



## בבית המשפט העליון

רע"א 7034/19

לפני: כבוד השופט ע' גרוסקופף

המבקשים: 1. אמיר יהושוע  
2. ג.ש.ר חפירה וחציבה בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים (3)

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי ירושלים מיום 26.9.2019 בע"מ 8862-12-16 שניתנה על ידי כב' השופט אביגדור דורות

בשם המבקשים: עו"ד ז'ק יצחק ברששת

בשם המשיב: עו"ד טליה נעים

### פסק-דין

לפניי בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופט אביגדור דורות) בע"מ 8862-12-16 מיום 26.9.2019, במסגרתה התקבלה באופן חלקי בקשתו של המשיב להוציא מתיק בית המשפט את חוות דעת המומחים שהוגשו מטעם המבקשים.

העובדות הצריכות לעניין

1. המבקש 1 הוא מנהלה של המבקשת 2 – חברה העוסקת בתחום התשתיות והפיתוח המוניציפלי (להלן: "מח יהושוע" ו-"החברה", בהתאמה). ביום 27.12.2018

הוציא המשיב, פקיד שומה ירושלים (3) (להלן: "המשיב"), צו שומה על הכנסותיו של מר יהושוע לשנות המס 2003-2012 וצו שומה נוסף על הכנסות החברה לשנות המס 2008-2013 (להלן: "השנים הרלוונטיות" ו-"צווי השומה", בהתאמה), מתוקף סמכותו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). זאת, לאחר שהתנהל בין הצדדים הליך השגה ביחס לשומות המס שנקבעו למבקשים, בהתאם לסעיף 150(א) לפקודה. משחלקו המבקשים על קביעותיו של המשיב במסגרת צווי השומה, הגישו ביום 5.12.2016 ערעור מס לבית המשפט המחוזי. היות ובשנים הרלוונטיות נבעו מרבית הכנסותיו של מר יהושוע מעבודתו כמנהל החברה (ומשכך חולקים שני צווי השומה רקע עובדתי זהה), הוגש הערעור ביחס לשני צווי השומה במאוחד. במסגרת הערעור, טענו המבקשים כי גובה שומות המס שקבע המשיב נבע בין היתר מחישוב שגוי של הרווח הגולמי של החברה בשנים הרלוונטיות.

2. ביום 14.5.2017 הגישו המבקשים הודעה המפרשת את נימוקי הערעור (להלן: "נימוקי הערעור"), כנדרש לפי תקנה 5(ג) לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978. במסגרת נימוקי הערעור, טענו המבקשים בין היתר כי "הרווח הגולמי [שקבע המשיב] הינו בלתי סביר, לא אחיד, עולה על הרווח אותו דווחה החברה בשנים קודמות ואושר על ידי [המשיב] ועולה לאין שיעור על המקובל בענף", וכן כי "המשיב לא עשה] כל מאמץ לבחון את היקף הוצאותיה הסבירות של [החברה] בהשוואה לחברות מקבילות באותו ענף" (פסקאות 39 ו-40 לנימוקי הערעור).

3. מספר חודשים לאחר מכן, ביום 20.11.2017 נערך דיון קדם משפט במעמד הצדדים. במסגרת הדיון טענו המבקשים כי "לא נעשה ניסיון לבדוק מה הרווח הגולמי ש[החברה] צרי[כה] להפיק ובאיזה מידה [החברה] עומד[ת] בכך".

4. ביום 3.12.2017 שלחו המבקשים למשיב בקשה לגילוי מסמכים והודאה בעובדות (להלן: "דרישת הגילוי"). במסגרת דרישת הגילוי, המבקשים דרשו מהמשיב להודות "כי הוא לא בחן באופן עצמאי מה שיעור הרווח הגולמי המתאים לענף וממילא גם [לא] [לחברה]" וכן "כי הרווח הגולמי שדיווחה החברה... הינו גבוה מהממוצע בענף". בתשובתו, סירב המשיב לגלות מסמכים מסוימים שנתבקשו על ידי המבקשים וכן נמנע מלהשיב לדרישה להודות בעובדות. אי לכך, ביום 13.12.2017 הגישו המבקשים לבית המשפט קמא "בקשה למתן צו לגילוי ועיון במסמכים והודאה בעובדות" (להלן: "בקשת הגילוי"). במסגרת בקשת הגילוי חזרו המבקשים על דרישתם כי המשיב יודה במספר עובדות, וביניהם: "כי הוא לא ביצע בדיקה עצמאית בדבר שיעור הרווח הגולמי המתאים לענף ולחברה", וכן "כי הרווח הגולמי שדיווחה החברה... הינו גבוה מהממוצע בענף. במידה

