



בבית המשפט העליון

רע"א 1586/13

לפני: כבוד השופט א' רובינשטיין

המבקש: אולג איצקובסקי

נגד

המשיב: פקיד שומה רחובות

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט אטדגי) מיום 3.2.13 שניתנה בגדר ע"מ 6960-12-09

בשם המבקש: עו"ד יוסף ברוך

החלטה

א. בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט אטדגי) מיום 3.2.13 שניתנה בגדר ע"מ 6960-12-09. ביסודה של הבקשה עומדות טענות לביטול צווי שומה.

רקע

ב. כעולה מהחלטתו של בית המשפט המחוזי, למבקש הוצא צו לפי סעיף 152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] בגין שנות המס 2003-2006, בגדרו נקבעה לו שומה לפי מיטב השפיטה. המבקש עירער על צו זה לבית המשפט המחוזי (ע"מ 6960-12-09), לפי סעיף 153 לפקודת מס הכנסה. הצדדים ניהלו משא ומתן על מנת להגיע להסכמות, ומשזה לא צלח הגיש המשיב (בהתאם להסדר דיוני) תצהירי עדות ראשית; בין היתר הוגש תצהירה של הגברת אורלי בילואוס, מנהלת המחלקה הכלכלית בנציבות מס הכנסה, שעל יסוד חוות דעתה נערכה השומה. בסעיפים 43-44 לתצהיר זה, תחת הכותרת "תיקון הצו", נאמר כי:

43. לאחר הוצאת הצוים התקיימו דיוני פשרה בין הצדדים במסגרתם נמסר ע"י המערער חומר נוסף ממנו עולה כי התנהל רישום שגוי בכרטיס הקניות של המערער וכי נכללו בה פריטים שאינם 'קניות' ואשר נלקחו בחשבון בחישובים שערכתי לשנות המס -2006 2003. הוסכם כי סכום זה של 20,000 ש"ח יופחת מהחומרים מהם אני מגלמת את המחזור של 'משמרת'. פועל יוצא של האמור הוא הפחתת הצוים ב-250,000 ש"ח.

44. עוד לאחר הצוים ובמסגרת דיוני הפשרה הוחלט להפחית את עלות אביקות העצם מהחומר שיוחס למחזור 'משמרת' ולזקוף בגינו מחזור של השתלת עצם שאחזו החומר שלו גבוה יותר מזה של משמרת. המשמעות בפועל היא שיש להפחית את תוספת ההכנסה המפורטת בצוים בסכום של 1,056,435 ש"ח.
מצ"ב פירוט החישוב לתיקון הסכומים כנספח 8 לתצהירי" (הדגשות הוספו).

ג. המבקש עתר לבית המשפט המחוזי ב"בקשה לביטול הצוים וקבלת הערעור". בבקשה זו נטען כי בתצהירה של הגב' בילואוס "נמצא לראשונה כי המשיב תיקן את הצוים נשוא הערעור והפחית מסכום השומה סך מצטבר של 1,306,435 ש"ח" (סעיף 3), וכי "תיקון הצו והפחתת השומה לאחר הוצאתו של הצו במסגרת הליך ערעור על הצוים יצרה שומה חדשה תחת הצוים עליהם הוגש הערעור בתיק דנן" (סעיף 5). נטען, כי בנוגע לשומות חדשות אלו קמה למבקש זכות טיעון מחודשת לפי סעיף 158 א לפקודת מס הכנסה, המורה כי לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה ולא יינתן צו לפי סעיף 152 בטרם ניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו. עוד נטען לעיוות דין מהותי ויסודי של ממש "לאור תיקון הצוים ועריכת תחשיב חדש המפחית מהשומות".

ד. בהחלטתו מיום 3.2.13 דחה בית המשפט המחוזי (השופט אטדגי) את הבקשה לביטול הצוים. בהחלטה נאמר, כי "הפחתת השומה, תוך קבלת חלק מטענותיו של המערער, איננה יוצרת שומה חדשה, והיא אף איננה 'תיקון הצו' במשמעות סעיף 147 לפקודה". צוין, כי הדברים נכונים בין אם מדובר בהפחתה שנעשתה על סמך מידע חדש שהגיע מהנישום ובין אם מדובר בהפחתה שנעשתה על סמך מידע שהיה ידוע למשיב קודם לכן. לגישתו של בית המשפט המחוזי, הואיל ועל ערעורו של המבקש חלות מרבית תקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984, לא זו בלבד שאין מניעה – כפי שנהוג בהליך אזרחי – כי מי מהצדדים יודיע על קבלת טענותיו של הצד האחר, או מקצתן, במהלך הדיון, אלא שיש לעודד מגמה זו המתיישבת היטב עם עקרונות ההגינות ותום הלב. נאמר, כי קביעה לפיה "כל קבלת טענה של המערער על ידי

