



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8305/06

בפני: כבוד השופטת (בדימי) אי פרוקצ'יה
כבוד השופט סי ג'ובראן
כבוד השופט חי מלצר

המערערת: הקודחים שבת בע"מ

נגד

המשיב: מדינת ישראל-אגף המכס ומע"מ אשדוד

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי באר שבע
מיום 28.6.2006 בתיק עמ"ה 509/04 שניתן על ידי כב'
השופט (כתארו אז) י' אלון

בשם המערערת: עו"ד לאה מרגלית

בשם המשיב: עו"ד יהודה ליבליין

פסק-דין

השופט חי מלצר:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כב' השופט
(כתארו אז) י' אלון), בגדרו נדחה עיקר ערעורה של המערערת על שומות המס שהוצאו
לה על ידי המשיב לשנים 1999 עד 2001.

נפתח בהצגת עיקרי העובדות הצריכות לענייננו.

2. המערערת היא חברה העוסקת בעבודות קידוח לבנייה. המשיב הוציא למערערת
שומות מס הכנסה לפי מיטב השפיטה לשנים 1999 עד 2001. השגות המערערת על

שומות אלו בפני המשיב נדחו על ידי זה האחרון, אשר אף מצא ליקויים נוספים בדיווחי המערערת וערך לה שומה על-פי מיטב השפיטה, בהתאם לסמכותו סעיף 152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה). בגין שומה זו הגישה המערערת ערעור לבית המשפט המחוזי בבאר שבע, בו יוצגה על-ידי בא-כוח אחר מבאת-כוחה דהיום. הערעור נדחה בתחילה עקב אי-הגשת נימוקי הערעור, אך פסק הדין בוטל, בהסכמת המשיב, והדיון בתיק התקיים לגופו.

3. הערעור נסב על חמישה ליקויים שמצא המשיב בדו"חות המערערת, ליקויים עליהם השיגה המערערת, ואשר מהם נפרט אותו ליקוי שהוא היחיד הרלבנטי עדיין לערעור המונח בפנינו. המערערת העמידה שתי הלוואות לגורמים שונים, בסכום של קרוב ל-500 אלף דולר כל אחת, ולא רשמה הכנסות ריבית בגין הלוואות אלה. אחת ההלוואות, שהיא בלב המחלוקת בפנינו, ניתנה לאחד, מר אמיר ינאי (להלן: הלוואת ינאי). בהיעדר ראיות מטעם המערערת ביחס לגובה הריבית שנקבע בהסכמי ההלוואה האמורים, קבע המשיב שיש לזקוף למערערת הכנסות ריבית בגובה הריבית הקבועה בסעיף 3(י) לפקודה, הווה אומר – 4% לשנה, ובסך הכל כ-400 אלף ש"ח לשנים 1999-2001. תוספת החיוב במס, שנגזרה מאותה הכנסה, עמדה על כ-110 אלף ש"ח.

4. המערערת טענה בנימוקי הערעור מטעמה כי הלוואת ינאי ניתנה כנגד חיוב הלווה בריבית, והלווה אף שיעבד לטובתה נכס מקרקעין כבטוחה. עם זאת, טענה המערערת, כי עובר להגשת נימוקי הערעור (בשנת 2005) טרם עלה בידה לגבות כספים כלשהם כהחזר הלוואה, ומכאן שאין לזקוף לה הכנסות מריבית, אותן יש למסות. טענות אלה נתמכו בהמשך הדיון בתצהיר עדות ראשית של מנהל המערערת, מר עופר שבת (להלן: שבת). בתצהיר שבת צוין כי העתק ההסכם, מכוחו ניתנה הלוואת ינאי (להלן: הסכם ינאי) – מצורף כנספח לתצהיר, אך בפועל לא צורף הסכם זה לעותק התצהיר שהוגש לבית המשפט, או להעתק שהועבר למשיב.

5. בתצהיר עדות ראשית מטעם המשיב ציינה המפקחת הראשית גב' דבורה פרוימוביץ, שהיא שדנה בהשגת המערערת, כי לא הוצג בפניה הסכם הלוואה בעניין ינאי; כי בספרי המערערת לא חויבו הלווים בהפרשי הצמדה וריבית; כי המערערת לא דווחה לרשויות המס על הכנסות מריבית; כי לא נמצא בדו"חות הכספיים של המערערת התייחסות לסוגיה זו, ומכאן זקיפת ההכנסות מריבית כאמור בסעיף 3(י) לפקודה.

6. במהלך חקירתו הנגדית של מר שבת בבית המשפט, התברר כי הסכם ינאי איננו מצוי בפועל בפני בית המשפט, אף שלכאורה צורף כנספח לתצהיר שבת. בא-כוח המערערת הודיע כי ההסכם לא צורף בפועל כנספח לתצהיר שהוגש – מחמת טעות, ועל כן הגישו לבית המשפט (עמ' 11 לפרוטוקול). בהסכם ינאי צויין כי הלוואת ינאי, שניתנה בחודש ספטמבר 1997, אמורה היתה לשאת ריבית חודשית בשיעור של 2%, שתשולם מדי חודש בחודשו, ובנוסף – ריבית פיגורים, שתעמוד על 1.5% לחודש. לאחר הצגת הסכם ינאי העיד מר שבת, בין היתר, כי למערערת היה עיסוק שוטף של מתן הלוואות על בסיס עסקי, אך לא היו לה הכנסות מעיסוק זה, ומטעם זה היא לא דיווחה על הכנסות שכאלה.

7. המפקחת פרוימוביץ, שקיבלה את הסכם ינאי לעיונה רק בסמוך לפני חקירתה הנגדית, חיוותה בחקירתה את עמדתה שנוכח האמור בהסכם ינאי, היה על המערערת לרשום את זכותה לתשלומי הריבית הקבועים בהסכם – כהכנסה, אף אם לא שולמו למערערת תשלומי ריבית בפועל. זאת, שכן המערערת, כך נטען, מנהלת את ספריה לפי השיטה המצטברת, כאשר מקור החיוב במס הוא בזכות לקבל תשלום ולא בקבלת התשלום בפועל, כמקובל לגבי נישום המדווח לפי שיטת המזומנים.

8. המערערת חזרה בסיכומיה על האמור בנימוקי הערעור מטעמה, בכל הנוגע להלוואת ינאי. המשיב מצידו הביע טרוניה על כך שהמערערת לא הציגה את הסכם ינאי בשלב הדיונים בפניו, וטען שאם היה נעשה כן – הוא היה מגדיל את שומתו ביחס לריבית מהלוואה זו על-פי השיעור המוסכם. בשים לב למחדל נטען זה של המערערת ולנסיבות המקרה, גרס המשיב כי המקרה דנן הוא זה שבו על בית המשפט לעשות שימוש בסמכות הנתונה לו בסעיף 156 לפקודה, ולא להסתפק רק בדחיית הערעור אלא אף להורות על הגדלת השומה של המערערת, באופן שתשקף את הכנסותיה מריבית. המשיב הטעים כי אין רלבנטיות לטענת המערערת, לפיה לא קיבלה תשלומים על-חשבון ההלוואה – שכן היא מנהלת את ספריה על-פי השיטה המצטברת, ועל כן היא היתה אמורה לכלול בספריה את זכותה להכנסות מריבית ולדווח עליה כעל הכנסה. המערערת לא ביקשה להגיב לדרישה זו של המשיב, בין אם בדרך של הגשת סיכומי תשובה, ובין אם בכל דרך אחרת, ולפיכך היה התיק בשל למתן פסק דין.

