

**בתי המשפט**

עמ"ד 001199/01		בית משפט מחוזי תל אביב-יפו	
תאריך: 02/12/2004		שופט: אלטוביה מגן	בפני:

בעניין: **שגב ליאור**  
**ע"י ב"כ עו"ד מדר**  
 המערער/ת

נגד

פקיד שומה חולון  
**ע"י ב"כ עו"ד פודמסקי – פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי) המשיב**

**נוכחים:** שלא בנוכחות הצדדים

**החלטה**

החלטה זו ענינה בקשתו המקדמית של המערער לקבוע כי השומות נשואות הערעור אינן תקפות משום שהוצאו בניגוד להוראת סעיף 150א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן - הפקודה) הואיל ונציגת המשיב שערכה את השומות בשלב א' ערכה גם ביקורת בעסקו של המערער במסגרת הכנת השומות בשלב ב'. עוד פסול יש בשומות לגישתו הוא כי מי שעמד מאחורי עריכת השומות בשלב ב' לא חתם על הצו ולמעשה לא הוא שערך את השומות לפי סעיף 152(ב) לפקודה, אלא צוות שלם אשר לא ידוע מי היה דומיננטי בו.

סעיף 150א לפקודה קובע:

**" מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה "**

שומה- היא השומה המכונה שומה בשלב א' שהיא שומה על פי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה.

לטענת המערער הגב' שושנה אלאור מטעם המשיב על אף שערכה את השומות בשלב א' גם לקחה חלק פעיל בהכנת השומות בשלב ב' שעה שביצעה ביחד עם כלכלן מטעם המשיב ביקורת בעסקו של המערער. ביקורות אילו נועדו לאסוף מידע נוסף לגבי עסקו של המערער, הכל לצורך הכנת השומה בשלב ב', לאחר שהוגשה על ידי המערער השגה בקשר עם השומה בשלב א'.

אין מחלוקת עובדתית בין הצדדים באשר לעצם מעורבותה של הגב' אלאור. הגב' אלאור ערכה שתי ביקורות בעיסקו של המערער. הגב' אלאור התלוותה לכלכלן מטעם המשיב כאשר הוא היה הרוח החיה בביקורת, מי שערך את שקילת המזון ומי שאחר כך ערך את התחשיב על פי ממצאי הבדיקה. מעורבותה היתה מוגבלת. המערער ניסה להוכיח מעורבות גבוהה יותר באמצעות חברו שנכח פרק זמן קצר במקום בעת אחת הביקורות, העד שמואל וולדמן. מתוך עדותו של עד זה לא ניתן להגיע למסקנה עובדתית כזו או אחרת בעיקר משום ששהה במקום פרק זמן קצר ביותר (חמש דקות לדבריו - עמ' 13 לפרטיכל) מה גם שהתגלו סתירות מסוימות בעניין מעורבות עורכי הביקורת בין עדות המערער לעדות העד וולדמן. לכן מקובלת עלי עמדת המשיב לגבי המעורבות המיזערית שהיתה לגב' אלאור, מה גם שלטעמי אין למידת המעורבות של זו בביקורות כדי לשנות לכאן או לכאן את החלטתי כפי שיובהר להלן.

ממצאי אותן ביקורות הובאו בפני החוליה בראשות מר לוי, אשר הכינה את כל המידע והתחשיבים לקראת עריכת השומות בשלב ב'.

באשר למעורבותו של המפקח הבכיר מר שמואל לוי בעריכת השומה לא הצליח המערער לשאת בנטל לשכנעני כי מר לוי לא היה מי שבסופו של ההליך השומתי בשלב ב' הוא שהפעיל את שקול הדעת מטעם המשיב וקבע את השומות בשלב ב'. מר לוי הוא מי שהזמין את מעורבות המחלקה הכלכלית לשם בחינת טענות המערער בשלב ההשגה וניתוח המימצאים של הביקורות שנערכו בעיסקו של המערער ( עמ' 1 לפרטיכל הדיון מיום 11.2.03). הוא קיים דיונים מרובים עם מייצגו של המערער רו"ח שרר ( עמ' 2 לפרטיכל הנ"ל). הוא שערך השוואה בין תוצאות שהגיע אליהן בתחשיביו מול תוצאות תחשיביו של כלכלן המשיב ( עמ' 3 לפרטיכל). הוא מי "שישב על הספרים לעומק" כלשונו בעמ' 3 לפרטיכל, והיה מעורב לכל אורך המהלך והחלטה עד למועד עריכת השומה (כפי שהוא מציין באותו עמוד). מר לוי העיד בפני כי "אני ישבתי וכתבתי ואמרתי וכתבתי בכתב יד ומסרתי להם את זה לצורך הגהה" בהתייחסו לנימוקי השומה בשלב ב' (ראה עמ' 4 סיפא לפרטיכל). ב"כ המערער נאחז באמירת העד לוי כי בשלב מסוים נשקלה האפשרות כי לא ימשיך לעסוק בשומות. כן מציין ב"כ המערער כי העד לוי העיד כי ראה טיוטת שומה בכתב יד וכי יש בכך להעיד כי לא הוא שערך את השומות. שקלתי דברים אילו ומצאתי כי אין בהם ממש. גם לו נשקלה אפשרות אדמיניסטרטיבית להחליף את מי שאחראי על הטיפול בשומות בשלב ב', הרי שדבריו של העד לוי מבהירים מפורשות כי אכן היתה מחשבה להכניס מפקח חדש לתיק אולם דבר זה לא יצא לפועל (עמ' 3-4 לפרטיכל) והוא נותר אחראי על השומות ומי שגם ערך אותן ( ראה בן השאר עמ' 4 לפרטיכל). באשר ללשון "ראיתי את הטיוטה" שעליה בונה ב"כ המערער הרי שבת

