים משנים קודמות ועל תוצאת פסק הדין הקודם.
- באשר ליתר ההוצאות - חובות אבודים, הוצאות מימון, הוצאות משפטיות, השתתפות באחזקת משרד ושירותים מקצועיים, קבע המשיב כי המערערת לא המציאה הסברים ואסמכתאות לביסוס טענותיה כי מדובר בהוצאות שיצאו בייצור הכנסה, ועל כן אין להתירם בניכוי זאת בהתאם להוראות סעיף 17 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 עוד קבע המשיב, כי יש להטיל על המערערת קנס גירעון בהתאם להוראות סעיף 191(ב)
2 לפקודה וזאת נוכח התרשלותה בהגשת הדו"ח.
3 בשל כך הוגש הערעור דנן.
- 4 המערערת הגישה ארבעה תצהירי עדות ראשית מטעמה: תצהירו של מר אילן בן ישי
5 (להלן – **מר בן ישי**), אשר שימש כבעל מניות במערערת בשנת המס שבערעור. תצהירו
6 סומן **מע/2**; תצהירו של רו"ח דן צוקרמנדל (להלן – **מר צוקרמנדל**), אשר שימש בין
7 השנים 2005-2018 כרואה החשבון של המערערת וכמיצגה בפני רשויות המס. תצהירו של
8 מר צוקרמנדל סומן **מע/1**.
- 9 המערערת אף הגישה תצהיר של מר אוהד ברקן וכן תצהיר של רו"ח דין מקחל. בדיון
10 ההוכחות שהתקיים ביום 17.7.2023 הודיעה המערערת כי היא חוזרת בה מכוונתה להעיד
11 את מר ברקן ועל כן תצהירו הוצא מהתיק ואינו משמש כחלק מחומר הראיות בערעור
12 זה.
- 13 בנוסף, רו"ח מקחל לא התייצב לדיון ההוכחות ועל כן תצהירו הוצא מתיק בית המשפט
14 ואף הוא אינו משמש כחלק מחומר הראיות בערעור זה.
- 15 כמו כן, המערערת הודיעה בדיון ההוכחות כי היא חוזרת בה מהערעור בכל הקשור
16 לסוגיה של הכרה בחובות אבודים.
- 17 מטעם המשיב הוגש תצהירה של המפקחת, רו"ח לימור כהן, אשר טיפלה בשלב ב' של
18 השומה והוציאה את הצו שבערעור. תצהירה סומן **מש/2**.
- 19 במסגרת תצהיר המשיב הודיע המשיב כי לאחר בחינת המסמכים שהוגשו לו רק לאחר
20 הגשת הערעור, הוא נאות להכיר בהוצאות משפטיות בסך של 69,869 ₪ (ראו סעיף 51
21 לתצהיר המשיב). המשיב אף הכיר בניכוי הוצאות ביחס לשירותים מקצועיים בסך של
22 50,000 ₪ (ראו סעיף 88(ו) לתצהיר המשיב), וכן הכיר המשיב בהוצאות מימון בסך של
23 31,318 ₪ (ראו סעיף 50 לתצהיר המשיב).
- 24 בדיון ההוכחות מיום 17.7.2023 אף נקבע, כי מאחר ונספח 15 לתצהירו של מר בן ישי לא
25 גולה על ידי המערערת למשיב בהליך גילוי המסמכים בערעור דנן ולא הוצג בפני המשיב
26 בשלב הדיון השומתי ואף לא היה חלק מן הערעור הקודם, אזי הוא יוצא מתיק בית
27 המשפט ולא יהווה חלק מחומר הראיות בערעור דנן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

19. לאחר שהתקיים דיון ההוכחות ובטרם הוגשו סיכומי משיב, הגישה המערערת ביום
2 9.8.2023 בקשה להוספת ראיה, שעניינה פניות נוספות שערכה לדואר ישראל והמענה
3 שהתקבל מדואר ישראל לאחר ישיבת ההוכחות, בעניין משלוח השומה בהיעדר דוח
4 למערערת.

5 ביום 17.9.2023 הוגשה תגובת המשיב לבקשת המערערת להוספת ראיה, במסגרתה
6 התנגד לבקשה וטען כי יש לדחותה על הסף לנוכח עיתוי הגשתה ולחלופין לגופה, שכן
7 נטען כי אין רלבנטיות לראיות שמבקשת המערערת לצרף ואין בהן כדי לסייע לחקר
8 האמת. לצד זאת, במסגרת תגובתו זו צירף המשיב שתי אסמכתאות כדוגמאות המעידות
9 על משלוחי דואר רשום שנשלחו לנמענים שונים עם מספר דואר בפורמט זהה לזה שהציג
10 בעניינה של המערערת (רישום "עע" במקום "RR"), ואלה אכן נמסרו.

20. ביום 22.10.2023 ניתנה החלטתי בבקשת המערערת להוספת ראיה במסגרתה התקבלה
11 הבקשה אך גם התקבלו המסמכים שצורפו לתגובת המשיב ונקבע כי גם הם יהוו חלק
12 מהראיות בהליך זה. ביום 25.10.2023 הגישה המערערת בקשה להוצאות ראיות מתיק
13 בית משפט בקשר עם האסמכתאות שצירף המשיב לתגובתו מיום 17.9.2023. בקשה זו
14 נדחתה.
15

16 תמצית טענות המערערת:

21. המערערת הגישה את דו"ח המס לשנת 2015 ביום 13.9.2017 וזאת בהתאם לסעיף
17 145(א)(2) לפקודה. לפיכך ובהתאם להוראות הפקודה, מאחר והמשיב הוציא את השומה
18 בצו רק ביום 18.9.2022 – חלה התיישנות מיום 31.12.2021, ומשכך דין הצו להתבטל.
19

22. אין לקבל את טענת המשיב לפיה ביום 30.8.2017 הוצאה למערערת שומה בהיעדר דו"ח,
20 ואין לראות בדו"ח שהגישה המערערת ביום 13.9.2017 כהשגה, וזאת מאחר והשומה
21 בהיעדר דוח לא הומצאה כדין למערערת והמשיב לא הוכיח כי שומה כזו אכן הומצאה
22 לידי המערערת במועד שנטען על ידו.
23

23. רו"ח צוקרמנדל טיפל בענייניה של המערערת מול המשיב, בין היתר בשנת המס
24 שבערעור, וכפי שטענה המערערת בכל הזדמנות, כאשר הוגש על ידה דו"ח 2015 לא היה
25 ידוע לה כי הוצאה לה שומה בהיעדר דוח, שכן זו לא הומצאה לה כלל.
26

24. למעלה מן הצורך, המערערת פנתה לדואר ישראל לביטוח סטטוס משלוח (ראה נספח 2
27 לתצהיר מר בן ישי), ונמסר מדואר ישראל כי לא ניתן לאתר דבר דואר שנשלח לפני
28



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 למעלה מ- 18 חודשים. עוד נמסר כי מספר המעקב שמסר המשיב ככל הנראה אינו תקין
2 שכן הוא שונה לחלוטין מתבנית מספר המעקב של דואר רשום בישראל.
- 3 .25 לא הוצגה ראיה למועד שליחת השומה בהיעדר דוח, ומועד הדפסת השומה אינו בהכרח
4 מועד המשלוח. עדותה של המפקחת בעניין משלוח הדואר מהווה עדות שמועה, שכן היא
5 הצהירה כי משלוח הדואר לא נעשה על ידי אלא על ידי מזכירה המרכזת את משלוחי
6 הדואר. הימנעות מהבאת המזכירה שטיפלה במשלוח השומה, שהיא עד רלוונטי, מקימה
7 חזקה לפיה הבאתה לעדות הייתה פועלת לחובת המשיב. יתרה מזו, תוכן הראיות שצירף
8 המשיב לתגובתו מיום 14.9.2023 לבקשה להוספת ראיה, שעניין דוגמאות למשלוחי
9 דואר לנמענים שונים מחזק את טענותיה של המערערת, שכן עיון בהם מעלה כי נספח 1,
10 בקשה שהודפסה ביום 17.8.2022 הומצאה רק ביום 20.10.2022. בכך מתקבלת מסקנה
11 אחת משתיים, האחת כי מספר המעקב אותו מציג המשיב אינו תקין ואינו מסונכרן עם
12 מספרי המשלוח בדואר ישראל, או לחלופין כי גם בעניינה של המערערת ההמצאה הייתה
13 רק לאחר שהוגש דו"ח 2015 על ידיה, וכידוע, בפסיקה נקבע לא אחת כי המועד הקובע
14 הוא מועד המצאת השומה לידי הנישום ולא מועד הוצאת השומה.
- 15 .26 לחילופין, גם מקום בו תתקבל טענת המשיב כי דו"ח 2015 דינו כדין השגה, הרי שהעיכוב
16 בהגשת הדו"ח נבע מהעובדה כי בין הצדדים התנהל הליך שומתי בעניין שנות המס
17 הקודמות, 2012-2014, אשר לתוצאתו הייתה השפעה מכרעת על היתרות המועברות
18 לדו"ח 2015 כיתרות פתיחה. דברים אלה הובאו בפני נציגת המשיב בזמן אמת ודי בכך
19 כדי להצדיק את אי הגשת הדו"ח במועד. בנסיבות אלה, יש מקום לייחס למערערת את
20 החרג הקבוע בסעיף 150(ב) לפקודה לפיו מקום בו הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה
21 כי לא ניתן היה להגיש את הדו"ח אזי לא יראו בדו"ח כהשגה.
- 22 .27 התנהלות המשיב מלמדת כי הוא עצמו לא ראה בדו"ח 2015 כהשגה. כך למשל בדרישת
23 המצאת מסמכים ממאי 2022 המשיב הפנה לסעיף 135 לפקודה אשר עניינו דרישת
24 מסמכים לדיון בשלב א' של השומה. בנוסף, קנס הגירעון הוטל בהתאם למס החל על פי
25 השומה העצמית הנובעת מדו"ח 2015, תוך התייחסות לדו"ח ככזה שהוגש לפי סעיף 131
26 לפקודה ולא כהשגה. אם לא די בכך, הרי שהמפקחת מטעם המשיב הודתה בפני
27 המערערת, באחת השיחות הטלפוניות, כי היא מודעת לקיומה של התיישנות אלא שלא
28 תהיה בעיה להשיג אורכה.
- 29 .28 לחלופין, דין השומה בצו להתבטל מאחר ולא התקיים דיון ענייני במסגרת ההליך
30 השומתי בשלב ב'. במשך כ- 5 שנים לא התקיים דיון כלשהו בקשר עם דו"ח 2015, למעט



