

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

רשומון מס בנושא מס הכנסה:

"חשיבותה של ההשגה בהליכי ערעור בתחום

המסים"

פתח דבר

פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה"), חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") וחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") מקנים, כולם כאחד סמכות לפקידי המס לבחון את השומה העצמית, שהוגשה על ידי הנישום. כך במסגרת דוח המס השנתי במסגרת הפקודה, הדוח התקופתי במסגרת חוק מע"מ והדיווח על עסקת מכירת הזכות במקרקעין או זכות באיגוד במסגרת חוק מיסוי מקרקעין. לאחר הבחינה, רשאי פקיד המס ככלל לאשר את השומה העצמית של הנישום, או להוציא לנישום שומה לפי מיטב השפיטה. דהיינו, שומה, אשר לדעתו של פקיד המס משקפת נכון יותר את תוצאות פעילותו של העוסק. יצאה שומה לפי מיטב השפיטה, רשאי הנישום בכל החוקים שמוזכרים לעיל, להגיש השגה על השומה שהוצאה לו על ידי פקיד המס. כפי שנראה ברשימה זו להשגה המוגשת על ידי הנישום ולטיעונים, העולים בה על ידי הנישום ומייצגו ישנם חשיבות רבה לגבי ההליך המשפטי שיינקט בהמשך הדרך על ידי הנישום, ככל שיינקט, באם השגתו לא תתקבל על ידי רשויות המס או שלא יושג הסכם

שומה בינו לבין רשויות המס. בשורה של פסקי דין, מדגישים בתי המשפט, כי להשגה חשיבות רבה בפן העובדתי. כך למשל בעניין מיקרוקול (עמ"ה 68/93) קבע בית המשפט, כי "בית המשפט היושב לדין בערעור מס הכנסה, כמו ועדת הערר הנ"ל, אינו אמור לשמש "ערכאה אלטרנטיבית" לפקיד השומה. תפקידו כאמור לבחון את טיב השומה, ואת הבסיס עליו הוצבה לאור הטיעונים שהובאו על ידי הנישום, ולהחליט מה יעשה בה, קרי, אם "יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה וכו'". הכל, על בסיס הדיונים שנתקיימו בפניו ובפני פקיד השומה, ועל בסיס הטיעונים שהוצגו לו במהלך דיון זה. הצגת טענות עובדתיות חדשים, שלא עמדו בפני פקיד השומה עובר להוצאת השומה, אינה מתיישבת עם מטרת ההליך כולו." לאחרונה שבה ועלתה הסוגיה בפסק הדין בעניין שרגאי אצל כב' השופט מגן אלטוביה.

עניין שרגאי (ע"מ 1222-03)

באותו עניין המערער ורעייתו היו בעלי המניות היחידים בחברה קבלנית, אשר ביצעה פרויקטים ברחבי הארץ. המערער עבד בחברה וניהל אותה מאז הקמתה ועד שחדלה מפעילותה. בין החברה לבין בנק הפועלים, אשר נתן ליווי פיננסי לחלק מהפרויקטים, נתגלעו חילוקי דעות, אשר בסופן סוכם על מימוש חלק מנכסי החברה לצורך החזר חלק מחובות החברה לבנק הפועלים, ומחיקת יתרת