וחזרתי וקראתי את עדותו של העד לוי. עדותו לא מעלה ספק כי הוא אשר היה מעורב בבניית השומות ולבסוף ערך אותן. השימוש שנקט בלשון טיוטה שערך אינה גורעת ממסקנתי זו. מה גם שאין פסול כי טיוטת שומה נעשיית בידי אחר. שעה שזו נבדקת ונבחנת על ידי המוסמך לכך על פי הפקודה מופעל לגביה שקול דעת עצמאי, נטול "כבילה", אין בעצם בניית טיוטת שומה בידי הצוות התומך, כדי לגרוע מתוקפה.

עוד הוסיף מר לוי :

"הייתי מעורב לאורך כל התקופה שבה טיפלתי בתיק. בסופו של כל יום הייתי נכנס לרכז חוליה שואל מה הוחלט אז היו מציגים לי במחשב איך נעשית הבנייה של כל השומה, לפי תצרוכת בשר, שתיה, הכל. אריאל היה מעדכן אותי. היו לי שאלות והוא הסביר לי מה שהסביר הכלכלן לגבי נושאים ספציפיים, למשל בנושא הפחת" ( עמ' 5 לפרטיכל)

אף מייצגו של המערער רו"ח שרר העיד כי הוא נפגש מספר פעמים בדיונים בשלב ב' עם מר לוי בלא שהגב' אלאור כלל היתה נוכחת בדיונים אילו. ( עמ' 13 לפרטיכל)

דברים אילו לא נסתרו על ידי המערער.

כן מוסכם כי מר לוי לא חתם על השומות. מר לוי הוא זה שבחן את טיוטות השומות שהכינה החוליה ולאחר שמצא כי הן משקפות את עמדתו, קרי לאחר שהפעיל את שקול דעתו ביקש לתקצרן ולהעלותן בהדפסה וזאת בסמוך למועד שבו עתיד היה להסתיים המועד הקבוע בפקודה לעריכתן. בשל העדרותו מהעבודה מפאת מחלה (הוצג כרטיס נוכחות של מר לוי המאשר את העדרותו) ביקש טלפונית כי השומות תחתמנה על ידי רכז החוליה, זאת עשה, על מנת לעמוד במועד הקבוע בפקודה, כיוון שהושקעו בשומות אילו עבודה רבה ולמעשה הן כבר היו ערוכות מבחינתו בערבו של היום בו חלה למחרת. כל שנותר היה רק להעלותן מכתב היד על הדפוס והמחשב. מעשה עריכת השומה תם וחסרה רק חתימתו על הנירות המודפסים.

על בסיס עובדתי זה תבחנה טענות המערער.

## דין

כל ההליך השומתי בין בשלב א' ובין בשלב ב' כולל בחובו מרכיב של איסוף מידע, ניתוחו, עיבודו, תוך הוצאת מסקנות ממידע זה. עורך השומה מפעיל את שקול דעתו לאחר שהוא בוחן בן השאר את המידע, את נכונותו, את מידת הרלוונטיות שלו לשומה, את המסקנות והתחשיבים המבוססים על מידע זה, בין אם מידע זה נובע מדו"חות הנישום או מסמכים אחרים שמסר לידי המשיב ובין אם מידע זה נובע ממקורות עצמאיים שבידו. מקור אינפורמטיבי יכול שיהא ממצאי ביקורות שנערכו בעסקו של הנישום בין בשלב א' ובין בשלב ב'. העובדה כי מי שאסף את המידע הוא מי שערך את השומה בשלב א', אינה סותרת את הוראת סעיף 150א לפקודה. כוונת המחוקק היתה כי יופעל שקול דעת מחודש בעקבות הגשת השגה על ידי הנישום, כאשר שקול דעת מחודש זה יפועל על ידי אדם אחר. אין בהוראת סעיף זה כדי למנוע מהמשיב לבחון מידע שהיה בידו אף בשלב א' ובלבד שבחינה זו ושקול הדעת המופעל עימה, יעשה בידי אחר. לו היו הביקורות נעשות בשלב א' על ידי הגב' אלאור וממצאיהן נלקחים בחשבון בשלב ב' על ידי מר לוי הרי שלא היתה יכולה להשמע טענה כאילו אותו אדם ערך את השומה. העובדה כי באיסוף הנתונים עסקה הגב' אלאור, מי שערכה את השומה בשלב א', אין כל פגם בין אם עשתה זאת בשלב א' ובין אם עשתה זאת בשלב ב' של ההליך השומתי, כל עוד לא היא שדנה בהשגת המערער בשלב ב'.