9. בפסק הדין של בית המשפט המחוזי הנכבד, שבגדרו נדחו רוב טענות המערערת (למעט בסוגיה אחת שאיננה רלבנטית כאן) הוא נעתר לבקשת המשיב להגדלת השומה בגין הלוואת ינאי. בית המשפט קבע לעניין טענתה של המערערת בעניין הלוואת ינאי,

לפיה לא קיבלה כספים כלשהם על חשבון על החזר ההלוואה – כי טענה זו נעדרת נפקות. זאת, שכן המערערת מנהלת את ספריה ומגישה דוחותיה בשיטת החשבונאות המצטברת, כפי שצוין – כעניין שבעובדה – בפרק אחר של פסק הדין (פיסקה ה(1)). בנסיבות אלה, נקבע, המועד בו נוצרת הכנסה פלונית שיש לזקפה הוא המועד בו קמה זכותו של הנישום לקבלת אותה ההכנסה, אפילו אם זו לא התקבלה בפועל. מכאן, שלצרכי קביעת הכנסתה של המערערת, אין חשיבות לשאלה האם הצליחה בפועל לגבות כספים מינאי, אם לאו. בית המשפט הנכבד קבע עוד כי משהוצג הסכם ינאי במהלך הדיון, יש מקום לעשות שימוש בסמכות שבסעיף 156 לפקודה ולהורות על תיקון השומה ביחס להלוואת ינאי והגדלתה, באופן בו שיעור הריבית יחושב לפי השיעורים הגבוהים שנקבעו לעניין זה בהסכם ינאי, ולא בהתאם להוראות סעיף 3(י) לפקודה, שעניינו בהלוואות בריבית נמוכה מן השיעור שנקבע בתקנות. בית המשפט הוסיף, בבחינת למעלה מן הצורך, שככל שיוכח כי הלוואת ינאי עלתה כדי "חוב רע", המערערת תהיה זכאית לדרוש את ההכרה בה כהוצאה על-פי סעיף 17(4) לפקודה, כפרשנותו של סעיף זה בפסיקה.

הערעור וטענות הצדדים

10. המערערת ערערה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד. הערעור בנוסחו המקורי (שהוגש על-ידי בא כוחה הקודם של המערערת) עסק במספר עניינים, לרבות הלוואת ינאי. כשנתיים וחצי לאחר הגשת הערעור ביקשה המערערת לתקן את הודעת הערעור, ובקשתה נענתה. הודעת הערעור, שהוגשה על-ידי באת-כוחה החדשה של המערערת, עו"ד לאה מרגלית, מתמקדת עתה אך ורק בהכרעת בית המשפט המחוזי הנכבד בעניין הלוואת ינאי. יצוין כי במקביל להגשתה של הודעת הערעור הנ"ל, עתרה המערערת לעיכוב ביצוע פסק הדין, מושא הערעור, אך בקשתה נדחתה, בהחלטת חברי, השופט א' רובינשטיין.

11. המערערת טוענת, כי בעקבות פסק הדין פעל המשיב להוצאת שומות מתוקנות, על יסוד פסק הדין. לטענת המערערת, שהמשיב לא ביקש לחלוק עליה, שומות אלה נסמכו על חישוב של ריבית חודשית בגובה 3.5% על הקרן (ריבית הסכמית בשיעור של 2% לחודש בתוספת ריבית פיגורים של 1.5% לחודש), בתוספת ריבית דריבית חודשית, וכך נזקפה למערערת תוספת הכנסה בשנים הרלבנטיות של 8.1 מיליון ש"ח, ותוספת מס – של כחמישה מיליון ש"ח, כל זאת בגין הלוואה בסכום של פחות מחצי מיליון דולר, או כ-1.6 מיליון ש"ח, שלא הוחזרה למערערת, למעט "שניים שלושה תשלומים ראשונים".

12. המערערת עומדת בסיכומיה על שלושה טעמים, שבעטיים יש לסברתה מקום להתערב בהחלטת בית המשפט המחוזי כי יש להורות על הגדלת השומה בהתאם לסעיף 156 לפקודה, קביעה שעל בסיסה הוצאו השומות המתקנות והמוגדלות עד למאד. ואלו הם:

(א) שיטת הדיווח של המערערת: המערערת טוענת – והמדובר בטענה שאין חולק כי לא עלתה בבית המשפט המחוזי – כי היא היתה רשאית לדווח על הכנסותיה מעסקאות ההלוואה לפי שיטת המזומנים (הווה אומר – רק כאשר ההכנסות מתקבלות בידה בפועל), ולא לפי השיטה המצטברת (הווה אומר – במועד בו נוצרת הזכות לקבלת ההכנסות). זאת, בהתחשב בכך שלטענת המערערת, הכנסותיה מהלוואות אינן בגדר עסקה העיקרי, שהוא קידוחים לבנייה. לתמיכה בטענתה האמורה מבקשת המערערת להיבנות מן הדינים החלים בתחום מס ערך מוסף, והחיוב במע"מ על עסקאות של מתן אשראי על-ידי גורמים שאינם מהווים מוסדות כספיים והכנסתם מריבית היא הכנסה מעסק; המערערת מפנה בהקשר זה להוראת תקנה 7 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: תקנות מע"מ), לפיה החיוב במס של עסקאות של מתן אשראי, ועסקאות מסוימות אחרות: "יחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל". המערערת ממשיכה וטוענת כי בהנחה שתתקבל טענתה, לפיה היא היתה רשאית לדווח על הכנסותיה מעסקאות הלוואה לפי שיטת המזומנים, אזי כלל לא חלה עליה חובת דיווח על הלוואת ינאי. זאת, שכן משלא שולמה ריבית בגין אותה הלוואה – לא נצמחה למערערת הכנסה החייבת במס. המערערת מלינה על כך שבית המשפט המחוזי קיבל את ללא סייג את טענת המשיב בסיכומיו, שהמערערת מדווחת על הכנסותיה כולן, לרבות מריבית, בשיטה המצטברת.

(ב) חובת דיווח על הכנסות שידוע כי לא יתקבלו: המערערת טוענת לחלופין, כי גם אם ייקבע כי עליה לדווח על הכנסות הריבית לפי השיטה המצטברת, הרי שגם לפי שיטה זו אין חובת דיווח על הכנסות ריבית שאיננה משולמת באופן עקבי ושיטתי. דיווח אחר, כך המערערת, יגרום לעיוות בתוצאותיו הכלכליות של העסק, שיציג הכנסות גבוהות, אף שאלה כלל לא נתקבלו ולא צפויות להתקבל בפועל. בהקשר זה מפנה המערערת לתקן חשבונאות מס' 25 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן: תקן 25), שאת עקרונותיו היא מבקשת להחיל לענייננו, ואשר לפיו אין מקום לרישום ריבית כהכנסה כאשר צפוי כי הריבית לא תשולם. במקרה של הלוואת ינאי, הרי שלמעט "שניים שלושה תשלומים ראשונים" (כטענתה בערעור) – לא קיבלה המערערת תשלומים כלשהם, ונכון לשנת 1999 – שנת המס הראשונה, מושא הדיון –

כבר היה ברור וידוע למערערת כי לא תזכה בתשלומי הריבית, כך שלא היה מקום לרשום את הריבית כהכנסה. המערערת מוסיפה כי הפתרון של הכרזה על חובות ינאי כ"חוב רע" ורישומן כהוצאה לפי סעיף 17(4) לפקודה, כהצעת בית המשפט המחוזי, איננו מספק.

(ג) הפעלת סמכותו של בית המשפט להגדלת השומה, לפי סעיף 156 לפקודה: המערערת טוענת כי בית המשפט המחוזי הנכבד שגה כאשר ביסס את החלטתו להפעיל את סמכותו שבסעיף 156 לפקודה, על כך שהמערערת לא הציגה את הסכם ינאי בשלב ההשגה ואף בערעור, אלא רק במועד עריכתן של החקירות הנגדיות. המערערת טוענת כי סוגיית הריבית הרעיונית כלל לא היתה במחלוקת בדיונים בין הצדדים בעת שלב השומה (בגדרה כלל לא נקבע חיוב בגין ריבית רעיונית) ואף לא בשלב ההשגה (שרק בסיומה נתווסף החיוב האמור). זאת ועוד – המערערת לא נתבקשה להציג את הסכם ינאי באותם הליכים, ולא ניתנה לה אפילו הודעה בשלב ההשגה כי המשיב צפוי להגדיל את שומותיה בדרך של זקיפת ריבית רעיונית בגין הלוואת ינאי. המערערת התייחסה להסכם ינאי בגדרי נימוקי הערעור שלה רק על מנת להבהיר את היעדר הקשר בין הלוואת ינאי להלוואה אחרת. היא אף התכוונה לצרף את ההסכם עצמו כנספח לתצהיר (כאמור מפורשות בתצהיר מר שבת), אך עקב טעות – לא עשתה כן. בכל מקרה, לשיטתה של המערערת אין מדובר בהסתרה של ההסכם, וודאי לא כזו שיכולה להצדיק שימוש בסמכות בית המשפט להגדלת השומה לפי סעיף 156 לפקודה.

