



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

המערערת:

אירד תדלוקים בע"מ

ע"י ב"כ ממשרד זיו שרון ושות' – משרד עורכי דין

נגד

המשיב:

פקיד שומה תל אביב 3

ע"י עו"ד יפעת גול שושן

מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

החלטה

בפניי בקשה מטעם המשיב (המבקש בבקשה) לתיקון ההודעה המפרשת את נימוקי השומה שהוגשה מטעמו בערעור ובהתאמה לתיקון חישוב המס תוך הפחתת סכום המס הקבוע בשומה שבצו. המערערת (המשיבה בבקשה) מתנגדת לבקשה בהסתמך על שורה של טענות אותן פרטה במסגרת תגובתה לבקשה. נדרשת אני להחליט האם, בנסיבות שיפורטו להלן, יאושר למשיב התיקון המבוקש, אם לאו.

מבוא

1. המערערת הינה בעלים של קרקע בחדרה אשר נרכשה על ידה ביום 2.8.1993 והידועה כגוש 10046 חלקה 28 (להלן: "המקרקעין").

ביום 19.6.1994 התקשרה המערערת בהסכם עם חברת דור אנרגיה (1998) בע"מ לשם החכרת המקרקעין לתקופה של 20 שנים לצורך הקמת תחנת דלק.

המערערת קיבלה עבור החכרת המקרקעין תמורה בפועל בסכום של 520,000 דולר (להלן: "התשלום בפועל") וכן התחייבות של החוכר לשלם לה תשלומים עתידיים בסכום של 10,500 דולר, מידי חודש, צמודים למדד למשך 20 שנים (להלן: "התשלומים העתידיים").

לפי חוזה ההתקשרות בין הצדדים, המערערת הייתה זכאית לקבל תשלומים עתידיים נוספים, בהתקיים תנאים מסוימים (פדיון מכירות הדלק בתחנה) אולם לפי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

הודעת המערערת תנאים אלו לא התקיימו ותשלומים נוספים לא שולמו לה (פרוטוקול דיון מיום 11.7.2016 עמ' 8 שורה 6).

2. המערערת דיווחה על העסקה למנהל מיסוי מקרקעין חדרה והוצאה לה שומת מס שבח. בנקודה זו נתגלעה מחלוקת בין הצדדים בדבר היקף החיוב במס על פי שומת מס השבח – האם חל החיוב במס השבח רק על התשלום בפועל או, שמא, חויבו במס שבח גם התשלומים העתידיים.

המערערת טוענת, כי לאור מחדלי המשיב לספק לה את שומת מס השבח עצמה, נבצר ממנה לדעת האם התשלומים העתידיים כבר חויבו במס שבח באופן שאין למסות אותם פעם נוספת במסגרת השומות נשוא ערעור זה. המשיב טוען כי התשלומים העתידיים לא מוסו במס שבח ולראיה צירף פלט שע"מ המלמד כי במסגרת שומת מס השבח חויב רק התשלום בפועל (סעיף 5 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).

לטענת המערערת, בסמוך למועד חתימת הסכם החכירה פנתה למשיב בבקשה להחיל עליה את סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, וזאת לצורך מיסוי העסקה לפי פקודת מס הכנסה, אולם המשיב ונציבות מס הכנסה סרבו לבקשה (סעיף 5 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור).

3. המערערת דיווחה למשיב, לאורך שנות החכירה, על התשלומים העתידיים כהכנסה פטורה.

4. לטענת המערערת, בשנות המס הקודמות המשיב קיבל את עמדתה כי דמי החכירה הם בגדר "הכנסה פטורה", לאור מיסוי העסקה בשומת מס השבח, ושומות המערערת התקבלו כמוצהר (סעיפים 17-19 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור).

5. המשיב הוציא למערערת את השומה שבצו לשנות המס 2010-2012. על הצו הוגש הערעור נשוא בקשה זו וכל אחד מן הצדדים הגיש הודעה המפרשת את נימוקי השומה/הערעור מטעמו.

6. המחלוקת העולה בין הצדדים מתמקדת בשלוש סוגיות, המופיעות בשומה, כאשר מיסוי התשלומים העתידיים היא העיקרית שבהם והיא לבדה נשוא הבקשה שבפניי.

7. בנימוקי השומה שהוגשו מטעם המשיב נטען כי מאחר שסכום התשלומים העתידיים לא נכלל בשומת מס השבח, ומעולם לא מוסה, יש לחייבו במס לפי סעיף 2(6) לפקודה (הכנסה שבפירות ממקרקעין). לחילופין נטען כי יש למסות את סכום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

התשלומים העתידיים כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה (הכנסת ריבית) ולחילופי חילופין כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה (הכנסה מעסק).

8. ביום 22.9.2016 ניתנה החלטת הדוחה את בקשת המערער לקבלת הערעור על הסף.

טענות הצדדים בבקשה

טענות המשיב (המבקש)

9. בעקבות הערות בית המשפט במסגרת ישיבת קדם משפט, ובהתחשב בנסיבות הכוללות שלפנינו, המשיב שב ובחן את מיסוי עסקת החכירה במס שבח והגיע לכלל מסקנה כי טעות נפלה בשומה זו וכי היא הוצאה בחסר, שכן לא מוסו במסגרתה התשלומים העתידיים (למעט מרכיב הריבית).

כעת, משעמד המשיב על טעותו, הוא מבקש לתקן את ההודעה המפרשת את נימוקי השומה באופן שהטענה העיקרית בערעור תהא מיסוי הכנסות המימון הגלומות בתשלומים העתידיים, כהכנסת ריבית לפי סעיף 2(4) לפקודה, חלף הצגתה כטענה חלופית לטענה העיקרית לפיה יש למסות את מלוא התשלומים העתידיים. במקביל, מבקש המשיב לאפשר לו לתקן את חישוב המס בשומה כך שיחול רק על הרכיב המימוני הגלום בתשלומים העתידיים (להלן: **הרכיב המימוני**) וזאת במקום חיוב במס של מלוא תשלומים אלה.

10. הבקשה נסמכת על תקנה 92 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "**תקנות סדר הדין**") החלה בערעורי מס מכוח תקנה 9(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978 (להלן: "**תקנות מס הכנסה**").

