

פסק-דין נכון - כבר אצל פקיד השומה

על היערכות נכונה לקראת דיון עם רשויות המס לאור הפסיקה
העדכנית בעניין ליבוביץ' ורובומטיקס

מאת

מוטי ארניה, עו"ד (רו"ח) * • דניאלה גבאי, רו"ח (עו"ד)**

*"לא" אמרה המלכה 'קודם כירתו את ראשו, ואחר-כך נשמע מה יש לו לומר"
*** "No!" said the Queen, "first the sentence, and then the evidence!"*

בשורת פסקי-דין מן העת האחרונה,¹ הביעו הטריבונלים השיפוטיים בישראל עמדה נחרצת בסוגיית תחולתה של תורת "ההשתק הדיוני" מכוח מעשה בית-דין, השאובה מסדרי הדין האזרחי הכללי,² על דיונים המתנהלים בבתי-המשפט בנושאי מס שונים. הכלל בדבר מעשה בית דין, ככל הנוגע להשתק דיוני, קובע, שאם טענה נדונה לגופה והוכרעה על-ידי בית

-
- * עו"ד (רו"ח) מוטי ארניה הינו שותף ובעלים של משרד ארניה ושות', עורכי-דין, המתמחה במיסוי בינלאומי.
- ** רו"ח (עו"ד) דניאלה גבאי הינה מנהלת במחלקת המיסים של משרד דלויט בריטמן אלמגור, רואי חשבון, ומשמשת כמרצה מן החוץ באוניברסיטה העברית בירושלים.
- *** לואיס קרול, הרפתקאות עליסה בארץ הפלאות.
1. ע"א 9056/12 יעל קינג ואח' נ' פקיד השומה ירושלים, "מיסים" כח/4 (אוגוסט 2014) ה-120; ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות, "מיסים" כח/3 ליי"ן (ניתן 18.6.2014), 1; ע"מ 42363-09-12 אברהים סיאם נ' פקיד שומה ירושלים, "מיסים" כח/3 (יוני 2014) ה-210 (ניתן 5.5.2014); רע"א 777/14 יורם ליבוביץ' ואח' נ' פקיד שומה גוש דן, "מיסים" כח/2 (אפריל 2014) ה-81 (ניתן 6.3.2014); ת"א 1084-07 קשר אור בע"מ נ' מד"י רשות המיסים אגף המכס "מיסים" כח/3 ליי"ן (ניתן 27.2.2014); עמ"ה 1022/09 + עמ"ה 6725-08-12 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ, "מיסים" כח/3 ליי"ן (ניתן 9.2.2014); ע"מ 30398-12-11 (אפריל 2014) ה-201 (ניתן 16.1.2014); ע"מ 45933-11-10 + ע"מ 5220-09-11 דורון כהן ואח' נ' פקיד שומה חדרה, "מיסים" כח/1 (פברואר 2014) ה-270 (ניתן 12.12.2013); עמ"ה 511-09 דליה כהן ואח' נ' פקיד שומה באר שבע, "מיסים" כח/3 ליי"ן (ניתן 6.11.2013); ו"ע 1449-10-10 בכר יונס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה, "מיסים" כח/3 (יוני 2013) ה-311 (ניתן 6.5.2013); ע"מ 12863-11-10 יד הרב הרצוג איחוד מפעלים תורתיים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מע"מ ירושלים, "מיסים" כח/3 (יוני 2013) ה-296 (ניתן 10.4.2013); ע"מ 1222-03+בש"א 24451-06 מאיר שרגאי נ' פקיד שומה ת"א 1, "מיסים" כח/1 (ניתן 26.12.2012); ע"מ 414-10+ע"מ 415-10 יהושע שריג ואח' נ' פקיד שומה, "מיסים" כח/1 (פברואר 2013) ה-154 (ניתן 6.12.2012).
2. תקנה 5(9) לתקנות סדר הדין האזרחי התשמ"ד-1984 (להלן - "התקנות") קובעת, כי כתב תביעה יכול "את העובדות העיקריות המהוות את עילת התובענה, ואימתי נולדה"; תקנה 71(א) לתקנות מוסיפה, כי "כתב טענות יכול את הרצאת העובדות המהוות בלבד, שבעל הדין מסתמך עליהן..."; תקנות 91-96 לתקנות עוסקות בהוספת טיעונים לכתבי בית-הדין ומטעמות, למעשה, את "דרך המלך" להוספת טענה או לשינויה.