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 הדרישה להמצאת מסמכים, אשר המערערת שיתפה פעולה איתה ולא התקיימו דיונים
2 בעניינה של המערערת למעט דיון טלפוני אחד לא ממצה.
- 3 השומה הוצאה אפוא באופן פזיז ונחפו, תוך פגיעה בזכות המערערת כי עניינה יידון
4 תחילה בהליך שומתי בפני גורם מקצועי שאמור לשמוע את טענותיה בנפש חפצה.
- 5 **באשר לתיאום הוצאות פרסום וקידום מכירות** - שגה המשיב עת התיר הוצאות פרסום
6 וקידום בשיעור 3.7% מגובה המחזור המדווח לשנת 2015, תוך אימוץ השיעור שנקבע
7 בעניין זה לשנים 2012-2014. המסמכים שצורפו לתצהירי המערערת הכוללים דוגמאות
8 לפרסומים וכן חשבונות, מעידים כי הוצאות אלו הוצאו בפועל.
- 9 המשיב ערך תחשיב כלכלי כללי, והמפקחת אישרה בחקירתה כי לא נעשתה על ידה
10 בדיקה אחרת וכי היא הסתמכה על השומות לשנים קודמות. המשיב פעל בניגוד לכללים
11 המחייבים אותו לפי חוזר מס הכנסה 2/2012 "אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת
12 עלויות" מיום 9.5.12. החלטת המשיב, מבלי שהוא נשען על בחינה השוואתית כלשהי,
13 אינה סבירה. אף לא נבחנה פעילות המערערת וצרכיה בשנת 2015, כמו גם היקפי הפרסום
14 והשיווק המקובלים בעסקים בתחום שירותי שיווק ומכירות לקהל.
- 15 בגישת המשיב קיימת סתירה פנימית, שכן, מחד, הוא טוען כי לא הוצגו מסמכים ולא
16 הוכח כי הוצאות אלה משמשות לייצור הכנסה, ומאידך התיר הוצאות פרסום ושיווק
17 בסך 874,025 ₪ (לפי אחוז מהמחזור).
- 18 כל הוצאות הפרסום והשיווק שנדרשו על ידי המערערת לשנת 2015 הן בגין שירותים
19 שסופקו לה בפועל ותמורתן שולמה במלואה ולא יכולה להיות מחלוקת על כך. הוצאות
20 הפרסום של שנת 2015 תרמו לעלייה משמעותית בהכנסות המערערת ועל כן יש להתירן
21 במלואן.
- 22 המערערת התקשרה עם חברת "הכל לים בע"מ" וחברת "ב.מ. בע"מ" כדי שיספקו לה
23 שירותי פרסום במדיות שונות, לרבות מיתוגים, מחיקת אזכורים שליליים באינטרנט
24 ועוד. מדובר בקשר מסחרי גרידא וההוצאות הוצאו במטרה לקדם את מוניטין החברה
25 ולגייס לקוחות, ועל כן אין ספק כי הוצאו לצרכי ייצור הכנסה.
- 26 באשר למחלוקת ביחס להוצאות ספציפיות של רכישת רשימות של לקוחות פוטנציאליים
27 (רשימות "לידים") - אין מדובר בהוצאה הונית, כעמדת המשיב. המערערת לא רכשה או
28 קיבלה זכויות בלעדיות ברשימות אלו. נותן השירותים היה רשאי להעביר את אותן



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות ביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 רשימות גם לגורמים אחרים. רשימות אלו הן אמצעי בידי סוכני הביטוח של המערערת
2 להיחשף ללקוחות פוטנציאליים חדשים, ולכן מדובר בהוצאה פירותית מובהקת.
- 3 **באשר להוצאות המימון** - יש להתיר את הוצאות המימון שדרשה המערערת, אשר
4 כוללות בין היתר, עמלות הקצאת אשראי למסגרת של חצי מיליון ש"ח, עמלות וריביות
5 בנק שונות. הוצאות אלו הוצאו לטובת פעילות שוטפת וחיונית של המערערת, לשם
6 התרחבותה ולייצור הכנסה, ואין להן כל קשר להלוואות מימון לרכישה עצמית של מניות
7 (-) וטענות המשיב בעניין זה, שנטענו גם ביחס לשנות המס 2012-2014, נטענו בעלמא, ללא
8 בדיקה ראויה.
- 9 המשיב עצמו ערך בדיקה של הכרטסת והסכים להכיר בחלק מהוצאות המימון שהינן
10 עמלות בנקים. אלא שבהמשך שב וטען כי אין להכיר במלוא ההוצאות וזאת על אף
11 שמדובר בהוצאות נחוצות לפעילותה השוטפת של החברה.
- 12 **באשר להוצאות השתתפות באחזקת משרד** - אין לקבל את טענות המשיב כי המערערת
13 לא המציאה מסמכים ולא הוכיחה כי מדובר בהוצאות לייצור הכנסה. הוצאות אלה הן
14 בגדר הוצאות שכירות ואחזקת משרדים של המערערת בתל אביב ובחיפה. החברה שכרה
15 בשכירות משנה נכס בתל אביב מחברת וולת'סטון, שהיא חברה שלמעלה מ-50%
16 ממניותיה מוחזקות על ידי גורמים שאינם קשורים במערערת. עוד שכרה המערערת חלק
17 מנכס נוסף בחיפה, בשכירות משנה מאת חברת נטו שירותי יעוץ ומיסוי בע"מ (להלן –
18 **נטו ייעוץ**), חברה אשר היא והמערערת היו בבעלות משותפת במסגרת "קבוצת נטו",
19 אולם בשנת 2014 נערך פיצול בקבוצה, ומטבע הדברים נכון לשנת 2015 עדיין היו הוצאות
20 משותפות, על כן הייתה התחשבות בין המערערת לבין החברות האחרות ב"קבוצת נטו".
- 21 **באשר להוצאות שירותים מקצועיים** - אין לקבל את טענות המשיב כי המערערת לא
22 המציאה מסמכים ולא הוכיחה כי מדובר בהוצאות לייצור הכנסה, שכן המערערת לא
23 התבקשה להמציא מסמכים בגין הוצאות אלה, המורכבות מהוצאות לחברת מ.ד.י ניהול
24 סיכונים בע"מ (להלן – **חברת מ.ד.י**), חברת רימון קפיטל וחברת רימון אגס, אשר שולמו
25 בגין מכירות ביטוחים שביצעו סוכני ביטוח עבור המערערת.
- 26 **באשר לקנס הגירעון** - בהתאם להוראות הדין יש להצביע על התרשלות בעריכת הדו"ח
27 והמשיב טעה עת חייב את המערערת בקנס גירעון בטענה כי התרשלה בהצגת מסמכים.

28

תמצית טענות המשיב:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 השומה בהיעדר דוח הומצאה בזמן אמת למערערת, בהתאם לכתובתה הרשומה (כתובת
2 אשר הומצאו אליה מסמכים בעבר והתקבלו בידי המערערת). מפקחים במס הכנסה אינם
3 עוסקים במשלוח שומות, אלא הללו נשלחות באופן אוטומטי מנציבות מס הכנסה.
- 4 די במסמכים שהוצגו - נספחים 1,3-4 לתצהיר המשיב וכן נספחים 1-2 לתגובת המשיב
5 לבקשה להוספת ראיה - כדי להוכיח המצאה בזמן אמת.
- 6 יתרה מזאת, בהתאם ללשון החוק כובד המשקל נעוץ בעצם העובדה כי הוצאה שומה
7 וזאת ללא קשר להמצאתה.
- 8 המידע אודות הוצאת שומה בהיעדר דוח היה זמין לעיני המערערת כל העת במערכת
9 שע"מ. לאור האיחור בהגשת הדו"ח, כמו גם ההודעה על הטלת עיצום כספי, מן הראוי
10 היה כי המערערת או מי מטעמה יטרחו לעיין בנתונים במערכת שע"מ ויבדקו את יתרת
11 חשבונה של המערערת במס הכנסה. קל וחומר מקום בו היה ידוע למערערת ולרו"ח
12 צוקרמנדל כי חלף המועד להגשת דו"ח 2015.
- 13 משלוח השומה על ידי מזכירה היא פעולה פרוצדורלית הנעשית כדבר שבשגרה, ולא ניתן
14 להתחקות אחר הגורם שביצע את הפעולה הספציפית הזו מבין פעולות רבות דומות,
15 ומטעם זה לא ניתן היה לאתר ולהביא לעדות את המזכירה הספציפית שטיפלה במשלוח
16 השומה בהיעדר דוח למערערת.
- 17 המערערת לא הגישה את דו"ח 2015 במועד וזאת ללא כל צידוק בדין. יש לדחות את
18 טענת המערערת לפיה העיכוב בהגשת הדו"ח נעוץ בדיונים השומתיים שהתנהלו בזמנו
19 מול פקיד השומה לגבי שנים קודמות. המערערת יכולה היתה לבקש ארכה או לחלופין
20 להגיש את הדו"ח ולעדכנו ככל ולהליכים השומתיים לשנים קודמות היתה השפעה על
21 אותו דו"ח, אולם היא נמנעה מלפעול כך, מסיבותיה שלה.
- 22 לאור העובדה כי דו"ח 2015 הוגש לאחר שיצאה השומה בהיעדר דוח, יש לראות בו
23 כהשגה בהתאם להוראות סעיף 150(ב) לפקודה. על כן, השומה בצו ניתנה בסד הזמנים
24 הקבוע בפקודה.
- 25 ההליך השומתי בעניינה של המערערת התנהל כראוי וכנדרש. יצאו מספר דרישות לקבלת
26 מסמכים, נוהלו התכתבויות והתקיים דיון, אשר לפי בקשת מייצג המערערת התקיים
27 כדיון טלפוני. למערערת ניתנו הזדמנויות להביע את עמדתה ולהמציא מסמכים שיש בהם
28 כדי להוכיח את טענותיה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 המערערת לא המציאה הסברים מפורטים ביחס להוצאות אשר דרשה את ניכוי ולא
2 המציאה אסמכתאות לביסוס הטענה כי מדובר בהוצאות שיצאו בייצור הכנסה.
- 3 **באשר להוצאות פרסום וקידום מכירות** - הוצאות הפרסום שנדרשו על-ידי המערערת לא
4 הוכחו בכלל ובוודאי שלא הוכח כי הוצאו לצרכי הכנסה בשנת המס 2015, וזאת על אף
5 שהנטל להוכחת מלוא פרטי ההוצאה מונח על כתפי המערערת. המשיב פעל באופן סביר
6 ואף לפני משורת הדין שעה שהסכים להכיר בהוצאות פרסום בשיעור דומה לשיעור בו
7 הכיר בשנים 2012-2014 - דהיינו בשיעור 3.7% מהמחזור, אשר נקבע בזמנו בהתבסס על
8 נתונים משנים קודמות, ואשר אושר על ידי בית המשפט בהליך הקודם.
- 9 המשיב בחן מסמכים שהוצגו לו לראשונה בשלב הערעור, על אף שאלה לא הוצגו בפניו
10 בשלב השומתי, לרבות החשבוניות שצירפה המערערת, אולם לא מצא כי יש במסמכים
11 אלו כדי לשנות את החלטתו. סכום החשבוניות שהוצגו מסתכם לסכום נמוך בהרבה
12 מהסכום בו הכיר המשיב לצרכי פרסום וקידום. יתר המסמכים שצירפה המערערת כגון
13 כתבות, סרטונים תמונת פרסום בשלט וכו', אין בהם כדי להעיד על סכום ההוצאות
14 שנדרש על ידי המערערת בדו"ח 2015. הסכומים בהם הכיר המשיב בהחלט מכסים את
15 עלות הפרסומים כפי שהוצגו בסופו של דבר על ידי המערערת.
- 16 אין לקבל את הטענה כי להוצאות הפרסום הייתה השפעה על הגידול המשמעותי
17 במחזורים, שכן לצד הוצאות הפרסום גדלו גם ההוצאות לסוכנים, שהן פונקציה של
18 גידול ההכנסה.
- 19 הנטל להוכחת מלוא פרטי ההוצאה מונח על כתפי המערערת אך היא לא סיפקה מסמכים
20 שיש בהם כדי להרים את הנטל. לא ניתן אפוא לתת אמון בחשבוניות שהוצגו, ולא ניתן
21 להבין מה הייתה מהות ההוצאה והיקפה המדויק. משכך, הרי שלא ניתן לאפשר הוצאה
22 זו בניכוי. המשיב פעל לפני משורת הדין שעה שהסכים להכיר בהוצאות הפרסום גם
23 בהיקף שבו הכיר, בשיעור 3.7% מהמחזור, למרות שהתיעוד שהוצג לא חייב זאת.
- 24 לחילופין, ככל ובית משפט יאשר את הטענה בדבר הוצאות לרכישת "רשימות לידים",
25 הרי מדובר בהוצאות הוניות שאינן מותרות בניכוי על פי סעיף 17 לפקודה. למעלה מן
26 הצורך, גם אילו תתקבל טענת המערערת בנוגע להוצאות אלה, מאחר ולא הוצגו
27 חשבוניות המפרידות בין הוצאות אלה להוצאות פרסום אחרות, אזי יש לקבוע כי
28 הוצאות אלה הוכרו על ידי המשיב במסגרת כלל הוצאות הפרסום שהכיר בהן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