תקנה 92 לתקנות סדר הדין מסמיכה את בית המשפט להתיר לבעלי דין בערעורי מס הכנסה לתקן את נימוקי השומה או את נימוקי הערעור, בכל עת, כדי שבית המשפט יוכל להכריע בשאלות שהן באמת השאלות השנויות במחלוקת בין בעלי הדין.

11. אין בבקשה העלאת טענה חדשה, עובדתית או משפטית, אלא רק צמצום של המחלוקת בעניין מיסוי התשלומים העתידיים באופן **המפחית** את המס על פי השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

12. הפלוגתא בעניין סיווג ההכנסות מהתשלומים העתידיים כהכנסה מכוח סעיף 2(4) לפקודה מעולם לא נזנחה על ידי המשיב והיא הופיעה מטעמו בכל שלבי השומה, וגם בערעור, ומבוקש כי פלוגתא זו תהא הטענה העיקרית בערעור חלף הצגתה בנימוקי השומה המקוריים כטענה חלופית.

13. אין בבקשה כדי להפתיע את המערערת או כדי לפגוע בזכויותיה הדיוניות שכן עניין זה, של מיסוי הרכיב המימוני כהכנסת ריבית לפי סעיף 2(4) לפקודה, נדון בין הצדדים בשלבי השומה, הן בשלב א' והן בשלב ב', ואף הוחלפו ביניהם טיוטות תחשיבים לצורך פשרה בעניין כימות הרכיב המימוני.

בתמיכה לטענתו, צרף המשיב תצהיר של נציגת המשיב, גב' הילה גרטי, המאשר עובדות אלו (סעיף 12-13) וכן צירף את פרוטוקול הדיון מיום 25.3.2014 בשלב א' של השומה (המשיב צירף גם את פרוטוקול הדיון שהתקיים ביום 8.9.2015 אולם מכיוון שהינו בלתי קריא אינני מתייחסת לכתוב בו).

14. אף אם ייקבע שנפלה טעות בנוסח נימוקי השומה המקוריים, הרי שהטעות היא באופן יישומה של הטענה המשפטית לפיה יש לחייב את המערערת במס על מלוא התשלומים העתידיים, במקום חיובה במס רק על הרכיב המימוני הגלום בהם, ובכל מקרה אין בה כדי לאיין את השומה לאור תורת הבטלות היחסית הנהוגה בשיטת משפטינו.

15. המשיב מוסיף וטוען כי הוא רשאי לזנוח טענות מסוימות במהלך הערעור באופן שתישאר במחלוקת רק טענתו החלופית לעניין הרכיב המימוני, ולבקש מבית המשפט כי יפעיל את סמכותו לפי סעיף 156 לפקודה וייתן פסק דין חלקי המאשר את הפחתת השומה.

16. המשיב מעלה תמיהה על התנגדות המערערת לצמצום המחלוקת הקיימת וטוען כי כוונתה לנסות לזכות "בכל הקופה" ולא לשלם מס אף על הרכיב המימוני, וזאת בנוסף לאי מיסוי של קרן התשלומים העתידיים שלא נכללו בשומת מס השבח והעומדים על סכום נכבד של כ- 20 מיליון ש"ח.

טענות המערערת

17. המערערת טוענת, כטענת סף, כי דין הבקשה להידחות בשל העדר פירוט שכן היא אינה יכולה להגיב לגופו של עניין ולהתמודד עם טענות המשיב כאשר לא ידועים לה פרטי השומה החדשה ותחשיביה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

18. יתירה מכך, היענות לבקשה משמעותה מתן היתר לעשיית שומה חדשה בשלב מתקדם של הערעור, מבלי שהופעל שיקול דעתו של המשיב על שומה חדשה זו קודם להליכי הערעור, ובחלק משנות המס שבערעור יהיה זה גם בניגוד להוראות ההתיישנות לפי הפקודה.

19. המערערת טוענת כי יש לדחות את הבקשה על הסף גם מפאת חוסר תום הלב שבה שכן המשיב יכול היה להוציא שומה חלופית הממסה את הרכיב המימוני בלבד, בצד השומה העיקרית הממסה את מלוא התשלומים העתידיים. בפועל, המשיב בחר "ללכת על כל הקופה" מחשש, כנראה, כי השומה החלופית תפגע ביכולתו לעמוד מאחורי השומה העיקרית. כעת, משהודיע כי הוא מוותר על השומה העיקרית, ניסיונו להוציא שומה חדשה מהווה חוסר תום לב ושימוש לרעה בהליכי השומה.

20. לגוף העניין טוענת המערערת כי אין עניינה של הבקשה בתיקון כתב טענות בשל טעות, כפי שמנסה המשיב להציג, אלא בניסיונו של המשיב להוציא תחת ידו שומה חדשה במסווה של "תיקון נימוקי השומה" וזאת תוך עקיפה של הוראות הפקודה וההליכים הקבועים בה.

21. המשיב לא הציג הצדק סביר למחדלו שלא לצרף כימות וחישוב של סכום המס החדש בו יהא על המערערת לשאת, מלכתחילה ובשלב בירור השומה וטרם הוצאת הצו. מחדל זה מנע מהמערערת את האפשרות להתמודד עם השומה החדשה בהליכי השומה כך שעליה להתמודד, בשלב הערעור, עם טענות עובדתיות חדשות לראשונה וזאת אין להתיר.

22. במסגרת נימוקי השומה בערעור, וגם בשלבי השומה, הודה המשיב כי חלופת המיסוי היחידה שעמדה לנגד עיניו היא מיסוי **מלוא** סכום התשלומים העתידיים כהכנסת ריבית מכוח סעיף 2(4) לפקודה (המערערת מצביעה על אופן ניסוח הטענה בסעיף 11 להודעה המפרשת את נימוקי השומה). משוויתר המשיב ביוזמתו על טענה זו, וויתר ממילא גם על השומה המקורית, ולכן בקשתו עוסקת בניסיון לייצר שומה חדשה במסווה של "נימוק חדש" וזאת תוך הרחבת חזית אסורה.