משפט מוסמך, בית המשפט לא יידרש לה שוב בין אותם הצדדים או חליפיהם.³ אגד פסקי-דין זה מצביע, בעיקר, על נכונותם של בתי-המשפט לחזק ולהשיא את מגמתם המסתמנת והמתחדדת בשנים האחרונות,⁴ לשלול מנישומים אפשרות להעלות טענה חדשה או להביא ראיה נוספת, שלא הובאה בפני פקיד השומה, לחיזוק עמדתם מול רשויות המס בערכאות המשפטיות, תוך מתן קדימות דווקנית ומפורשת (שעיצומה ניכר בשנת 2014)⁵ לכלל הדיוני בדבר 'איסור הרחבת חזית', על-פני העיקרון המהותי בדבר גביית מס אמת. **עמדתם הברורה של בתי-המשפט בסוגיה זו מחייבת את היערכותם של נישומים בהתאם, למן השלבים הראשונים ביותר של ניהול מגעים עם רשויות המס. ברשימתנו זו⁶ נבקש לעמוד בקצרה על הדגשים שניתנו על-ידי מערכת השיפוט הפיסקאלית בסוגיה זו, ועל משנה החשיבות שניתן לאורם לתכנון אסטרטגי קפדני של הזדמנויות הטיעון הניתנות לנישום בפני רשות המיסים.**

התכלית הדייונית השזורה בהליכי הדיון האזרחי, על כל שלביהם, מתמצית בניסוח רשימת הפלוגות שבמחלוקת.⁷ האיסור 'להרחיב את חזיתו של הדיון, עניינו בכך, שבעל דין אינו רשאי לחרוג מגדרי "זירת ההתגוששות", כפי שנוסחה זו במסגרת רשימת הפלוגות שהוצבה בכתבי-הטענות אשר הוגשו בערכאה הקודמת, במיוחד בהיעדר מחאה שכנגד מצד ריבו.⁸ בשורה ארוכה של פסקי-דין⁹ לימד בית המשפט העליון מושכלות יסוד בדבר כלל

