

## חברים יקרים:

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

שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי הענין.

סעיף 191(ב) לפקודה מוסיף וקובע תנאים אשר בהתקיימם יוטל קנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון:

"(ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון."

עיננו הרואות אפוא כי סעיף 191(ב) לפקודה טומן בחובו שני תנאים שרק בהתקיימם יוטל קנס הגרעון על הנישום. התנאי הראשון, סכום הגרעון עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו לפי שומה סופית; התנאי השני עוסק ב"יסוד הנפשי" של הנישום ולפיו כל עוד הנישום הוכיח כי לא התרשל בעריכת הדיווח, אזי אין להטיל עליו את הקנס על הגרעון. כלומר, גם אם הגרעון שנוצר עולה על 50% מסכום המס הסופי בו חייב הנישום, אך הנישום הוכיח כי לא התרשל בעריכת הדוח, לא יוטל הקנס הקבוע בסעיף 191(ב) לפקודה.

זאת ועוד, סעיף 191(ג) לפקודה קובע שאילו היו למנהל טעמים סבירים להאמין כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס, אזי יוסף לסכום המס שהנישום חייב בו כפל הקנסות הנקובים

קנס גרעון לפי סעיף 191 לפקודה - גם התייעצתוגם התרשלת? על קביעותיו של בית המשפטהעליון בעניין יינות ביתן (ע"א 3454/21)פתח דבר

פסק הדין שניתן לאחרונה על ידי בית המשפט העליון בעניין יינות ביתן (ע"א 3454/21) עסק בעיקר בשאלה אם יש להשית על המערערת קנס גרעון בהתאם לסעיף 191 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א 1961 (להלן: "הפקודה") ומהי הפרוצדורה הנדרשת לשם כך.

כפי שיוצג להלן, עמדתו של בית המשפט העליון מהווה נדבך נוסף בפרשנות הסעיף ובפרט ביחס לזכותם של נישומים לבצע תכנון מס בהסתמך על ייעוץ מקצועי. שכן, בית המשפט העליון קבע כי המערערת התרשלה, לכל הפחות, בעריכת דוחותיה הכספיים ודיווחי המס שלה, על אף קבלת ייעוץ מקצועי, ולפיכך השית עליה קנס בגובה 15% מסכום הגרעון.

רקע - סעיף 191 לפקודה

עניינו של סעיף 191 לפקודה הינו הטלת קנס על נישום בעקבות "גרעון" כהגדרתו להלן, שמשמעו הפער בין המס בו חייב הנישום כפי שנקבע על ידי פקיד השומה, לבין המס הנובע מדוח המס (שומה עצמית) שהגיש הנישום. בתוך שכן, "גרעון" מוגדר בסעיף 191 לפקודה כדלקמן: **בסעיף זה, "גרעון" - הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס**

באופן המחייב דיווח וגילוי ספציפי, שבשלו נוצר הגרעון, ולא דיווח עליו כנדרש על פי הפקודה.

המעניין הוא כי סעיף 191(ג3) לפקודה קובע כי אם הוגש כתב אישום נגד הנישום בשל אחת העילות המנויות לעיל, לא יחול קנס על גרעון מכוח סעיף 191 לפקודה. קרי, הקנס על גרעון מהווה מעין תחליף עונשי לסנקציה הפלילית, ואינו חל במקביל אליה.

לעניין רשומה זו, ראינו כי יש נפקות לאופן התנהלותו של הנישום כאשר נדרש המנהל להחליט אם להשית על הנישום קנס גרעון בהתאם לסעיף 191 לפקודה. מכאן, מתבקשת השאלה – מהי רשלנות לצרכי קיום תנאי סעיף 191(ב) לפקודה? או במילים אחרות, אימתי ייקבע כי נישום לא התרשל בעריכת דו"ח המס שלו?

כפי שנראה להלן, שאלה זו חוזרת ונשנית בפסיקת בתי המשפט ועדיין דומה כי טרם נאמרה המילה האחרונה בעניינה.