23. המערערת מעולם לא התייחסה לטענת מיסוי הרכיב המימוני וניתן לראות זאת הן בהשגה שהוגשה מטעמה (סעיפים 26-27) והן בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור (סעיפים 96-101). לאור זאת, השומה החדשה המבוקשת כעת על ידי המשיב אינה עוסקת בצמצום המחלוקת אלא בשינויה מהיסוד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

24. בביסוס בקשתו על תקנה 92 לתקנות סדר הדין מתעלם המשיב מהמתווה הייחודי אותו קבע המחוקק לתיקון שומת מס שהוא סעיף 147 לפקודה. לאור חלוף הזמן לתיקון השומה על פי סעיף זה, לא ניתן לתקן את השומה המקורית בשל טענת התיישנות וגם מטעם זה דין הבקשה להידחות על הסף.

25. בכל הנוגע לטענת המשיב על תכתובת לצורכי פשרה שהועברה בין הצדדים בעניין הרכיב המימוני הרי שאין בה להועיל לו שכן התכתובת נערכה לאחר הוצאת הצווים ולאחר תחילת בירור הערעור.

26. אין המדובר ב"טעות חישוב" וגם לא ב"טעות ביישום טענה משפטית" אלא במעשה מכוון של המשיב שנועד למסות את מלוא התקבולים העתידיים ולא רק את הרכיב המימוני שבהם, לאור החסר בשומת מס השבח. על רקע זה, השיהוי בהגשת הבקשה (לאחר ישיבת קדם משפט) והפגיעה הברורה בזכות השימוע והטיעון של המערער, אין מקום להיעתר לבקשה.

27. טענת המשיב בעניין יישום סעיף 156 לפקודה אינה רלוונטית להליך הנדון ובכל מקרה נקבע בפסיקה כי השימוש בו יהיה במקרים חריגים ובמשורה.

28. גם הסתמכות המשיב על תקנה 92 לתקנות סדר הדין, לא יהיה בה כדי להועיל לו. כאשר מדובר בעילה חדשה, שהראיות לגביה שונות מאלו שעליהן מבוססת העילה המקורית וכאשר מדובר ב"מקצה שיפורים" לאחר בחירה מודעת של המשיב בהוצאת השומה על מלוא התשלומים העתידיים, נעתיים בתי המשפט לבקשות לתיקון כתבי הטענות באופן מצמצם.

29. המערער מבקשת פסיקת הוצאות ריאליות בהתחשב בהוצאות ובמאמצים שהושקעו על ידה בתקיפת השומה, שעליה מוותר כעת המשיב.

דיון והכרעה

30. הבקשה שבפניי חוסה תחת כנפיה של תקנה 92 לתקנות סדר הדין, החלה גם בערעור מס מכוח תקנה 9(א) לתקנות מס הכנסה, וזו לשונה:

"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,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

כדי שבית המשפט יוכל להכריע בשאלות שהן באמת השאלות השנויות במחלוקת בין בעלי הדין..."

31. נהוג לחלק את מערכת השיקולים הנוהגת בתיקון כתבי טענות לשלושה עיקריים: אינטרס בעל הדין המבקש את התיקון להעלות טענה אמיתית בעלת זיקה ממשית לפלוגתא; אינטרס המשיב שיריעת המשפט לא תורחב שלא לצורך תוך שמירת זכויותיו הדיוניות; השיקול המערכתי-ציבורי ובמסגרתו השאיפה לניצול יעיל ככל האפשר של זמן שיפוטי.

אלו השיקולים שצריך כי ינחנו בבקשה לפי תקנה 92 וכמובן יחבור להם תמיד שיקול דעת מדוד ושכל ישר. על בסיס שיקולים אלו אבחן את הבקשה שלפניי.

32. לשונה הרחבה של תקנה 92 לתקנות סדר הדין מלמדת כי סמכותו של בית המשפט בהתאם לתקנה הינה סמכות ששיקול דעת רחב בצידה ובית המשפט רשאי להפעילה "בכל עת" ו"בדרך ובתנאים הנראים צודקים".

33. גם הגישה הנהוגה בפסיקת בית המשפט ביחס לבקשות תיקון הינה גישה מקלה וגמישה. בעניין ע"א 3092/90 **צבי אגמון נ' זוהר פלדבוי** (10.5.1992) קבע הנשיא מ' שמגר כי:

"הגישה הנקוטה על ידינו בכגון דא היא ליברלית ביותר, ולפיה איפשרו תיקונים אף במקרים שבהם כתב התביעה המקורי כלל לא הקים עילה... כן אפשרו תיקון כתב תביעה בשלבים מתקדמים של הדיונים ואפילו בשלב הערעור".

34. בתי המשפט כבר פסקו כי ביחס בין שני השיקולים, העמדת הפלוגתא האמיתית לדין, מחד, והטרחה הדיונית הנגרמת לצד השני עקב התיקון, מאידך, תהא יד השיקול הראשון על העליונה, משום שתמיד ניתן לפצות את הצד הנפגע על ידי פסיקת הוצאות לטובתו, וכדי "שהטפל לא יכשיל את העיקר" כדבריה של המשנה לנשיא י' בן פורת בעניין רע"א 330/85 **מנחם אלבו נ' רבינטקס תעשיות בע"מ** (12.6.1985).

מילים אחרות, ככל שהזיקה של התיקון המבוקש לפלוגתא האמיתית היא חזקה ואמיצה יותר, כך יטה בית המשפט לאפשר את תיקון כתבי הטענות על מנת להכריע בשאלה האמיתית שבמחלוקת בין בעלי הדין.

35. ככל שהדברים לעיל נכונים וישימים בערעור אזרחי הרי שהם חלים מקל וחומר וביתר שאת בערעור מס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בית המשפט העליון פסק זה מכבר כי "בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין כבערעור אזרחי רגיל, אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת" (רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015)).

מכאן, שאם מתברר כי צד לערעור מס מבקש לתקן את כתב טענותיו, על מנת להעמיד להכרעת בית המשפט את השאלה שהיא באמת השנויה במחלוקת, יש להיעתר לו תוך התייחסות ליברלית לשאלת הפגיעה בצד שכנגד. בית המשפט יושב לדין כדי לפסוק בפלוגתא האמיתית שבין הצדדים ולא בפלוגתא מדומה שבטעות עלתה על שולחן הדיונים.