ויכחיש זאת, מתבקש בית המשפט הנכבד להורות למשיב להציג פרוטוקול או התכתבות כלשהי בה הוא טוען כי הרווח הגולמי שדווח הינו נמוך מהמוצג בענף". ביום 20.3.2018 נערך דיון בבקשת הגילוי. במסגרת הדיון, הפנה המשיב לדרישת המבקשים כי יודה "בעובדה כי הרווח הגולמי שדיווחה [החברה] הינו [גבוה מהמוצג בענף] וטען כי "אנו התייחסנו מכל הסעיפים האלה [כך במקור], יש הודאה בסעיף אחד וחברי יטיק את המסקנות".

5. לאחר שהסתיימו ההליכים המקדמיים, נקבעו מועדים לדיוני הוכחות ובהתאם, הגישו המבקשים ביום 30.12.2018 תצהירי עדות ראשית ושלוש חוות דעת: האחת, חוות דעת הנדסית שעניינה ניתוח עלות הפרויקטים שביצעה החברה (להלן: "חוות הדעת ההנדסית"); השנייה, חוות דעת כלכלית שעניינה הרווח הגולמי של החברה (להלן: "חוות הדעת הכלכלית"); והשלישית, חוות דעת חשבונאית אשר במסגרתה נערכו מחדש הדוחות הכספיים של החברה לשנים 2008-2011 (להלן: "חוות הדעת החשבונאית"). בעקבות זאת, הגיש המשיב ביום 11.6.2019 בקשה להוצאת שלוש חוות הדעת מתיק בית המשפט, ולמחיקת טענות חדשות שהועלו לכאורה במסגרת תצהירי העדות הראשית (להלן: "בקשת המחיקה"). לטענתו, מטרת שלוש חוות הדעת היא לבסס טענה לפיה הרווח הגולמי המקובל נמוך מהרווח הגולמי הנגזר מהשומה. מאחר שלשיטת המשיב טענה זו לא הועלתה במסגרת שלב ההשגה על השומה אלא מועלית לראשונה בערעור, הרי שמדובר ב"הרחבת חזית" ויש להורות על מחיקת הטענה ועל הוצאת חוות הדעת מתיק בית המשפט. ביום 8.7.2019 הגישו המבקשים בקשה לסילוק על הסף של בקשת המחיקה.

החלטת בית המשפט קמא

6. לאחר שהוגשו תגובות הצדדים ונערך דיון במעמד הצדדים, נתן בית המשפט קמא ביום 26.9.2019 החלטה במסגרתה קיבל באופן חלקי את בקשת המחיקה. באשר לחוות הדעת ההנדסית, קבע בית המשפט קמא כי היא אינה עוסקת בטענה חדשה שהועלתה לראשונה במסגרת הראיות בערעור, אלא מבססת טענה אשר הועלתה על ידי המבקשים בדיונים בשלב ההשגה. משכך, התיר בית המשפט קמא את הגשתה.

7. לעניין חוות הדעת הכלכלית, סבר בית המשפט קמא כי [ב]השגת החברה על שומות מס ההכנסה לא הועלתה טענה בדבר שיעור הרווח המקובל בענף" (פסקה 8 להחלטת בית המשפט קמא). כן ציין בית המשפט כי אין בידו לקבל את טענת המבקשים לפיה הטענה בדבר הרווח הגולמי עלתה עוד בשלב השומה, שכן "החשוב לענייננו הוא שלב

ב', שעניינו ההשגה המוגשת על ידי הנישום על השומה לפי מיטב השפיטה" (שם). עוד הוסיף כי אמנם במסגרת נימוקי הערעור העלו המבקשים את הטענה בדבר סבירות הרווח הגולמי, אך עשו זאת באופן כללי וללא פירוט. לאור כך, החליט בית המשפט קמא שלא להתיר את הגשת חוות הדעת הכלכלית, למעט החלקים בה אשר מתייחסים לחוות הדעת ההנדסית.