50. **באשר להוצאות מימון** - הוצאות המימון שדרשה המערערת מקורן בנטילת הלוואות לצורך מימון רכישה עצמית של מניות משנת 2014. כעולה ממאזני המערערת, יתרת ההלוואות נכון לתום שנת 2014 הייתה כ- 2.6 מיליון ₪, ויתרת ההלוואות שהייתה קיימת נכון לתום שנת 2015 הייתה בערך 1.94 מיליון ₪.
- משמע, ההלוואות שהיו קיימות למימון רכישה עצמית של המניות בשנת 2014, הינן אותן הלוואות שהיו קיימות גם לתום שנת 2015. נתון זה סותר את טענת המערערת כי אין קשר בין ההלוואות למימון הרכישה העצמית שהיתה בשנת 2014 לבין הוצאות מימון הנדרשות לשנת 2015. על כן, אין מדובר בהוצאות לייצור הכנסה.
51. המערערת טוענת כי מדובר בהוצאות למימון פעילות שוטפת של החברה, אך על פי הדוחות הכספיים לא נראה גידול בהוצאות מכירה/הנהלה ו/או כלליות. יתרה מזאת, לא נמצא תיעוד על נטילת הלוואות חדשות בשנת 2015. בנוסף, מהכרטסות שהומצאו עולה כי הוצאות המימון הנטענות מסתכמות בסך של כ- 150 אלף ₪, בעוד המערערת תבעה בניכוי כ- 170 אלף ₪. על אף כל האמור, לפני משורת הדין החליט המשיב להכיר בהוצאות בגין עמלות של בנק הפועלים ובנק לאומי בסכום 57,928 ש"ח תוך קיזוז הכנסות מריבית בגין בעלי עניין בסך 26,610 ₪.
52. **באשר להוצאות השתתפות באחזקת משרד** - המערערת לא המציאה הסברים מפורטים ואסמכתאות שיש בהם כדי להוכיח את ההוצאות הנדרשות. חמור מכך, המערערת טוענת כי אותן הוצאות משרד הן בגין הוצאות שכירות, אך ללא שצוינה העובדה כי הוצאות אלו שולמו לצד קשור למערערת - חברת וולטיסטון החזקות בע"מ. על היותה של חברת וולטיסטון חברה קשורה למערערת ניתן ללמוד מחקירתו של מר בן ישי בעמוד 30 לפרוטוקול שורה 32-30 ובעמוד 31 לפרוטוקול.
- גם אם תתקבל טענת המערערת כי מדובר בהוצאות שכירות, החלטת המשיב שלא להכיר בהוצאות אלה תיוותר על כנה וזאת נוכח העובדה כי הוצאות שכר דירה בסך 244,215 ש"ח נדרשו על ידי המערערת בדו"ח לשנת 2015 בנפרד במסגרת סעיף הוצאות שכירות.
53. **באשר להוצאות שירותים מקצועיים** - המערערת טוענת כי הוצאות אלה נדרשו בגין תשלומים לסוכני ביטוח שמכרו ביטוחים עבור המערערת, ובהתאם לכרטיס חו"ז "ייעוץ אימון עסקי ושירותים מקצועיים אחרים" מופיעים שירותים שנתקבלו מהחברות הבאות: מ.ד.י ניהול סיכונים בע"מ - אשר בגינה צורפו חשבוניות המסתכמות ל- 50,000 ש"ח. על אף שחשבוניות אלו לא תואמות את הסברי המערערת הוחלט, לפני משורת הדין, להתיר בניכוי הוצאות אלה; רימון קפיטל בע"מ - מדובר בחברה שאיננה פעילה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 ולא הגישה דוחות למן שנת 2010 וכך חברת רימון אגס קפיטל 2015 בע"מ. לא הוצגו
2 מסמכים כלשהם בעניין שתי חברות אלו, אשר מר ליאור מור הוא בעל מניות בהן. מר
3 מור הוא פושט רגל אשר לטענת המערערת הותיר אחריו חובות אבודים לחברה. לפיכך,
4 לא ברורה הסיבה מדוע המערערת המשיכה להתקשר אתו. מטעמים אלו הוחלט כי אין
5 מקום להכיר בהוצאות אלה.
- 6 .54 יוער, כי המערערת צירפה לתצהירו של מר בן ישי, את כרטסת הנהלת החשבונות
7 המתייחסת להוצאות "ייעוץ אימון עסקי ושירותים מקצועיים אחרים" בלא שפירטה מי
8 הם הגורמים אשר נתנו את אותם שירותים מקצועיים. המשיב ביקש לקבל מסמכים
9 המעידים על זהות בעלי המניות שהמערערת עצמה הגישה חשבונות עבורם, אלא
10 שהמערערת התנגדה לצירוף אסמכתאות אלה, וזאת על אף שנטל הראיה מוטל על כתפיה
11 ועל אף שאותם מסמכים שהגשתם התבקשה נועדו על מנת להציג בפני בית המשפט את
12 זהות הגורמים העומדים מאחורי אותן חברות. הדבר אומר דרשני.
- 13 .55 **באשר לקנס הגירעון** - המערערת תבעה הוצאות ללא שהציגה מסמכים ואסמכתאות ודי
14 בכך כדי לקבוע כי מדובר בהתרשלות המקימה אפשרות להטלת קנס גירעון לפי סעיף
15 191(ב) לפקודה. יתרה מזאת, בעניינינו מדובר בהתרשלות מהותית, שניתן היה לבדוק רק
16 בשלב השומתי, וזאת להבדיל מהתרשלות טכנית.
- 17 **דין והכרעה:**
- 18 .56 אבחן תחילה את טענתה המקדמית של המערערת, לפיה השומה בצו הוצאה באיחור ועל
19 כן יש לבטלה מחמת התיישנות.
- 20 .57 החובה להגיש דוח לשנת המס 2015 מוטלת על המערערת וזאת מכוח סעיף 131 לפקודה.
21 המשיב אישר דחיית המועד להגשת דו"ח מטעם המערערת עד ליום 31.3.2017 וזאת
22 מכוח סמכותו הקבועה בסעיף 133 לפקודה. חרף זאת, המערערת לא הגישה את הדו"ח
23 עד למועד המוארך וזאת אף כי היתה מודעת לעובדה כי ניתנה לה הארכת המועד עד ליום
24 31.3.2017 (ראו עדות מר צוקרמנדל בעמוד 13 לפרוטוקול שורות 24-22). יתרה מזאת,
25 המערערת אף ידעה כי להגשת הדו"ח באיחור תהיינה השלכות (ראו עדותו של מר
26 צוקרמנדל עמוד 12 לפרוטוקול שורות 5-4).
- 27 .58 משחלף המועד ואף המועד המוארך להגשת דו"ח 2015 - המשיב רשאי היה להוציא שומה
28 בהיעדר דו"ח, וזאת מכוח סעיף 145(ב) לפקודה, הקובע:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

1 "לא מסר אדם דו"ח ופקיד השומה סבור שאותו אדם חייב לשלם מס, רשאי
2 הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של אותו אדם ולשום
3 אותו לפי זה, אלא ששומה זו אינה משפעת על כל אחריות של אותו אדם על
4 שלא מסר דו"ח או שהזניח למסרו."

5 סעיף 149 לפקודה קובע את החובה לשלוח שומה לנישום:

6

7 "פקיד השומה יביא לידי כך שכל אדם ששמו מופיע ברשימת שומה ושנערכה
8 לו שומה לפי פקודה זו, תומצא לו ביד או בדואר רשום הודעה שלוחה אליו לפי
9 מען מקום מגוריו או מקום עסקו הרגילים, שבה יפרטו סכום הכנסתו החייבת,
10 סכום המס המשתלם על ידיו וזכויותיו לפי סעיף 150 או סעיף 153, לפי הענין."

11 59. המערערת טוענת כי היא לא קיבלה את השומה בהיעדר דו"ח טרם שהגישה את דו"ח
12 המס לשנת 2015. לגישתה, הדו"ח שהיא הגישה לשנת 2015 הוגש בהתאם להוראות סעיף
13 131 לפקודה. לפיכך, ככל שהמשיב סבר כי הדו"ח אינו נכון, היה עליו לקבוע שומה לפי
14 מיטב השפיטה תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח, וזאת בהתאם
15 להוראות סעיף 145(א)(2) לפקודה. לגישתה, המשיב לא הוציא שומה לפי מיטב השפיטה
16 בתוך ארבע שנים מתום שנת המס בה הוגש דו"ח 2015, ועל כן השומה בצו שהוציא
17 המשיב ביום 18.9.2022 הוצאה בחלוף תקופת ההתיישנות, ולכן היא בטלה, ויש לקבל את
18 השומה העצמית של המערערת, על פי הדו"ח שהוגש.

19 60. מנגד טוען המשיב, כי השומה בהיעדר דו"ח הוצאה ביום 30.8.2017 והומצאה למערערת
20 באמצעות דואר רשום, תוך שהמשיב מצרף אסמכתא הכוללת את מס' המשלוח בדואר
21 הרשום (ראה נספחים 1,3-4 לתצהיר המשיב ונספחים 1-2 לתגובת המשיב לבקשה
22 להוספת ראיה). מאחר שהמערערת הגישה את דו"ח 2015 רק ביום 13.9.2017 - לאחר
23 שהוצאה השומה בהיעדר דו"ח, אזי לפי הוראות סעיף 150(ב) לפקודה, דין דו"ח זה
24 כהשגה על השומה לפי מיטב השפיטה:

25 "לא הגיש הנישום דוח לשנת מס מסוימת והוצאה לו שומה לפי סעיף 145(ב)
26 לגבי אותה שנה, יראו כהשגה על אותה שומה רק דוח שהגיש לגביה, אלא אם
27 כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי הנישום לא היה חייב בהגשת הדוח
28 או שלא ניתן היה להגישו."