36. עם זאת, למרות הגישה הליברלית שננקטה על ידי הפסיקה, יש לוודא כי במסגרת השיקולים השונים נשמרים גם כללי ה"משחק הוגן" בין הצדדים (כדברי השופט א' רובינשטיין בעניין רע"א 3385/08 מרקט-פלייס מערכות בע"מ נ' טלטל ערוצי תקשוב בע"מ (25.9.2008) (להלן: עניין מרקט פלייס)).

לאור זאת, יש להביא בחשבון גם שיקולים של תום לב ושל שיהוי מצד מבקש התיקון ואם בית המשפט נוכח כי בקשה לתיקון כתב טענות מוגשת מטעמים טקטיים או מניפולטיביים הוא יורה על דחייתה.

בעניין מרקט פלייס הוגשה בקשה להגדלת סכום התביעה, שמלכתחילה הועמדה על סך של 400,000 ש"ח מטעמי תשלום אגרה, לסך של מיליון ש"ח, וזאת לאחר שבית המשפט הכריע בשאלת האחריות לטובתה של המבקשת. בית המשפט לא מצא לנכון להיעתר לבקשה מהטעם שאין מתקיים התנאי של "בדרך ובתנאים הנראים צודקים" שבתקנה 92 לתקנות סדר הדין. בית המשפט בחן את בקשת התיקון תוך שימת דגש על כללי ההגיונות הדיונית וקבע כי המבקשת לא עמדה בהם.

37. הפסיקה הדגישה, כי על אף שתקנה 92 לתקנות סדר הדין קובעת כי ניתן להתיר תיקון "בכל עת", הרי שלא בכל שלב יתאפשר תיקון כתב טענות. ככל שבקשת התיקון מוגשת בשלב מאוחר יותר של ההליך כך תהא נטיית בית המשפט לדחותה. בעניין רע"א 7192/14 דוד צוקר ובניו חברה לבניין ולהשקעות בע"מ נ' דוד צוקר (1.1.2015) נקבע כי שיקול מרכזי ביישומה של תקנה 92 לתקנות סדר הדין הוא "מועד הגשת הבקשה על פני ציר הזמן של ההליך המשפטי" (פסקה 15) (להלן: עניין דוד צוקר).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

באותו מקרה דובר בתיקון של סכום התביעה, שהופחת מלכתחילה לצורכי אגרה. הבקשה הוגשה אמנם לאחר ששלב קדם המשפט הסתיים אך בטרם התקיימו ישיבות הוכחות. בית המשפט אישר את התיקון תוך חיוב התובע בתשלום הוצאות הנתבעים ואבחן את המקרה מעניין **מרקט פלייס** בקובעו כי "**בקשת התיקון שם [מרקט פלייס, י.ס.] הוגשה בשלב מאוחר מאוד של ההליך, לאחר שנדונה והוכרעה שאלת האחריות, ואילו במקרה דנן אמנם הסתיים שלב קדם המשפט אך לא התקיימו עדיין דיוני הוכחות**" (פסקה 18).

שיקול זה המתמקד במועד הגשת הבקשה עולה בקנה אחד עם השיקול המערכתי-ציבורי ובמסגרתו השאיפה לניצול יעיל ככל האפשר של זמנו של בית המשפט. בקשה לתיקון המוגשת בטרם הסתיים שלב קדם המשפט אינה גורמת בדרך כלל לעיכובים בניהול ההליך ומשכך אינה פוגעת באינטרסים של המתדיינים האחרים הממתינים לשמיעת תיקיהם ואינה פוגעת בניצול היעיל של הזמן השיפוטי.

38. ניתן לסכם ולומר כי שיקול הדעת המוקנה לבית המשפט במסגרת תקנה 92 לתקנות סדר הדין הוא רחב ומיושם באופן ליברלי. עם זאת, בתי המשפט בוחנים גם שיקולים של הגינות דיונית, תום לב ושיהוי וכמובן את הפגיעה הפוטנציאלית בהגנתו של הצד שכנגד, ככל שלא ניתן לפצות עליה בפסיקת הוצאות לטובתו. 39. בהתחשב בכלל השיקולים שבתי המשפט שוקלים במסגרת בקשה לתיקון כתב טענות לפי תקנה 92 לתקנות סדר הדין, האם ראוי ונכון להיעתר לבקשה שבפניי? דעתי היא שיש להשיב לשאלה זו בחיוב.

40. ראשית, הבקשה הוגשה בטרם הסתיימו ההליכים המקדמיים כך שמבחינת מבחן "ציר הזמן של ההליך המשפטי" (עניין **דוד צוקר**) איני רואה במועד הגשת הבקשה משום פגיעה בניהול היעיל של ההליך ובאינטרסים הראויים של ציבור המתדיינים המחכים לשמיעת תיקיהם.

אציין כי בהחלטתי מיום 11.7.2016, בתום ישיבת קדם המשפט הראשונה ולאור המורכבות שהערעור מעלה, קבעתי כי "לצדדים שמורה הזכות להגיש כל בקשה מקדמית". ואכן, המערערת ניצלה זכותה זו והגישה שתי בקשות בעלות אופי מקדמי ברור, האחת בקשה לקבלת הערעור על הסף מיום 6.9.2016 והשנייה, בקשה לקביעת סדרי הבאת ראיות ולהעברת נטל השכנוע מיום 18.9.2016.

41. שנית, אינני מזהה שיקול טקטי או מניפולטיבי מטעם המשיב בהגשת הבקשה (עניין **מרקט פלייס**).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

נאמנה עליי טענת המשיב כי בעת הוצאת הצו, נשוא ערעור זה, סבר כי יעלה בידו לשכנע את בית המשפט בצדקת טענתו לפיה ניתן למסות את מלוא התשלומים העתידיים כהכנסה שבפירות, וזאת על רקע אי מיסויים במס שבח ורצונו להביא לידי מיסויים במס הכנסה, כדי למנוע תוצאה לפיה לא ימוסו כלל.

ברם, בסמוך לאחר ישיבת קדם המשפט, המשיב בחן שוב את הדברים והחליט לצמצם את המחלוקת, תוך וויתור על טענתו כי יש למסות את מלוא התשלומים העתידיים, והעמדתה רק על הרכיב המימוני הגלום בהם.