המערערת מוסיפה וטוענת, כי בלא קשר לשאלה האם הסכם ינאי הוסתר אם לאו – כעניין שבעקרון לא זה המקרה לעשות שימוש בסמכותו של בית המשפט להגדלת שומה, לפי סעיף 156 לפקודה. לטענתה, בתי המשפט נזקקו לסעיף זה לצורכי הגדלת שומה פעמים בודדות בלבד, ולא בכדי. תיקון שומות אמור להתבצע במסגרת המקצועית של הדיונים שבין הנישום לבין פקיד השומה, כאשר לזה האחרון נתונה גם הסמכות לפעול להגדלת שומות במקרה הצורך, מכוח סעיף 147 לפקודה, אפילו בשלב שבו מתנהל הליך ערעור על השומה. בכל מקרה, גורסת המערערת, אין מקום לעשות שימוש נדיר בסמכותו של בית המשפט להגדלת השומות, מבלי לתת לנישום הזדמנות סבירה להתגונן ולהשמיע את טענותיו, לרבות בדרך של הגשת בקשה סדורה מטעם פקיד השומה להגדלת השומה, בקשה אליה יוכל הנישום להתייחס. המערערת סבורה כי משמעותה המיסויית של הבקשה להגדלת השומה, שעלתה בסיום ההליך בבית המשפט המחוזי בגדרי סיכומיו של המשיב, איננה מובנת מאליה, בשים לב לכך שהטלת מס הכנסה מבוססת לא פעם על כללים חשבונאיים שאינם מוכרים למשפטנים ככאלה, והמקרה שלפנינו – יוכיח. כך אירע שהשומות החדשות שהוצאו למערערת

הביאו להגדלת הכנסתה החייבת של המערערת בגין הלוואת ינאי בסכום של כ-8.1 מיליון ש"ח, ולהגדלה במיליוני ש"ח של חבותה במס, כל זאת כתוצאה מהליך שהמערערת היא שיזמה, ואשר מטרתו (בגזרה הרלבנטית) היתה לבטל את זקיפת ההכנסה של כ-400 אלף ש"ח בגין הלוואת ינאי.

13. המשיב, מצדו, סומך ידיו על פסק דינו של בית המשפט הנכבד קמא, וגורס כי אין בסיס לקבלת הערעור, מאילו מן הטעמים שמעלה עתה המערערת. בהקשר זה גורס המשיב כדלקמן:

(א) שיטת הדיווח של המערערת: המשיב טוען כי בבית המשפט המחוזי לא היתה כל מחלוקת על כך שהמערערת מחויבת לנהל – ואף מנהלת בפועל – את ספרי החשבונות בשיטה המצטברת, ועורכת את דו"חותיה הכספיים בהתאם. המשיב מטעים כי בית המשפט המחוזי אף קבע בעניין ממצא עובדתי לפיו המערערת "מנהלת את ספריה ומגישה דוחותיה בשיטת החשבונאות המצטברת", וזאת בהיעדר כל טענה נוגדת של המערערת. המשיב גורס כי אין מקום לאפשר למערערת להעלות, לראשונה בשלב הערעור, טענה לפיה היא היתה רשאית לדווח על בסיס מזומן, בכל מקרה, סבור המשיב, שכיוון שהמערערת איננה טוענת שדיווחה בפועל על בסיס מזומן, אלא שהיתה רשאית לעשות כן, הרי שמדובר בדיון אקדמי ונעדר נפקות, שהרי אין לאפשר למערערת לשנות בדיעבד את שיטת הדיווח, לאחר שספריה כבר נחתמו. המשיב מוסיף כי ניתן ללמוד מהעובדות שהמערערת עצמה לא היתה סבורה, בשנות המס הרלבנטיות כי היא רשאית לדווח על פעילותה בתחום ההלוואות על בסיס מזומן. דבר זה מסיק המשיב מכך שהיא ניסתה להכיר בחיוב שנוצר לה, לטענתה, בקשר עם הלוואה אחרת שהיא העמידה (להלן: הלוואת אדיפ) – כ"חוב אבוד", וביקשה לנכותו בשנת המס 1999, היא שנת יצירת ההתחייבות (ניסיון שנדחה על-ידי המשיב ובית המשפט המחוזי גם יחד). המשיב גורס שאם היתה המערערת אכן מדווחת על פעילותה בתחום ההלוואות על בסיס מזומן, הרי שהיא היתה חייבת לדרוש סכום זה כהפסד הון, וזאת בשנה בה שילמה בפועל את הסכום האמור.

המשיב טוען עוד כי בכל מקרה – המערערת לא היתה רשאית לדווח על הכנסותיה מפעילותה בתחום ההלוואות על בסיס מזומן. מבחינה עובדתית, הרי שפעילות זו לא היתה פסיבית, כי אם "עיסוק שוטף של מתן הלוואות על בסיס עסקי", כדברי מנהל המערערת עצמו בחקירתו. מבחינה משפטית, אפילו היתה הכנסתה מתחום ההלוואות "פסיבית", הרי שלא די בכך כדי להקנות למערערת, שהיא נישום המדווח על בסיס מצטבר, את האפשרות להחריג הכנסות מסוימות כך שידווחו על בסיס מזומן.

המשיב גורס שלא ניתן להקביל בהקשר הנוכחי בין דיני המע"מ לבין דיני מס הכנסה, אלא ההיפך הוא הנכון: משנמנע המחוקק מלקבוע בפקודה חריגים לשיטת הדיווח, דוגמת אלה שנקבעו בתקנות מע"מ, אזי יש להסיק כי על המערערת היתה חובה לדווח גם על הכנסותיה מהלוואות לפי השיטה המצטברת. המשיב מוסיף עוד כי המערערת גם לא הציגה בבית המשפט המחוזי חוות דעת חשבונאית, לפיה היא רשאית לדווח על בסיס מזומן.

(ב) חובת דיווח על הכנסות שידוע כי לא יתקבלו: המשיב דוחה את טענתה החלופית של המערערת, לפיה גם אם ייקבע שעליה לדווח על הכנסות הריבית לפי השיטה המצטברת, לא קמה לה חובה לדווח על הסכם ינאי לפי שיטה זו, בנימוק שצפתה כי הריבית לא תשולם. המשיב טוען בעניין זה כי המערערת לא הציגה בפני בית המשפט המחוזי כל ראיה בשאלת ציפייתה ב"זמן אמת" כי הריבית בגין הלוואת ינאי לא תשולם, מה גם שהמערערת מודה עתה (בניגוד לעמדתה בבית המשפט המחוזי) שקיבלה "שניים-שלושה תשלומים" על חשבון ההלוואה, והיה לה אף שעבוד על נכס מקרקעין להבטחת התשלום, גם אם זה יתקבל באיחור מסוים. בכל מקרה, גורס המשיב, שאלת הציפייה לקבלת התשלום איננה אמת המידה לדיווח על הכנסות, בהתאם לשיטת המצטברת. זקיפת ההכנסות וההוצאות בשיטה זו נעשית בנפרד. יצירת הזכאות להכנסה מחייבת דיווח על הכנסה, לפי השיטה המצטברת, ואם מתברר בדיעבד כי הנישום לא יזכה לקבל את ההכנסה המדווחת, הרי שהוא זכאי להוצאה במלוא ההכנסה שדווחה, בהתאם להוראת סעיף 17(4) לפקודה, שעניינו "חוב רע". המשיב דוחה אף את ניסיונה של המערערת להיבנות מתקן 25, שתחולתו היא רק על דוחות כספיים לתקופה המתחילה מתאריך 1.1.2006, והוא אף איננו מחריג הכרה בהכנסה מקום שם יש ציפייה לקבלתה (וכאמור, לטענת המשיב המערערת לא הוכיחה שלא היתה לה ציפייה לקבלת הריבית).

(ג) הפעלת סמכותו של בית המשפט להגדלת השומה, לפי סעיף 156 לפקודה: המשיב סבור שהמערערת אכן הסתירה במכוון את הסכם ינאי, אולם אף אם רק התרשלה בהצגתו במועד – אין לכך נפקות. לטענת המשיב, המערערת אמורה לחוב במס בגין הריבית הנקובה בהסכם, כאמור לעיל, ולכן משהוצג ההסכם, היה בית המשפט רשאי להפעיל את סמכותו לפי סעיף 156 לפקודה.