כבר נקבע כי סעיף 150א לפקודה אינו מחייב ניתוק מוחלט בין עורך השומה בשלב א' לבין הדן בהשגה:

" אכן מטרתה של ההוראה בסעיף 150א לפקודה היא, בין השאר, לאפשר קיום הליך אוביקטיבי של השגה נטול השפעות חופשי מדעות קדומות וקבעון, אולם אין להרחיק לכת מעבר למה שנקבע בסעיף עצמו. ההוראה שבסעיף 150א אינה מחייב ניתוק מוחלט בין מי שנטל חלק בעריכת השומה בצורה זו אחרת לבין מי שדן בהשגה."  
(עמ"ה 185/99 מזרחי שמחה נ. פקיד שומה טבריה, מיסים ט/4, ה-21, עמ 204)

וכן

"המטרה היא כי הדן בהשגה לא יהיה לכוד ונעול בהחלטה שנתן קודם לכן, אלא ידון בהשגה ללא כבילה זו"

(עמ"ה 105/86 חברת דנקנר השקעות נ. פשמ"ג, מיסים ג/1 עמ' ה-13, עמ 107)

מעורבות הגב' אלאור בביקורת אינה מעידה ולו לכאורה כי בכך "כבלה" את שקול דעתו של עורך השומה. בהיות הביקורת מקור מידע נוסף, העובדה כי מי שאוסף מידע זה הוא מי שערך את השומה בשלב אי אינה יוצרת כבילה כשלעצמה. לא שוכנעתי כי מר לוי לא הפעיל שקול דעת עצמאי הן בתחשיבים עצמאיים שערך בעצמו והן שעה שהגיע למסקנות שתוצאותיהן הן השומות נשוא הערעור. בודאי שלא הוכח כי הגב' אלאור ערכה את השומה בשלב ב'

זאת ועוד, המחוקק לא התכוון לכבול את ידי המשיב ולמנוע עבודת צוות בעת ההערכות לקראת עריכת והוצאת שומה. אין בידי לקבל את עמדת המערער כי בשל העובדה שהחוליה המורכבת ממספר אנשים וכן כלכלן שהוא עובד המשיב, עסקו בהכנת השומות, כדי לפגום בהן. לא תמיד הכנת שומה היא עבודה של איש אחד. העזרותו של רכז החוליה בעובדים נוספים המעבדים את החומר השומתי לרבות מידע חשבונאי ומשפטי ואף מיעצים לו בהיבט הכלכלי, ראוייה לשבח ובלבד שבסופו של יום הוא הגורם שהינו בעל הסמכות על פי הפקודה, שהפעיל את שקול הדעת האחרון קודם לעריכת השומה ולחתימתה. הליך של התיעצות הינו הליך מבורך ובלתי פסול וראה ע"ש 197/96, 198/96 פס בין בע"מ נ. מנהל מס ערך מוסף ירושלים, תקליטור מיסים.

בסיכומיו לא מעלה ב"כ המערער טענה כי בשל חתימת השומות בידי אחר נפל בה פגם, אלא כי הדבר מעיד כי לא מר לוי הוא שערך את השומה. במקרה דנן הוכח כי השומות נחתמו שלא בידי מר לוי שערך את השומה אלא שזה הנחה ממיטת חוליו אחר לחתום פורמלית בשמו על השומות. משכך אין מקום לפסול בשל כך את השומות. ראה ע"א 4673/90 חברת מלון טבריה בע"מ נ' פקיד שומה טבריה, מיסים ז/2 (אפריל 1993) עמ' ה-6, עמ' 6. מה גם שלו נפל פגם בשומות מטעם זה, הרי שפגם זה אינו עולה כדי גרימת עוול ממשי למערער, פגם המוביל לביטול השומות. עריכת השומות נעשתה על פי הוראות הפקודה ובכלל זה הוראת סעיף 150א. חתימת השומות בידי אחר על פי הוראת עורך השומות לפעול במקומו בשל אילוצי לוח הזמנים והיותו נעדר מן העבודה אינה יוצרת פגם ובודאי לא מהווה פגם העולה כדי עוול ממשי. ראה עמ"ה 133/91, המ' 4519/92 רוכוורגר חברה לבניין בע"מ נ. פקיד שומה תל אביב 1, פד"א כא' 336, 334.

אשר על כן אני דוחה את בקשת המערער לקבוע כי השומות נשוא הערעור אינן תקפות.

המערער ישא בהוצאות המשיב בקשר עם בקשה זו, לרבות שכר טרחת עורך דין בסך כולל של 4,500 ₪ נושא הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

התיק נקבע לתיזכורת לתיאום מועדי הוכחות ליום 23.2.05 שעה 10: 9

**ניתנה היום י"ט בכסלו, תשס"ה (2 בדצמבר 2004) שלא במעמד הצדדים  
המזכירות תמציא העתקים לב"כ הצדדים**

---

אלטוביה מגן, שופט

052001199/01עמה01 אלטוביה מגן