המשיב, המביאה לידי הפחתת השומה" תפורש כשומה חדשה המחייבת קיומו של שימוע חדש, עלולה להרתיע את פקיד השומה מהטות אוזן לטענותיהם של נישומים. לבסוף צוין, כי עתירתו של המבקש נגועה בחוסר תום לב, באשר הפחתת השומה נעשתה על יסוד מסמכים שהציג בגדר המשא והמתן שניהל עם המשיב.

הבקשה

ה. מכאן בקשת רשות הערעור, בה נטען כי לצד הפחתת השומות תיקן המשיב "את הדרך בה בנה את השומה, שינה נתונים ואף הגדיל לעשות ואת תוספת ההכנסה ממקור של עבודות השתלה ושתלים הגדיל בכ-300,000 ש"ח". נטען, כי מנספח 8 לתצהירה של הגב' בילואוס, אשר לא עמד בפני בית המשפט המחוזי עת ניתנה החלטתו, עולה כי המשיב "שינה את כל הבסיס של השומה המקורית, תיקן וגם שיפר עמדות ובפועל יצר 'שומה חדשה' וחזית חדשה מולה נדרש המבקש להתמודד". נטען, כי "נספח 8 הוא בליבה של הבקשה, שכן אילו בית המשפט קמא היה נחשף אליו בזמן אמת סביר להניח שהחלטתו היתה שונה", וכי בלעדי נספח 8 "לא יכול היה בית המשפט קמא לקבוע באם התיקון המוצהר על ידי המשיב יצר 'שומה חדשה' ו/או באם המדובר בתיקון צו במשמעות סעיף 147 לפקודה". עוד טוען המבקש, כי "מתן אפשרות למשיב לתקן שומות בשלב של דיון בערעור מס, גם על דרך של הפחתת החיוב, מחייבת, לכל הפחות, השבת הדיון לשלב ההשגה והכל כדי שתצא שומה מתוקנת עם חיוב מעודכן ונימוקים מעודכנים".

ו. בהחלטה מיום 21.4.13 התבקש המבקש לנמק, נוכח טענותיו בנוגע לנספח 8, "מדוע בקשת רשות הערעור היא הדרך הנכונה לבירור טענותיו (שהועלו לראשונה בבקשה), ולא פניה מתאימה לבית המשפט המחוזי, שטרם סיים מלאכתו בתיק".

ז. בהודעתו מיום 29.4.13 כי נוכח טיבה ומהותה של החלטת בית המשפט המחוזי, דרך המלך להשיג עליה היא באמצעות הגשת בקשת רשות ערעור. נטען, כי החלטתו של בית המשפט המחוזי כוללת קביעות עקרוניות, ועל כן "מתקשה המבקש לראות כיצד בית משפט קמא נדרש לדיון מחודש בבקשה לעיון חוזר ובקביעותיו העקרוניות, שאינן קשורות בנספח 8". עוד נטען, כי גם בעובדה שהחלטתו של בית המשפט ניתנה בהעדר עיון בנספח 8, נפל פגם. המבקש הדגיש (סעיף 11), ש"אינו טוען, כי על בית המשפט הנכבד לקבוע ממצא ביחס ל'נספח 8', שעה שזה לא עמד מלפני בית משפט קמא".

ח. לאחר העיון, חוששני כי אין בידי להיעתר לבקשה. אפתח בגדירת מסגרת ההחלטה: הבקשה שהוגשה (ונדחתה) בבית המשפט המחוזי נסבה על הפחתת השומה כמפורט בתצהירה של הגב' בילואוס, ולא נדרשה כלל ועיקר לטענותיו הנוכחיות של המבקש, על יסוד נספח 8, בדבר תיקון, שינוי ושיפור עמדות מצידו של המשיב. על כן, ונוכח הודעתו של המבקש כי אין לקבוע ממצא ביחס לנספח 8 שעה שזה לא עמד בפני בית המשפט המחוזי, הנחת המוצא לדיוננו תהא זו שעמדה בבסיס הדיון בבית המשפט קמא – כי עסקינן בהפחתת השומה, המקלה עם המבקש (וראו גם תגובת המשיב בבית המשפט המחוזי, נספח ח2 לבקשת רשות הערעור, למשל בסעיפים 5, 8 ו-11).