29 61. סעיף 152 קובע את סמכויות המשיב מקום בו מוגשת השגה על שומה, וכך רשאי המשיב
30 להגיע לכדי הסכם עם הנישום או לחלופין לקבוע את המס בצו וזאת מכוח סמכותו
31 הקבועה בסעיף 152(ב):

32 "לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים
33 בו את השומה, להגדילה או להפחיתה."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 סייפת סעיף 152(ג) לפקודה תוחמת את פרק הזמן בו על המשיב להפעיל את סמכויותיו :
- 2 **"... ואולם השגה שהוגשה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו אותה**
3 **כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף**
4 **זה, בתוך חמש שנים מתום שנת המס שבה הוגשה."**
- 5 .62. כאמור, דו"ח 2015 הוגש ביום 13.9.2017 ואם דינו כהשגה על השומה בהיעדר דו"ח
6 שהוצאה בהתאם להוראות סעיף 145(ב) לפקודה, אזי טענת התיישנות תקום למערערת
7 ככל שהמשיב לא השתמש בסמכויותיו עד ליום 31.12.2022.
- 8 השומה בצו הוצאה על ידי המשיב ביום 18.9.2022 ומכאן שקביעה כי הוצאה שומה
9 בהיעדר דו"ח וכי הדו"ח שהוגש לשנת 2015 הוא בגדר השגה – מובילה למסקנה כי
10 השומה בצו הוצאה במסגרת המועד הקבוע בפקודה.
- 11 .63. אלא שהמערערת טוענת כי השומה בהיעדר דו"ח לא הומצאה לה ולכן אין לה תוקף ויש
12 לראות בדו"ח 2015 כשומה עצמית עליה חלות הוראות סעיף 145(א)(2) לפקודה.
- 13 .64. ההלכה הפסוקה קבעה כי הודעת שומה שאושרה ונחתמה ונשלחה כדין אל הנישום, (גם
14 אם השומה טרם הגיעה לידי), עוצרת את מרוץ ההתיישנות לעניין המועדים הקצובים
15 בפקודה להפעלת סמכויות המשיב. ראו: ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' משה
16 סמי (22.4.2007); ע"א 329/13 פקיד שומה תל אביב 3 נ' נאמן (10.12.2014); ע"א 805/14
17 ינקו וייס 1996 אחזקות בע"מ נ' פקיד שומה חולון (9.9.2015).
- 18 .65. במקרה הנדון, על פי המסמך המפרט את נתוני השידור של השומה ונתוני הדפסה
19 שהציגה המערערת (נספח 1 לתצהיר המשיב), השומה בהיעדר דו"ח – שומת 04 - שודרה
20 למחשב שע"מ ביום 30.8.2017, הודפסה ביום 2.9.2022 ונשלחה בדואר רשום מס'
21 02531937389 עע לכתובת הרשומה של המערערת – דרך יפו 102 חיפה.
- 22 לפי הצהרתה של המפקחת בתצהירה בסעיף 28(ד) ו-28(ה) בעמוד 6, השומה בהיעדר דוח
23 נשלחה כדין למערערת:
- 24 **"הדואר נשלח לכתובת המעודכנת במרשמי המשיב ואין שום סיבה להניח שלא**
25 **התקבל אצל המערערת. למעלה מן הצורך ערך המשיב בדיקה מול דואר ישראל**
26 **ונענה כי אין אפשרות בשלב זה לצרף אסמכתא מאחר והדואר לא שומר**
27 **מעקבים מעל שנה וחצי.**
- 28 **יוער כי בדיקה העלתה כי ההודעה שמופיעה בתיק זה מופיעה גם בתיקים**
29 **אחרים בעלי אותם נתונים."**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 המפקחת אף הבהירה בעדותה (עמ' 34 לפרוטוקול שורות 26-32) את אופן המצאת שומות
2 לנישומים על ידי המשיב, לפיו מפקחים אינם עוסקים במשלוח השומות בדואר, אלא
3 עניין המשלוח מטופל על ידי המזכירות:
- 4
- 5 "אני לא מתיימרת לדבר על המצאה של מסמך, כמו כל שומה שמשודרת
6 למחשב ונשלחת לנישום על ידי המערכת שלנו בנציבות, היא נשלחת בדואר
7 רשום לכתובת שרשומה במערכים שלנו, כתובת הדואר כמובן, יש מספר ותיעוד
8 של הדואר רשום במערכת, מעבר לזה לנו בתור מפקחים אין נגיעה לעניין
9 השליחה, גם לדעתי וכאילו יוצא פלט מחשב ויושבת שם מזכירה אשר מכניסה
10 את המכתב למעטפה, שמה בדואר רשום ומעדכנת במערכת את המספר
11 ושולחת. אין לי גם סיבה להניח שהדואר לא הגיע ליעדו כי בדרך כלל הדואר
12 נשלח לכתובת שאין לו מענה זה חוזר אלינו לפקיד השומה ואין לי מסמך בתיק
13 שמראה לי שהדואר חזר."
- 14 .66 המערערת בעצמה לא חלקה על כך שמסמכים מהמשיב מתקבלים בדרך כלל באמצעות
15 דואר רשום - ראו עדותו של מר צוקרמנדל בעמוד 11-12 לפרוטוקול. מכל מקום, משעה
16 שמתוך רישומי המשיב, המהווים ראיה מוסדית, ניתן ללמוד כי השומה בהעדר דו"ח
17 נשלחה למערערת, ממילא נעצרה תקופת ההתיישנות.
- 18 .67 אינני מקבלת את טענות המערערת ביחס למספר המעקב אחר משלוח השומה בדואר
19 הרשום שצוין לעיל. עובדתית, למחשב שע"מ הוזן מספר המעקב של הדואר הרשום. ככל
20 שנרשמו בטעות האותיות "עע" במקום RR לפני מספר המעקב של הדואר הרשום - אין
21 בכך כדי לפגום או להטיל ספק בעניין עצם המשלוח של השומה בהיעדר דוח למערערת.
- 22 .68 המפקחת הצהירה על משלוח השומה בהיעדר דוח בתצהירה, לאור העובדות המצויות
23 במערכת שע"מ. המערערת ניסתה להעלות תהיות באשר לעצם המשלוח (ראו סעיפים 11-
24 12 לתצהירו של מר אילן בן ישי וסעיפים 10-11 לתצהירו של מר צוקרמנדל) - אינני
25 שותפה לתהיות אלו. העלאת "תהייה" שכזו, אינה אלא ניסיון מוסווה לטעון לרמייה או
26 כשל כלשהו אצל המשיב - ואינני סבורה כי יש בסיס כלשהו לטענה זו. מלבד הפרחת
27 הטענה בעלמא - לא הובאה בפני ראיה שיש בה כדי להטיל ספק בעניין עצם ביצוע
28 המשלוח של השומה בהיעדר דוח.
- 29 .69 אם עסקינן בספק, אזי קיים ספק אם אמנם המערערת לא קיבלה את השומה בהיעדר
30 דוח שנשלחה אליה בדואר רשום. להתרשמותי מן המסמכים שצורפו כנספח 1 לתצהיר
31 המשיב, אין ספק כי השומה בהיעדר דוח נשלחה לכתובת המערערת הרשומה במרשמי
32 המשיב במערכת שע"מ.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 זאת ועוד, מר צוקרמנדל אישר בעדותו כי אכן יכול היה להיכנס למערכת שע"מ, שם
2 הופיעה השומה בהיעדר דוח וכי הוא נמנע מבדיקת עניינה של המערערת במערכת שע"מ
3 טרם שהגיש את הדו"ח. זאת, על אף שידע כי חלף המועד להגשת הדוח. מר צוקרמנדל
4 טען כי היתה לו ציפייה כי המפקחת תפעל אחרת ולא תוציא שומה בהיעדר דוח בלי ליידע
5 אותו. איני סבורה כי יש בטענה זו של מר צוקרמנדל כדי לסייע למערערת.
- 6 דומה כי אין כל הסבר, לא כל שכן הסבר ענייני, מדוע לא בדק מייצג המערערת את .70
7 מצבה השומתי של המערערת במערכת שע"מ, בנסיבות בהן איחר בהגשת הדוח לשנת
8 2015. עיון בתדפיסים שצורפו כנספחים 1, 3, 4 לתצהיר המשיב מעלה מייד כי הוצאה
9 למערערת שומה בהיעדר דוח ב- 30.8.2017. יתר על כן, מר צוקרמנדל הצהיר בעצמו
10 בסעיף 8 לתצהירו כי בסמוך לפני שהוגש הדו"ח התקבלה הודעת המשיב כי בכונתו
11 להטיל על החברה קנס מנהלי בגין אי הגשת דו"ח 2015 במועד. אם זה המצב טרם הגשת
12 הדו"ח – כיצד יתכן שהמערערת באמצעות מייצגה לא בדקה את מצבה השומתי במערכת
13 שע"מ?!
- 14 לפיכך, קיים קושי לקבל את גרסת המערערת כפי שעלתה בתצהיריהם של מר בן ישי ומר .71
15 צוקרמנדל, לפיה המערערת לא ידעה על הוצאת השומה בהיעדר דוח אלא לאחר שהוצאה
16 השומה בצו מושא הערעור דן. גם מהתדפיסים שצורפו כנספחים 3 ו-4 לתצהיר המשיב
17 עולה בבירור כי במועד שידור הדו"ח לשנת 2015 – ידעה, או, לכל הפחות, היתה
18 המערערת צריכה לדעת, על קיומה של שומה בהיעדר דוח. ואם לא די בכך, גם לאחר
19 שביקשה המערערת את ביטול העיצום הכספי שהוטל עליה ומשניתנה החלטה על הקטנת
20 העיצום הכספי ביום 2.9.2018 - אין זה נראה סביר שמייצג המערערת לא ידע על כך
21 שהוצאה שומה בהיעדר דוח – ראו נספח 5 לתצהיר המשיב. **בכל אחד מן התדפיסים**
22 **הללו רואים בבירור כי סעיף השומה הינו 04.**
- 23 זאת ועוד, לכל המאוחר יודעת המערערת ביום 7.7.22, לאחר הדיון שהתקיים טלפונית,
24 כי הוצאה לה שומה בהיעדר דוח – ראו המייל שנשלח על ידי המפקחת למייצג הקודם של
25 המערערת מיום 7.7.22 עמוד 43 לנספח 8 לתצהיר המשיב.
- 26 המערערת הלינה על כך שהמשיב לא הביא לעדות את הגורם אצל המשיב שהכניס .73
27 למעטפה את השומה בהיעדר דוח ושלח אותה, וטענה כי יש בכך כדי להחליש את עמדת
28 המשיב.
- 29 אין בטענה זו כל ממש. אזכיר בהקשר זה מושכלות יסוד הנוגעים לנטלי הראיה בהליכי
30 מס. למעשה, אם קיים בעניין זה של משלוח או קבלת דבר הדואר איזה חסר שיש לו