**התרשלות בעריכת הדוח – עמדת הפסיקה**

פסק הדין בעניין ליכטנשטיין (ע"א 285/70) עסק בנישום בעל חנות למכירה והשאלה של ספרים. פקיד השומה לא קיבל את דיווחי הנישום, ולאחר משא ומתן בין פקיד השומה לבין הנישום נקבעה תוספת הכנסה במסגרת הסכם, אשר יצרה גרעון בשיעור של למעלה מ-50% מסכום המס.

לאחר חתימת ההסכם, הטיל פקיד השומה קנס גרעון. הנישום ערער על קביעת פקיד השומה בעניין קנס הגרעון ובית המשפט המחוזי קיבל את עמדת

בסעיף 191(ב) לפקודה, קרי הקנס יכול להגיע ל-30% מסכום הגרעון.

להשלמת התמונה יצוין כי סעיף 191(ג1) לפקודה קובע כי אם עלה סכום הגרעון על 500 אלף ש"ח והגרעון כאמור עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו, יהיה פקיד השומה רשאי להטיל קנס בשיעור של 30% מסכום הגרעון, אם הגרעון נובע מאחד או יותר מהתנאים המפורטים בסעיף:

"(1) הנישום לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כפעולה החייבת בדיווח;

(2) הנישום פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה בסעיף 158ב, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הדוח לפי סעיף 131, ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין;

(3) תכנון מס שנקבע לגביו בשומה סופית כי הוא מהווה עסקה מלאכותית, ובלבד שהנישום לא דיווח עליה, או עסקה בדויה לפי סעיף 86.

(4) חוות דעת כהגדרתה בסעיף 131ד(א) שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש באותו סעיף;

(5) עמדה חייבת בדיווח כהגדרתה בסעיף 131ה(א) שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש באותו סעיף."

לאמור, סעיף 191(ג1) קובע כי פקיד השומה יהיה רשאי להטיל קנס בשיעור של 30%, על נישום שפעל

אותה. בין אם נראה בממצא זה של בית-המשפט שלילת ההתרשלות של הנישום ובין אם נראה בו הצדק סביר להתרשלות שבמסירת הדו"ח, התוצאה היא שלא נתמלאו התנאים להטלת קנס גרעון, ולפיכך יש לדחות את הערעור.

עולה אם כן, כי הדין של היעדר התרשלות והצדק סביר להתרשלות, אחד הוא. הווה אומר, יספק הנישום הסבר סביר להתרשלותו הרי שזו לא תהא עוד התרשלות לצרכי סעיף 191 לפקודה. כך, נישום אשר פעל בכנות ותום לב לא ייחשב לכזה שהתרשל לצרכי הטלת הקנס מכוח סעיף 191(ב) לפקודה. חיזוק לטענת הכנות ותום הלב של הנישום ניתן למצוא במקרה בו אנשי משפט חלוקים בדעותיהם על פרשנות הדין בעניינו הספציפי.

בעניין ר.מ. שביט מבנים (ע"מ 521/02) ערעור שהגישו המערערים לבית המשפט המחוזי על מספר רב של סוגיות, נתקבל בחלקו, אך המערערים לא ערערו על קנס הגרעון בסיכומיהם בבית המשפט המחוזי. כבר מטעם זה דחה בית המשפט העליון (ע"א 1134/11) את הערעור שהוגש על ידי המערערים בין היתר בסוגית קנס הגרעון, אך טרח לציין למעלה מן הצורך כי דינה של טענתם להידחות אף לגופה, שכן משקלם המצטבר של הפגמים שנמצאו בדיווחי המערערים, עולה כדי "רשלנות" הנדרשת לעניין הטלת קנס גירעון. לצורך כך חוזר בית המשפט העליון על ההלכה שנקבעה בעניין ליכטנשטיין, ומביא דוגמאות נוספות מפסיקת בתי המשפט המחוזיים: "השאלה מהי "התרשלות" לצורך סעיף 191 טרם נתלבנה באופן מקיף בבית

הנישום וביטל את קנס הגירעון. פקיד השומה ערער על קביעת בית המשפט המחוזי בפני בית המשפט העליון, אך ערעורו נדחה.