3. ראו ע"א 1545/08 אברהם מוסקונה נ' סולל בונה בע"מ (פורסם בנבו 4.3.2010); ע"א 823/08 חזן נ' רשות המסים - פקיד שומה נתניה, פסקה 7 (4.1.2009); נינה זלצמן, מעשה-בית-דין בהליך אזרחי (1991), עמ' 29-30.
4. מגמה זו מסתמנת בעיקר החל משנת 2012 ואילך, ראו הערה 1 לעיל; כן ראו ע"א 8500/10 אביעד פרל ואח' נ' פקיד שומה 1 ירושלים, "מיסים" כו/5 (אוקטובר 2012) ה-176 (ניתן 10.9.2012); ע"ש 269-09 יקבי ציון (1982) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1, "מיסים און לייך" (ניתן 8.8.2012); ע"מ 1117-09 סעיף דרבאשי נ' מדינת ישראל - מנהל מע"מ רמלה, "מיסים און לייך" (ניתן 9.2.2012); ע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומע"מ אשדוד, "מיסים" כה/4 (אוגוסט 2011) ה-47 (ניתן 5.7.2011).
5. ראו ע"א 9056/12, ו"ע 17240-10-12, ע"מ 39456-01-12, ע"מ 42363-09-12, רע"א 777/14, ת"א 1084-07, עמ"ה 1022/09+עמ"ה 6725-08-12, ע"מ 6725-08-12+ע"מ 30398-12-11+ע"מ 19403-02-12+ע"מ 19423-02-12, לעיל הי"ש 1.
6. רשימה זו מבוססת על בדיקה מדגמית שנערכה, אשר כללה כ-90 פסיקות שיצאו תחת ידי הערכאות השונות, משנת 1967 ועד שנת 2014.
7. אורי גורן, סוגיות בסדר דין אזרחי (מהדורה עשירית, תשס"ט), פרק ה' - כתבי טענות, עמוד 88 ואילך.
8. שם, שם. ראו גם י. זוסמן, סדרי הדין האזרחי (מהדורה חמישית; ירושלים, 1988) 746: "בית המשפט לערעורים לא ידון בנימוק ערער שלא נטען בדרגה הראשונה; מערער שלא הביא טענה בפני הדרגה הראשונה, מה לו כי בערעורו ילין עליה?".
9. ראו ע"א 397/68 וייס נ' ג'ורג', פ"ד כג(1) 402, (1969); ע"א 1270/02 עיריית רמת גן נ' מנחמי בוני מגדלי דוד רמת-גן בע"מ, פ"ד נח(2) 7, עמ' 12: "משקבעו הצדדים את רשימת הפלוגות העומדות לדיון, גודרת רשימה זו את הסוגיות שבהן ידון בית-המשפט, ואין להרחיב את הדיון לשאלות משולבות של עובדה ומשפט שלא נכללו באותה רשימה, אלא אם כן הביע בעל הדין שכנגד, במפורש או מכללא, את הסכמתו לנהל את המשפט בחריגה ממה שהוגדר ברשימה"; ראו גם רע"א 9123/05 אדמונר פרויקטים (89) בע"מ נ' סיטי סטייט מקבוצת אלפו בע"מ; ע"א 6799/02 יולזרי משולם ואח' נ' בנק המזרחי המאוחד בע"מ - סניף בורסת היהלומים ואח', פ"ד נח(2) 145, 151 (2003); רע"א 5127/06 נעאגה עמרן נ' האפוטרופוס הכללי כמנהל נכסי ההקדש גליציה (פורסם בנבו, 30.8.06); ע"א 759/76 צביה, רמי ו-משה פז נ' יצחק נוימן, פ"ד לא(2) 169; ע"א 311/83 פינקלשטיין נ' פלבסקי, פ"ד לט(1) 496; ע"א 607/83 אהרון נ' קרסנטי, פ"ד מב(1) 397; ע"א 3199/93 קראוס נ' ידיעות אחרונות בע"מ, פ"ד מט(2) 843; רע"א 4712/08 מחמד עקילי נ' בנק לאומי לישראל בע"מ-סניף כפר קאסם (פורסם בנבו, 5.11.08); ע"א 546/04 עיריית ירושלים נ' שרותי בריאות כללית (פורסם בנבו); ע"א 6799/02 משולם נ' בנק המזרחי המאוחד בע"מ-סניף בורסת היהלומים, פ"ד נח(2) 145 (2003).

פרוצדורלי זה ובדבר עקרון ההשתק המופעל לעיתים לגביו,¹⁰ בקובעו את הכלל היסודי שלפיו, "... בית-המשפט יפסוק על יסוד כתבי הטיעון בלבד, ועל-סמך העדויות שניתנו במסגרת הטענות... ולא על סמך איזה דבר מפתיע שבעדות אחד הצדדים".¹¹ הלכה פסוקה היא, שערכאת ערעור תידון לראשונה בטענה אשר לא נטענה בפני הערכאה הדיונית, כאשר המדובר בטענה משפטית המבוססת על עובדות שאינן שנויות במחלוקת, ואשר נטענו בכתבי בי-הדין.¹² מנגד, במצב דברים שבו מדובר בטענה עובדתית חדשה,¹³ בטענה משפטית המבוססת על עובדות שנויות במחלוקת, או בטענה משפטית שיש בה משום שינוי מהותי של חזית הטיעון¹⁴ - לא תדון בה ערכאת הערעור, אם לא הועלתה קודם לכן בפני הערכאה הדיונית.¹⁵ הגישה שקנתה לה שבייתה בפסיקה בהקשר זה היא זו אשר לפיה, אין המדובר בכלל טכני-פרוצדורלי גרידא, אלא בכלל מהותי, "המשקף עקרונות חשובים של ייעול הדיון וסופיות הדיון".^{16, 17}

המתווה הייחודי של הליך הדיון המתנהל בקביעת שומתו של אדם מבוסס על מערך דו-שלבי. פקודת מס ההכנסה¹⁸ מקנה לפקיד השומה סמכות לבדוק את הדו"ח השנתי שהוגש על-ידי הנישום וקובעת, כי "פקיד השומה רשאי, בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח... לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה...";¹⁹ בשלב זה, רשאי פקיד השומה לאשר את הדו"ח כפי שהוגש, או לחלופין, לקבוע את השומה לפי מיטב שפיטתו, בהסכם שנערך עם הנישום או שלא בהסכם, תוך נימוק השומה ובתוך מתן הזדמנות סבירה