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 משמעות ראייתית, הרי שהוא בא דווקא מכיוונה של המערערת. בחקירתו הנגדית של מר
2 בן ישי (ראו עמוד 23 שורות 1-11) הסתבר כי למערערת, כמו גם לחברות אחרות
3 ב"קבוצת נטו", היתה מזכירה שפותחת את הדואר. כך, דוור שהיה מגיע עם דואר רשום
4 ממס הכנסה, היה מחתים את המזכירה על הדואר הרשום. המערערת לא הביאה לעדות
5 את המזכירה ממשרדיה והימנעותה זו – פועלת לחובתה על פי הדין.
- 6 המשיב הרים (ואף למעלה מכך) את הנטל להוכיח כי שלח את השומה למערערת בדואר
7 רשום. ראיה לכך מצויה כאמור בנספח 1 לתצהיר המשיב. מכאן, מוטל הנטל על
8 המערערת לסתור את הראיות שהציג המשיב – וזאת לא עשתה.
- 9 לא מצאתי כי יש במסמכים שצורפו כחלק מנספח 2 לתצהירו של מר בן ישי (הראיות
10 הנוספות שניתן למערערת היתר לצרף לאחר דיון ההוכחות – פניות המערערת לדואר
11 ישראל מיום 14.5.23 ומיום 11.7.23 ותשובת דואר ישראל מיום 20.7.23) – כדי לסתור
12 את ראיות המשיב. בתשובה שנשלחה על ידי דואר ישראל נאמר כי מספר מעקב דואר
13 רשום כולל 13 תווים של מספרים ואותיות בלועזית. במקרה הנדון מספר המעקב אכן
14 כולל 13 תווים אלא שנרשמו האותיות "עע" במקום "RR" – זאת ותו לא.
- 15 על כך העידה המפקחת, כי מספר דואר רשום שנמסר (02531937389עע) מופיע בפורמט
16 זהה אצל כל הנישומים שנשלח להם דואר רשום, וכי האותיות "עע" כנראה מחליפות את
17 האותיות "RR" - ראו עמוד 35 לפרוטוקול שורות 9-13. עדותה של המפקחת בעניין זה
18 אמינה עליי ועדיפה על טענות המערערת שאין להן כל אסמכתא ממשית ואין עולות
19 בקנה אחד עם ההיגיון והשכל הישר.
- 20 לתגובתו לבקשת המערערת לצירוף ראייה מיום 14.9.2023, צירף המשיב אסמכתאות
21 המעידות על משלוחי דואר רשום שנשלחו לנמענים שונים עם מס' דואר בפורמט זהה לזה
22 שהוצג בענייננו (נושא את הכיתוב "עע"), לאחר שאלה נמסרו ליעדם חזרו עם מס' דואר
23 רשום הנושא אותיות לועזיות (ראו הנספחים שצורפו לתגובת המשיב לבקשה לצירוף
24 ראיות, שהינם חלק מן הראיות בהליך זה).
- 25 עוד יוער, כי טרם שהציג המשיב אסמכתאות אלה בתגובתו לבקשה להוספת ראיה, דרש
26 ב"כ המערערת לראות דוגמאות דומות, שמהם ניתן יהיה ללמוד על כך שהרישום במחשב
27 שע"מ של מספר דואר רשום כולל את האותיות "עע" במקום "RR".
- 28 המפקחת בעדותה ציינה כי אין ביכולתה להציג דוגמאות כאלה על אתר במסגרת עדותה,
29 אך הללו הוצגו בסופו של דבר כחלק מתגובת המשיב כאמור לעיל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 למעלה מן הצורך אציין כי לא ברור מדוע ציפה מר צוקרמנדל כי המפקחת תעדכן אותו
2 באופן אישי אודות הוצאת השומה בהיעדר דוח, כאשר חלף המועד המוארך להגשתו
3 וכאשר המפקחת שלחה עוד בחודש יולי 2017 הודעה על הטלת עיצום כספי בשל אי הגשת
4 הדוח (ראו נספח 2 לתצהיר המשיב).
- 5 תמוה הדבר כי גם לאחר כל זאת לא מצאה לנכון המערערת לפעול להגשת הדוח, אלא
6 בחלוף חודשיים נוספים ולאחר הוצאת השומה בהיעדר דוח. הציפייה כי המערערת תקבל
7 יחס שונה או מועדף באופן כלשהו, או יחס שהוא לפנים משורת הדין – עניין שחזר על
8 עצמו גם במהלך ניהול הערעור (ראו התייחסות לכך בהחלטה מיום 17.7.23 בעמוד 20
9 לפרוטוקול שורות 30-32) - אינה ציפייה סבירה או לגיטימית.
- 10 לפיכך, אני קובעת כי השומה בהיעדר דוח הוצאה כדין ונשלחה כדין למערערת. בנסיבות
11 אלו, אין בסיס לטענת ההתיישנות שהעלתה המערערת והשומה בצו לשנת 2015 יצאה
12 במסגרת המועד הקבוע בסעיף 152(ג) לפקודה.
- 13 לא מצאתי גם כל ממש באשר לטענות המערערת בעניין ניהול ההליך השומתי. המערערת
14 הלינה על כך שהתנהל דיון טלפוני ולטעמה מדובר בדיון בלתי ממצה.
- 15 כפי שהבהרתי כבר במקרים אחרים, סבורני, כי כעניין של מדיניות ראויה – על המשיב
16 לקיים את הדיונים השומתיים בפניו באופן פרונטלי. שיחה טלפונית אינה בגדר דיון
17 כהלכתו ואינה מכבדת את ההליך השומתי ואף לא את הצדדים לו. לא כל שכן כאשר יש
18 צורך לבחון מסמכים ולדון בהם.
- 19 אלא שנתתי דעתי לכך כי הדיון הטלפוני התנהל בתקופת הקורונה, ובעיקר יש לתת את
20 הדעת לעובדה כי מייצג המערערת הוא שביקש לקיים את הדיון במתכונת טלפונית - ראו
21 הודעת דוא"ל מיום 28.3.2022 אשר צורפה כחלק מנספח 9 לתצהיר המשיב בעמוד 50.
- 22 זאת ועוד, עיון בסיכום הדיון מיום 7.7.22 (נספח 8 לתצהיר המשיב) מעלה, כי המערערת
23 לא הציגה בפני המשיב מסמכים נדרשים ורלבנטיים לצורך בחינת ההוצאות שביקשה
24 בניכוי. המערערת לא המציאה את המסמכים שנדרשה להמציא (ראו סעיף 63 לתצהיר
25 המשיב) ועל כן, לא יכולה להישמע מפיה הטענה כי הדיון השומתי לא היה ממצה.
- 26 לדיון שומה יש פרק זמן בו הוא אמור להתנהל. ככל שהמערערת לא קידמה את ההליך
27 השומתי, לא המציאה מסמכים נדרשים, ובסופו של דבר ובליט ברירה הוציא המשיב את
28 השומה בצו – אין למערערת אלא להלין על עצמה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 81. אני דוחה אף את טענות המערערת בעניין המשמעות שיש ליתן למינוחים בהם השתמשה
2 המפקחת וההפניה לסעיף 135 לפקודה בזימון לדיון ובדרישות להמצאת מסמכים. ככל
3 שהמפקחת השתמשה במינוחים שאינם מדויקים – אין בכך כדי לגרוע מעצם קיומה,
4 הוצאתה, שידורה ומשלוחה של שומה בהיעדר דוח.
- 5 בנוסף, אין בכך כדי להפוך את הדיון שהתקיים לדיון בשלב א' חלף דיון בהשגה לאחר
6 שהוגש דוח בעקבות הוצאת שומה בהיעדר דוח. זאת גם עולה מסעיף 159 (א) לפקודה,
7 לפיו:
- 8 **"שומה, פקודת תשלום או כל הליך אחר הנחזים כעשויים בהתאם להוראות**
9 **פקודה זו, לא יבוטלו, ולא יראו אותם כבטלים מעיקרם או כניתנים לביטול,**
10 **מחמת פגם שבצורה, ולא ייפגעו מחמת טעות, פגם או השמטה שחלו בהם, אם**
11 **הם בעצם ובפועל תואמים את האמור בפקודה זו, או בכל פקודה המתקנת**
12 **אותה, או את כוונתן ומשמעותן, ואם האדם הנישום או העומד להיות נישום או**
13 **הנפגע נקוב בהם לפי פשוטן ומובנן הרגיל של המלים"**
- 14 82. בנוסף, טוענת המערערת כי המפקחת הודתה בפניה כי המשיב מודע לעניין ההתיישנות
15 ואולם לא תהיה לו בעיה לדרוש ארכה.
- 16 גם טענה זו אין בה ממש. אחזור ואדגיש – השומה בהיעדר דוח הוצאה כדין ונשלחה
17 למערערת. טעויות ככל שנפלו בפני המפקחת אינן קובעות את המצב העובדתי לאשורו.
18 המפקחת בעצמה העידה כי ייתכן שבאחת השיחות היא לא היתה מוכנה דיה לשאלה
19 שהעלה מייצג המערערת. עם זאת, הוסיפה כי הובהרה עמדתה למייצג מדוע השומה לא
20 התיישנה בזמן אמת (ראו נספח 8 לתצהיר המשיב בעמוד 43 וכן ראו דברי המפקחת
21 בעמוד 36 לפרוטוקול שורות 27-29):
- 22 **"הוא שלח לי מייל שעורכי הדין של המערערת מבקשים לדעת למה היא לא**
23 **התיישנה, ושלחתי לו מייל מפורט מאוד עם כל הסעיפים של הפקודה מדוע**
24 **השומה לא התיישנה"**.
- 25 83. לאור כל האמור לעיל – טענותיה המקדמיות של המערערת – נדחות.
- 26 מכאן אבחן את טענות המערערת לגופם של דברים.
- 27 84. הוצאות פרסום וקידום מכירות - המערערת ביקשה כי המשיב יכיר בהוצאות פרסום
28 וקידום מכירות אשר הסתכמו בשנת המס שבערעור בסכום של 1,428,508 ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 נטען כי הוצאות אלו כללו, הוצאות פרסום ושיווק, כגון הפקת סרטוני תדמית וקידום
2 השם "נטו" באינטרנט; מתנות ממותגות לעובדים וללקוחות, מחיקת אזכורים שליליים
3 באינטרנט, רכישת רשימות לקוחות פוטנציאליים (רשימות לידים), ייעוץ ועוד.
- 4 .85 המשיב הכיר בהוצאות פרסום וקידום מכירות בשיעור של 3.7% מהמחזור, דהיינו –
5 בסכום של 874,025 ₪, וזאת בהתבסס על השיעור שנקבע בעניינה של המערערת בפסק
6 הדין בערעור הקודם לשנות המס 2012-2014.
- 7 .86 ההוראות הרלבנטיות לעניין ניכוי הוצאות מצויות בסעיף 17 לפקודה וכן בסעיפים 30-33
8 לפקודה, הקובעים את ניכוי ההוצאות המותרות, הסייג לניכוי והוצאות שאינן מותרות
9 בניכוי. על מנת שהוצאה שנדרשה תותר בניכוי, עליה לעמוד בארבעה תנאים מצטברים:
10 עליה להיות הוצאה עסקית; שהוצאה על-ידי הנישום לצורך ייצור הכנסה בלבד; שלא
11 נאסרה בחוק או בתקנות; ושכולה הוצאה בשנת המס המסוימת.
- 12 .87 הוצאה עסקית תהא מותרת בניכוי אם היא הוצאה מחזורית, אשר נועדה לשמר את
13 מנגנון ייצור ההכנסה, להבדיל מהוצאה הוגית, אשר משמשת ליצירת מקור ההכנסה
14 [ע"א 762/00 יהונתן בן-שלום נ' פקיד שומה כפר סבא, נז(2) 343 (2003), בפסקה 5; ע"מ
15 (מחוזי תל אביב-יפו) 1209-07 אשטרום מרכזי מסחר ומלנאות בע"מ נ' פקיד שומה תל-
16 אביב 1 (06.02.2012), בפסקאות 3 ו-6].
- 17 על מנת לבחון האם ההוצאה הוצאה לשם ייצור הכנסה, יש להוכיח זיקה ממשית בין
18 ההכנסה להוצאה, לעניין זה ראו ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי
19 (30.4.2009), בפסקאות 17-18. בהתאם למבחן הזיקה הממשית, נדרש שכל הוצאה תיבחן
20 בהתאם לאופייה ולמהותה – דהיינו, האם מדובר בהוצאה עסקית בלבד ושהפקת
21 ההכנסה אינה אפשרית או בלתי סבירה בלעדיה.
- 22 .88 הנטל להוכחת התנאים להתרת ניכוי ההוצאה מוטל כולו על כתפי הנישום, וזאת גם אם
23 ניהל ספרים קבילים, שהרי עסקינן במחלוקת לבר-פנקסית [ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ
24 נ' פקיד שומה ת"א 1 (5.6.2008), בפסקה כ"ד. במקרים בהם הנישום לא הצליח להרים
25 את הנטל להוכיח כי ההוצאה הוצאה כולה לשם ייצור הכנסה, רשאי המשיב לבחון את
26 מהותה, ובתוך כך גם את סבירותה של ההוצאה הנתענת. עם זאת, מקום בו אין חשד
27 שההוצאות הנתבעות הוצאו לצורך אחר מהמוצהר, יש להכיר בהם גם מקום בו עסקינן
28 בהוצאות בהיקף חריג [עמ"ה (מחוזי ירושלים) 9054/05 אידיאל טורס (1982) ישראל
29 בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 (24.07.2008), בפסקה 32].