ביחס לטענתו של פקיד השומה לפיה עצם התפשרותו של הנישום על סכומי הכנסה גדולים בהרבה מאלה שהצהיר עליהם מעידה על התרשלותו בעריכת הדוח, קבע בית המשפט העליון כי "הסכמתו של הנישום לשומה המוגדלת אינה רומזת על הודאה מצדו כי מסר ביודעין, או מתוך רשלנות, דו"ח בלתי נכון; היא רק מוכיחה את רצונו לגמור בדרכי שלום סכסוך משפטי שסיכוייו לזכות בו אינם טובים."

כמו כן, בית המשפט העליון קיבל אומנם את טענת פקיד השומה כי ניהול הספרים של הנישום נעשה שלא בהתאם להוראות ניהול פנקסי החשבונות המתאימות לעסקו של הנישום, אך קבע כי אין כשלעצמו כדי להוות התרשלות מצד הנישום ובלשון בית המשפט: "העולה מן האמור שמשלושת נימוקיו של פקיד השומה נותר רק הנימוק הראשון, כי אכן היה על המשיב לנהל ספרים של סיטונאי. אבל נימוק זה לבדו לא הצדיק את הטלת הקנסות. אין לומר על המשיב שהוא התרשל כאי-מילוי אחרי ההוראות, כאשר אנשי משפט היו חלוקים עד כה בדעותיהם על תחולת אותן הוראות על עסק כגון עסקו של המשיב." ובהמשך הדברים - "בענין שבפנינו הצליח המשיב לשכנע את בית-המשפט, שהוא מסר את הדו"ח בכנות ובתום-לב ושהריווח בעסקו הקמעוני לא עלה על השיעור שבהצהרתו. זאת היא קביעה עובדתית ואין לנו סיבה לסתור

כאמור, אף המשיב עצמו התקשה להצביע במדויק על המקור אותו יש לראות כמתחייב במס. בד בבד, המערערת מצדה לא העלימה את העובדה כי בהתאם לחוות דעת מקצועית שקיבלה היא הפסיקה לדווח על הכנסותיה אלו כהכנסה לצורכי מס כפי שנהגה בעבר. לא היה, אפוא, מקום להשית על המערערת קנס גרעון בכל הנוגע לאי הכללת ההכנסה מייסוף השקל בין הכנסותיה החייבות."

מפסיקת בית המשפט בנושא יוצא אפוא שאם הנישום התייעץ עם אנשי מקצוע לגבי הצהרתו ועמדתו המיסויית בדוחות המס שלו, אין לומר כי התרשל בעריכתם והגשתם לצרכי סעיף 191(ב) לפקודה.

נשאלת השאלה האם כוחה של קביעה זו יפה תמיד, או שקיימים מצבים בהם נישום שקיבל ייעוץ מקצועי ופעל לפיו בדיווחי המס שלו, ייחשב בכל זאת כמי שהגיש דוח מס ברשלנות לעניין הטלת קנס גירעון? יתרה מזאת, האם דיווח למס בהתאם לייעוץ ולחוות דעת מקצועיים עלול במצבים מסוימים אף להיחשב להתנהלות חמורה מהתרשלות ולאפשר הטלת קנס גירעון מוגדל?

#### עניין יינות ביתן (ע"א 3454/21)

במסגרת הערעור בעניין **יינות ביתן** נדונה, בין היתר, השאלה – האם יש להטיל קנס גירעון בגין הדיווח שהגישה המערערת בשנת 2014 אותו פקיד השומה סירב לקבל. באותו עניין, דובר על מערערת אשר עוסקת בהפעלת רשת מרכולים בפריסה ארצית.

משפט זה. בפרשת ליכטנשטיין (ע"א 285/70 פקיד השומה, תל-אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה (1971) 155 (1)) ציין בית המשפט, כי כאשר שוכנע בית המשפט שהנישום פעל בכנות ובתום לב, כי אז אין לייחס לו רשלנות. מפסיקת בתי המשפט המחוזיים עולה, כי כאשר הנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים משמעותי כי אז יוטל הקנס (ע"מ 423/10)... כן יוטל הקנס כאשר מאופן הדיווח הכולל של הנישום עולה תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה, זאת גם אם התקבלו בחלקן טענות הנישום בערעורו בבית המשפט (עמ"ה 7/09)... בעמ"ה 139/87 מציין בית המשפט המחוזי, כי העובדה שספריו של נישום נפסלו אינה מצביעה כשלעצמה על התרשלות בעריכת הדו"ח. אכן, גם ההפך נכון. אף במקרה – כבמקרה דנא – בו לא נפסלו הספרים, אין באי-פסילת הספרים כדי לקבוע מיניה וביה שהנישום לא התרשל. עם זאת, בהחלט יש רגליים לסברה שבמקרה כזה יש לבחון את שאלת ההתרשלות במשנה זהירות."

בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין חברת מגדניית הדר בע"מ שגם עסק במספר סוגיות, קבע כבוד השופט ד. מינץ כי עצם הסתמכותו של הנישום על חוות דעת מקצועית מוציאה אותו מגדר ההתרשלות בהגשת דוחותיו, וכדבריו: "נדמה כי בנסיבות העניין אין זה נכון לראות את המערערת כמי שהתרשלה בעריכת הדו"ח בעניין זה, שכן

בית המשפט המחוזי (ע"מ 18-01-54050) דחה את עמדת המערערת וקבע כי במסגרת עסקת הרכישה, המערערת רכשה מניות בלבד, באשר הזכות למענק ספקים אינה עולה לכדי "נכס" וממילא לא ניתן לנכות בגינה פחת לצרכי מס היות שאינה מוגדרת כנכס בר פחת בפקודה ובתקנות מס הכנסה (פחת) – 1941.

לאור האמור, ביחס לשנת 2014, נוצר פער העולה על 50% בין המס על פי דוח המס שהגישה המערערת לבין המס שנקבע על ידי פקיד השומה בצו, אשר אושר בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. לפיכך, קיבל בית המשפט המחוזי את עמדת פקיד השומה ופסק כי יש להטיל על המערערת קנס גרעון בשיעור של 15% בהתאם לסעיף 191(ב) לפקודה.

הערעור הגיע לפתחו של בית המשפט העליון (ע"א 3454/21) אשר נדרש להתייחס בין היתר גם לשאלת הטלת קנס הגרעון. לשם כך, התחיל בית המשפט העליון בראשות כב' השופטת ע. ברון בחיפוש אחר התכלית שעומדת בבסיס הטלת קנס על גרעון, תוך שהוא מצטט מדברי ההסבר לתיקון 197 לפקודת מס הכנסה במסגרתו חוקק סעיף 191(ג) לפקודה: **"הוראות פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף מבוססות על עקרון השומה העצמית, כאשר הנישום מדווח בעצמו על היקף פעילותו החייבת במס. סעיף 191 לפקודה נועד להקטין את התמריץ להימנע מדיווח מלא ומדויק, ובהמשך לכך, להימנע מתשלום מלוא המס על בסיס אותו דיווח, וזאת בשל התחושה שהסיכוי להיתפס נמוך."**

המערערת התקשרה בעסקת רכישת מניות חברת ע.ר שיווק ישר בע"מ אשר הייתה חברה ציבורית (להלן: **"כמעט חינום"**). בהסכם הרכישה נקבע כי העסקה תתבצע על דרך של מיזוג משלוש הופכי. דהיינו, המערערת תקים חברת בת ייעודית בבעלותה המלאה אשר תתמזג בשלמותה לתוך כמעט חינום ותחוסל לאחר מכן. מה שיותר את המערערת בבעלות של 100% בכמעט חינום (להלן: **"עסקת הרכישה"**).

מדיווחי המערערת לפקיד השומה עלה כי במסגרת עסקת הרכישה היא רכשה נכס הון בלתי מוחשי נוסף שכונה "זכות למענק מספקים". הוסבר על ידה לעניין זה כי בימים בהם בוצעה הרכישה היה בענף הקמעונאות נוהג רווח של תשלום מענקים לקמעונאיים מצד ספקים, אשר נאסר בחוק בסמוך לאחר מכן. המענקים הותנו בהתחייבות המערערת לבצע פעולות לטובת הספק, ובהליך בפני בית המשפט המחוזי אף התברר שאותם מענקים הם למעשה הנחות והקטנת חיובים שוטפים של המערערת לספקים.

