



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מעוררת

מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד שמעון כהן ושירה פרלא

נגד

משיב

פקיד שומה גוש דן  
ע"י ב"כ עו"ד הגר אסף  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### החלטה

הערעורים שבכותרת הוגשו על החלטות המשיב לפיהן פנקסי המערערת ייחשבו כבלתי קבילים לשנות המס 2016-2018 בשל אי רישום תקבולים בשני מועדים (נובמבר 2017 ומאי 2018), וזאת בהסתמך על הוראת סעיף 145 לפקודת מס הכנסה. על החלטות אלו הגישה המערערת שני ערעורים, ששמיעתם אוחדה, והם תלויים ועומדים בפניי.

לאחר סיום שלב שמיעת העדים מטעם המערערת (בתאריך 11.11.2019), הוגשה על ידה בקשה להוספת ראיות (בתאריך 2.12.2019). הראיות שמבקשת המערערת להוסיף הן אסמכתאות מהנהלת החשבונות שלה על התפלגות המכירות בעסקה למגזרים השונים ורשימת ביקורות קודמות שערך המשיב בעסקה (להלן: "הראיות הנוספות"). כאמור, הבקשה הוגשה על ידי המערערת לאחר שהוגשו תצהירי עדות ראשית מטעמה ולאחר שסיימה להעיד את עדיה והכריזה "אלו עדיי". המשיב הגיש את תשובתו לבקשה, במסגרתה הביע את התנגדותו להוספת הראיות. המערערת הגישה את תגובתה לתשובת המשיב לבקשה. כעת נדרשת אני להכריע במחלוקת זו שבין הצדדים.

### העובדות

1. בתאריך 18.4.2018 הוגש הערעור הראשון מטעם המערערת (ע"מ 27956-04-18) ובתאריך 16.10.2018 הוגש הערעור השני (ע"מ 34503-10-18). שמיעתם של שני הערעורים אוחדה.

2. במסגרת הערעור הראשון:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 18-04-27956 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 18-10-34503 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

בתאריך 14.5.2018 הוגשה ההודעה המפרשת את נימוקי השומה; בתאריך 25.6.2018 הוגשה ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור; בתאריך 13.11.2018 הוגשו תצהירי עדות ראשית מטעם המערערת; בתאריך 18.12.2018 הוגשו תצהירי עדות ראשית מטעם המשיב.

3. במסגרת הערעור השני:

בתאריך 5.11.2018 הוגשה ההודעה המפרשת את נימוקי השומה; לא הוגשה הודעה המפרשת את נימוקי הערעור מטעם המערערת. בתאריך 19.5.2019 הוגשו תצהירי עדות ראשית מטעם המערערת ובתאריך 23.7.2019 הוגשו תצהירי עדות ראשית מטעם המשיב.

4. בתאריך 11.11.2019 התקיים דיון הוכחות בשני הערעורים במהלכו הסתיימה חקירת כל עדי המערערת והיא הכריזה "אלו עדיו". מועד נוסף לחקירה נגדית של נותני התצהירים מטעם המשיב נקבע לתאריך 5.1.2020.

### טענות הצדדים

#### טענות המערערת

5. הראיות הנוספות הן "טכניות ועובדתיות", הידועות למשיב, אין כל מחלוקת לגביהן ויש בהן לסייע לבית המשפט להגיע לחקר האמת. לכן יש להתיר את הבאתן גם בשלב זה של הדיון. המערערת לא הייתה מיוצגת כראוי עד לאחרונה, זאת לאור הבנתו השגויה של הבעלים של המערערת כי בכוחו לשכנע את עובדי המשיב באמיתות טענותיו ועל מנת לחסוך בעלויות ייצוג. יש לראות בכך טעם המצדיק את הגשת הראיות החדשות בשלב זה של ההליך. צירוף הראיות בשלב בו נמצא הדיון לא אמור לפגוע בניהולו היעיל וככל שהמשיב יבקש להשלים את חקירתו הנגדית של מנהל המערערת, בעקבות הגשת הראיות הנוספות, יוכל לעשות זאת במסגרת דיון ההוכחות הקבוע לתאריך 5.1.2020 כך שלא תיגרם כל פגיעה להליך השיפוט.