8. כאשר לחוות הדעת החשבונאית, קבע בית המשפט קמא כי משהטענה בדבר היעדר תקינותם של הדוחות הכספיים לא עלתה בשלב ההשגה, ואף לא במסגרת נימוקי הערעור, הרי שמדובר בהרחבת חזית. משכך, החליט בית המשפט שלא להתיר את הגשת חוות הדעת החשבונאית.

מכאן בקשת רשות הערעור שלפניי.

טענות הצדדים

9. במסגרת בקשת רשות הערעור, טוענים המבקשים כי שגה בית המשפט קמא בהחלטתו שלא להתיר את הגשת חוות הדעת הכלכלית וחוות הדעת החשבונאית במלואן. בנימוקיהם לעניין חוות הדעת הכלכלית, מתבססים המבקשים על שלושה אדנים: ראשית, טענות בעניין הרווח הגולמי והשוואתו לפרמטרים שונים הועלו במסגרת דיוני השומה והיוו חלק מרכזי מהם; שנית, טעה בית המשפט קמא עת קבע כי רק טענות אשר עלו במסגרת שלב ההשגה באים בגדר המחלוקת. לעניין זה הוסיפו המבקשים כי אחד מן היסודות המאפיינים הרחבת חזית אסורה הוא כי יש בטענה "החדשה" כדי להפתיע את הצד שכנגד, ואילו בענייננו המשיב היה ער לקיומה של טענה זו עוד בשלב השומה (דהיינו, עובר לשלב ההשגה). עוד טענו כי מדובר בטענה מרכזית והכרחית לצורך קביעת שומת אמת, ולכן אין להעדיף היצמדות לכלל הדיוני על פני המטרה להגיע לשומת אמת; שלישית, לשיטת המבקשים החלטת בית המשפט קמא תביא להכשרתה של שומת מס בשווי מיליוני שקלים, מבלי שבית המשפט ייחשף למלוא התמונה ויוכל לבצע ביקורת שיפוטית הוגנת.

כאשר לחוות הדעת החשבונאית, טוענים המבקשים כי איננה מבקשת לתקן את הדרו"חות הכספיים של החברה או לשנותם, אלא אך עורכת אותם מחדש כך שיוצג בהם שיעור הרווח הגולמי הנכון. משכך, לטענתם, היא איננה טומנת בחובה טענה חדשה.

10. המשיב בתשובתו טוען כי יש לדחות את בקשת רשות הערעור. לטענתו, הבקשה איננה עומדת באמות המידה הקבועות בחוק ובפסיקתו של בית משפט זה למתן רשות ערעור על החלטת ביניים; נטען כי מדובר בהחלטה הדורשת היכרות מעמיקה עם מכלול העניינים בתיק, ואשר מצויה בליבת שיקול הדעת של הערכאה הדיונית, ומשכך ערכאת הערעור תיטה שלא להתערב בהחלטות מסוג זה. זאת ועוד, לשיטת המשיב החלטת בית המשפט קמא נכונה גם לגופה. זאת, מאחר שהכלל הוא שלא ניתן להעלות במסגרת ערעור מס טענות אשר לא נטענו במסגרת שלב ההשגה בפני פקיד השומה, למעט במקרים חריגים. על פי הנטען, בענייננו המבקשים לא העלו במסגרת שלב ההשגה את הטענה כי הרווח הגולמי הנגזר משומת המשיב אינו רווח מקובל בענף ואת הטענה כי נפלה טעות באופן בו נערכו דוחותיה הכספיים של החברה.

11. בתגובה לתשובת המשיב, טוענים המבקשים כי משהטענה בדבר סבירות הרווח הגולמי נטענה עוד בתחילת ההליך, במסגרת נימוקי הערעור, הרי שלו סבר המשיב שמדובר בהרחבת חזית אסורה, היה עליו לטעון זאת כבר כשקיבל לידיו את נימוקי הערעור, לפני למעלה משנתיים.