וללא כל ביסוס עובדתי לרשום את פקודת היומן, אשר מבטאת הכנסה שצמחה למערער לכאורה ואשר התניעה את כל הליך קביעת השומה. לטענת המערער, רואה החשבון הוא יוזם המהלך והוא שניסח את המכתב לפקיד השומה המצהיר על ההכנסה מבלי להיוועץ עם המערער. הוא גם זה שייחס למערער באופן שגוי זכות לפיצוי שלא הייתה קיימת למערער בפועל. לאמיתו של דבר, טען המערער, כי לא צמחה לו כל הכנסה, פטורה או חייבת, והשומה מתבססת כולה על מצג עובדתי שגוי. לשם ביסוס טענתו החלופית, הטעים המערער, כי אף אם צמחה לו הכנסה, הרי שטרם חל מועד הדיווח על ההכנסה, היות והתשלום בגובה 4 מיליון ש"ח, טרם נתקבל אצלו. בהקשר לכך הדגיש המערער, כי בתור שכיר עליו לדווח על הכנסותיו על בסיס מזומן ולא על בסיס מצטבר. המשיב מצידו טען, בראש ובראשונה, כי טענת המערער שלא נתקבלה בידי כל הכנסה מהווה הרחבת חזית אסורה. כן טען המשיב לגופו של עניין. בית המשפט המחוזי, קיבל את עמדתו של פקיד השומה וראה לאמץ את דברי בית המשפט בעניין **מיקרוקול** גם לעניינו של המערער כדלקמן:

"דברים אלו יפים גם לעניינו. בית משפט זה אינו משמש כערכאה אלטרנטיבית וההליך המשפטי אינו מקצה שיפורים לטעוניהם שהעלה המערער בשלב ההשגה. לו ייעשה כן, עשוי להיווצר תמריץ לנישומים לפעול בדיוניהם מול פקיד השומה בידיעה שככל שתידחה גרסה עובדתית אחת, יוכלו להעלות גרסה עובדתית חדשה לפני בית

החובות. כן אישר המערער כחלק מהסיכום, כי אין ולא תהיינה לו כל טענה ו/או תלונה כנגד הבנק. ביום 21.5.2001 הגיש המערער דין וחשבון על הכנסותיו לשנת המס 2000, בו דיווח על הכנסה ממשכורת בסכום של 39,354 ש"ח בלבד. ביום 18.1.2002 נרשמה בספרי החברה על ידי רואה החשבון של החברה פקודת יומן המחייבת את חשבון בנק הפועלים ומזכה את המערער, בסך 4 מיליון ש"ח (להלן: **"פקודת היומן"**). באותו יום ניסח רואה החשבון של החברה מכתב, בו ביקש לתקן את הדיווח על הכנסותיו של המערער לשנת 2000, ולכלול במסגרת הכנסותיו הכנסה פטורה בסך 4 מיליון ש"ח, פיצוי בגין פגיעה גופנית. במסגרת דיוני השומה וההשגה על השומה עלתה טענת המערער, כי מתוך הסכום שעליו מחל הבנק לחברה, יש לייחס 4 מיליון ש"ח כפיצוי אישי עבורו, בגין נזק פיזי ופגיעה במוניטין ובשמו הטוב של המערער. לטענתו, נזקים אלו נגרמו כתוצאה מהסכסוך שנתגלע מול הבנק. פקיד השומה לא קיבל את עמדת המערער וקבע בצו, כי הסכום של 4 מיליון ש"ח ניתן למערער על ידי החברה, ועל כן חייב אותו במס בגין הכנסת עבודה, לפי סעיף 2(2) או לפקודה ולחילופין במס בהתאם לסעיפים 2(1) או 2(10) לפקודה.

בנימוקי הערעור העלה המערער לראשונה את הטענה, כי כלל לא צמחה לו הכנסה. לחילופין, טען המערער, כי אף אם נצמחה לו הכנסה טרם הגיע המועד להכיר בה. לשם ביסוס טענתו הראשונה ציין המערער, כי רואה החשבון החליט על דעת עצמו

על רקע זה נקבע בפסקי דין אחרים, כי לא כל טענה עובדתית, המושמעת לראשונה בערעור תידחה על ידי בית המשפט (ראו למשל עמ"ה 604/02, עמ"ה 7051/03). נראה, כי לא בכדי דן בית המשפט בעניין שרגאי בטענות המערער גם לגופן.

יחד עם זאת, עמדת בית המשפט בעניין שרגאי ובפסקי דין נוספים, מחייבת לדעתנו מתן משנה חשיבות להליך ההשגה מצד הנישום והמייצג. כלומר, יש לראות בהליך ההשגה כחלק אינטגרלי מההליך המשפטי ולא רק אמצעי להשגת הסכם שומות עם רשות המסים. מכאן דומה, כי נגזרות המסקנות הבאות:

ראשית, טרם הגשת ההשגה יש לעשות בחינה מדוקדקת של כל עובדות המקרה ולוודא, כי מלוא העובדות התומכות בגרסת הנישום הוצגו בפני פקיד המס הרלוונטי בשלב ההשגה. בהקשר לכך, אין להסתפק ברשימת המסמכים המבוקשת על ידי פקיד המס, אלא יש להציג מסמכים נוספים, אשר מסייעים לנישום בבניית התשתית העובדתית.

שנית, מומלץ, לבנות שלד משפטי ראוי לנימוקי ההשגה, אשר יהווה את השלד של הערעור המשפטי במקרה הצורך. לשם כך, מומלץ להסתייע בעזרתו של משפטן מתחום המסים, אשר ילטש ויחדד את הטענות המשפטיות, אשר יתמכו בעמדת הנישום, גם במקרה שיוגש ערעור לבית המשפט, ככל שיוגש.

שלישית, יש לנקוט כבר בשלב ההשגה בבקשה לגילוי מסמכים בהתאם להלכת בית המשפט העליון בעניין ד.ג.ד (רע"א 291/99). קבלת המסמכים,

המשפט. זאת ועוד, טענת המערער כי הדיווח על ההכנסה הפטורה היא מהלך פרי יוזמתו של פניר בלבד, ללא מעורבותו של המערער, אינה סבירה. בהודעת הערעור, החתומה על ידי המערער, חזר שוב על טענות אלו. כמו כן, השתתף המערער בדיוני השומה אצל המשיב"

אומנם, בית המשפט דחה את טענותיו של המערער גם לגופו של עניין. אך, אין ספק שהוספת הטענה העובדתית בדבר אי צמיחת ההכנסה "יש מאין" בנימוקי הערעור, ריחפה כעננה כבדה מעל טענות המערער ופגמה באמינותו בעיני בית המשפט.

נקודות למחשבה ומסקנות ליישום

עמדתו של בית המשפט בעניין שרגאי, אשר רואה בהליך ההשגה כמעין הליך משפטי, אשר כובל את הנישום ואת שיקול הדעת של בית המשפט בקבלת טענות עובדתיות חדשות אינה נטולה מספקות. יש לזכור בעניין זה, כי למרות שמן, ערכאות הערעור בתחום המס הן ערכאה משפטית ראשונה (ראו למשל ע"א 391/81), עליהן חלה תקנה 92 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984, אשר קובעת, כי "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 הצורך, כדי שבית המשפט יוכל להכריע בשאלות שהן באמת השאלות השנויות במחלוקת בין בעלי הדין. תיקון של טענה עובדתית או הוספתה, טעונים הגשת תצהיר המאמת את העובדות".

המצויים בידי פקיד השומה בשלב הדיון בהשגה, יכולה לסייע בגיבוש האסטרטגיה, שתלווה את הנישום בניהול ההשגה וערעור המס שלאחריה. בביעית, נגזר מהאמור, כי יש להימנע ככל הניתן מהשגות קצרות ובלתי מנומקות, אשר עלולות להיות בעוכרי הנישום הן בשלב ההשגה והן בשלב הערעור. יתרה מזאת, הכנה מדוקדקת של השגת המס, יכולה לסייע בהערכת סיכויי התיק הספציפי בבית המשפט ובהחלטה, האם להגיע לפשרה עם רשויות המס בעת ניהול ההשגה, או להמשיך עם התיק לערעור בבית המשפט. טוב יעשו, אם כן העוסקים בתחום, רואי חשבון, יועצי מס ועורכי דין (בעיקר בתחום מיסוי מקרקעין), אם יפנימו ויישמו את ההמלצות המפורטות ברשימה זו.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il. אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.