10. ראו לעיל ה"ש 3. כאשר מדובר בטענות הנטענות בשלב הערעור וסותרות טענות שנטענו לפני הערכאה הדיונית, מגולמים כללי ההשתק השיפוטי גם בכלל שלפיו ערכאת הערעור לא תידרש, ככלל, לטענות שלא נטענו לפני הערכאה הדיונית. ראו חמי בן-נון וטל חבקין, **הערעור האזרחי** (מהדורה שלישית, 2012), עמ' 329.
11. ראו ע"א 397/68, שם; ראו גם הפניותיו של בית-המשפט ב-ע"א 546/04, שם.
12. ע"א 271/75 **שושן נ' שושן**, פד"י ל(1), 473; ע"א 682/82 **בן אריה נ' סהר**, פ"ד לו(3) 589, עמ' 595.
13. תחולתו של הכלל תהא קשיחה יותר כאשר מדובר בטענות עובדתיות חדשות אשר סותרות את התשתית העובדתית שהניח הטוען בפני הערכאה הדיונית. ראו ע"א 2796/12 פראן (ישראל) מ.מ.ש נ' בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ, **מיסים און-ליין**, 22.8.2013; ע"א 2254/09 צ.נ. בנייני איכות נ' פקיד שומה ירושלים 3.1.2011.
14. ראו, למשל, רע"א 5491/01 **ארליך נ' ציון חברה לביטוח בע"מ**, פ"ד נו(2) 871, 875.
15. ראו דברי בית-המשפט העליון מפי כב' השופט (כתוארו אז) מ' שמגר, ב-ע"א 271/75 **לעיל**, לעיל ה"ש 1: "אמנם כלל הוא כי בית-המשפט שלערעור לא ידון בנימוק ערעור שלא נטען בדרגה הראשונה... אולם נראה לי כי חודו של כלל זה צריך להיות מופנה בעיקרו כלפי טענות עובדתיות... וכמובן גם כלפי טענות משפטיות שיש בהן משום שינוי מהותי של חזית הטיעון. אולם, מקום שבו מדובר על העלאתה של טענה משפטית, שהיא במסגרת עילת התביעה והנובעת מן הנתונים העובדתיים והמשפטיים הפרושים והפתוחים בפני בית-המשפט ובפני הצד שכנגד - הרי אין לנעול את הדלת בפניה".
16. שם, שם.
17. ראו גם דברי בית-המשפט בע"א 1653/08 **ליפץ נ' בנק לאומי לישראל בע"מ** (פורסם ב-14.7.2011): "הגיונו של הכלל בדבר שינוי החזית נתחם בשאלת הפלוגתות שהעלו הצדדים בתחילת הדיון, ובצורך לשמור על אינטרס הצד שכנגד, שהכין את מסלול טיעונו בהתאם לטענות שהעלה יריבו. עוד עולה החשש ממצב בו בהיעדר הכלל בדבר שינוי חזית, יתגוננו צדדים מפני טענה שכלל לא הועלתה כנגדם...". ראו דברים דומים גם בע"א 8871/07 **יודפת מושב עובדים להתיישבות חקלאית בע"מ נ' נגוהות בע"מ** (פורסם ב-12.7.2011).
18. פקודת מס ההכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - "פקודת מס ההכנסה" או "הפקודה").
19. שם, סעיף 145(א)(2).