42. מטרת הבקשה ברורה: להביא להכרעת בית המשפט את השאלה האמיתית שנותרה במחלוקת, היינו, מיסוי הרכיב המימוני הגלום בתשלומים העתידיים, לאחר שהמשיב וויתר על טענתו כי יש למסות את מלוא תשלומים אלה.

משכך, יש לאפשר למשיב את התיקון המבוקש על מנת להביא לשולחן הדיונים את השאלה האמיתית שבמחלוקת ולא שאלה שהפכה לתיאורטית ולבלתי רלוונטית.

43. ויש להדגיש – בקשת המשיב היא לתקן את נימוקיו בהליך הערעור באופן **המצמצם** את המחלוקת והמקטין את חבות המס. לאור זאת, ומבחינת שיקולי יעילות ניהול ההליך, ניצול מיטבי של זמן שיפוטי יקר והאינטרס הציבורי-מערכתי של שאר המתדיינים, יש לברך על בקשות מסוג זה.

44. המערערת מתעקשת כי אין להיעתר לבקשה ובפיה טענות רבות. אדון בהן להלן.

45. טענתה העיקרית של המערערת היא, כי הבקשה לתיקון ההודעה המפרשת את נימוקי השומה אינה אלא מסווה לעריכת שומה חדשה בשלב הערעור, המהווה הרחבת חזית אסורה והעומדת בניגוד לכללי התיישנות השומה ולכן אין להתירה.

46. ייאמר מיד, כי צודקת המערערת בטענתה שהצגת הבקשה על ידי המשיב, כביכול מדובר ב"הפיכת טענת סיווג התקבולים העתידיים כהכנסה לפי 2(4) לטענה העיקרית, מטענה חלופית, באמצעות פירוט והבהרת הטענה בתיקון נימוקי השומה ותיקון החישוב" וכי "אין לאיין את כל השומה בשל נוסח בלבד" (סעיף 33 לבקשה), חוטאת לאמת.

עיון בנוסח הטענה החלופית שבסעיף 11 להודעה המפרשת את נימוקי השומה, מלמד כי המשיב ביקש למסות במסגרתה את **מלוא** התשלומים העתידיים, ולא רק את הרכיב המימוני, בדיוק כמו בטענה העיקרית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

הטענה היא "חלופית" רק במונח השוני במקור החיוב וסיווג ההכנסה, היינו, סיווג מלוא התשלומים העתידיים כהכנסת ריבית לפי סעיף 2(4) לפקודה, לפי הטענה החלופית, לעומת סיווגם כהכנסת שכירות לפי סעיף 2(6) לפקודה, לפי הטענה העיקרית. אולם בשתי הטענות, העיקרית והחלופית, הטענה היא שיש למסות את מלוא התשלומים העתידיים.

לאור זאת יש לומר כי גם במסגרת הטענה חלופית ביקש המשיב למסות את מלוא התקבולים העתידיים ולא רק את הרכיב המימוני.

בהערת אגב אציין כי מנוסח הטענה החלופית עולה כי המשיב נקט לשון כפולה: מצד אחד טען כי יש למסות רק את "הריבית הריאלית השנתית הגלומה בדמי החכירה ששולמו וחייבת במס מכוח סעיף 2(4) לפקודה" אך מצד שני טען כי "יש לחייב את התקבולים העתידיים כהכנסת ריבית ריאלית שנתית". נוסח זה אינו תורם להבנת הטענה אך נראה כי כוונת המשיב בטענה החלופית הייתה למסות את מלוא התשלומים העתידיים, אחרת מדוע שיציין כי "התקבולים העתידיים לא מוסו במס שבח במועד העסקה"?

לאור כל זאת, אין בפנינו בקשה פשוטה, כפי שמנסה המשיב להציג, של הפיכת טענה חלופית לטענה עיקרית. לפנינו בקשה **לשנות** את הטענה החלופית, טרם הפיכתה לעיקרית, באופן שתחול רק על הרכיב המימוני ולא על מלוא התשלומים העתידיים.

47. האם צמצום הטענה החלופית, באופן שתחול רק על הרכיב המימוני, משמעותו המעשית היא עריכת שומה חדשה באופן העומד בניגוד לכללי ההתיישנות וכללי שינוי חזית לפי הפקודה?

לעמדתי, התשובה לשאלה זו אינה בחיוב.

הפחתת השומה, תוך קבלת חלק מטענות המערערת, אינה יוצרת "שומה חדשה" ואינני משוכנעת כי היא מצריכה "פתיחת השומה שבצו" לפי סעיף 147 לפקודה.

אין גם מקום לטענה כי פתיחת הצו לפי סעיף 147 לפקודה הכרחית על מנת לאפשר למערערת את זכות הטיעון טרם קביעת שומה חדשה.

כידוע, זכות הטיעון נועדה לאפשר לנישום להשמיע את טענותיו מקום בו קיים חשש לפגיעה בזכויותיו ואילו בענייננו מדובר בהפחתת שומה **המקלה** עם המערערת. סעיף 147 לפקודה קובע כי "לא יינתן צו לפי סעיף קטן (א) **המגדיל** את השומה אלא לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו" (ההדגשה הוספה) ובענייננו, כאמור, מדובר בהקטנה ולא בהגדלה של השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

48. האם צודקת המערערת כי היה על המשיב לתמוך, **מלכתחילה**, את טענתו בדבר מיסוי הרכיב המימוני בעריכת שומה חלופית וכי הימנעותו מלעשות כן עולה כדי הגשת הבקשה דנן שלא בתום לב? לדעתי, גם התשובה לשאלה זו אינה בחיוב.

ראשית, צמצום הטענה החלופית והחלתה רק על הרכיב המימוני נעשה לאחר ישיבת קדם המשפט ולאחר שעמד המשיב על טעותו, בנסיבות העניין שלפנינו. כפי שכבר ציינתי לעיל, שוכנעתי כי אי הוצאת שומה חלופית, במקביל לשומה עיקרית, לא היה ממניעים טקטיים או מניפולטיביים שכן למשיב הייתה כוונה ברורה, לאורך כל שלבי השומה, למסות במס הכנסה את מלוא התקבולים העתידיים, לאחר שלטענתו הם לא חויבו במס בשומת מס השבח. המשיב שינה את דעתו רק במסגרת הערעור. אי אפשר לצפות מהמשיב לערוך שומה חלופית מראש לכל תרחיש אפשרי שיתעורר במסגרת הערעור.