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

89. במקרה הנדון המערערת דרשה הכרה בהוצאות פרסום וקידום מכירות מסוגים שונים. 1
ככלל, במקרה שמדובר בהוצאות פרסום, מכיר הדין בהוצאות אלו, הגם שישנו קושי 2
להוכיח קשר ישיר בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה. 3
90. המשיב הכיר בתלק מהוצאות הפרסום שנדרשו בניכוי מאחר ולא הונחה דעתו כי 4
ההוצאות בהיקף שנדרש על ידי המערערת הוצאו כולן לצרכי הכנסה בפועל ולחלופין 5
לייצור הכנסה. לגישת המשיב, אין די בכך שהוצאה יצאה מכיסה של המערערת, אלא יש 6
לבחון את מהות ההוצאה בהתאם לחשבוניות שהוצגו בפניו. 7
- לטענת המשיב, מאחר והמערערת הציגה חשבוניות חלקיות בלבד, וגם אלו שהוצגו - 8
חסרות ואין בהן פירוט מספק, אזי יש לקבוע כי המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי 9
מדובר בעסקאות אמיתיות אשר בגינן הוצאו ההוצאות שבמחלוקת וכי ההוצאות הוצאו 10
כולן לצרכי ייצור הכנסה. 11
91. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, בראיות ובכל המסמכים שהוצגו בפני בסוגיה זו סבורני 12
כי אין מקום להתערב בשומת המשיב בסוגיה זו. 13
92. המערערת טוענת בסוגיית ניכוי הוצאות פרסום כי מדובר בהוצאות בגין שירותים 14
שסופקו לה בפועל על ידי חברת "הכל לים בעם" ועל ידי חברה בשם "ב.מ. טק בע"מ 15
(להלן – הכל לים ו- ב.מ. טק בהתאמה). אלא שהמערערת לא הציגה אסמכתאות מלאות 16
לביסוס טענתה בדבר היקף ההוצאות. המערערת הציגה אסמכתאות חלקיות ביותר, 17
שסכומן אפילו אינו מגיע כדי הסכום שהמשיב התיר בניכוי, לא כל שכן כדי הסכום 18
שהמערערת דרשה בניכוי. 19
93. החשבוניות שהציגה המערערת (נספח 11 לתצהירו של מר בן ישי) אינן מלמדות על מהות 20
ההוצאה, אינן מוצמדות לטפסי הזמנה, בחלקן אין פירוט באשר למוצרים או שירותים 21
שניתנו, ואין בהן די פירוט המלמד על מהות ההוצאה ותרומתה לייצור הכנסה. 22
- כך, לדוגמה חשבונית מספר 1070 מיום 1.9.15 על סך 80,476 ₪ כולל מע"מ, בה מתואר 23
"מוצרי פרסום", כמות 2000 מחיר 10, "פרסום באינטרנט", כמות 1 מחיר 23,200 ₪ ו- 24
"פרסום בעיתון", כמות 1 מחיר 25,000 ₪. ראו גם חשבונית מספר 532 מיום 2.7.15 בה 25
מתואר שוברים לצרכי קד"מ, כמות 2 סכום 2,300 ₪ וכן חשבונית מס 1848 מיום 26
1.12.15, בה מתואר "מגרסה מקצועית" בסכום 1,390 ₪. 27
- בנוסף, לא ניתן ללמוד על מהות ההוצאה והיקפה מתמונות או דוגמאות לפרסום 28
(נספחים 3-9 לתצהירו של מר בן ישי). לא ניתן לקשור בין דוגמאות הפרסום שצורפו לבין 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 שירותים או מוצרים שסופקו כביכול על ידי חברת הכל לים או חברת ב.מ. טק. לא ניתן
2 לדעת האם הכספים הוצאו לצורך הוצאות פרסום אלו, מה היה היקפן ועיתוין ומי היה
3 נותן השירות.
- 4 בהקשר זה יוער כי חלק מהנספחים שצורפו לתצהירו של מר בן ישי – נספחים 7,8,9 ו-10
5 צורפו גם לתצהירו בערעור הקודם לשנים 2012 עד 2014 אשר ניתן לגביהן פסק דין.
6 הניסיון להסתמך על אותם נספחים לשנות מס שונות בערעורים שונים – דינו להידחות.
7 מאחר שהנספחים האמורים צורפו לערעור הקודם – אזי הנחת המוצא הסבירה
8 וההגיונית היא כי מדובר בדוגמאות פרסום רלבנטיות לשנים 2012-2014.
9 לא ברור אפוא מהו הבסיס העובדתי או המשפטי עליו מבקשת המערערת להיסמך על
10 היא עושה שימוש באותן דוגמאות פרסום לשנת מס אחרת – היא שנת 2015 שבערעור
11 דן.
- 12 94. אדגיש, כי אין מחלוקת שהמערערת מצאה לנכון להציג במסגרת הערעור רק **חשבוניות**
13 **מדגמיות**, כטענתה, ולא הוצגו חשבוניות המבססות את מלוא סכום ההוצאות שנדרשו על
14 ידה בניכוי. יתר על כן, חשבוניות אלה אף לא הוצגו למפקחת בשלב השומתי.
- 15 בחקירתו הנגדית של מר בן ישי צוין מפורשות כי צורפו חשבוניות מדגמיות בלבד (ראו
16 עמוד 29 לפרוטוקול שורה 20). מר בן ישי אף סבור, משום מה, כי הגם שמדובר בערעור
17 שני במספר באותה סוגיה, עדיין יש לתת למערערת שהות לאסוף חשבוניות ולשייכן למיני
18 ההוצאות שנטען שהוציאה:
- 19 **"הרי לא בכל חשבונית את רושמת למי נזקף השווי, אבל אם תתנו לנו את הזמן,**
20 **אנחנו נמציא לכם לכל חשבונית, לאיזה עובדים זה שויד, אם נזקף במשכורת או**
21 **בחשבונית של אותו עובד."** (עמוד 30 פרוטוקול דיון שורה 4-1).
22
- 23 95. סבורני, כי מקום בו אפילו בדיון ההוכחות בערעור דן – לא כל שכן בהליך השומתי - לא
24 הוצגו על ידי המערערת כל החשבוניות לביסוס סכום הוצאות הפרסום וקידום המכירות
25 שתבעה בניכוי בדוח לשנת 2015 הרי שלא ניתן לקבל את עמדת המערערת, אשר לא
26 הרימה את נטל הראייה המונח על כתפיה ולפיכך החלטת המשיב בשומה בצו נראית
27 סבירה ביותר.
- 28 96. כאמור, מצב הדברים הוא כי המשיב נאות להכיר בקיומן של הוצאות פרסום וקידום
29 מכירות למערערת, אך לא במלוא הסכום אותו תבעה המערערת בניכוי – בהיעדר
30 אסמכתאות לביסוסו. לא מצאתי כי נפל פגם בהתנהלותו זו של המשיב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

97. קיימים תנאים הקבועים בחוק לצורך הכרה בהוצאות – והמערערת לא עמדה בתנאים
אלו. הליקויים ואי הסדרים בהתנהלותה של המערערת אינם מאפשרים למשיב לבצע
ביקורת שומתית הולמת ולהתחקות אחר ההוצאות הנדרשות בניכוי על ידה. בנסיבות
אלה, אין למערערת אלא להלין על עצמה.
- ניתן היה לצפות כי המערערת תפיק את הלקחים הנדרשים לאור פסק הדין בערעור
הקודם ותציג ראיות סדורות ומשכנעות – אך לא כך פעלה גם בערעור דנן. כפי שהובהר
בפסק הדין בערעור הקודם בעניינה של המערערת, בית המשפט לא ייתן גושפנקא
להתנהלות המערערת, אשר ממשיכה לפעול שלא בהתאם להוראות הדין, תוך שהיא
סבורה שוב ושוב כי יש לנהוג בה לפנים משורת הדין, מסיבות שאינן ברורות כלל ועיקר.
98. אין די בראיות המדגמיות שהוצגו, עת עסקינן בדרישה לניכוי הוצאות בסכום העולה על
1.4 מיליון ₪ בשנת המס 2015. אציין, כי לכל אורך הערעור התנהלותה של המערערת
בכל הקשור והמתייחס לגילוי מסמכים והצגת ראיות ואסמכתאות לגיבוי טענותיה –
היתה לקויה. ראו לעניין זה גם את תקנה 6 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות)
העוסקת ב"דרכי הוכחה":
- "לא יותרו לניכוי ההוצאות המפורטות בתקנות אלה, אלא אם הגיש הנישום
מסמכים או קבלות לאימות ההוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה וכן
הוכחות אחרות כפי שיקבע הנציב."**
99. כפי שהבהרתי כבר בפסק הדין בערעור הקודם, במצב דברים בו לא הציגה המערערת
מסמכים לתמיכה בהוצאות שדרשה בניכוי, קביעת המשיב את סכום הוצאות הפרסום
לפי שיעור מסוים מהמחזור – בהחלט סבירה בעיני בנסיבות העניין ואין מקום להתערב
בה.
100. **רשימות הלידים** - חלק מהוצאות הפרסום שאותן דורשת המערערת, הן בקשר עם
רשימות של לקוחות פוטנציאליים (רשימות לידים). כפי שנקבע בפסק הדין בערעור
הקודם, אין כל ספק, כי המידע שברשימות הלידים הוא בעל ערך כלכלי. על כן, יש לומר
כי המערערת רכשה **נכס** בדמות רשימת לידים. ההלכה המקובלת בפסיקה היא כי גם
זכויות ראויות, ערטילאיות וקניין רוחני, הם בגדר נכס לעניין הפקודה, בהינתן כי אלו
ניתנים להערכה כספית. אין זה משנה אם הנכס מצוי או נדיר, ואין זה משנה אם קיימות
מספר חברות המוכרות אותו. הלכה למעשה, המערערת רכשה נכס (מוצר), אשר נותר
בידה על מנת שתעשה בו שימוש ככל שתחפץ. רכישה שכזו היא בבחינת יצירת מקור
הכנסה פוטנציאלי חדש, אשר נועד להשביח את העסק וליצור יתרון מתמיד [ראו: עניין
ורד פרי, פסקאות 19-20; אהרון נמדר, **מס הכנסה [יסודות ועיקרים]** (מהדורה רביעית,