בדוחותיה הכספיים המערערת פיצלה אפוא את עלות הרכישה לשני נכסים נפרדים: מניות וזכות למענק מספקים, ובהתאם לכך דרשה הפחתה בגין הזכות למענק מספקים, בסך של 46 מיליון ₪ בשנת 2013 ו- 37 מיליון ₪ בשנת 2014, אשר הקטינה את ההכנסה החייבת לצרכי מס. את עמדתה בדוחות תמכה המערערת בקבלת שתי חוות דעת של מומחים מתחום החשבונאות.

ראשית, בית המשפט סבור שהמחלוקת בשאלה האם נרכש נכס (הזכות למענק ספקים) על ידי המערערת במסגרת עסקת רכישת המניות, הינה מחלוקת עובדתית ולא משפטית גרידא, ובלשונו של בית המשפט: "בשונה מעניין ליכטנשטיין, בענייננו המחלוקת בין המערערת לפקיד השומה איננה משפטית בלבד. כפי שקבע בית המשפט המחוזי, גם במישור העובדתי הוכח כי המערערת לא רכשה בעסקה כל נכס מלבד מניותיה של כמעט חנים וכי במועד העסקה כלל לא הייתה לה זכות לקבלת מענקים מספקים. טענותיה בהקשר זה נדחו, ונקבע כי ההסכמים שלה עם הספקים נחתמו רק לאחר העסקה; כי הסכמים אלה כלל לא עוסקים במענקים, אלא בהנחות שיינתנו לה במסגרת ההתחשבות אל מול הספקים; וכי התשלום לבעלי מניות כמעט חנים משקף את שווי המניות בלבד, ולא של כל נכס נוסף." עובדות אלו כולן היו ידועות למערערת.

בית המשפט העליון מדגיש לעניין זה "שלא כעמדה משפטית, שנישום תם לב יכול להאמין בלגיטימיות שלה גם אם פקיד השומה סובר אחרת ממנו - אין זה המצב באשר לעובדות, שבנוגע אליהן לא ניתן לקבל "עמדות" שונות. על כן, ככל שדיווח עצמי לפקיד השומה יסודו בעובדות שהתבררו ככאלה שאינן נכונות, יש בכך משום עדות להתרשלותו של הנישום. זאת משום שהעובדות הצריכות לעניין ההכנסה החייבת מצויות ראשית לכל בידי הנישום עצמו, ונדרש שהדיווח שלו יתבסס על אלה; אולם

על כן, מבאר בית המשפט כי "התכלית העומדת ביסוד האפשרות להטיל קנס גירעון היא הרתעת נישומים מפני הגשת דיווחים שאינם נכונים, זאת לנוכח החשיבות שבגביית מס אמת ועל מנת שפקיד השומה יוכל להסתמך על מנגנון הדיווח העצמי." כלומר, קנס הגירעון נועד להרתיע נישומים מפני הגשת דוחות מס לא נכונים, ובכך לחזק את יכולתו של פקיד השומה להסתמך על הדיווח העצמי של הנישום.

בהמשך, סוקר בית המשפט את פסקי הדין בעניין ליכטנשטיין ובעניין שביט מבנים, המוזכרים לעיל ומגיע למסקנה "... כי יש להשקיף על התמונה הכוללת המצטיירת מן הדיווח שלו, בהינתן הפגמים המצטברים שנפלו בו. הנטל להוכחת אי-התרשלות רובץ על כתפי הנישום עצמו, וככל שהתמונה הכוללת חמורה יותר עליו להציג הסברים משכנעים יותר ביחס להתנהלותו. בסופו של דבר צריכים אותם הסברים להניח את הדעת בעניין היסוד הנפשי שעמד בבסיס הפגמים בדיווח, כך שיהיה ברור כי מקורם בפעולות שנעשו שלא מתוך התרשלות. בתוך כך יש להבחין בין פגמים הנובעים מעמדה לגיטימית של הנישום, שבה האמין בתום לב, גם אם היא מנוגדת לעמדת פקיד השומה; לבין פגמים שמקורם בחוסר תשומת לב, אי-שקיפה ראויה על הדיווח או אי-עריכת בירורים נדרשים בנוגע אליו."