דיון והכרעה

12. לאחר שעיינתי בבקשת רשות הערעור ובתגובות לה, ולאחר שנתתי לצדדים הזדמנות לטעון לעניין החלת תקנה 410 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, ושוכנעתי כי לא ייפגעו זכויותיהם של בעלי הדין אם אנהג בהתאם לאמור בתקנה זו, ולא נעלמה מעיני התנגדות המשיב, החלטתי לדון בבקשה כאילו ניתנה הרשות לערער והוגש ערעור על-פיה. דין הערעור להתקבל, כך שתותר גם הגשת חוות הדעת הכלכלית מטעם המבקשים במלואה כראיה בתיק העיקרי, וכן תותר הגשת חוות הדעת החשבונאית לצורך תמיכה בנתונים בהם נעשה שימוש בחוות הדעת הכלכלית.

13. לא פעם עמד בית משפט זה על היתרון של הערכאה הדיונית על פני ערכאת הערעור בבואה להכריע בשאלה האם טענה פלונית מהווה הרחבת חזית, וזאת בהתחשב בהיכרותה ובבקיאותה של הערכאה הדיונית עם מכלול העניינים בתיק. משכך, הכלל הוא כי לא בנקל תתערב ערכאת הערעור בשיקול דעתה של הערכאה הדיונית בעניינים אלו, אלא במקרים חריגים (ראו: רע"א 5424/16 טינקו בע"מ נ' הפדרציה הישראלית לתקליטים וקלטות בע"מ, פסקה 8 (13.10.2016); רע"א 7818/09 Merck Sharp & Dohme (israel 1996) Ltd נ' אוחנה, פסקה 2 (11.1.2010)). ואולם, סבורני כי ענייננו נמנה עם אותם מקרים חריגים בהם מוצדקת התערבות כאמור.

14. הלכה היא כי בעל דין אינו זכאי לטעון בפני בית משפט שלערעור, טענה אשר לא נטענה קודם לכן לפני הערכאה המבררת, אלא במקרים חריגים (ראו: ע"א 7414/08 תרו תעשייה רוקחית בע"מ נ' Sun Pharmaceutical Industries Ltd, פסקה 100 והאסמכתאות שם (7.9.2010)). הלכה זו הוחלה גם ביחס לערעור על שומת מס לפי סעיף 153(א) לפקודת מס הכנסה, אשר מהווה המשך של הליכי השומה (ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון, פסקה 28 (13.10.2015) (להלן: "עניין ינקו")). היינו, על דרך כלל, אין להעלות טענה חדשה אשר לא הועלתה קודם לכן בשלב ההשגה במסגרת ערעור על שומת מס (ראו, למשל: רע"א 777/14 ליבוביץ נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 6 (6.3.2014)). בענייננו, טענותיהם של המבקשים בדבר סבירות הרווח הגולמי עליו דיווחה החברה, ואי סבירות הרווח הגולמי שייחס המשיב לחברה, ביחס למקובל בענף (להלן: "הטענות בעניין הרווח הגולמי"), הועלו בלשון כללית בלבד במסגרת שלב הדיונים בשומה, ולא הועלו במסגרת שלב ההשגה (ראו פסקה 8 להחלטת בית המשפט קמא מיום 26.9.2019). מחד גיסא, כפי שציין בית המשפט קמא, אין בכך די על מנת לסתור טענה להרחבת חזית; ואולם, מאידך גיסא, אין מדובר בטענות חדשות אשר לא נזכרו כלל עובר להליך הערעור בפני בית המשפט, ויש להניח כי המשיב היה מודע לקיומן עוד בשלבים המוקדמים של הליכי השומה.

15. בית משפט זה כבר פסק כי בשונה מערעור אזרחי רגיל, "בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין... אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת" (ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד יח(2) 683, 686 (1964)). לאור כך, נקבע כי הצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות חדשות אשר לא נטענו בשלבים מוקדמים יותר של הליך השומה או שנטענו באופן חלקי בלבד, לשם בירור מס אמת, בכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה (ראו: רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015); עניין ינקו, בפסקה 28. וראו גם: עמ"ה (מחוזי ת"א) 94/96 בנאסולי נ' פקיד שומה נתניה (10.12.1996); עמ"ה (מחוזי י-ם) 514/01 ועקנין נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 4 (12.1.2003)). כן נקבע כי השיקולים שינחו את בית המשפט בבואו להפעיל סמכות זו הם כי לא ייגרם נזק דיוני לצד שכנגד; לא תיפגע היעילות הדיונית; וכן לא יפגעו תוקפו וחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס (עניין ינקו, בפסקה 28).