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 2013), בעמודים 269-270]. מקור הכנסה זה הוא נכס חדש, הנכלל בגדר הוצאות
2 ההשבחה שאינן ניתנות לניכוי בהתאם סעיף 32(4) לפקודה. לפיכך, מקובלת עלי עמדת
3 המשיב לפיה רשימות הלידים הן בבחינת הוצאה הונית שאינה מותרת בניכוי.
- 4 יתר על כן, גם אילו הייתי קובעת כי מדובר בהוצאה פירותית – ואיני קובעת כך - סבורני
5 כי הסכום שהתיר המשיב בניכוי בעניין הוצאות פרסום וקידום מכירות, העולה
6 משמעותית על סכום החשבוניות שהציגה המערערת – מכסה גם את ההוצאות בעניין
7 רשימות הלידים.
- 8 101. סיכומו של דבר הוא, שערעור המערערת בכל הקשור והמתייחס לדרישתה לניכוי הוצאות
9 הפרסום בסכום שנדרש על ידה – דינו להידחות מחמת שהמערערת לא הרימה את נטל
10 הראיה המונח על כתפיה להוכיח כי ההוצאות הוצאו כולן לשם ייצור הכנסה בשנת 2015
11 וזאת בהיעדר ראיות מספקות.
- 12 102. הוצאות המימון - המערערת טוענת כי יש להתיר לה בניכוי הוצאות מימון לשנת המס
13 2015 בסך 173,738 ₪. הוצאות אלו קשורות, לטענתה, לנטילת הלוואות לצורך מימון
14 פעילותה השוטפת והמשך ייצור הכנסתה. מנגד, טוען המשיב כי הוצאות המימון שנדרשו
15 בשנת 2015 קשורות ליתרת הלוואות שנלקחו לשם מימון עסקאות הרכישה העצמית,
16 כפי שנקבע בעניין שנות המס 2012-2014, ומכאן שאין להתיר הוצאות אלו בניכוי
17 מההכנסה השוטפת.
- 18 103. ככל שמדובר בעמלות והלוואות שניטלו על ידי המערערת לצורך מימון והרחבת פעולתה
19 השוטפת אזי ניתן היה ניתן להכיר בהוצאות אלה. אלא שעל המערערת מוטל היה הנטל
20 להוכיח כי אכן ניטלו הלוואות, לאיזו מטרה נלקחו אותן הלוואות ובאילו עמלות מדובר.
21 **ראיות כאלו לא הוצגו על ידי המערערת.**
- 22 104. המערערת טוענת כי היה מקום להכיר לפחות בסכום דומה של הוצאות מימון שהוכר על
23 ידי המשיב בשנים קודמות. אלא שכידוע כל שנת מס עומדת בפני עצמה, והנטל להוכחת
24 מהות ההוצאה וטיבה מוטל על הנישום, ולא על המשיב, ואין הוא מחויב להכיר בסכום
25 קבוע מדי שנה באופן אוטומטי.
- 26 105. המשיב היה נאות להכיר בהוצאות המימון, ככל שאלו אכן הוצאו לצורך פעילותה
27 השוטפת של החברה. המשיב נאות להתיר בניכוי עמלות לבנק הפועלים ובנק לאומי
28 בסכום של 57,928 תוך קיזוזן מהכנסות מריבית בגין בעלי עניין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 באשר ליתרת סכום הוצאות המימון הנטענות, הרי שהמערערת לא סיפקה ראיות
2 להוכחת מהות ההוצאות. כך, ראייה בסיסית כגון מסמך המעיד על נטילת הלוואות בשנת
3 המס נשוא המחלוקת, כפי שנטען על ידי המערערת, לא הוצגה. עיון בכרטיס הוצאות
4 מימון לשנת 2015, אשר צורפה כנספח 16 לתצהירו של מר בן ישי, מעלה כי קיימת ריבית
5 בגין הלוואה למנורה וריבית בגין הלוואה מהראל, אך משלא צורפו מסמכים שיש בהם
6 כדי להוכיח על הקשר בין הוצאה זו לייצור הכנסה, אזי צדק המשיב כי עת תיאם הוצאות
7 אלה.
- 8 106. אשר על כן, מאחר והמערערת לא הציגה ראיות בדבר מהות הוצאות המימון שניכוין
9 נתבע על ידיה – אין מקום להתערב בהחלטת המשיב גם בעניין זה.
- 10 107. הוצאות השתתפות באחזקת משרד - המערערת טוענת כי יש להתיר לה בניכוי הוצאות
11 השתתפות באחזקת משרד בגין שנת 2015, בסך 484,819 ₪, אשר לטענתה מהוות למעשה
12 הוצאות שכירות ואחזקת משרדים של המערערת, כאשר חלקן שולמו לחברת וולתיסטון
13 בגין שכירות משנה למשרד בתל אביב ואילו חלקן האחר שולם לחברת נטו ייעוץ ומיסוי
14 בע"מ בגין שכירות משנה למשרד בחיפה.
- 15 מנגד, טוען המשיב כי המערערת לא המציאה הסברים ופירוט על אילו הוצאות מדובר
16 ולא המציאה אסמכתאות לביסוס הטענה כי מדובר בהוצאות לייצור הכנסה.
- 17 108. סבורני כי הדין עם המשיב גם בעניין זה. אעיר שוב, כי גם בעניין הוצאות אלו היתה
18 התנהלותה של המערערת בקשר עם גילוי מסמכים – רחוקה מאוד מלהניח את הדעת,
19 בלשון המעטה. כאשר המערערת תובעת בניכוי הוצאות בגין שכירות משנה, כביכול,
20 שמקורן בהסכם כלשהו בין המערערת לבין וולתיסטון או נטו ייעוץ ומיסוי – שתיהן
21 חברות הקשורות למערערת או למי מבלי מנייתה – חובתה של המערערת להציג את
22 ההסכמים הרלבנטיים – ככל שקיימים כאלו, על מנת ללמוד על "ההתחשבות
23 התקופתית" הנטענת על ידי המערערת. **אלא ששום ראיה כאמור – לא הוצגה.**
- 24 109. לגבי הוצאות הנטענות לשכירות משנה מחברת נטו ייעוץ - לא צורף הסכם ואף לא
25 חשבונית אחת ממנה ניתן ללמוד על הוצאות נטענות אלו.
- 26 לגבי חברת וולתיסטון – אני מוצאת כי המערערת פעלה בעניין זה בחוסר שקיפות העולה
27 כדי חוסר תום לב, שכן בראש ובראשונה היה מקום לציין בדו"ח הכספי כי מדובר
28 בתשלום לחברה קשורה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 בתצהירו של מר בן ישי נכתב כי מדובר בחברה קשורה, ואולם עת נחקר על עובדה זו
2 תשובותיו לא היו קוהרנטיות ורחוקות מלהניח את הדעת – ראו פרוטוקול דיון עמוד 30
3 שורות 32-30):
- 4 ש. לבית המשפט: בתצהיר אדוני אומר שזו חברה 'קשורה', אז לפני
5 שהגשתם דוחות כספיים לא ידעתם שהיא חברה קשורה.
- 6 ת. ידענו, אני לא יודע מדוע זה לא פורט בדו"ח הכספי. "
- 7 לעומת זאת, בחקירה חוזרת כאשר התבקש להסביר מה החלק של המערערת בשרשור
8 במניות חברת וולט'סטון, ענה כי: "אין שום קשר משפטי בין המערערת לבין וולט'סטון."
- 9 מיד לאחר מכן, עת בית המשפט ביקש לקבל הבהרה מדוע נאמר בתצהירו כי המדובר
10 בחברה קשורה, השיב (ראו עמוד 31 לפרוטוקול דיון שורות 29-14):
- 11 "לבית המשפט: אדוני יבהיר למה כתב בתצהיר בסעיף 30 שחברת וולט'סטון היא
12 חברה שקשורה למערערת, באיזה אופן היא קשורה.
- 13 ת. שחלק מבעלי המניות בגולדן הולדינגס הם חלק מבעלי המניות
14 במערערת.
- 15 ש. לבית המשפט: איזה בעלי מניות?
- 16 ת. לדוגמא, עידן כץ פיננסים שהוא 30% בגולדן הולדינגס נטו, אז הבעלים
17 של עידן כץ פיננסים שהוא עידן כץ, מחזיק ב 30% ממניות המערערת.
- 18 ש. לבית המשפט: מי עוד?
- 19 ת. בן ישי שירותים פיננסיים.
- 20 ש. לבית המשפט: שאדוני בעל 100 אחוז מהמניות בבן ישי פיננסים
21 ומחזיק ב 30% ממניות המערערת?
- 22 ת. כן.
- 23 ש. כמה בן ישי מחזיקה בהולדינגס
- 24 ת. 30%.
- 25 ש. לבית המשפט: יש עוד בעלי מניות במערערת שמחזיקים בעקיפין
26 במניות בוולט'סטון?
- 27 ת. יש כאלה שמחזיקים באופן ישיר, למשל אלכס גנפון מחזיק 5% בנטו ו
28 -5% בגולדן הולדינגס, מיכאל לביא כנ"ל."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסיים סוכנות ביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