לגופם של דברים, בית המשפט העליון מצא כי על אף שהמערערת נעזרה בחוות דעת מקצועיות אין בכך להניח את דעתו כי המערערת פעלה בתום לב.

גם כי המערערת היא חברה גדולה שנעזרת באנשי מקצוע לצורך הגשת הדיווח לפקיד השומה, ובהיבט זה עניינה שונה באופן משמעותי מהנדון בעניין ליכטנשטיין, שם היה מדובר כך ראינו בבעל עסק עצמאי קטן.

ובכל זאת, בית המשפט רואה להדגיש לעניין במישור העקרוני כי "ככל שמדובר בעניין שטרם הוכרע בבירור בפסיקה או על ידי המחוקק, או שקיים ספק אחר לגבי אופן יישום הדין - אכן לגיטימי שהנישום יחזיק בעמדה שונה מזו של פקיד השומה, ואין סיבה לקבוע כי התרשל אך בשל כך שעמדתו לא התקבלה; זאת בכפוף לכך שמדובר בעמדה שהנישום החזיק בה בתום לב והאמין בנכונותה... אולם ככל שהספק בדבר גובה ההכנסה החייבת הוא קטן יותר, והנסיבות מלמדות כי העמדה המשפטית שהובילה לדיווח הגרעוני אינה עמדה שהנישום החזיק בה בתום לב - דומני כי ניתן לראות בכך התרשלות בדמות אי-עריכת בירור נדרש ביחס לדין הקיים. כפי שנקבע בעניין שביט, יש לבחון את הדברים בכפוף להסברי הנישום, ואם הם מניחים את הדעת בנוגע להתנהלותו."

עינינו הרואות אפוא כי בית המשפט מצא כי בנסיבות העניין הסתמכות על חוות הדעת אינה מעידה על תום הלב של המערערת. זאת מהסיבות הבאות: חוות הדעת התבססה על תמונה עובדתית שגויה אשר הוצגה לעורכיה על ידי המערערת; נקבע בבית המשפט קמא כי בחוות הדעת פגמים רבים וכי היא הניחה את המבוקש; חוות הדעת הינה חשבונאית כלכלית במקום שבו אין צורך בחוות דעת מסוג זה;

**גם במצב שבו המידע המלא אינו ידוע לנישום מוטל עליו לבררו טרם שיגיש את הדיווח.**

שנית, גם במישור המשפטי הביע בית המשפט ספק אם ניתן לקבל את טענת המערערת שלפיה הדיווח העצמי הגרעוני שהגישה נבע אך מעמדה משפטית לגיטימית ולא מהתרשלות: "טענתה המשפטית העיקרית היא שנשענה על כללי חשבונאות מקובלים, אף שכללי המיסוי החלים על עסקה מהסוג שערכה מוסדרים לחלוטין בפקודה. כמו כן, כדי לדווח על הכנסתה באופן שבו דיווחה, קבע בית המשפט המחוזי שהיה על המערערת להניח שלוש הנחות יסוד שונות שאינן עולות בקנה אחד עם דיני המס. תחילה בעצם הגדרת הזכות למענק ספקים כנכס; לאחר מכן בייחוס מחיר מקורי של למעלה מ-100 מיליון ש"ח לנכס זה, בעוד בפועל לא שולם עבורו דבר; ולבסוף בניכוי הפחת בגין הזכות למענק ספקים מהכנסתה החייבת של המערערת, אף שהדין בעניין זה ברור וקובע כי רק בגין נכסים שהוגדרו במפורש כבני פחת ניתן לבצע הפחתה כזו."