לנישום לפרוס טענותיו ("שומת שלב א").²⁰ נישום החולק על שומה שנערכה לו בשלב זה, רשאי להגיש תוך 30 יום השגה מנומקת בכתב, אשר תישמע על-ידי מפקח או רכז אחר, שלא ביצע את השומה בשלב א' ("שומת שלב ב").²¹ אם, לאחר הדיונים בשומת שלב ב', מגיעים הצדדים להסכמה, תיערך שומה מתוקנת או תאושר השומה שיצאה בשלב א'.²² לחלופין, ובהיעדר הסכמה בין הצדדים בשלב זה, יוציא פקיד השומה צו מינהלי, ובו רשאי יהיה "להקטין, להגדיל או להשאיר השומה כמות שהיא".²³ בהתבסס על נוסחן של הוראות אלה, קבעו בתי-המשפט, כי שלב ב' של דיון השומה הינו אך המשך של הדיון בשלב א', אשר אינו מוגבל לבירור נקודות מסוימות בלבד אלא לדיון בשומה כולה מחדש, ועל-כן רשאים הצדדים להעלות טיעונים עובדתיים ומשפטיים נוספים.²⁴ במתאר ייחודי זה, קבע בית-המשפט, כי תכלית ההשגה הינה לאפשר לנישום להשמיע טענות ולספק מידע נוסף שלא היה קודם לכן בידי פקיד השומה, במטרה להגיע אל שומת אמת בשיתוף פעולה ומתוך שיקול-דעת מחודש בזיקה אל הצדק.²⁵ בד בבד, בפני נישום החש עצמו מקופח על-ידי החלטת פקיד השומה בצו בשלב ב', פרס המחוקק את הדרך לערער בפני בית-המשפט המחוזי.^{26 27}

כעקרונות דיוניים רבים אחרים, החלת האיסור הדיוני הכללי בדבר 'הרחבת חזית' על דיונים המתנהלים בערכאות המשפטיות בנושאי מס, איננה עניין חדש.²⁸ בתי המשפט, בבואם ליישם את הכלל דלעיל בדיוני מס אשר הגיעו לשלב ההתדיינות המשפטית, ובתגובה לפעולותיהם של נישומים ושל רשויות המס כאחד, קבעו, כי יש לראות בדיון בערכאות המשפטיות **ערעור לכל דבר ועניין**,²⁹ ולפיכך יש להחיל בהם את איסור הרחבת

20. שם, סעיף 158.א.

21. שם, סעיף 150.

22. שם, סעיף 152(א).

23. שם, סעיף 152(ב).

24. עמ"ה 1054/03 + עמ"ה 1055/03 **ורדי אילן נ' פקיד שומה פתח-תקוה**, "מיסים" יט/1 (פברואר 2005) ה-200, בעמ' 204; ראו דברי בית-המשפט המובאים גם מתוך פסיקתו של בית המשפט ברע"א 291/99

ד.נ.ד. אספקת אבן ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים "מיסים" יח/3 (יוני 2004) ה-78 בעמ' 84.
25. על-כן, "הליך זה צריך שיהא דינמי ו'נישום' ותבצע בו העברת אינפורמציה עובדתית וסריקה משפטית וחשבונאית של עמדות הצדדים". ראו עמ"ה 1054/03 + עמ"ה 1055/03 לעיל, שם. בית המשפט קבע, כי "קביעת סד, שהיא השומה בשלב א', לשיקול דעת חדש ונוסף זה, תחטא למטרת תכלית הפקודה ובלבד שבמהלך הדיון או הדיונים בהשגה, פרשו שני הצדדים באופן מלא את עמדותיהם זה בפני זה. הליך ההשגה אינו הליך של ערעור הנתון בסד של השומה בשלב א', אלא זהו המשכו של ההליך השומתי שבו מתקיים מפגש (דיון), לרוב פנים אל פנים, שבין הנישום למשיב, מעין "סיבוב שני" תוך מטרה להגיע אל שומת האמת".

26. פקודת מס ההכנסה, לעיל ה"ש 17, סעיף 152(ג).

27. ביושבו לדיון בערעורי מס, משים עצמו בית-המשפט המחוזי כמעין ערכאת ערעור לכל דבר, הדנה בהחלטה אשר נקבעה על-ידי משרד השומה, כאילו דובר בהחלטה של טריבונל מעין-שיפוט. להרחבה בנושא זה ראו פרופ' יוסף גרוס, **דיני המס החדשים**, פרק כז: **הליכי שומה**, מהדורה שלישית 2003, תאגידים בע"מ, בעמ' 516-521.