יתירה מכך, אפילו הייתה הטענה המצומצמת, בדבר מיסוי הרכיב המימוני לבדו, נטענת מראש כטענה חלופית בנימוקי השומה המקוריים, אינני משוכנעת כי היה על המשיב להוציא "שומה חלופית" בגינה וניתן להסתפק בתחשיב המפרט את אופן כימות הרכיב המימוני.

לא כל טענה חלופית מצריכה שומה חלופית, בפרט כמו בענייננו כאשר הטענה החלופית גלומה בתוך הטענה העיקרית, מהווה מרכיב בתוכה (חילוץ מרכיב המימון מתוך התקבולים העתידיים) ושתיהן נשענות על אותו מסד עובדתי. בעניין עמ"ה 1204/02 גרינברג נ' פקיד שומה גוש דן (22.7.2004) (להלן: עניין גרינברג) שעל הנאמר בו משליכה המערערת יהבה, קבע השופט מ' אלטוביה כי "**לא כל טענה חלופית מולידה שומה חלופית**" ובהמשך "**משלא הוצגה למערער אלטרנטיבה קונקרטית של חבויות מס העולות מהטענות החלופיות, מקום שטענות כאלו אכן מצריכות שומות נפרדות ושונות**..."

לעניין גרינברג, ולאבחנו מהמקרה דנן, עוד אשוב בהמשך אך כבר עתה אציין כי, על פניו נראה, כי באותו עניין כיוון השופט אלטוביה לצורך בדבר פירוט הטענות החלופיות ותוצאותיהן החישוביות ולא דווקא להוצאת שומה חלופית בגין הטענה החלופית (וראו גם עמדת רשות המיסים בעניין שומות חלופיות, **חוזר מס הכנסה מס' 5/2005 מיום 8.9.2005**).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

טענת המערערת כי, בהעדר שומה חלופית התומכת בטענתו החדשה (והמצומצמת) של המשיב, ועל רקע וויתורו על השומה העיקרית, אין עוד בסיס למיסויה של המערערת - אינה הגיונית והיא עלולה להוביל לתוצאה אבסורדית.

נניח לדוגמא שהמשיב השתכנע, במסגרת ערעור, כי יש לקבל את טענת המערער ולהתיר לו בניכוי הוצאה שדרש. האם יעלה על הדעת כי לא ניתן יהיה להתיר את ההוצאה ולצמצם את המחלוקת בערעור רק מהטעם שקבלת הטענה יוצרת שומה חדשה שחלף הזמן לעריכתה, או מהטעם שלא הוצאה שומה חלופית מלכתחילה לתרחיש אפשרי כזה? וניתן, כמובן, לתת דוגמאות נוספות הממחישות את חוסר ההיגיון שבטענת המערערת.

למעלה מן הצורך, ומבלי לקבוע מסמרות, "המקרים הקלאסיים" להוצאת שומות חלופיות הם, לדעתי, כאשר למשיב טענות לגבי זהות הנישום שיש לייחס לו את ההכנסה (שאו יש להוציא שומות נפרדות לנישומים נפרדים) או כאשר שנת המס שיש לייחס אליה את ההכנסה שנויה במחלוקת (שאו יש להוציא שומות נפרדות לשנות מס שונות). ספק אם יש צורך בהוצאת שומה חלופית כאשר החיוב במס נעשה במסגרת שומה אחת לאותו נישום ובאותה שנת מס.

49. בהקשר זה אוסיף כי קביעה, שהפחתת שומה המקלה עם הנישום כמוה כשומה חדשה הכפופה למתן זכות טיעון מחודשת ולכללי ההתיישנות שבפקודה, עלולה גם לגרום לאפקט מצנן ולהרתיע את רשויות המס מפני היתירות לטענות של נישומים שנמצאות מוצדקות ובכך לחטוא לאינטרס הציבורי של עשיית צדק (רע"א 1586/13 אולג איצקובסקי נ' פקיד שומה רחובות (2.5.2013) (להלן: עניין איצקובסקי)). הדברים מקבלים משנה תוקף כאשר התיקון המבוקש הוא, בין השאר, על יסוד דברים שאמר בית המשפט בפתח הליך הערעור.

50. טענת המערערת כי יש בבקשה כדי לפגוע בזכויותיה הדיוניות, טענה בת משקל היא ויש להטות לה אוזן, אולם לאחר שכריתי לה את אוזני, מצאתי כי אין בה ממש. אכן, למערערת הזכות שלא להיות מופתעת מטענות חדשות של המשיב בערעור מבלי שנערכה להן כראוי. יש לתת למערערת את האפשרות להתמודד עם טענות חדשות של המשיב בתוך מסגרת הליכי השומה, על כל שלביהם, ולהעמיד את שיקול הדעת של המשיב, לאחר שבחן ודחה את טענות המערערת, תחת ביקורת שיפוטית במסגרת ערעור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

המשיב צירף לבקשה את תצהירה של גב' הילה גרטי, מפקחת במשרד פקיד שומה ת"א 3, שמצהירה בסעיף 19 לתצהיר כך: "נושא מיסוי התקבולים העתידיים כהכנסות מריבית נדון בין הצדדים בשלבי השומה, הן בשלב א' והן בשלב ב'. במסגרת דיוני שלב א' שאני הייתי שותפה להם הנושא עלה במפורש על ידי. כך, במסגרת דיון מיום 25.3.2014 במסגרת דיוני 'שלב א', עלתה הסוגיה באופן מפורש. הסוגיה מוזכרת אף בכתב ההשגה שהוגש ע"י המערערת על שומת 'שלב א' שהוצאה לה".

ובהמשך הדברים בסעיף 13 לתצהיר: "זאת ועוד, במסגרת דיוני 'שלב ב', הסוגיה נותרה בדיון. בנוסף, מבדיקה שערכתי עם המפקח שטיפל ב'שלב ב' וממסמכים ראיתי בתיק המשיב עולה (טעות הניסוח במקור – י.ס) כי אף הוחלפו טיוטות תחשיבים לצורך פשרה המבוססים על חיוב המערערת במס בגין הרכיב המימוני בחלק מהתקבולים העתידיים. אף בדיון שהתקיים ביום 8.9.2015 בנוכחות סגן פקיד השומה, לאחר הוצאת הצווים, שוב נדונה סוגיית חיוב המערערת במס על רכיב הריבית מתוך התקבולים העתידיים".