16. הנה כי כן, אף אם נקבל כי הטענות בעניין הרווח הגולמי לא הועלו כנדרש בשלב ההשגה, סבורני כי ענייננו נמנה עם אותם מקרים חריגים בהם ראוי היה להתיר את

העלאתה במסגרת הליך הערעור. כמפורט בפסקאות 2-4 לעיל, הטענות בעניין הרווח הגולמי הועלו על ידי המבקשים כבר בתחילתו של הליך הערעור, במסגרת נימוקי הערעור. כן העלו המבקשים טענות אלו גם בהזדמנויות נוספות: כך למשל, נזכרו הטענות הללו במסגרת דיון קדם המשפט שהתקיים ביום 20.11.2017, בנוכחות המשיב; הטענות הועלו גם במסגרת דרישת הגילוי אשר שלחו המבקשים למשיב, וכן בבקשת הגילוי שהגישו המבקשים לבית המשפט קמא. יתרה מכך, במסגרת הדיון שנערך ביום 20.3.2018 התייחס המשיב במפורש לבקשת המבקשים שיודה "בעובדה כי הרווח הגולמי שדיווחה המערערת הינו [גבוה מהממוצע בענף]". ודוק, המתואר לעיל מלמד כי המשיב היה מודע לטענותיהם של המבקשים בעניין הרווח הגולמי כבר בשלבים המוקדמים של הליך הערעור וכשנתיים לפני שהגיש את בקשת המחיקה, ואף על פי כן, לא התנגד להעלאתן בשום שלב ולא טען להרחבת חזית.

17. משמצאתי כי המשיב היה מודע לקיומן של הטענות בעניין הרווח הגולמי בפי המבקשים כבר בפתחו של הליך הערעור, ואף לא התנגד כאשר נשמעה טענה זו על ידי המבקשים בהזדמנויות שונות במסגרת הליך הערעור, אינני סבור כי יש בקבלת חוות הדעת הכלכלית, אשר מטרתה לתמוך בטענות אלה, כדי להסב למשיב נזק דיוני, לפגוע ביעילות הדיונית או לפגוע בתוקפו ובחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס. משאלו הם פני הדברים, יש לאפשר למבקשים להגיש את חוות הדעת הכלכלית במלואה כראיה.

18. באשר לחוות הדעת החשבונאית, הרי שהיא מהווה נדבך מקדים לחוות הדעת הכלכלית, במובן זה שהנתונים אליהם התייחס המומחה הכלכלי כרווח הגולמי שדווח על ידי החברה אינם הנתונים שנכללו בדוחותיה הכספיים, אלה הנתונים שפורטו בחוות הדעת החשבונאית (ראו סעיפים 15 ו-29 לחוות הדעת הכלכלית). מכאן שעל מנת לבסס באופן שלם את טיעוני המבקשים בעניין הרווח הגולמי יש לאפשר גם את הגשתה, וזאת לצורך המוגבל של ביסוס הנתונים בהם עושה המומחה הכלכלי שימוש, ולא לכל צורך אחר.

19. סוף דבר: דין הערעור להתקבל בעיקרו, כך שתותר הגשתה של חוות הדעת הכלכלית מטעם המבקשים במלואה כראיה בתיק העיקרי, וכן תותר הגשת חוות הדעת החשבונאית לצורך תמיכה בנתונים בהם נעשה שימוש בחוות הדעת הכלכלית. יתר קביעותיו של בית המשפט קמא במסגרת החלטתו מיום 26.9.2019 יעמדו בעינם. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

20. לפני חתימה, יוער כי לאור הסכמת הצדדים מיום 29.12.2019 שונה סיווג התיק מחסוי לפומבי, והוא איננו אסור בפרסום.

ניתן היום, ג' בטבת התש"ף (31.12.2019).

ש ו פ ט