לאור האמור קובע בית המשפט כי אין בהסתמכותה של המערערת על חוות הדעת כדי להניח את הדעת, בעיקר משום שמדובר בחוות דעת חשבונאיות וכלכליות, מקום שלכתחילה לא היה צורך בהן. בנוסף, מציין בית המשפט העליון את הפגמים הרבים שמצא בית המשפט המחוזי בחוות הדעת, לרבות הישענות על מצע עובדתי שגוי כאמור, כך שלדידו בסופו של יום דומה כי מדובר בחוות דעת שהניחו את המבוקש. בית המשפט העליון זקף לחובת המערערת

המשפט המחוזי היא כי התנהלות פקיד השומה במקרה דנן אכן מעוררת קושי משמעותי. אין לקבל את הגישה שלפיה ניתן להסתפק במסגרת צו השומה באמירה שלפיה "קנס גירעון יוטל כחוק", ולהמתין להכרעת בית המשפט בנדון על מנת לקבוע את שיעורו; מה גם שאין הכרח שיוגש ערעור על שומה שנקבעה בצו, ובמקרה שזה אכן המצב לא ברור כיצד היה נקבע שיעור הקנס ואימתי שיעור זה היה נמסר למערערת. בפסק הדין אמנם אין התייחסות לסוגיה זו, אך דומני כי ראוי להבהיר כי ככלל, לאחר שנמסר לנישום כי יוטל עליו קנס גירעון, אין מקום להשהות את ההחלטה הנוגעת לשיעור הקנס עד להכרעה בערעור מס שיכול שיוגש".

יחד עם זאת, בנסיבות העניין בית המשפט העליון שם על כף המאזניים את התנהלות פקיד השומה אל מול הפגיעה שנגרמה למערערת ומגיע למסקנה כי אין להורות על ביטול קנס הגירעון. בתור שכך הוא מציין כי עצם הדיון בערעור המס שהתנהל לפני בית המשפט המחוזי מרפא את הפגיעה שהמערערת טוענת לה, הן בנוגע לזכות ההשגה שלה בפני פקיד השומה והן בנוגע להפעלת שיקול דעתו, בפרט כאשר מדובר בטענה אחת ויחידה מפי המערערת, אשר נדחתה על ידי בית המשפט המחוזי שמדובר במחלוקת משפטית לגיטימית.

#### סיכום והרהורים נוספים

כמו כן, במישור המשפטי לא ניתן לקבל טענה הנשענת על כללי חשבונאות מקובלים במקום בו כללי המיסוי הנוגעים לעניין מוסדרים במלואם בפקודה.

על כן, נקבע כי המערערת התרשלה בעריכת דוחותיה הכספיים וכיוצא בכך יש להשית עליה קנס גירעון בגובה של 15% כקבוע בסעיף 191(ב) לפקודה. בית המשפט העיר כי בשל התנהלות המערערת היה ניתן לשקול קנס גירעון מוגדל מכוח סעיף 191(ג) לפקודה.

מעניין לעניין באותו עניין. בשולי הדברים אך לא פחות חשוב, נציין כי סעיף 191(ד) קובע כי דין הליך הטלת קנס הגרעון הוא כדין שומה לעניין ההוראות הקבועות בסעיפים 149-152 לפקודה. לאמור, על פקיד השומה לשלוח במסגרת הצווים (סעיף 152(ב) לפקודה) גם הודעה ונימוק לגבי הטלת קנס הגרעון ושיעור הקנס המבוקש.

והנה בעניין **יינות ביתן**, בדומה למקרים נוספים שמשרדנו מטפל, צוין בצו אך ורק כי "קנס גירעון יוטל כחוק". ניסוח עמום אשר מעיד על כוונה עתידית, אם בכלל.

על כן, טענה המערערת כי קנס הגירעון הוטל עליה בניגוד לדין, משום שפקיד השומה לא פעל בהתאם לסדרי הדין הקבועים בפקודה בעניין הטלתו, קרי לא הפעיל את שיקול הדעת כפי שהיה מחויב להפעילו בהתייחס לשיעור הקנס, ולמעשה גם לא בעניין עצם הטלת הקנס.