יצוין, כי המערערת לא הגישה תצהיר התומך בטענותיה העובדתיות, כמתחייב מתקנה 241(ג) לתקנות סדר הדין, החלה גם בערעורי מס, ומחדל זה אומר דרשני. לאור זאת, נאמנה עליי גרסתו העובדתית של המשיב, כפי שהובאה בתצהירה של גב' גרטי, לפיה מיסוי הרכיב המימוני היה על שולחן הדיונים, בשני שלבי השומה, ואין בהעלאת הטענה בערעור משום הפתעה למערערת או פגיעה בזכויותיה הדיוניות. ואדייק את הדברים – לו היו דיוני השומה נסובים רק על הטענה החלופית, כפי שהיא כתובה בנימוקי השומה, היינו, מיסוי **מלוא** התשלומים העתידיים כהכנסת ריבית לפי סעיף 2(4) לפקודה, יתכן ומסקנתי הייתה שונה.

אם היה מתברר כי הקונסטרוקציה המשפטית, של חילוץ מרכיב המימון מתוך התשלומים העתידיים ומיסויו לבדו כהכנסת ריבית, לא הייתה מעולם על שולחן הדיונים במסגרת שלבי השומה ולמערערת לא הייתה הזדמנות נאותה להתמודד איתה, הצדק עם המערערת כי העלאת הטענה לראשונה בשלב הערעור מהווה פגיעה בזכויותיה הדיוניות.

אולם מצב הדברים אינו כזה.

מלבד האמור בתצהירה של גב' גרטי, כמצוטט לעיל, צירף המשיב גם את פרוטוקול הדיון בשלב א' של השומה מיום 25.3.2014 ובו נכתב במפורש כי "טענתי כי מדובר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בתשלומים, כך שיש לראות בעסקה כ- 2 עסקאות נפרדות. עסקת חכירה ועסקה מימונית. התשלומים מעידים על עסקת המימון ועל כן יש למסות הסכומים הנ"ל כהכנסת מימון" (ובהמשך הפרוטוקול יש התייחסות נפרדת לפער בין הסכומים שמוסו בשומת מס השבח לעומת הכנסות החכירה המדווחות בדו"חות).

הנה כי כן, עינינו הרואות, כי מיסוי הרכיב המימוני נדון גם נדון בין הצדדים בהליכי השומה. מסעיף 19 לתצהיר הנ"ל אף ניתן ללמוד כי "הוחלפו טיטות תחשיבים לצורך פשרה המבוססים על חיוב המערערת במס בגין הרכיב המימוני בחלק מהתקבולים העתידיים", היינו, לא רק שהתקיים דיון בטענה המשפטית של המשיב בדבר קיומה של עסקת מימון בתוך עסקת חכירה אלא אף הוחלפו טיטות תחשיבים לעניין כימות סכומי של רכיב מימוני זה, כך שהמערערת ידעה, פחות או יותר, מול אלו סכומי מס היא מתמודדת בגדרה של טענה זו.

לאור כל זאת, אני מקבלת את גרסתו העובדתית של המשיב, הנתמכת בתצהיר ובפרוטוקול הדיון השומתי, וקובעת כי צמצום הטענה החלופית, נשוא בקשה זו, נידון בשלבי השומה, עיונית ותחשיבית, ולפיכך יש לדחות את טענתה של המערערת בדבר הפגיעה בזכויותיה הדיוניות.

בשולי הדברים אציין, כי העובדה שהצגת תחשיב הרכיב המימוני נעשתה לאחר הוצאת הצווים, אין בה כדי לשנות את התוצאה. מקובלים עלי הדברים שנאמרו על ידי השופט מ' אלטוביה: היה והוצגה על ידי הנישום עובדה חדשה לאחר הדיון בהשגה וזו נבחנה וגרמה לפקיד השומה שלא לתקן את הצו הרי שהופעל שקול דעת נוסף כאמור והוא שיבחן על ידי בית המשפט. כך משום נוהגו של פקיד השומה מכוח סמכותו שלא לחסום את הנישום מלנסות ולשכנעו בצדקת עמדתו של האחרון גם אחרי הוצאת הצו, שהרי עניין הוא שבשגרה כי מושגים הסדרים בין הנישומים ופקידי השומה גם לאחר מתן הצו על פי סעיף 152(ב) לפקודה (עמ"ה 1177/03 רזניק גיא נ' פקיד שומה תל אביב-יפו (22.04.04)).

51. המערערת מסתמכת בטיעוניה על פסק הדין בעניין גרינברג, אולם אין בו כדי לסייע לה.

באותו מקרה ביקש המשיב להוסיף, במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי השומה, טענה חלופית לפיה יש להוסיף לתמורה בגין מכירת המניות על ידי המערער גם את שווי השוק של האופציה שקיבל המערער וכן את שווייה של פרמיית סיכון הנהוגה על האופציה. משמעות הדברים הייתה חיוב המערער בגין מכירת המניות לפי תמורה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

של כ- 400,000 דולר (לאחר תיקון השומה) במקום תמורה של 200,000 דולר (לפי השומה המקורית).

כלומר, בעניין גרינברג, בשונה מענייננו, דובר על הגדלה משמעותית של השומה ומשכית המשפט קבע, כממצא עובדתי, כי הטענה החלופית לא נדונה בשלבי השומה ולא הוצג למערער כל תחשיב של חבות המס החדשה העולה מהטענה, לא היה מנוס ממחיקת הטענה החלופית מההודעה המפרשת את נימוקי השומה של המשיב. לעומת זאת במקרה דנן מדובר על הקטנה של השומה בגין טענה שהוכח כי נדונה בשלבי השומה, הן קונספטואלית והן חישובית.