המשיב מוסיף כי מבחינה עקרונית, המקרה דנן מתאים מאד להפעלת הסמכות להגדלת השומה לפי סעיף 156 לפקודה. סעיף זה מקנה לבית המשפט מעמד החורג מן הרגיל במסגרת ההליך האדברסרי, ומחייבו לבחון את טיעוני הצדדים גם בשים לב

לטובת הציבור, המגולמת בגביית מס אמת. הגדלת השומה, אפילו שלא לבקשת פקיד השומה, היא לשיטת המשיב משום חובה של בית המשפט, כאשר כל הנתונים להגדלת השומה גלויים לצדדים. המשיב גורס כי אין כל צורך בהזהרת הנישום בנסיבות כאלה, ודאי לא בהגשת בקשה פורמלית להגדלת השומה, ודי בכך שהמשיב נהג כאן כפי שנהג – בעתירה להגדלת השומה בגדרי סיכומיו.

הבקשה להוספת ראיות בערעור

14. בד בבד עם הגשת הודעת הערעור המתוקנת, הגישה המערערת בקשה להגשת ראיות חדשות בערעור, שאלו הן:

(א) השומות החדשות שהוצאו למערערת, בעקבות מתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי, המלמדות על הגדלתם המשמעותית של ההכנסות החייבות במס ושל החיוב במס;

(ב) שומות המס שהוצאו למערערת בשלב הראשון של הליך קביעת השומה, המלמדות על כך שהסכם ינאי לא נדרש ואף לא עלה לדיון באותו שלב;

(ג) מסמכים מתיק ההוצאה לפועל שפתחה המערערת בשנת 1998 למימוש משכנתא שניתנה לה על-ידי הלווים בהלוואת ינאי, המלמדים על אי-פירעון ההלוואה, כמו גם על פרטי מימושו של הנכס המשועבד, בשנת 2008, אשר לטענת המערערת לא היה בו כדי לכסות את חובם של הלווים כלפיה;

(ד) תצהיר של רואה החשבון של המערערת בדבר אופן הדיווח של המערערת על הכנסות ריבית, וחוות דעתו המקצועית על דיווח זה, כמו גם התייחסותו של רואה החשבון לאי-דרישת הסכם ינאי בשלבי הוצאת השומות למערערת, ולא-זימונו לדיון לפני הוצאת השומות החדשות.

15. המשיב, מצדו, מתנגד להוספה של ראיות חדשות בשלב הערעור, למעט השומות החדשות שהוצאו למערערת. לשיטתו, המערערת מנסה כיום לפתוח חזיתות מחלוקת חדשות, אשר כלל לא עמדו לדיון בבית המשפט המחוזי. המשיב מוסיף כי ממילא אין באותן ראיות כדי לשנות מתוצאת פסק הדין, מושא הערעור.

16. למערערת שתי טענות של מהות, לפיהן מבחינה עניינית ממילא לא היה מקום לזקיפת הכנסות בגין הלוואת ינאי, וודאי לא היה מקום להגדלת השומה בגינה, וטענה אחת שניתן להגדירה כדיונית באופייה, שעניינה השימוש בסמכות בית המשפט להגדלת השומה לפי סעיף 156 לפקודה. נבחן טענות אלה כסדרן.

א. טענת המערערת לפיה היתה רשאית לדווח על הכנסותיה מריבית לפי שיטת המזומנים

17. בית המשפט המחוזי קבע, כממצא עובדתי, שהמבקשת מדווחת על הכנסותיה – כולן – לפי השיטה המצטברת. קביעה זו נסמכה על טענת המשיב בסיכומיו בבית המשפט המחוזי, לפיהם כך מדווחת המערערת, טענה שלא באה עליה כל הכחשה והסתייגות מטעם המערערת. עתה שינתה המערערת את טעמה וגורסת שהיא היתה רשאית לדווח על הכנסותיה מעסקאות ההלוואה (שאינן עסקה העיקרית) לפי שיטת המזומנים, וכיוון שכך – הרי שלא היתה חייבת לדווח על הלוואת ינאי, שבגינה לא נתקבלו החזרי הריבית בפועל. טענה זו של המערערת איננה פשוטה כלל ועיקר, אך אין מקום לנסות ולהכריע בה בגדרי הדיון בערעור זה. נבהיר את הדברים להלן.

18. טענתה של המערערת מחייבת, ראשית לכל, הנחת תשתית עובדתית, שוודאי לא הונחה בפני הערכאה הדיונית. אין בפנינו ראיות ביחס להיקף המדויק של עסקי ההלוואה של המערערת והכנסותיה מהם. אין לנו הכלים לקבוע האם הכנסותיה של המערערת מעסקי ההלוואה היו אכן פסיביות, לעומת הכנסותיה מעסקי הקידוח בבנייה. אין בפנינו מידע אשר לדרך הרישום (להבדיל מדרך הדיווח) של ההכנסות מהלוואה. אין לנו דרך לדעת מדוע לא דיווחה המערערת בפועל אי-פעם (עד כמה שידוע) על הכנסות ריבית, והאם כל ההלוואות שנתנה – לא נפרעו. המערערת לא פרסה עד הנה תמונה עובדתית, בין אם באמצעות מנהלה ובין אם באמצעות רואה החשבון שלה, אשר לדרכי הרישום, או הדיווח על הכנסותיה מריבית.

19. המערערת, בייצוגה הנוכחי, ערה היטב למכשלות הנ"ל. מטעם זה היא אף ביקשה להביא מפיו של רואה החשבון שלה תצהיר וחוות דעת גם יחד (ואינני נדרש כאן לבעייתיות הקיימת בשילוב האמור) בדבר אופן הדיווח של המערערת על

הכנסותיה מריבית. מובן שאלו יכולים לגרור בעקבותיהם חוות דעת נוגדת של המשיב, ובכל מקרה – חקירות של המצהיר ומגיש חוות הדעת מטעם המערער.

20. המשיב, מצדו, טוען כי דין טענות המערער להידחות לא רק בהיותן חדשות, אלא אף לגוף הדברים, ובלא שיהיה צורך להיזקק לראיות נוספות. המשיב ליקט אינדיקציות שונות לכך שטענתה של המערער בדבר זכותה לדווח בהתאם לשיטת המזומנים – איננה מבוססת. המשיב הזכיר בהקשר זה את דברי מר שבת, מנכ"ל המערער, בחקירתו בבית המשפט המחוזי, לפיהם: "למערער היה עיסוק שוטף של מתן הלוואות על בסיס עיסקי" (עמ' 11, ש' 28 לפרוטוקול). הוא הטעים שהמערער עצמה לא טענה כי דיווחה בפועל על הכנסותיה מהלוואות בשיטת המזומנים, אלא רק שהיתה רשאית לעשות כן. המשיב הפנה לניסיונה של המערער לרשום בספריה את ההוצאה (שלא הוצאה בפועל) בגין הלוואת אדיפ כ"חוב אבוד", במקום כהפסד הון בשנה הרלבנטית, וטען כי ניסיון זה מלמד שהמערער עצמה לא סברה כי היא רשאית לנהל את ספריה, או לדווח על פעילותה בתחום ההלוואות – בשיטת המזומנים.

כוחן הראייתי של אינדיקציות אלה ודאי איננו מבוטל, אך מוגבל. המשיב, בעקבות המערער, קורא לבית המשפט שלערעור להכריע בשאלות עובדתיות שנפקותן רבה – בלא תשתית עובדתית ראויה, הכל על יסוד רמזים וקטעי דברים.

21. אם לא די בחסר העובדתי האמור, הרי שליבון של סוגיות עובדתיות אלה, ואחרות, מהווה רק שלב מקדים לדיון המשפטי, שאף הוא איננו פשוט, ואשר גם אליו לא היתה כל התייחסות בטענות הצדדים בבית המשפט המחוזי. המערער מבקשת כי נבחן עתה לראשונה, את שהערכאה הדיונית לא נתבקשה לבדוק: את השאלה האם נישום שאיננו מוסד כספי רשאי לדווח על הכנסותיו מהלוואות לפי שיטת המזומנים, והאם יש להקיש בהקשר זה מדיני מס ערך מוסף ומתקנות מע"מ בפרט – לפקודה, שעניינה מס הכנסה.