ט. כלל יסוד הוא כי רשות מינהלית לא תפגע בזכויותיו של אדם בטרם תעניק לו הזדמנות ראויה להשמיע את טענותיו. כלל זה חל גם בהליכי מס. אכן, "זכות הטיעון, בהליכי שומת מס, נובעת גם מכללי הצדק הטבעי (ע"א 552/02 חנני נ' פקיד שומה חיפה (2005)) וגם מכללי המשפט המינהלי. על רשות המס לתת לנישום הזדמנות סבירה והוגנת להשמיע את טענותיו בפניה, כמתחייב מכללי המשפט המינהלי, כאשר הבחינה האם הוענקה זכות הטיעון היא נסיבתית ונבחנת בכל מקרה לפי נסיבותיו" (ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו (2009), השופטת ארבל)). בהתאם קובע סעיף 158א לפקודת מס הכנסה, כי "לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152, בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו". זהו הכלל, שעליו אין חולק, והגיונו ברור – מקום בו עלול להיפגע כספו-קניינו של הנישום, שומה (תרתי משמע, בשני ניקודי השי"ן) על הרשות ליתן לו הזדמנות ראויה לטעון טענותיו. השאלה היא האם הפחתת שומה, המקלה עם הנישום, מחייבת במהות אף היא פתיחת הצו לשם מתן זכות טיעון.

י. לעמדתי, התשובה לשאלה זו אינה בחיוב. ראשית, כמוני כבית המשפט המחוזי, סבורני כי נוכח הוראת תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978 – הקובעת כי ערעור על שומה או צו ידון לפי תקנות סדר הדין האזרחי (למעט מספר מצומצם של תקנות) – בידי בית המשפט מצויים כלים דיוניים, המאפשרים לו להידרש לסיטואציות כגון דא. בית המשפט המחוזי נדרש לתקנה 102 שעניינה "הודעה על הודיה", ולדידי יכול היה להידרש גם לתקנה 191, המאפשרת לבית המשפט ליתן פסק דין חלקי. הדברים נכונים – בזיקה לנטען על ידי המבקש (סעיף 13 בעמ' 7 לבקשת רשות הערעור) – גם אם נראה במבקש "תובע" ובמשיב "נתבע".

יא. שנית, והוא העיקר, גם במהות סבורני כי אין ניתן להלום את טענותיו של המבקש. זכות הטעון נועדה לאפשר לנישום להשמיע טענותיו מקום בו קיים חשש לפגיעה בזכויותיו. ואולם, במקרה בו לא קיימת מחלוקת כי מדובר בהפחתת שומה המקלה עם הנישום, נדמה כי לא מתקיימת אותה פגיעה בזכויות, המצדיקה מתן זכות טעון. בהקשר זה יש לציין, כי גם סעיף 147 לפקודת מס הכנסה – העוסק בזכות טעון לנישום במקרה של תיקון שומה שבסמכות המנהל – קובע, כי "לא יינתן צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה אלא לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו" (הדגשה הוספה). דברים אלה מתיישבים עם השכל הישר, ולא הרי הכבדת היד על נישום כהרי הקלת נטל המס מעליו.

יב. יתירה מכך; קביעה כי הפחתת שומה, המקלה עם הנישום, כמוה כשומה חדשה המחייבת מתן זכות טעון מחודשת, עלולה לגרום לאפקט מצנן ולהרתיע את רשויות המס מפני היעדרות לטענות של נישומים, שנמצאות מוצדקות. בכך נימצא חוטאים לאינטרס הציבורי, הן בהיבט של עשיית צדק כלפי כלל הנישומים, והן בהיבט של יעילות הדיון בבתי המשפט. גם בעניין זה צדק, בכל הכבוד, בית המשפט קמא. הדברים מקבלים משנה תוקף שעה שעסקינן בתיקון שנערך על יסוד מידע חדש, שלא עמד בפני הרשויות בעת עריכת השומה, מידע אשר על פי ההלכה הנוהגת ספק רב אם ניתן להביאו במסגרת ההליך הערעורי.

כללם של דברים

יג. על יסוד האמור, לא אוכל להיעתר לבקשת רשות הערעור. אטעים שוב, כי החלטה זו נסבה אך על סיטואציות של הפחתת שומה המקלה עם הנישום, ואין היא נדרשת למקרים, שבהם עולות טענות מצידו של הנישום בנוגע להגדלת השומה (או חלקים ממנה), והגיון ההבדל מדבר בעדו.

ניתנה היום, כ"ב באייר תשע"ג (2.5.13).

ש ו פ ט