52. אמת, צודקת המערערת כי טוב היה עושה המשיב אם היה מצרף לבקשה דגן פירוט של גובה הרכיב המימוני ודרכי חישובו לרבות שיעור מרכיב ההיוון של התשלומים העתידיים, שיעור הריבית וכיו"ב פרטים רלוונטיים. אולם אין במחדל זה כדי לאיין את הבקשה. נראה כי המשיב סבר כי נכון יהיה לחכות להכרעת בית המשפט בבקשה בטרם יציג את פרטי חישוביו. כידוע, לא כל פגם או מחדל שנפלו בהתנהגות המשיב, יגרמו לביטול השומה עד כדי תוצאה של אי מיסוי כלל.

דוקטרינת הבטלות היחסית, שהשתרשה היטב בפסיקת בית המשפט בתחום המנהלי, מורה לנו כי תינתן העדפה לריפוי הפגם על פני ביטולו של המעשה המנהלי "תוך הסתכלות על ההליך כמכלול ובין היתר הבחנה בין פגמים מהותיים לפגמים שוליים" (ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (17.11.2014)).

בהתחשב בעובדה שתוצאת הבקשה היא הקטנת חבות המס בשומה, ולאור מסקנתי כי לא נפגעו זכויותיה הדיוניות של המערערת, לפחות לא באופן משמעותי, וכן בהסתמך על דוקטרינת הבטלות היחסית, אני סבורה כי ניתן לרפא את הפגם על ידי מתן הוראה למשיב לצרף, תוך זמן קצוב, את התחשיב של חבות המס הנגזרת מהרכיב המימוני תוך פירוט של הסבריו ונימוקיו לתחשיב זה ולתת למערערת סיפק ראוי על מנת להציג תחשיב חלופי מטעמה כולל הסברים ונימוקים.

53. המשיב טוען בבקשה כי ניתן להגיע לתוצאה זהה גם על ידי הפעלת סמכותו של בית המשפט מכוח סעיף 156 לפקודת מס הכנסה הקובע כי: "בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון..." ומכוחו להורות על הפחתת השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לטענת המשיב, הוא רשאי להודיע במהלך הערעור כי זנח טענות מסוימות, למעט הטענה החלופית לעניין הרכיב המימוני, ולבקש כי בית המשפט יפעיל את סמכותו, מכוח סעיף 156 לפקודה הנ"ל, וייתן את פסיקתו לעניין הרכיב המימוני בלבד. אלא שהמשיב לא דק פורתא בטענה זו שהרי השאלה המתעוררת בדיון בבקשה זו היא, האם רשאי המשיב לזנוח טענות מסוימות ולהותיר במחלוקת רק את הטענה החלופית לעניין הריבית. רק אם התשובה לשאלה זו היא בחיוב, יש מקום להתייחס לטענתו בדבר אופן יישום סעיף 156 לפקודה (ואולם אם התשובה לשאלה זו בחיוב ממילא ניתן להורות על תיקון כתב הטענות מבלי להיזקק לסעיף 156 לפקודה). עם זאת, מסכימה אני עם המשיב כי בידי בית המשפט כלים דיוניים המאפשרים לו להידרש לסיטואציות כמו בענייננו, למשל, מתן פסק דין חלקי לפי תקנה 191 לתקנות סדר הדין החלה גם בערעור מס מכוח תקנה 9(א) לתקנות מס הכנסה או יישום תקנה 102 לתקנות סדר הדין שעניינה "הודעה על הודיה" (עניין **איצקובסקי**, פסקה י). ניתן להגיע לתוצאה הרצויה, בתום המשפט, תוך יישום סעיף 156 לפקודה ומתן פסק דין המקטין את השומה.

54. לקראת חתימה, אתייחס לבקשת המערערת לפסיקת הוצאות לטובתה.

המערערת טוענת, כי עד להחלטת המשיב לוותר על השומה העיקרית, היא נאלצה להעסיק יועצים משפטיים ולהשקיע משאבים בהתמודדות מול השומה, לרבות בקשות מקדמיות ושיבות בית משפט. לאור זאת, אם תתקבל הבקשה, היא זכאית לפסיקת הוצאות על נזקיה.

במצב דברים רגיל, ולו הייתה המערערת נענית לבקשת המשיב להפחתת השומה, יתכן והייתה זכאית לפסיקת הוצאות, ללא קשר לתוצאות ההליך העיקרי. קבלת הבקשה אכן מחייבת היערכות מצד המערערת והשקעת משאבים נוספים. היערכות זו מזכה בפסיקת הוצאות ויתכן אף כפיצוי בגין נזקים שנגרמו. בכך מושג גם האיזון הראוי בין היעדרות לבקשת המשיב לתקן את נימוקיו לבין אינטרס המערערת כי תפוצה על הנזקים שנגרמו לה עקב כך.

ברם, במקרה הנדון, שונה המצב.

ניתן לתמוה על התעקשותה הדווקנית של המערערת שלא להיעתר לבקשה להפחתת השומה לאחר שהוכח כי קיימה דיונים עם המשיב בעניין זה ואף הוחלפו ביניהם טיוטות תחשיבים. הרושם המתקבל הוא שהמערערת רוצה לזכות "בכל הקופה", שלא בצדק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 ינואר 2017

ע"מ 15-10-45043 אירד תדלוקים בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

כפי שכבר הסברתי, הבקשה הוגשה בטרם סיום ההליכים המקדמיים ולכן לא חל עיכוב בניהול ההליך, תכלית הבקשה היא הפחתת שומת המס וצמצום המחלוקת, אין המדובר בתיקון מפתיע או חדש מבחינת המערערת ולא השתכנעתי כי נפגעו כללי המשחק ההוגן בין הצדדים. במצב דברים זה התעקשות המערערת אינה מוצדקת ולכן אינה מזכה אותה בהוצאות בגין הליך זה.

סוף דבר

אני מקבלת את הבקשה ומורה למשיב להגיש עד ליום 1.3.2017 תחשיב מפורט ומנומק של המס הנגזר מהרכיב המימוני.
המערערת תגיש נימוקי ערעור מתוקנים מטעמה עד ליום 15.4.2017.
ישיבת קדם משפט נוספת תתקיים ביום 8.5.2017 בשעה 9.30.

ניתנה היום, כ' טבת תשע"ז, 18 ינואר 2017, בהעדר הצדדים.

י'רדנה סרוס', שופטת