28. ראו, למשל, פסק-דינו של בית-המשפט העליון משנת 1967, בע"א 135/67 **פקיד שומה ת"א 4 נ' עו"ד חיים פורת**, פד"א א' עמ' 18; כן ראו ע"א 776/86 **אחמד עודא נ' מדינת ישראל (מנהל מע"מ)**, "מיסים" ח/1 (פברואר 1991) עמ' 32, בעמ' 36; ע"ש 766/89 **אורי גבריאל נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה**, "מיסים" ו/6 (דצמבר 1992) עמ' 30, בעמ' 218; ע"ש 1373/92 **נאות מזרחי בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, "מיסים" ח/6 (דצמבר 1994) עמ' 199, בעמ' 206.

29. ראו יוסף גרוס, לעיל ה"ש 27.

החזית. כך, נקבע, כי יש להבחין בין טענה עובדתית חדשה הנוגעת לתשתית השומה ("המחייבת, לכל הדעות, בחינה ובדיקה כבר בשלב של טרם הוצאת הצו")³⁰ ובין טענה משפטית הנוגעת לנימוקי השומה, שאינה דורשת הצגת ראיות חדשות³¹ ואינה משנה מחזית הדיון באופן מהותי³² (וכזאת "יכולה להיבחן עקרונית בכל עת").³³ במספר הזדמנויות³⁴ שבו בתי המשפט והדגישו, כי תשתית טענות ועובדות אשר לא הונחה בפני בית משפט קמא, או לא הועלתה בשלב מוקדם יותר בפני הערכאה הדנה, תיפסל כהרחבת חזית אסורה, תוך חסימת דרכם של נישומים מפני שינוי או תוספת במהלך הדיונים המשפטיים עצמם.³⁵ כך, באוגוסט 2014, ראתה אור החלטתו של בית-המשפט העליון בערעור בעניין קינג, שבו ביקשו המערערים, הזוג קינג, לשנות את גרסתם העובדתית לעומת זו אשר נטענה בפני בית-המשפט קמא ולהוכיח, לראשונה בפני בית-המשפט העליון, כי עסקם הוא עסק להשכרת מוניות ולא עסק להפעלת מוניות. כבי' השופט דנציגר קיבל באופן חלקי את