#### טענות המשיב

6. הראיות הנוספות אינן עומדות במבחנים הפסיקטיים שנקבעו להוספת ראיות לאחר שהסתיים שלב שמיעת הראיות מטעם בעל הדין שמבקש את הוספתן. ראשית, הראיות הנוספות לא יסייעו לבית המשפט להגיע לחקר האמת. בכל הנוגע להתפלגות המכירות בעסקה של המערערת, הרי שראיה זו אינה רלוונטית למחלוקת מושא הערעור, שעניינה החלטת המשיב לפסול את ספריה עקב אי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 18-04-27956 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 18-10-34503 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

רישום תקבול. זאת ועוד, הטענה שבבסיס הבקשה להוספת הראיה מהווה הרחבת חזית אסורה שכן זכרה לא בא לידי ביטוי לא בנימוקי הערעור ולא בתצהירי העדות מטעם המערערת.

כך גם לעניין רשימת הביקורות הקודמות שערך המשיב, ראיה זו אינה רלוונטית שכן די בכך שהמערערת לא רשמה את התקבולים הנטענים, בלא סיבה מספקת, כדי לבסס את החלטת המשיב לפסול את ספריה לשנות המס הנדונות. ראיה זו אינה מבוקשת אלא כמענה להסכם פשרה שהוצג למנהל המערערת, במסגרת חקירתו הנגדית, המלמד כי גם בתקופה שקדמה לאירועים הנדונים בערעורים נקבעה למערערת הכנסה "מספרים בלתי קבילים". מכאן, שחקירה נוספת של עד המערערת, במקרה בו תותר הבאת הראיה, תיחשב כעדות כבושה וממילא משקלה יהיה נמוך ולא יהיה בה לסייע לחקר האמת.

שנית, לא מדובר בראיות טכניות ופשוטות. מסמך התפלגות המכירות אינו מוכר למשיב, לא הוצג לו בהליכי השומה ולא הייתה לו ההזדמנות לבחון ולאמת את הנתונים שבו ואת חומרי הגלם שמהם הוא עשוי.

שלישית, ההליך מצוי בשלב שלאחר סיום שמיעת עדי המערערת כך שלמשיב לא תעמוד הזכות הבסיסית להעמיד ראיות אלו לבדיקתו.

רביעית, מדובר במסמכים שהיו בשליטתה ובידיעתה של המערערת עוד בטרם הוגשו נימוקי הערעור והתצהירים מטעמה. הוספתם בשלב זה נועדה לאפשר למערערת לערוך מקצה שיפורים לאחר שכבר הובא בפניה חומר הראיות מטעם המשיב ולאחר שנשמעה החקירה הנגדית של עדיה. לגבי הטענה של פילוח מגזרי המכירות של המערערת, הרי שטענה זו עלתה לראשונה בדיון ההוכחות ולכן מהווה הרחבת חזית אסורה.

חמישית, המערערת לא הביאה טעמים טובים לאי הבאת הראיות במועדן. טענתה כי לא הייתה מיוצגת כראוי אינה מצדיקה את קבלת הבקשה. המערערת הייתה מיוצגת לאורך ההליך כולו על ידי עו"ד ור"ח, החל מהוצאת ההודעה על הכוונה לפסול את ספריה, וכן על ידי מיצגיה הנוכחיים, שהם מומחי מס, המייצגים אותה החל מחודש יוני 2019.

שישית, גם אם יתאפשר למשיב להשלים את החקירות הנגדיות של עדי המערערת, בעקבות הגשת הראיות הנוספות, הרי שכל חקירה נוספת תהא בגדר עדות כבושה שמשקלה נמוך וממילא לא יהיה בה להועיל לחקר האמת.

**דיון והכרעה**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 18-04-27956 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 18-10-34503 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