22. על רקע כל האמור, נדרש עתה לשאלה כיצד על בית המשפט שלערעור לנהוג עתה. טענת המערער ביחס לזכותה לדווח על הכנסות הריבית לפי שיטת המזומנים – היא חדשה, והיא מלווה בבקשה להוספת ראיות בשלב הערעור, ראיות אשר את רובן לא היתה כל מניעה להציג בערכאה הדיונית (למעט השלבים האחרונים של הליך מימוש הבטחונות – אירועים שהשלמתם חלה, על פי הנטען, רק לאחר פסק הדין שניתן בבית המשפט המחוזי הנכבד). הכרעה בסוגיות העובדתיות הכרוכות בטענת המערער,

ללא תשתית עובדתית מתאימה, והכרעה של ערכאת הערעור בטענות משפטיות שלא נדונו כלל בערכאה הדיונית – ככלל איננה מקובלת. לפיכך, חסומה הדרך בפני קבלת טענות המערערת לגופן. מאידך גיסא, כפי שהובהר, אין מקום להיעתר גם לבקשת המשיב כאן, לדחיית טענות המערערת לגופן, בהיעדר תשתית מספקת. בנסיבות אלה, האפשרויות היחידות העומדות על הפרק, בכל הנוגע לטענתה החדשה של המערערת, היא דחייתה מעיקרה מחמת העיתוי והפורום שבו הועלתה, או החזרתו של הדיון בטענה זו לבית המשפט המחוזי. נבחר בין אפשרויות אלה לאחר שנסקור את טענתה הנוספת והחלופית של המערערת – כי בכל מקרה, אין היא חייבת במס, שכן לא קיבלה בפועל תשלומים על חשבון הריבית. כפי שנראה, אף בסוגיה זו מתעורר קושי דומה, שאפיין את הטיפול בטענת המערערת באשר לשיטת הדיווח שלה, והוא – היעדר אפשרות להכרעה לגופם של דברים.

ב. טענת המערערת כי היא לא חייבת בדיווח על הכנסות ריבית, גם לפי השיטה המצטברת, שכן לא קיבלה בפועל תשלומי ריבית

23. טענתה החלופית של המערערת, כאמור, היא שגם אם ייקבע כי היה עליה לדווח על הכנסות הריבית לפי השיטה המצטברת, הרי שגם לפי שיטה זו אין חובת דיווח על הכנסות ריבית שאיננה משולמת באופן עקבי ושיטתי.

24. לטענה זו, בניגוד לקודמתה, לפחות יש הד מסוים בטענות המערערת בבית המשפט המחוזי, שהרי שם היא טענה: "כי אין מקום לחייבה בגין ריבית רעיונית, שכן לא נתקבלו אצלה עדיין כל כספים היכולים להיות מחוייבים בריבית" (סעיף 19 לנימוקי הערעור). ברם טענה זו של המערערת, שנתמצתה בדברים האמורים, ונדחתה על-ידי בית המשפט המחוזי בהיותה נוגדת את עקרון הדיווח לפי השיטה המצטברת, זכתה בינתיים בהליכי הערעור לעדכון במישור העובדתי, ולפיתוח במישור המשפטי, ואף בכך יש בעייתיות-מה. נבהיר הדברים בסמוך.

25. מבחינה עובדתית, המערערת שינתה בינתיים במידת מה את טעמה והיא איננה טוענת עוד כי "לא נתקבלו אצלה עדיין כל כספים", אלא שהיא מאשרת שכבר בראשית ימי ההלוואה היא זכתה ל"שניים שלושה תשלומים ראשונים". מתי בדיוק זכתה בתשלומים אלה – לא ביארה, אף כי ממילא לא היתה יכולה לפרט, שכן לא ניתן להביא ראיות בשלב הערעור ללא היתר. הנה כי כן – לעת הזו אין אנו יודעים, לדוגמה, מה היה היקף התשלומים, מתי שולמו (ובפרט – האם גם באילו משנות המס הרלבנטיות,

1999 עד 2001), ובהתאם – כיצד יש באותם תשלומים כדי להשליך על טענתה של המערערת.

26. מערך עובדתי נוסף, שהמערערת טוענת כי הוא רב חשיבות לעניינה, מתמקד בפעילותה של המערערת לגביית חובה בגין הלוואת ינאי, שלא נפרעה, והליכים שנקטה למימוש של הנכס ששועבד לטובתה. תחילתה של אותה פעילות עוד בשנת 1998, שנים רבות לפני הדיון בבית המשפט המחוזי, ובכל זאת זכרה לא בא בגדרי טענותיה של המערערת שם. חלק מן הנתונים, שהמבקשת מעוניינת להציגם עתה, אכן נוצרו לאחר מתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ועניינם בהשלמה של הליך המימוש, שסופו, לטענת המערערת, בכיסוי חלקי של קרן החוב בגין ההלוואה. עם זאת ברי שנתונים אלה, אם תתאפשר הצגתם, יחייבו ביאור, מתן זכות תגובה למשיב, ובירור עובדתי ומשפטי מקיף, שמטבע הדברים אין לו כל הד בפסק דינו של בית המשפט המחוזי.

27. טענותיה המשפטיות של המערערת בהקשרים אלה אף הן חדשות בעיקרן. המערערת איננה מסתפקת באמירה סתמית, לפיה הכנסה שלא נתקבלה בפועל איננה מחייבת רישום (וממילא – דיווח) לפי השיטה המצטברת – טענה שעל פני הדברים נדחתה כדין, משאיננה מתיישבת עם עקרונות היסוד של רישום הכנסות לפי המצטברת, לפיהם ההכנסה תירשם במועד יצירת הזכות לקבלת ההכנסה, גם אם התשלום לא בוצע בפועל. עתה היא מנסה לשכנענו כי יש מקום להחלה של העקרונות שבתקן 25 על עניינה, ולפיהם (כקריאתה את סעיפים 29 ו-34 לאותו תקן) – בהיעדר ודאות אשר ליכולת הגבייה של הכנסות ריבית, אין לרושמן כהכנסות אלא עם קבלתן. המערערת גורסת עוד כי הפתרון שבגדרו יכיר פקיד השומה בסכומים אלה כ"חוב רע" (הווה אומר: הוצאה שניתן להכיר בה, בהתאם לתנאי סעיף 17(4) לפקודה), שנים לאחר שנרשמה ההכנסה – איננו פתרון מספק במקרה זה. נדגיש, כי טענותיה המשפטיות האמורות של המערערת נסמכות על טענותיה העובדתיות, שלא נתבררו, ובראשן הטענה כי הכנסות הריבית מהלוואת ינאי אינן: "הכנסה אמיתית, שהיה צפוי שתשולם, אלא ספק הכנסה".

28. משמעותם של הדברים האמורים לעיל היא שאף בסוגייה של זכות המערערת שלא לרשום את הכנסות הריבית מהסכם ינאי (שלא ברור מהן) – אין מקום להכרעת בית המשפט שלערוור לגופם של דברים. ברי כי לא קיימת תשתית מספקת לקבלת טענות המערערת, אך אף לא את דחייתן מניה וביה על יסוד טענותיו – בעלות המשקל

– של המשיב. הנה כי כן אין הצדקה להוספת ראיות בערעור, וקביעת ממצאים עובדתיים בערכאה זו, חלף הערכאה הדיונית. אין אף מקום לקיום דיון משפטי מקיף בשאלת תחולתו של תקן 25 על עניינה של המערערת, וביתר טענותיה המשפטיות של המערערת, כאשר דיון כזה לא התקיים בבית המשפט המחוזי וכאשר אין בפנינו תשתית עובדתית הולמת ביחס לנושאים אותם מעלה המערערת.

ג. בחינת ההחלטה בדבר הגדלת השומה, מכוח סעיף 156 לפקודה

29. נעבור לבחון עתה את טענתה הדיונית של המערערת, הגורסת כי שגה בית המשפט המחוזי שעשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 156 לפקודה והורה על הגדלת השומה.

30. סעיף 156 לפקודה קובע כך:

“בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון, והודעה על ההכנסה החייבת ועל סכום המס, אשר על המערער לשלם – לפי החלטת בית המשפט – תימסר לשני הצדדים”.