110. גם לעניין חברת וולת'סטון לא הוצג הסכם שכירות משנה מכוחו משולמות ההוצאות הנטענות. צורפו חשבוניות המסתכמות בכ-100,000 ₪ (ראו חשבוניות שצורפו כנספח 13 לתצהיר בן ישי), כאשר בכרטסת השתתפות בהוצאות שצורפה כנספח 14 לתצהירו של מר בן ישי - הסכום המופיע שם הוא כ-86,000 ₪. דהיינו - כלל לא ברור מה מקורן של הוצאות אלה, מתי הוצאו והקשר של אותן הוצאות בייצור הכנסתה של המערערת.
- לא למותר אף להדגיש, כי המערערת גם דרשה בדוח, בסעיף נפרד, הוצאות שכירות בסכום של 244,215, אשר הוכרו על ידי המשיב. מכאן שבוודאי לא ברור מהן ההוצאות אשר כונו בשם "השתתפות באחזקת משרד", ובדין תיאם המשיב הוצאה זו.
111. **שירותים מקצועיים - המערערת דרשה בניכוי הוצאה בגין "שירותים מקצועיים" בסך 477,458 ₪.** בדומה להוצאות קודמות, עמדת המשיב היא כי לא הומצאו אסמכתאות לביסוס ההוצאה ועל כן לא התיר אותה בניכוי.
- המערערת טוענת כי מדובר בסכומים ששולמו לסוכני ביטוח שמכרו ביטוחים עבור המערערת ושירותים שנתקבלו מחברת מ.ד.י ניהול סיכונים בע"מ (להלן – **מ.ד.י**), חברות רימון קפיטל ורימון ואגס.
- באשר לחברת מ.ד.י, עיון בחשבוניות שצורפו מעלה כי חלקן צורף בכפילות. כך למשל חשבונית מס קבלה מספר 2 מיום 5.5.2015 שעניינה כפי שהובא בתיאור "ליווי רגולציה- חודש 04/15" צורפה בעמוד 156 ובעמוד 158 כאשר ההבדל היחיד הוא ההערה בכתב יד (צורפו כנספח 22 לתצהיר בן ישי). במקביל עיון בכרטסת הנהלת חשבונות בכותרת "ייעוץ אימון עסקי ושירותים מקצועיים אחרים" (צורפה כנספח 21 לתצהיר בן ישי) באותו תאריך אליו מתייחסות החשבוניות – ת.אסמכתא 5.05.15 רואים כי קיים תיקון של רישום כפול. בדומה חשבונית מס קבלה מספר 10 מיום 15.7.2015 שעניינה "ליווי ורגולציה- 06/2015" צורפה בעמוד 159 ובעמוד 156, כמו כן חשבונית מס קבלה מספר 11 מיום 29.7.2015, שעניינה "ליווי ורגולציה- ע"ח כתיבת נוהלים" צורפה בעמוד 157 ובעמוד 162.
112. אך מעבר לכך והעיקר הוא, כי כל החשבוניות שצורפו מטעם חברת מ.ד.י (נספח 22 לתצהיר למע/2) הוצאו לחברת "נטו תכנון פיננסי בע"מ", דהיינו – לא על שמה של המערערת. בנסיבות אלו – לא ניתן להתיר למערערת לנכות הוצאות אלו, שאינן משויכות אליה, וכאשר כלל לא ניתן לדעת אם לא נוכו כבר על ידי חברה אחרת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

- 1 בעניין יתר החברות – רימון קפיטל ואגס ורימון, הרי שלא צורף הסכם כלשהו, לא צורפה
2 כל חשבונית, או כל מסמך שיש בו להעיד על ההוצאות הנדרשות. יתרה מזו, וכפי שנטען
3 על ידי המשיב, על פי הנראה מדובר בחברות שמר ליאור מור הוא בעלים בהן, כאשר כנגד
4 מר מור טענה החברה טענות בגין חובות אבודים – המערערת הודיעה כי היא חוזרת בה
5 מטענותיה בנושא החובות האבודים. אזכיר בהקשר זה כי המסמכים אשר ביקש המשיב
6 לצרף בעניין זה לא צורפו מחמת התנגדותה של המערערת בדיון הוכחות מיום 17.7.2023.
- 7 113. זאת ועוד, כאשר נשאל מר בן ישי בחקירתו בעניין הוצאות אלו, תשובתו היתה תמוהה
8 ביותר (עמוד 27 שורות 9-14):
- 9 " לבית המשפט: אדוני לא יודע לומר לביהמ"ש מי עומד מאחורי חברות
10 שאיתן התקשרה המערערת על פי הנטען וקיבלה מהן שירותים?
- 11 ת. אני לא יודע בכל חברה שאנחנו מתקשרים איתה מי הם הבעלים. יש
12 אנשי קשר שאיתם אנחנו פועלים מול כל חברה.
- 13 ש. לבית המשפט: מי אנשי הקשר של רימון ואגס ומור קפיטל-אסט ושל
14 חברת רימון ואגס?
- 15 ת. לגבי רימון ואגס, אין לי מושג ולגבי מור קפיטל-אסט, איש הקשר
16 היה ליאור מור."
- 17 על אף כל האמור, המשיב הכיר בהוצאות לחברת מ.ד.י בסך של 50,000 ₪, ובנסיבות אלו
18 דומני כי אף פעל לפנים משורת הדין. לפיכך, לא מצאתי להתערב בהחלטתו.
- 19 114. קנס גירעון - סעיף 191 לפקודה קובע כי ניתן להטיל קנס על גירעון ואת שיעורו של
20 הקנס, כאשר גירעון מוגדר כסכום עודף המס שחייב בו הנישום מעבר למס שהוא חייב על
21 פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131 לפקודה או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא
22 הגיש דו"ח כאמור. סעיף 191(ב) לפקודה מעגן את האפשרות להטיל קנס גירעון
23 בשיעור של 15% מסכום הגירעון בהתקיים שני תנאים: (1) גרעון (פער) העולה על
24 50% מהמס שהנישום חייב בו (2) הנישום לא הוכיח כי לא התרשל.
- 25 לעניין זה ראו ע"א 1134/11 ר.מ שביט מבנים חברה לבניין השקעות ופיתוח בע"מ נ'
26 פקיד שומה באר שבע, פסקה 30 (12.05.2013). (להלן – עניין שביט).
- 27 115. באשר לשאלה מהי "התרשלות" לצורך סעיף 191 נקבע בעניין שביט תוך הפנייה לע"א
28 285/70 פקיד השומה, תל-אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155 (1971) כי:
- 29 "השאלה מהי "התרשלות" לצורך סעיף 191 טרם נתלבנה באופן מקיף בבית
30 משפט זה. בפרשת ליכטנשטיין (ע"א 285/70 פקיד השומה, תל-אביב 4 נ')



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

1 ליכטנשטיין, פ"ד כה(1)155(1971)) ציין בית המשפט, כי כאשר שוכנע בית
2 המשפט שהנישום פעל בכנות ובתום לב, כי אז אין לייחס לו רשלנות. מפסיקת
3 בתי המשפט המחוזיים עולה, כי כאשר הנישום אינו מספק ראיה או הסבר
4 מניח את הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו וכאשר משקלם המצטבר של
5 הליקויים משמעותי כי אז יוטל הקנס (ע"מ (י-ם) 423/10 ר-ס חברה לייבוא
6 וייצור מזון בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו](7.2.2013)). כן יוטל
7 הקנס כאשר מאופן הדיווח הכולל של הנישום עולה תמונה של פגמים המעידים
8 על חוסר תשומת לב ראויה, זאת גם אם התקבלו בחלקן טענות הנישום בערעורו
9 בבית המשפט (עמ"ה (י-ם) 7/09 עזריה נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו]
10 (18.6.2012))".

11 בע"א 3454/21 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (12.07.2023) התייחס בית
12 המשפט לשאלת הנטל להוכחת התרשלנות מצד הנישום וקבע:

13 "נטל ההוכחה לעניין ההתרשלנות לצורך הטלת קנס גירעון "רגיל", רובץ על
14 כתפי הנישום עצמו. הוא שצריך להוכיח לפקיד השומה כי לא התרשל בעריכת
15 הדיווח שהעביר אליו; ולא פקיד השומה הוא שנדרש להוכיח כי הנישום אכן
16 נהג בהתרשלנות בעניין זה".

17 116. המערערת סבורה כי אין מקום להטיל עליה קנס גירעון, וכי בהתאם להלכה על מנת
18 להטיל קנס גירעון על נישום, על פקיד השומה לשקול ולבדוק רשלנות מצד הנישום באופן
19 שיש בו כדי להצדיק את הטלת קנס הגירעון וכי יש לתת לו הזדמנות להשמיע את
20 טענותיו ונימוקיו טרם קבלת החלטה בנושא.

21 117. המערערת טוענת כי לא התרשלה בעריכת הדו"ח לשנת 2015, והתנהלותה אינה עולה כדי
22 התרשלנות המצדיקה הטלת קנס גירעון בהתאם להוראות סעיף 191(ב) לפקודה. לטענתה,
23 העיכוב בדיווח נבע מההמתנה למתן החלטה בפסק הדין הקודם העוסק בשנות המס
24 2012-2014, אשר לשיטתה של המערערת היו לו השלכות מכרעות על דו"ח שנת 2015,
25 ומקום בו קיימת מחלוקת לגיטימית בינה לבין המשיב, לא יעלה על הדעת כי יוטל עליה
26 קנס גירעון במיוחד כאשר בעניינה לא התנהל דיון ענייני. הוסיפה המערערת כי טענות
27 המשיב בגין אי גילוי מסמכים או עיכוב בהגשה אינן מקימות עילה של התרשלנות
28 הנדרשת להטלת קנס גירעון.

29 מנגד טוען המשיב כי אין לקבל את טענות המערערת, משהמערערת תבעה הוצאות בלי
30 שהיא הציגה מסמכים הרי שזו התרשלנות המצדיקה הטלת קנס. ממילא, למערערת
31 ניתנה בערעור זה הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיה ולשכנע כי אין מקום להטיל
32 עליה קנס גירעון אולם היא לא עמדה בנטל זה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

118. לא מצאתי כי יש בסיס עובדתי או משפטי להתערב בהחלטת המשיב להטיל על
1 המערערת את קנס הגירעון. במקרה דנא, שוכנעתי כי התנהלות המערערת עולה
2 לכדי התרשלות במובן הנדרש בסעיף 191 לפקודה. משקלם המצטבר של מחדלי
3 המערערת כפי שפורטו לעיל מטה את הכף לחובתה.
4

ראשית, לא ניתן כלל לקבל את הטענה כי המערערת לא הגישה את דוח 2015
5 במועד (המוארך) בשל ההמתנה לפסק דין בערעור הקודם. החובה המוטלת להגיש
6 דוח לשנת המס 2015 לא בוטלה או נדחתה בשל קיומו של ערעור על שנות מס
7 מוקדמות יותר. המערערת אף לא ביקשה ארכה נוספת להגשת הדו"ח אלא עשתה
8 דין לעצמה משלא הגישה את הדוח במועד. אין לקבל התנהלות שכזו.
9

119. כפי שצוין לעיל, התנהלות המערערת לכל אורך ההליך השומתי, גם לאחר
10 שהגישה את הדו"ח, ובמסגרת הערעור היתה לקויה. המערערת לא המציאה
11 מסמכים נדרשים, התעלמה מדרישות המשיב להמצאת מסמכים, ואף במסגרת
12 הערעור – לא הומצאו מסמכים בסיסיים – חשבונות מלאות, הסכמים
13 ואסמכתאות נוספות ששורת ההיגיון והשכל הישר מחייבים הגשתם בכדי לבסס
14 את ההוצאות הנדרשות על ידה. לפיכך, סבורני כי המערערת התרשלה בהגשת דו"ח
15 2015.
16

17

18

19

סוף דבר

120. לאור כל הנימוקים שהובאו לעיל, ערעורה של המערערת, נדחה, למעט ביחס לסוגיות
20 שהמשיב ציין כי הוא נכון להכיר בהן או להכיר בהן חלקית בהתאם להחלטה שניתנה
21 בדיון מיום 7.7.23 בעמודים 8-9 לפרוטוקול.
22

בנסיבות העניין, תישא המערערת בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 40,000
23 ש"ח, אשר ישולם על ידי המערערת בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו הסכומים ריבית
24 והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.
25

26 המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

27



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22-11-46402 נטו משווקים פיננסים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה
חיפה

1 ניתן היום, ב' אלול תשפ"ד, 05 ספטמבר 2024, בהעדר הצדדים.

2

3

אורית וינשטיין, שופטת

4