7. לאחר ששקלתי את הבקשה וטעמיה, ואת עמדת המשיב וטעמיו, נחה דעתי כי דין הבקשה להידחות, בכפוף להערתי בסעיף 12 להלן.  
להלן יובאו נימוקיי.
8. נקודת המוצא לדיון להלן היא, שאין בעל דין רשאי להביא את ראיותיו בתפוזורת, זעיר פה זעיר שם, אלא "בחבילה אחת" ובהתאם לסדר הבאת הראיות במשפט. סדרי הדין אינם רק עניין "פורמליסטי" אלא נועדו ליצור מסגרת נאותה כדי לאפשר לצדדים להגיע לחקר האמת, באופן היעיל ביותר, ולכן ומן הראוי להקפיד ככל האפשר על קיומם כסדרם.
9. משנקבע על ידי בית המשפט כי הראיות בהליך יוגשו על דרך של הגשת תצהירי עדות ראשית, היה על המערער להקדים ולהגיש את מלוא ראיותיו בטרם הוגשו ראיות המשיב.  
הטלת החובה על המערער לפתוח בהבאת ראיותיו נובעת מחובתו לעמוד בנטל להוכיח את העובדות השנויות במחלוקת כמי ש"מוציא מחברו" וכמי שהוא בעל הידע הטוב ביותר אודות העובדות הרלוונטיות. מכאן, שכל שינוי בסדר הבאת הראיות מצדיק טעם של ממש, לאור הפגיעה האפשרית בזכויותיו הדיוניות של בעל הדין שכנגד (רע"א 4617/03 **טמבור בע"מ נ' איתן אטיאס** (8.7.2003)).
10. שני המסמכים שהמערער מבקשת להגיש כראיות נוספות מטעמה היו בידיעתה המלאה לכל אורך הדרך והחל מהחלטת המשיב להוציא את ההודעה על כוונתו לקבוע את ספריה כבלתי קבילים.  
לא מדובר בראיות הזמה שנועדו להתמודד עם טענה חדשה ומפתיעה שעלתה במסגרת דיוני ההוכחות אלא בניסיון של המערער לתקן את מחדליה ולשפר את גרסתה בערעור, ככל הנראה כפועל יוצא מהחקירות שכנגד של עדיה במסגרת דיון ההוכחות שהתקיים.
11. לגבי רשימת הביקורות הקודמות, אין מחלוקת כי המערער ידעה אל נכון כמה ביקורות ניהול ספרים נעשו בעסקיה ומה היו תוצאות הביקורות הללו ואם חשבה שיהיה בכך לסייע לה בטענותיה בערעור, יכולה הייתה להגיש את רשימת הביקורות ביחד עם תצהירה. הרי לא מדובר במידע חדש שנודע לה רק לאחרונה או כתוצאה מטענה מפתיעה של המשיב בדיון ההוכחות.  
דומה כי בקשה זו של המערער נסובה על חקירתו הנגדית של מנהלה במסגרתה הוצג בפניו הסכם פשרה בגין תקופה שקדמה לביקורות מושא המחלוקת ושבזו נקבעה הכנסתה החייבת של המערער על בסיס ספרים בלתי קבילים. יצוין כי הסכם הפשרה האמור צורף כנספח 12 לתצהיר נציג המשיב, רוי"ח רובי בוטבול, במסגרת ע"מ 18-10-34503, כך שהוא עמד לנגד עיני המערער לפני שמיעת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- הראיות, ואף במסגרת הליכי גילוי ועיון במסמכים, והיא יכלה להיערך לו מראש ובוודאי לא ניתן לומר כי הופתעה מהצגתו בבית המשפט.
12. מעבר לכך, מידת הרלוונטיות של רשימת הביקורות הקודמות בהליך זה מוטלת בספק נוכח העובדה שהערעור נסוב על שני אירועים ספציפיים של אי רישום תקבולים, שהם ליבת המחלוקת בהליך (וראו, להבדיל, החזקה הקבועה בסעיף 145ב(א)(2)(א) לפקודת מס הכנסה).
13. מתן רשות להגשת ראיות נוספות צריך שיעשה במשורה על בסיס הצגת טעם של ממש תוך התחשבות בשלב בו נמצא ההליך ובתרומתה של הראיה לבירור האמת במשפט (רע"א 2137/02 אליהו ממנ נ' פז חברת נפט בע"מ (30.7.2002)). אין מקום להרחיב את מתן הרשות גם למקרים שמטרתם היא תיקון טעויות או עריכת מקצה שיפורים, בפרט משנסתיימה העדת עדי המערערת ולאחר שהכריזה "אלו עדיי".
14. לאחר שאמרתי את הדברים, אעיר כי בסעיף 6 לתצהירו של מנהל המערערת, כב' הרב יחזקאל כהן, הוצהר כי "היו בעבר ביקורות רבות של מס הכנסה ולא נמצא באף אחת מהם אי רישום תקבול".
- הצהרה זו בעינה תעמוד ואין לי סיבה לפקפק בה, אלא אם הדבר נסתר במפורש באמצעות ראיות שהציג המשיב.
- על כן, ועל מנת שלא לפרוץ יתר על המידה את הכלל המחייב את הגשת הראיות במועד "ובחבילה אחת", ובכפוף להערתי לעיל, נדחית בקשת המערערת להמצאת הראיה הנוספת על רשימת הביקורות הקודמות בעסקה.
15. אשר לראיה הנוספת, הנוגעת להתפלגות המכירות בעסקה של המערערת על בסיס נתוני הנהלת החשבונות, עמדתי נחרצת יותר. ראיה זו והנתונים העומדים בבסיסה היו בידיעתה של המערערת עוד לפני שהגישה את התצהירים מטעמה ושום דבר לא מנע ממנה להגישם כבר אז.
- לא מדובר בראיית הזמה שנועדה להתמודד עם טענות חדשות ומפתיעות שעלו במסגרת דיוני ההוכחות, אלא בניסיון של המערערת לשפר ולתקן את מחדליה בשלב מתקדם זה של הערעור.
16. זאת ועוד, יש לתת משקל לעובדה שהראיה הנוספת בדבר התפלגות המכירות בעסקה של המערערת לא הוצגה בפני המשיב בדיוני השומה בטרם התקבלה ההחלטה לפסול את ספריה. למשיב לא הייתה ההזדמנות להתמודד עם הטענה ולהתייחס לנתונים המופיעים בה. להווי ידוע כי בית המשפט אינו עורך שומות דה-נובו אלא מעביר תחת שבט ביקורתו השיפוטית את החלטת המשיב על פי התשתית הראייתית שעמדה בפניו בעת הוצאתה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 18-04-27956 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 18-10-34503 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