31. סמכותו של בית המשפט להגדיל את השומה היא כזו שבתי המשפט עושים בה שימוש במקרים חריגים בלבד (לרשימה ממצה יחסית של מקרים בהם עשה בית המשפט שימוש בסעיף זה ראו: ע”א 495/63 מלכוב נ’ פקיד שומה תל-אביב, פ”ד יח(2) 683 (1964) (להלן: עניין מלכוב); ע”א 385/75 פקיד השומה למפעלים גדולים נ’ רפק אלקטרוניקה בע”מ, פ”ד ל(1) 645 (1975); עמ”ה 1168/01 כדורי נ’ פקיד שומה כפר-סבא (לא פורסם, 31.5.2004); עמ”ה (מח’-חי’) 594/04 פייגלין נ’ פקיד שומה חיפה (לא פורסם, 4.1.2007)). טעם עיקרי לשימוש החריג יחסית בסמכות האמורה הוא שלאחר שנערך כבר דיון דו-שלבי בשומתו של הנישום בפני פקיד השומה, והאחרון עיין בכל המסמכים הדרושים לו, ניתן להניח שהשומה הסופית שנקבעה, ועליה משיג הנישום בערעורו בפני בית המשפט המחוזי – היא כזו שלא יהיה צורך להגדילה. ניתן גם להניח לרוב, כי המידע שהיה בידי הנישום, היכול להוות בסיס לשומה – נחשף זה מכבר בפני פקיד השומה, ואם תמצי לומר כי ייתכן שהנישום מסתיר בידו בכוונת מכוון מידע רלבנטי נוסף לשומתו, שיש בו כדי להרע את מצבו – אין סיבה טובה להניח כי מידע זה ייחשף דווקא בגדרו של הדיון בבית המשפט המחוזי. יתרה מכך: כאשר המנהל (כמשמעותו בסעיף 147 לפקודה) מגיע למסקנה כי יש להגדיל את השומה שנקבעה,

הרי שקיימת לו הסמכות לפעול על מנת שייעשה כן, הכל במתווה ובמועדים הקבועים בסעיף האמור. מתווה זה אף "בטוח" יותר מבחינתו מאשר הותרת הגדלתה של השומה לשיקול דעתו של בית המשפט, לפי סעיף 156 לפקודה (ראו: עמ"ה (מח'-חי') 65/93 גטאס נ' פקיד שומה חיפה (לא פורסם, 22.2.1995, מפי כב' השופט (כתארו אז) ד"ר ד' ביין)).

32. אף שמדובר בסמכות שמתעורר צורך חריג למדי לעשות בה שימוש, הרי שבית המשפט ודאי רשאי לעשות בה שימוש, וזאת בראש ובראשונה מתוך מטרה שהנישום יחויב במס אמת. בית משפט זה, בעניין מלכוב, התווה את העקרונות העומדים בבסיס הסעיף, באומרו כך:

"אפשר לומר שסמכות זו אף מטילה על בית המשפט חובה להגדיל את השומה, אם על פי הנתונים שהוכחו לפניו בערעור מתגלה שמן הצדק הוא לעשות כן; כי הרי בדונו בערעור מס הכנסה יושב בית המשפט לא רק כפוסק בין שני בעלי הדין כמו בערעור אזרחי, אלא על ידי הגשת הערעור נפתח פתח לעיון נוסף בשומה שנעשתה על ידי פקיד השומה, ומוטלת חובה על בית המשפט לא רק כלפי הנישום המערער, אלא גם כלפי הציבור כולו, שלו ענין בכך שהשומה תהיה שומת אמת ... הצורך לתקן את השומה לחובת הנישום יכול להתגלות עקב הגשת חומר ראיות חדש בפני בית המשפט, שלא היה בפני פקיד השומה, או מפני שמתברר שפקיד השומה טעה בשיקוליו. בסמכותו להגדיל את השומה יכול בית המשפט להשתמש גם אם לא נתבקש על ידי פקיד השומה לעשות כן".

33. החשש העיקרי בהפעלת הסעיף הוא שנישום, שעתר כנגד חיוביו במסגרת שומה פלונית, ימצא עצמו מחויב בתשלום מס בהתאם לשומה מוגדלת, בלא שהיתה לו הזדמנות נאותה להתגונן מפני הגדלה זו. לפיכך המשיך והזהיר בית המשפט בעניין מלכוב, כך:

"... אך כל זה אמור, כמובן, בתנאי שמבחינה דיונית לא תגרום ההגדלה עוול לנישום המערער, על-ידי שלילת הזדמנות הוגנת לשכנע את בית המשפט, בדרך טענות וגם בדרך הבאת ראיות נוספות, שאין מקום להגדלה. אין זאת אומרת שבכל מקרה חייבים פקיד השומה, המשיב או בית המשפט להתרות בנישום מראש, שהוא צפוי להגדלת השומה. אם כל הנתונים להגדלה גלויים ממילא על פני הראיות, מוזהר הנישום על פי עצם לשון החוק, שהגדלה כזאת עלולה לבוא. אך כאשר הראיות אינן חד-משמעיות, אין להפגיע את הנישום בפסק הדין על ידי הגדלת השומה על יסוד נימוקים שלגביהם לא ניתן לו מעולם לנקוט עמדה".

34. מצוידים בתובנות האמורות, נבחן עתה האם יש לאשר את החלטתו של בית המשפט המחוזי הנכבד, להורות על הגדלת השומה, כפי שהתבקש לעשות על-ידי פקיד השומה. כפי שנראה, ניתן לתקוף שאלה זו משני כיוונים:

(א) עריכת בדיקה האם צדק בית המשפט המחוזי בהחליטו כפי שהחליט, על יסוד הנתונים שהיו בפניו.

(ב) בחינה האם נוכח טענותיה החדשות של המערערת בערעורה, יש מקום להחזרת הדיון לבית המשפט המחוזי לשם בחינת טענות אלה.

35. כאשר אנו מבררים את תמונת המצב, אשר עמדה בפני בית המשפט המחוזי במועד בו נדרש הוא לחיתוך הדין, ניתן לומר שניצבו בפניו מספר שיקולים, אשר נטו כולם לכיוון של היעדרות לבקשתו של פקיד השומה להגדלת השומה: המערערת הציגה את הסכם ינאי לראשונה רק בגדרי הדיון (אינני נדרש כאן לשאלה מדוע נהגה כך, ואסתפק באמירה שמקובלת עליי טענתה כי הדבר לא נעשה בזדון). מן ההסכם עלה שהריבית שבהסכם ינאי גבוהה משמעותית מזו שעל בסיסה נקבעה השומה. כאשר ביקש פקיד השומה בסיכומיו להורות על הגדלת השומה ולהתאימה למפורט בהסכם ינאי – המערערת לא ביקשה להתגונן מפני דרישתו זו. טענותיה הנוכחיות של המערערת ביחס לאי-חובתה לרשום ולדווח על הכנסות הריבית מהלוואת ינאי, המועלות כיום, לא עמדו בפני בית המשפט המחוזי. ניתן להבין איפוא מדוע סבר בית המשפט המחוזי הנכבד שתיקון השומה והגדלתה, כמבוקש, יביא לחיוב המבקשת במס אמת, וכי לא תהא בכך פגיעה משמעותית במערערת.

36. עם זאת, שיקול כבד משקל עמד נגד היעדרות לבקשת המשיב להורות על הגדלת השומה, במתכונת בה הוצגה, והוא – שפקיד השומה לא ביקש שבית המשפט יורה להעמיד את השומה על סכום מוגדל ונקוב מראש, אלא ביקש מבית המשפט "להורות על תיקון והגדלת השומה בהתאם". במהלך זה טמונה בעייתיות. בית המשפט עלול שלא להיות מודע לאפשרות שהיעדרות לבקשת פקיד השומה תביא להגדלה משמעותית ביותר של השומה הקיימת (כפי שאירע כאן), נתון שתיתכן לו השפעה על היקף ההגנה הדיונית שבית המשפט יסבור שיש מקום לתיתה לנישום. אף מבחינת הנישום, אי-דיעתו האפשרית על נפקותה המדויקת של הגדלת השומה המבוקשת, עלולה לגרום לו שלא לאחוז בכל הפעולות הנדרשות והסבירות בנסיבות העניין לשם התגוננות מפני

הדרישה להגדלת השומה. קשיים אלה חריפים במיוחד שעה שאין עסקינן בהליך של קביעת השומה בין הנישום לבין פקיד השומה, שבסיומו יכול הנישום, אף אם הופתע מגובה השומה שנקבעה, להשיג על השומה, בתחילה – במסגרת רשויות המס, ואחר כך – על דרך של ערעור לבית המשפט המחוזי. כאן נעשה הכל באחת בערכאה המבררת ונמצא שבנסיבות מיוחדות אלו – "זכות הטעוין" של המערערת נפגעת. קושי נוסף הוא שבית המשפט איננו קובע בעצמו את השומה, אלא מתבקש למעשה לתת היתר לפקיד השומה להוציא שומה חדשה. במקרה שכזה הוצאת השומה החדשה עלולה להוליד חילוקי דעות חדשים בין הנישום לבין פקיד השומה, שלא קל מבחינה דיונית ומהותית כאחד לבררם, והמקרה שלפנינו – מעיד.

37. האמור מלמדנו כי "דרך המלך" לפנייה של פקיד השומה לבית המשפט בבקשה להגדלת השומה היא, שככל שאין מניעה מעשית לכך, פקיד השומה יציין באופן מפורש מהי השומה הנכונה אשר לדעתו בית המשפט צריך לקבוע לנישום, ולפרט את התחשיב המביא לאותה שומה (השוו: תקנה 16(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, הקובע כי: "היתה התביעה לסכום כסף, יפורש בכתב התביעה הסכום הנתבע במדוייק"). כך יידע בית המשפט מה משמעותה המדוייקת של הגדלת השומה המבוקשת, ויוכל לוודא שלנישום ניתנה אפשרות דיונית הולמת להתמודד עם בקשתו של פקיד השומה ולהשמיע טענותיו. הנישום, מצדו, יידע אף הוא מהי חשיפתו, ויפעל בדרכים המתאימות, תוך השקעת התשומות המתאימות, על מנת להתגונן מפני דרישתו החדשה של פקיד השומה. במקרה של הגדלת השומה, לא תהא אף מחלוקת על גובהה, שכן זו נקבעה בפסק הדין.

למען הסר ספק יודגש, שבקשה בלתי מפורטת דיה להגדלת השומה איננה מחייבת את דחייתה, אלא רק את חיוב פקיד השומה בהגשת בקשה סדורה ומפורטת להגדלת השומה.

38. במקרה שלפנינו ברי שהמשיב לא צעד ב"דרך המלך". המשיב ציין אמנם בסיכומיו בבית המשפט המחוזי את גובה הריבית החדשית, הנגזרת מהסכם ינאי, ואת העובדה שאילו היה מוצג בפניו ההסכם בעתו, היה מגדיל הוא את השומה, שכן שיעור הריבית ההסכמית גבוה "לאין ערוך" מן השיעור שבסעיף 3(י) לפקודה (סעיפים 81 ו-82 לסיכומיו). אך את הצעד הנוסף, של ציון השומה המוגדלת המפורשת – לא ציין המשיב. מטבע הדברים – בית המשפט לא היה ער למשמעות המדוייקת של הבקשה להגדלת השומה; גם המערערת לא היתה מודעת למשמעות הכספית של דרישת המשיב (למרות שבדיקה זהירה היתה יכולה אולי להפיג קושי זה); היא לא ניסתה להתגונן

מפני דרישת המשיב, וסופו של דבר שהופקה לה שומה הגדולה עשרות מונים מזו שעליה ערערה.

39. בנסיבות האמורות, ניתן לתהות האם הסטייה מדרך ההתנהלות הראויה של פקיד השומה די היה בה כשלעצמה כדי להצדיק התערבותה של ערכאת הערעור בהחלטה על הגדלת השומה, והחזרת הדיון לבית המשפט המחוזי לשם בירור סדור של הדרישה להגדלת השומה, וזאת אף בהתעלם מן הטענות החדשות שמעלה המערערת עתה. אילו היינו מסתמכים רק על הנתונים שעמדו בפני בית המשפט המחוזי, הרי שמדובר היה במקרה גבולי, שכן לכאורה מה טעם להחזרת הדיון לבירור טענות הנישום כסדרן, אם לנישום אין טענות של ממש כנגד הגדלת השומה. ברם משהעלתה המערערת את טענותיה, גם אם באיחור רב, הרי שבנסיבות המקרה שבפנינו, התוצאה של החזרת הדיון לבית המשפט המחוזי היא לטעמי מתחייבת. מספר טעמים מצטברים עומדים בבסיס עמדתי זו:

(א) ההליך של הגדלת שומה, שהנישום יזם הליך משפטי להפחתתה, הוא מיוחד וחריג. כאשר בעל דין תובע סכום כסף, הוא יכול לצפות שהדיון בתובענתו יסתיים ככלל בזיכוי בסכום הנע בין הסכום שתבע – לאפס (בכפוף להוצאות, ותביעה נגדית). באופן דומה, כאשר נישום מערער על חיובו במס, הוא יכול לצפות שבתום הדיון החיוב במס יהיה אי-שם בין זה המקורי שנדרש הימנו, לבין אפס. לעומת זאת, שימוש בסמכות להגדלת שומה, משמעה שנישום, שיצא לקרב נגד חיובו במס בסכום מסוים, יכול למצוא עצמו לפתע חייב במס בסכום גבוה בהרבה. מכאן הזהירות הרבה המתחייבת בהפעלת הסמכות להגדלת השומה, כמבואר לעיל.

(ב) במקרה דנן, השינוי בגובה השומה, כתוצאה מהגדלתה, הוא עצום ורב. המבקשת יצאה לקרב כדי להימנע מחיוב במס בסכום של כ-110 אלף ש"ח (בגין הכנסות מריבית רעיונית שנזקפו לה, בסכום של כמה מאות אלפי ש"ח), ובתום הקרב מצאה עצמה עם שומה מתוקנת, מכוחה היא אמורה לשאת במס בסכום של כחמישה מיליון ש"ח (כך לטענת המערערת, שהמשיב לא ביקש לסותר).

(ג) אף שכל הנתונים היו גלויים בפני פקיד השומה, הרי שכפי שהובהר, הלה לא עתר להגדלת השומה בסכום ספציפי כלשהו, אלא ביקש את "הגדלת השומה" סתם, ורק לאחר שבית המשפט נעתר לו בפסק הדין – הוציא המשיב למערערת שומה חדשה. כמובהר לעיל, דרך פעולה זו בעייתית, הן מבחינת יכולתו של בית המשפט לעמוד על משמעותה המדויקת של הגדלת השומה המבוקשת ועל ההגנה הדיונית שיש להעניק

בהתאם לנישום, והן מבחינת סיכוייו של הנישום להפנים את משמעות בקשתו של פקיד השומה, ולנסות ולהתגונן מפניה בהתאם מבעוד מועד. דומה שכך אירע כאן: המערערת, מיוצגת בידי בא-כוחה הקודם, ניסתה להימנע מן הצורך לשלם מס בסדר גודל של 110 אלף ש"ח. כאשר פקיד השומה עתר להגדלת השומה, ספק רב אם המערערת הבינה שהמשמעות הכספית של היעדרות לבקשה זו עלול להסתכם בחיובה במס במיליוני ש"ח נוספים, שאחרת ניתן להניח כי היתה נזעקת להתגונן בכל דרך שהיא מפני תוספת החיוב האמורה, דבר שבפועל היא לא ניסתה אפילו לעשותו.

(ד) עתה נשמעות מפי המערערת, באמצעות באת-כוחה הנוכחית והמלומדת, טענות שונות כנגד עצם חיובה במס בגין הכנסות הריבית מהסכם ינאי, טענות שלא ניתן לקבוע לעת הזו כי הן טענות סרק (ויצוין כי בא-כוחה של המדינה אישר בדיון בפנינו, בהגינותו, ומבלי שדבריו יהוו הודאה כלשהי בטענות המערערת, כי אילו המערערת היתה טוענת אחרת בבית המשפט המחוזי, קיימת אפשרות שטענותיה היו נשמעות). השאלה מהו מס האמת בעניינה של המערערת איננה ניתנת איפוא להכרעה פשוטה.

(ה) המערערת (כך בהתאם לטענתה, שאין אפשרות לדחותה לעת הזו), לא הפיקה למעשה הכנסות ריבית מהסכם ינאי, ולפיכך היא מחויבת לשאת במס במיליוני ש"ח עבור הכנסות שכנראה לא הופקו. בשנות המס הרלבנטיות היא לא היתה יכולה אף לדרוש הכרה בזכותה לקבלת הריבית, שלא נתקבלה, כ"חוב רע" (למצער, נוכח קיומו של משכון לטובתה), ולא ברור עד כמה הגבייה החלקית של כספים ממימוש השעבוד, כעשר שנים לאחר שניתנה ההלוואה, יכולה לרפא מצב זה, אם בכלל. העקרון העומד בבסיס ההפרדה בין רישום הכנסות והוצאות לפי השיטה המצטברת בעינו עומד, כמובן, אולם אי-הנוחות ממצבה של המערערת בנסיבות אלו – הוא רב.