30. ביישומם את ההוראה הכללית האמורה, הביעו בתי-המשפט במספר מקרים גישה מרוכבת, שלפיה לא מדובר בעיקרון נוקשה המבטל מניה וביה כל נימוק שלא הובא מלכתחילה לדיון. בתי-המשפט קבעו, שיש לנהוג בגמישות כלפי הצדדים, ושעל-מנת להגיע אל חקר האמת, ניתן להעלות טענה חדשה בנסיבות חריגות מסוימות, שבהן לא הייתה הזדמנות מלאה לשמיעת הטענות בערכאה הדיונית (ראו, למשל, ע"א 8305/06, לעיל; ע"ש 5046/05 שטרנר חיים נ' מנהל מס ערך מוסף, "מיסים" כב/1 (פברואר 2008) ה-251); בנסיבות שבהן מדובר בטענה עובדתית שהזכרה בשלב ההשגה, גם אם לא באופן מפורט ומפורש, או שניתן לראות בה כפיתוח טענה שנכללה בדרך חלקית ומקוצרת בהליכים קודמים (ראו, למשל, עמ"ה 94/96 בנאסולי ליאון נ' פקיד שומה נתניה, "מיסים" יא/1 (פברואר 1997) עמ"ה-216; עמ"ה 449/00 חברת האחים טוויל טורס בע"מ נ' פקיד השומה ירושלים 2, "מיסים" און לייך; בנסיבות שבהן מדובר בתוספת עובדתית "קלה", דוגמת חישוב אלטרנטיבי או הוכחת קיום יתרה הניתנת לקיזוז (ראו עמ"ה 2025/98 פייביש גדי נ' פקיד שומה חיפה, "מיסים" טו/5 (אוקטובר 2001) ה-151; עמ"ה 240/01 תחנת שרותי רכב רוממה, חיפה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, "מיסים" יז/5 (אוקטובר 2003) ה-291; עמ"ה 167/97 יגאל ארגוב נ' פקיד שומה ת"א 3, "מיסים" יד/6 (דצמבר 2000) ה-130; או בנסיבות שבהן לא יחול קיפוח זכויותיו של בעל הדין שכנגד או לגרום לו לנזק (ראו בש"א 21122/05 + עמ"ה 1227/05 בכור מנשה ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא, "מיסים" כ/1 (פברואר 2006) ה-177; עמ"ה 7051/03+8023/04 אהרון קלצקין נ' פקיד שומה 1 ירושלים, "מיסים" יח/6 (דצמבר 2004) ה-185).
31. עמ"ה 149/97 שעבי דינא נ' פקיד שומה נצרת, "מיסים" יג/2 (אפריל 1999) ה-175.
32. עמ"ה 52/96 איווט ארידור נ' פקיד שומה ת"א 3, "מיסים" יא/3 (יוני 1997) עמ"ה-187, בעמ"ה-188; ע"ש 766/89 אורי גבריאלי נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה "מיסים" ר/6 (דצמבר 1992) עמ"ה-218.
33. שם. ראו גם עמ"ה 514/01, 515/01, 516/01 מרדכי ועקנין, שמעון אמסלם, דוד שמש ואח' נ' פקיד שומה ירושלים, "מיסים" און לייך, שם ציין בית-המשפט מפי כבי' השופט זילברטל, כי "כאשר המדובר בטענה משפטית חדשה, מתקיימת לגביה חזקה, שכל עוד נסמכת היא על העובדות המקוריות, שכבר הובאו בכתב הטענות המקוריות במלואן, הרי, אין המדובר עוד בתיקונה של השומה המקורית עצמה, אלא בתיקון נימוקיה בלבד".
34. ראו לעיל הי"ש 30.
35. לעניין תחולתו של כלל ההשתק הדיוני הכללי על דיונים משפטיים בענייני מס, שהתפרשותו רחבה ממסגרת רשימתנו זו הדנה כאמור במקרה הפרטי של הרחבת חזית בין שני בעלי-הדין לאותו הליך, ראה פסק-דין של בית-המשפט העליון בע"א 6181/08 שמואל וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו (טרם פורסם), ניתן 28.08.2012; וכן פסק-דין של בית-המשפט המחוזי בע"מ 30290-01-13 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה (טרם פורסם), ניתן 01.10.2014, שבהם נדונה העלאת טענות סותרות בהליכים שונים ובין שני בעלי דין שונים. בתי-המשפט קבעו, כי כלל ההשתק הדיוני מהדין הכללי חל באופן מלא גם בדיני המס, אך במקביל התירו לפקיד השומה להוציא שומה חלופית מתוך עיקרון גביית מס אמת. השווה גם לע"מ 37101-10-11 רצון ואח' נ' פקיד שומה (פורסם בנבו, 17.09.14); רע"א 11946/04 דוד לובינסקי בע"מ נ' י.ת. נצר אחזקות בע"מ (פורסם בנבו, 22.05.2005); ע"א 9650/05 רונן פרוינד נ' פקיד שומה ת"א 4 (פורסם בנבו, 07.08.08); ע"א 3721/12 תופאפ העשויות בע"מ נ' פשמי"ג (פורסם בנבו, 27.04.14).
36. ראו ע"א 9056/12, לעיל הי"ש 1.

הערעור, כך שהתיר למערערים להוסיף שתיים מבין ארבע הראיות החדשות שביקשו להציג. זאת, משום שסבור היה שמן הצדק לעשות כן, מהטעם שלא היה בידי המערערים להגישן בפני בית-המשפט המחוזי. בד בבד, דחה השופט מכל וכל את שינוי הגרסה העובדתית הכללית של המערערים ואת ניסיונם "לשפר את עמדתם", בקובעו כי:

"הלכה היא כי בעל דין אשר טען טענה משפטית או עובדתית מושקת מלטעון בהליך אחר או בגדרי אותו הליך - טענה הסותרת טענה זו."³⁷