ואכן, בית המשפט העליון מכיר בקושי המשמעותי אשר עולה מהתנהלות פקיד השומה וכדבריו: "התמונה שמצטיירת מן ההליך שהתנהל בבית



יחד עם זאת, בית המשפט בעניין **יינות ביתן** מדגיש כי עצם השימוש בחוות דעת אינו מקנה בהכרח חסינות מוחלטת מפני הטלת קנס גרעון, בפרט כאשר המחלוקת היא לגבי המצב העובדתי, כאשר בכל מקרה נדרש כי חוות הדעת תהיה מבוססת על עובדות כהווייתן ותיגע כאמור בלב המחלוקת המשפטית. באותו עניין ראינו כי חוות דעת כלכליות – חשבונאיות לא סיפקו את בתי המשפט לאור הפגמים הרבים שהתגלעו בהן והעובדה כי לא התמודדו עם ההיבטים המשפטיים מיסויים שעמדו בלב העניין, אלא הניחו את המבוקש. בהקשר לכך דומה כי הנטל על טענת ההסתמכות על חוות דעת לעניין תום הלב ואי ההתרשלות גדל ככל שמדובר בנישום גדול יותר, אשר ממילא מעסיק יועצים באופן קבוע.

דומה כי יסודות ההסתמכות ותום הלב על חוות דעת לעניין שלילת יסוד ההתרשלות לצרכי סעיף 191(ב) לפקודה חופפים במידת מה למבחנים שנקבעו בפסיקה לצרכי קבלת חסינות מהעמדה לדין פלילי, אך על כך ברשימה אחרת.

לבסוף, בית המשפט העליון שולח מסר לפקיד השומה אשר נדרש לציין במפורש את הסעיף מכוחו הוא מטיל קנס גרעון כבר במסגרת הצו ואת הטעמים לכך – "ראוי להבהיר כי ככלל, לאחר שנמסר לנישום כי יוטל עליו קנס גרעון, אין מקום להשהות את החלטה הנוגעת לשיעור הקנס עד להכרעה בערעור מס שיכול שיוגש".

ברשימה זו עמדנו על אופן פירוש בתי המשפט לעניין המונח "התרשלות" אשר מופיע בסעיף 191(ב) לפקודה, לגבי עריכת דוח המס והגשתו על ידי הנישום. ראינו כי בתי המשפט אשר עסקו בסוגיה זו לאורך השנים הגיעו למסקנה לפיה התנהלות בתום לב מצד הנישום שוללת את התרשלות בכל הנוגע לעריכת הדוח. ובמילים אחרות, ככל שהנישום יספק הסבר סביר להתרשלותו הרי שלא ייחשב ככזה שהתרשל בעריכת הדוח.

בהקשר לכך עניין **יינות ביתן** ממשיך את המגמה שהתחילה כבר בעניין **ליכטנשטיין** ועברה כחוט השני גם בעניין **מגדניית הדר** לפיה אין להטיל קנס גרעון "ככל שמדובר בעניין שטרם הוכרע בבירור בפסיקה או על ידי המחוקק, או שקיים ספק אחר לגבי אופן יישום הדין זאת בכפוף לכך שמדובר בעמדה שהנישום החזיק בה בתום לב והאמין בנכונותה...". בנסיבות אלו ראינו כי לגיטימי שהנישום יחזיק בעמדה שונה מזו של פקיד השומה, ואין סיבה לקבוע כי התרשל אך בשל כך שעמדנו לא התקבלה. דומה כי דרישת תום הלב מתמלאת כאשר הנישום מסתמך על חוות דעת משפטית-מיסויית – מקצועית אשר דנה בלב הסוגייה ומאפשרת לנישום ברמה המשפטית להחזיק בעמדה שונה מזו של פקיד השומה.

הדבר מקבל משנה חשיבות היות שהטלת קנס גרעון הפכה למעין רפלקס מותנה בערעורי מיסים רבים שמגיעים לפתחם של בתי המשפט. כולנו תקווה שבפעמים הבאות בהן פקיד השומה ישמור לעצמו על מרחב עמימות ביחס לשיעור קנס הגרעון ולנימוקים שהוליו אותו להטלת הקנס, בית המשפט יבטל על הסף את קנס הגרעון. מצד הנישומים והמייצגים, חשוב להתייחס לכך כבר בשלב הודעת הערעור ולהרחיב בסוגיה במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות- צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה היר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק, (משפטן) איציק אירים ויועץ המשרד רו"ח אפי לבקוביץ.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

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. כלל ההדגשות בציטוטים שבמסמך נעשו על ידי כותבי המאמר ואינם מופיעים במקור.