40. השיקולים הנ"ל, בהצטברם, מצדיקים איפוא את החזרת הדיון בטענותיה החדשות של המערערת לבית המשפט המחוזי.

41. המשיב מעלה מנגד שני חששות, ביחס למשמעות החזרתו של הדיון לבית המשפט המחוזי.

(א) החשש האחד הוא שכל נישום, שדרכו לא תצלח בהליך הערעור על שומה, יוכל לשנות טעמיו ולזכות בהזדמנות שנייה לטעון טענותיו. חשש זה איננו קיים למעשה, שכן הכלל בדבר האיסור על שינוי חזית בעינו עומד (ראו: ע"א 759/76 תפ נ' נוימן, פ"ד

לא(2) 169, 173 (1977); רע"א 9123/05 אדמוב פרויקטים (89) בע"מ נ' סיטי סטייט מקבוצת אלפו בע"מ (לא פורסם 25.10.2007) (להלן: עניין אדמוב); ע"א 9118/06 שנרום בע"מ נ' קליל תעשיות בע"מ, בפסקה 25 (לא פורסם, 5.3.2009); עע"ם 9317/05 משאבות השלום בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה יזרעאלים, בפסקה 21 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה (לא פורסם, 26.10.2010) (להלן: עניין משאבות השלום)). הנה כי כן, על דרך הכלל נישום שכשל בניסיונו להביא לביטול חיוב במס, יישא בתשלום המס, ולא יזכה לנסות את מזלו בשנית, או לערוך "מקצה שיפורים" בשלב הערעור. ברם, המקרה שלפנינו הוא מיוחד ובהחלט לא אופייני, כמבואר לעיל, והנימוקים המצטברים שבפסקה 40 לעיל יש בהם כדי להצדיק את מתן האפשרות למערערת להציג טענותיה החדשות בפני בית המשפט המחוזי, בניסיון להתגונן מפני הדרישה להגדלת השומה.

ראוי בהקשר זה להזכיר מהם הטעמים העיקריים שבבסיס הכלל האוסר על שינוי חזית: חיוב בעלי הדין בהיצמדות להגדרת השאלות שבמחלוקת ולניהול דיון ממוקד ויעיל, ומתן הגנה לבעל הדין, ובפרט – לנתבע, מפני עיוות דין, בכך שהוא מאפשר לו להיערך להתמודדות עם הסוגיות העולות בכתבי הטענות, ולהתמודד עימן עובדתית ומשפטית (ראו: עניין אדמוב; עניין משאבות השלום). טעמים אלה אינם מתקיימים כאן. זאת, כיוון שהמשיב, שהתגונן בבית המשפט המחוזי מפני טענות המערערת, הפך מעשית בסיום ההליך לתובע (שסכום תביעתו לא פורש), אשר יש לברר את תביעתו. לפיכך דווקא המערערת היא זו שיש להגן עליה ולאפשר לה להיערך להתמודדות עם הסוגיות העולות בתביעתו החדשה של המשיב. יפה לכאן ההערה, שצוטטה לעיל, בעניין מלכוב, לפיה שעה שנדרש בית המשפט להגדלת השומה, הרי שיש ליתן לנישום: "הזדמנות הוגנת לשכנע את בית המשפט, בדרך טענות וגם בדרך הבאת ראיות נוספות, שאין מקום להגדלה".

(ב) החשש השני שמעלה המשיב הוא שכל שטענה והציגה המערערת בבית המשפט המחוזי כאילו ייעלם, אגב האפשרות הניתנת לה להציג את גרסתה מחדש בפני הערכאה הדיונית, אליה חוזר הדיון. אף עוצמתו של חשש זה איננה רבה. המערערת אכן זוכה באפשרות להעלות טענות, שלא הועלו על-ידיה בעבר, אולם ודאי שהיא כבולה לגרסתה העובדתית. כך, ברי שהמערערת איננה יכולה לסגת עתה מדברי מנהלה, לפיהם היא ניהלה "עיסוק שוטף של מתן הלוואות על בסיס עסקי", או מן העובדה שהיא ביקשה לרשום את חיובה הנטען בקשר עם עסקת אדיפ כ"חוב אבוד", ועוד נתונים מסוג זה. ברם אם חרף האמור יעלה בידי המערערת לשכנע את בית המשפט המחוזי כי מבחינה עובדתית ומשפטית אין לחייבה בשומה מוגדלת בגין הכנסות הריבית

מהלוואת ינאי, הרי שבכך יובטח כי המערערת לא תישא במס שאיננו מס אמת, והרי כולי עלמא לא פליגי שזו מטרתו העיקרית והנכונה של ההליך.

107 דבר

42. נוכח כל האמור לעיל, הרי שאציע לחבריי להורות על ביטול אותו נדבך בפסק הדין, מושא הערעור, שעניינו הגדלת שומתה של המערערת בגין הלוואת ינאי, ועל החזרת הדיון לבית המשפט המחוזי הנכבד בשאלה האם יש להיעתר לדרישה זו של המשיב (אך לא לדרישת המערערת לביטול השומה המקורית בגין הלוואת ינאי – נושא שבענייניו אין הצדקה למתן הזדמנות שנייה למערערת). המשיב יוכל לעתור לבית המשפט המחוזי להגדלת השומה, בצורה סדורה ומפורשת, והמערערת תוכל להציג בפני בית המשפט הנכבד את הטענות שהעלתה כאן בהקשרים אלה. כן תוכל המערערת לבקש הצגת הראיות, שהוספתן נתבקשה בפנינו, או כל ראייה אחרת הדרושה לה לביסוס טענותיה, ובית המשפט המחוזי יחליט בבקשות אלו כהבנתו.

43. מוצע כי נוכח ההתפתחויות בסוגיות המימוש של השעבוד שניתן למערערת כבטוחה לפירעון הלוואת ינאי, כמו גם בשים לב לתוצאתו המוצעת של פסק דין זה – יבואו בעלי הדין בדברים ביחס לאפשרות להשגת הסדר פשרה כולל ביניהם משום דרכי שלום, מהלך שלא צלח עד עתה כל עוד עמד הערעור בתוקפו. בעקבות מגעים אלה יוכלו בעלי הדין להודיע לבית המשפט המחוזי הנכבד האם אכן יש עדיין צורך בהמשך ההליכים בפניו.

44. עד להחלטה אחרת של בית המשפט המחוזי הנכבד, הרי שכספים שגבה המשיב מן המערערת בקשר עם השומה בגין הלוואת ינאי – לא יושבו לה, אך המשיב לא ינקוט הליכים נוספים למימוש יתרת חובה של המערערת, שמקורו בשומה בגין הלוואת ינאי.

45. אף שערעורה של המערערת מתקבל באופן חלקי, הרי שעליה לשאת בהוצאות המשיב. בצד הקושי הטמון בהתנהלות המשיב ביחס לפירוט שנדרש לביסוס בקשתו להגדלת השומה, הרי שכמבואר בפסק דין זה, התנהגות המערערת לקתה במחדלים דיוניים ניכרים יותר. בראשם נזכיר את אי-הצגת הסכם ינאי עד לשלב החקירות הנגדיות, ליקוי שגם אם נקבל שהוא פרי רשלנות בלבד של המערערת, כטענתה – ברור שהביא לכך שהדיון בשאלת הגדלתה של השומה התקיים בחופזה בסיום ההליך

בערכאה המבררת; כן נזכיר שאפילו בשלב הערעור לא העלתה המערערת את טענותיה דהיום, כי אם רק לאחר החלפת ייצוגה, וחלק מהשגותיה העובדתיות הן כאלה שלא היתה כל מניעה להציגן כבר בערכאה הדיונית.

ניצבים אנו איפוא בפני מצב שבו בית המשפט מחליט כי יש למחול לבעל דין על מחדליו הדיוניים והתנהלותו, ולאפשר לו לנסות ולתקן שגיאותיו על מנת להגיע לחקר האמת ולחיוב הראוי. במקרה שכזה על בעל הדין שחדל לשאת בהוצאותיו של בעל דינו, שנגרר להליכים מיותרים. לפיכך, וחרף קבלתו החלקית של הערעור, הרי שהמערערת תשא בשכר טרחת עורכי דינו של המשיב בהליך הנוכחי, בסכום של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת (בדימ') א' פרוקצ'יה:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת (בדימ')

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, ג' בתמוז תשע"א (5.07.2011).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת (בדימ')