17. זאת ועוד, בבסיס הבקשה להוספת הראיה על התפלגות המכירות עומדת טענה חדשה, שזכרה לא בא בכתבי הערעור ואף לא הוגשה בקשה לתיקונם כך שעסקינן בהרחבת חזית אסורה, בלא טעם מוצדק.

כידוע גדר המחלוקת בערעור נקבע על בסיס ההודעות המפרשות של הצדדים (ע"א 456/92 חברת אחים אגבריה נווה עירון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פסקה 3 (21.8.1997)). בעל דין אינו רשאי לחרוג מגדרי המחלוקת, כפי שהוצבו בכתבי הטענות, מבלי לקבל את רשותו המפורשת של בית המשפט לכך או בכפוף להסכמת הצד שכנגד.

18. דומה כי המערערת מבקשת לטעון טענה חדשה על בסיס מסמך התפלגות המכירות, לפיה יש לייחס את אי רישום התקבול רק למגזר פעילות מסוים מתוך כלל מגזרי פעילותה. מנהל המערערת, כב' הרב יחזקאל, אמנם ציין בסעיף 6 לתצהירו כי את העסק פוקדים גם לקוחות סיטונאים וגם לקוחות מזדמנים וכי קיימות כמה נקודות מכירה, אולם הטענה לא השתכללה דיה בנימוקי הערעור ובכל מקרה לא הוצג הנתון של התפלגות המכירות.

19. בכל הכבוד, מדובר בטענה עיקרית שלא ניתן להעלותה בשלב זה של הדיון באמצעות בקשה להוספת ראיה "טכנית ופשוטה". מדובר בראיה הכוללת, מעצם טיבה, נתונים שיצריכו היערכות של המשיב לבדיקת חומרי הגלם ששימשו בסיס לקביעתם ולהגשת ראיות משלימות מצדו. משמעות הדברים היא דחיה ארוכה של ההליך המשפטי, תוך פגיעה בסדרי עבודתו של בית המשפט וביעילות הדיונית, וזאת אין להתיר.

אף לא שוכנעתי כי ראיה על נתוני התפלגות המכירות תלמד בהכרח על פיצול העסק ליחידות משנה ולכן ספק אם יהיה בה לתרום לחקר האמת, אף אם הייתה מאושרת הבאתה.

20. המערערת טוענת שהאיחור בהגשת הבקשה נעוץ בכך שלא הייתה מיוצגת כראוי (עד לאחרונה) ולאור הבנתו השגויה של מנהלה כי בכוחו לשכנע את נציגי המשיב באמיתות טענותיו. לא ניתן לקבל זאת.

ראשית, המערערת הייתה מיוצגת על ידי עו"ד בהליך הערעור. לפי תצהירו של רו"ח שהוגש מטעם המערערת, היא הייתה מיוצגת על ידו בהליך השימוע בפני המשיב, ולפי טענת המשיב, אף על ידי רו"ח נוסף. לגבי מייצגיה הנוכחיים של המערערת, הרי שהם מיצגים אותה כבר מחודש יוני 2019 ולכן היה בידם פרק זמן של כחצי שנה להיערך להגשת הראיות כדבעי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2019

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר. ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

הנה כי כן, המערערת הייתה מיוצגת על ידי שורה של אנשי מקצוע כך שטרונייתה על ייצוגה הקודם, מקומה בהליך אחר, ולא כאן.  
21. על רקע כל זה, אינני מוצאת לאשר את הבאת הראיה הנוספת בנוגע להתפלגות המכירות בעסקה של המערערת.

### סוף דבר

הבקשה נדחית, בכפוף להערתי בסעיף 14 לעיל.  
המערערת תישא בהוצאות המשיב בגין בקשה זו בסך של 3,500 ש"ח.

ניתנה היום, כ"א כסלו תש"פ, 19 דצמבר 2019, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת