

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

לעשות כן בשלב ההשגה, ומשלא עשו כן, ללא הסבר מניח את הדעת, איני רואה הצדקה להתיר להם לעשות כן... במסגרת ההליך השומתי עלתה ונדונה שאלת קיומו של מוניטין זה. זה היה המועד להעלות גם את שאלת השווי. הנמקת המשיב האמורה מבוססת על המידע שהעמידו לרשותו שמערערים בהליך השומתי. הנמקה זו היא שנבחנת עתה במסגרת הערעור. אין בידי עתה לקבל מסכת עובדתית חדשה."

בהמשך, מעיר השופט אלטוביה הערות כלליות בדבר חשיבות המיצוי של כל הטענות כבר בשלב ההשגה, שאחרת, ברגיל לא ניתן יהיה להעלות בשלב הערעור:

"על נישום לעשות שימוש מושכל בהליך ההשגה ולפעול להציג בפני המשיב את כל ארסנל טענותיו העובדתיות והמשפטיות... ולנסות להמציא מסמכים ומידע לגביהם. שלב הערעור אינו שלב של מקצה שיפורים. שאם כן עלול שלב ההליך השומתי ובכללו שלב ההשגה להיות מרוקן מתוכן... פגם אי הצגת עובדות במסגרת ההליך השומתי, אינו יכול ברגיל להירפא במסגרת ערעור המס. כך אלא אם לא היו העובדות בידי הטוען להן, לא צריכות היו להיות בידי או לא יכול היה בשקידה ראויה להשיגן במועד תוך שהוא מיידע את הצד שכנגד כי פועל להשגתן. על בתי המשפט לפעול באופן שיאפשר לרשות לעשות את מלאכתה בצורה המיטבית. מלאכה זו לא יכול

מס הכנסה – "חשיבות העלאת טענות בשלב ההשגה בניהול ההליך המשפטי בעקבות עניין וינברג – הערכת מצב, עדכונים וספקות"
פתח דבר

בהזדמנויות קודמות עמדנו על גישת בתי המשפט, לפיה ככלל אין לאפשר לנישום להעלות טענות עובדתיות שלא הועלו קודם לכן בהליך השומה או ההשגה, וכן אין לאפשר לו להציג ראיות אשר יכול היה להציג קודם לכן, אך לא עשה זאת (אתם מוזמנים להיכנס לאתר של משרדנו ולעיין ברשומון מס מס' 40 בנושא מיום 4 בפברואר 2013 וכן במצגת בנושא מיום 3 בפברואר 2014).

ברשימה זו נעדכן בדבר פסקי דין של בית המשפט העליון מהעת האחרונה, המחזקים את הגישה האמורה ובהם פסיקת בית המשפט העליון בעניין וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (ע"א 5238/13) שניתן לפני ימים אחדים.

עניין ליבוביץ

בעניין ליבוביץ נ' פקיד שומה גוש דן (ע"מ 1019/08), ביקשו הנישומים להגיש לבית המשפט המחוזי, במסגרת הליך ערעור מס הכנסה, חוות דעת מומחה בדבר שווי מוניטין שלדעתנו נמכרו על ידו. בית המשפט, בהחלטה מפי כב' השופט אלטוביה מיום 26 בנובמבר 2013, דחה את הבקשה, וקבע: "ככל שהמערערים ביקשו לבסס את טענותיהם על שווי המוניטין, היה עליהם

השומה, כאשר לא הייתה למבקשים מניעה של ממש מלעשות להגשתה באותו מועד."

עניין רובומטיקס

בעניין רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים (עמ"ה 1022/09) נדון ערעור שהוגש על רקע רכישה שלד בורסאי. לענייננו, ביקש פקיד השומה מבית המשפט, כי יורה על מחיקה של מספר סעיפים מן התצהיר אשר הגישה המערערת, כולל טענות עובדתיות ומסמכים אשר לא נטענו ולא הוצגו בשלב ההשגה.

המערערת טענה מנגד, כי העובדות אשר נטענו בתצהיר עולות מן הדוחות הכספיים ולגבי המסמכים, רובם הם דיווחים לגופים סטטוטוריים ולפיכך היו נגישים לציבור ולפקיד השומה. מנימוקי השומה עולה, כי גם פקיד השומה עשה שימוש במידע חיצוני.

בית המשפט המחוזי, בהחלטה מפי כב' השופט אלטוביה, קיבל את בקשת פקיד השומה, וציין כי: "המשיבה אינה כופרת בטענת המבקש לפיה המסמכים המצורפים לתצהירו של מר עדי כהן לא הומצאו לו, אולם לטענתה המבקש יכול היה להגיע למסמכים אלה או לדרוש אותם במסגרת הליך ההשגה. טענה זו של המשיבה, אינה נראית לי... על המשיבה היה להציג בפני המבקש את כל המסמכים הרלבנטיים להכרעה בעניינה בשלב ההשגה. משלא עשתה כן אין לאפשר לה מקצה שיפורים במסגרת הערעור כאן."

שתעשה בדרך זו אם יוסט כובד משקל הצגת הטעון העובדתי והמשפט אל שלב הערעור. וכבר נאמר לא אחת שבית המשפט אינו קובע שומות DE NOVO והדברים ידועים."

הנישומים סרבו לקבל את החלטת בית המשפט המחוזי, והגישו בקשת רשות ערעור עליה לבית המשפט העליון (רע"א 777/14), אשר דחה אף הוא את הבקשה, מאותם טעמים. בהחלטתו קבע כב' השופט סולברג, כי:

"דומה כי צדק בית המשפט המחוזי באומרו כי בשלב ההשגה צריך היה להעלות את הטענות על שווי המוניטין בהנחה שאלה יועילו, ומשאלה לא הועלו, אין זה המקום להעלותן עתה בערעור.

אין ממש בטענה כי לפי מהות ההליך בערעור מס קמה חובה בנסיבות העניין לקבל ראיות חדשות לביסוס טענות המבקשים. מבלי להיכנס לייחודיות ההליך שבערעור מס שעליו הצביעו המבקשים, אציין כי לא מדובר בהליך הדומה לזה המתנהל בערכאה שיפוטית ראשונה, דבר שעלול לרוקן מתוכן ולפגוע בחשיבותו של שלב ההליך השומתי ובכללו ההשגה. בידוע, כי על נישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו מבלי להותיר סרח עודף ולהביאו רק בשלב הערעור... אמנם יתכנו מצבים חריגים שבהם ערכאת הערעור תראה לקבל ראיות חדשות על מנת להשיג שומת אמת, ואולם ענייננו אינו נמנה עם החריגים, ואין זה מתפקידה של ערכאת הערעור לאפשר למבקש לערוך "מקצה שיפורים". לא מצאתי הסבר מניח את הדעת לכך שחוות הדעת לא הוגשה קודם, בשלבי

ההשגה שהגיש למשיב... המערער לא העלה את הטענות המפורטות במסגרת כתב ההשגה והסתפק, במסגרת סעיף 22 בכתב ההשגה, בדברים הבאים: "לאור חוסר בהירותה של שומת מס הרכישה וחוסר הבהירות בנוגע לאופן קביעת שווי הרכישה והשומה עדיין בגדר 'מדרש פליאה' בעיני המשיג ועל כן שומר המשיג על זכותו לעדכן ולהוסיף לאמור לעיל כאשר יתבררו נימוקי המנהל לאשורם"...

גם בכתב הערר שהגיש המערער ננקטה הטקטיקה המתוארת. המערער חזר על דבריו כי שומת המשיב איננה ברורה לו ועל כן הוא "שומר על טענותיו"...

למען הסר ספק: אין להלום שימוש בסעיפים לקוניים כמתואר כ"פותחים פתח" להעלאת טענות שלא נטענו ושלא פורטו... העלאת גרסה במלואה משמעה העלאת גרסה הכוללת את מלוא הטענות. על כל טענה להיות מפורטת דיה. טענות המועלות "כלאחר יד" תוך שימוש בטקטיקה המתוארת – יש לראותן כאילו לא הועלו כלל במסגרת ההליך.

דברי בית המשפט העליון בעניין וינברג ניתנו בהקשר של הליכי ערעור לפי חוק מיסוי מקרקעין, אך אין ספק שהדברים יפים גם לגבי ערעורים בתחומי מס אחרים.

סיכום והערכת מצב

פסקי הדין שנסקרו ברשימה זו ממחישים את החשיבות הרבה של הליך ההשגה וביתר שאת את

המערערת לא ויתרה בסוגיה זו והגישה בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי לבית המשפט העליון. לבקשה הצטרפה לשכת רואי החשבון כ"דיד בית משפט" בשל הפגיעה לשיטתה בציבור הנישומים ורואי החשבון, אשר אינם ערוכים למשפטיזציה של הליך ההשגה.

ענין וינברג

בית המשפט העליון חזר בשבוע שעבר על רוח הדברים בפסק הדין בעניין וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (ע"א 5238/13). המערער טען באותו מקרה, כי הוא זכאי לפטור ממס רכישה בגין זכויות חכירה בדירות, אשר הועברו אליו מאת חברה בשליטתו, אגב פירוקה. במסגרת הערעור לבית המשפט העליון, ביקש המערער להתיר לו להגיש ראיות נוספות, וזאת לצורך ביסוסן של טענות בעניין שיעור מס הרכישה שצריך לחול בעניינו, ובאשר לשווי הדירות. גם כאן בית המשפט העליון דחה את הבקשה מכל וכל, וראה לנכון להדגיש את הדברים הבאים:

"כידוע, על צד בהליך האזרחי לכלול את כלל טענותיו במסגרת כתב הטענות שהגיש ולפרטן במידה מספקת, כך שהן הצדדים האחרים בהליך, הן בית-המשפט שדן בו יוכלו לאמוד את גדר המחלוקת ולהתייחס אליה כדבעי. ניתן לכנות זאת כדרישה מצד ההליך להציג את גרסתו במלואה ובהזדמנות הראשונה. בענייננו, ההזדמנות הראשונה הייתה ההשגה. על המערער היה להציג את גרסתו באופן מפורט בכתב

הכיוונים, כך שטענות שלא הוזכרו בשלב השומה או ההשגה על ידי מפקחי המס לא יוכלו לעלות על ידם בשלב הערעור של הנישום בבית המשפט. בחזקת "נאה דורש נאה מקיים".

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד (חשבונאות) שי ארז. 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 להתיעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

הצורך בהעלאת מלוא הטענות העובדתיות והמשפטיות כאחד במהלך ההליך. בהתאמה, נישום המעלה טענות לקוניות בעלמא במסגרת הליך השגה עלול להיקלע למצב בו הוא לא יוכל להביא ראיות כדי לתמוך באותן טענות במסגרת הליכים משפטיים מאוחרים. במקרים מסוימים הדבר עלול להיות מתורגם ליתרון מכריע לרשות המסים בעת ניהול הליך הערעור, בפרט לאור העובדה שלרוב נטל השכנוע המשפטי רובץ לפתחו של הנישום. באופן זה, ההשגה הופכת להיות הזירה המרכזית במסגרתה יש להעלות את טענות הנישום באופן מפורט.

על כן, נישום החולק על שומה שהוצאה לו על ידי רשות המיסים, בין במס הכנסה, מיסוי מקרקעין או מע"מ, אינו יכול עוד להסתפק בהשגה לקונית, אשר תציין כי הוא מתנגד לעמדת הרשות ושומר על זכותו להעלות טענות נוספות בהמשך. עליו לפרט בהרחבה את טענותיו ולנהל את ההשגה כחלק מהניהול הכולל של התיק (לרבות שלב בית המשפט), ולא רק כאמצעי טקטי לסגירת פשרה מול רשות המיסים. במידת הצורך, חשוב להיעזר בעורך דין מיסים, אשר יסייע לו לגבש את אותן הטענות. שאם הנישום לא יעשה כן, הוא עלול למצוא עצמו בפני שוקת שבורה בהליך הערעור. ראוי, כי גם המייצגים של הנישומים (רואי חשבון, יועצי מס ועורכי דין) יזכרו כללים אלו וינחו את הנישומים בהתאם. לנו לא נותר אלא לראות כיצד תוכרע בקשת רשות הערעור בעניין רובומטיקס ולקוות, כי בכל מקרה פסיקת בתי המשפט תפעל לשני