בדרך דומה הילכה גם ועדת-הערר מחוז מרכז שלייד בית-המשפט המחוזי מרכז-לוד, בהחלטתה בערר מיסוי מקרקעין בעניין **יחד הבונים ייזום ובנייה בע"מ**,³⁸ שפורסמה ביוני 2014. בנסיבות העניין, ביקש המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין רחובות, להורות לעוררים למשוך מתיק בית המשפט מסמכים שהוגשו על-ידם לראשונה במצורף לסיכומיהם, וכן להורות על מחיקת טענות עובדתיות שהועלו לראשונה על-ידי העוררים במסגרת סיכומיהם בערר דנן. ועדת הערר, מפי כבי' השופט ארנון, קיבלה את הבקשה ופסקה, שדין של הטענות להימחק מהסיכומים, שכן **"המדובר בתשתית עובדתית חדשה"**, וכן כי **"מתן הרשאה לעוררים להוסיף טענות חדשות לאלה שפורטו בכתב הערר המקורי יגרום לשינוי מהותי של חזית המריבה כפי שנקבעה בכתב הערר ובהחלטת המשיב בהשגה נושא הערר... בנסיבות אלה, ונוכח ההלכה הפסוקה... טענות אלה היו צריכות להיות מועלות עוד בשלב ההשגה..."**.

אלא שסקירת הפסיקה הרלוונטית מלמדת,³⁹ כי נוכח התחזקותה של הכלכלה הגלובלית המודרנית, וכן נוכח הצטרפותן של רשויות המס הישראליות אל מגמות עולמיות בתחום המס,⁴⁰ נאלצים נישומים להתמודד עם מאטריה מקצועית דינמית, ההופכת סבוכה ומורכבת יותר ויותר. וכך, בהיעדר כלים הולמים בשלבים מוקדמים, ניכרת הזדקקותם ההולכת והגוברת של נישומים להיבנות מקווי טיעון נוספים לחיזוק עמדתם בפני בתי-המשפט, ביחס לשומה שנקבעה להם. **מנגד, עלייה תלולה עוד יותר מסתמנת, לא רק בנטישתם המופגנת של בתי-המשפט את הגישה המרוככת שנהגו בה בעבר ביחס ליישום הכללים הדיוניים במהלך הדיונים המשפטיים עצמם, אלא אף בהפעילם את האיסור**

37. החמרה אפשרית בגישה זו מצד בתי-המשפט מסתמנת, לדעתנו, מפסיקתו של בית-המשפט השלום בעניין **קשר אור**, שניתנה בפברואר 2014. בנסיבות העניין, לא דובר בדיון על שומת מס, כי אם בתביעה של חברה לייבוא שנאים אלקטרוניים כנגד אגף המכס, בדרישה להשיב לה מיסים ששילמה ביתר לרשויות המכס (בעקבות קביעת ועדת המינוח של ארגון המכס העולמי בבריסל, שלפיה הסיווג הנכון של הטובין הוא כשנאים אלקטרוניים הפטורים מתשלום מס). התובעת ביקשה להוסיף לסיכומיה טענה אשר לא הועלתה על-ידה בכתב התביעה ובמהלך ניהול המשפט, שלפיה, בהימנעה מהשבת הכספים שגבתה ללא בסיס, נמנעה הנתבעת מלפעול לפי אמות מידה של הגינות, ובכך ביצעה עוולה מינהלית. בית-המשפט קבע, כי אף שטענת העוולה המינהלית הינה טענה משפטית מובהקת, יש בה כדי להוות שינוי חזית ועל-כן יש לדחות אותה על-סף. לאור החלטתו של בית-המשפט לדחות את התביעה משיקולים אחרים, לא מצא לפרש ולהסביר, הכיצד חל בנסיבות העניין שינוי חזית, באמצעות תוספת הטענה המשפטית האמורה.

38. ראו ו"ע 17240-10-12, לעיל ה"ש 1.

39. בבחינה מדגמית של כ-90 פסקי-דין בערכאות משפטיות שונות, בין השנים 1967-2014, מצאנו עלייה במספר המקרים שבהם דן בית-המשפט בטענה זו בתיקי מס בנושאים שונים.

40. בהן שינויי חקיקה תכופים, חובות גילוי ודיווח מוגברות, העמקת גביית המיסים והגברת האכיפה, הצטרפות ישראל ל-OECD ועוד.

הפרוצדורלי באופן דווקני במימד נוסף, גם ביחס להליכים הדיוניים בערכאה המינהלית, הגם "במחיר" של צמצום דרכי הגישה אל חקר האמת, בניסיונות העניין.

אומנם, גם גישה נוקשה זו, המשווה את שלב ההתדיינות בפני הערכאה המשפטית להתדיינות בפני ערכאה ראשונה מבררת, איננה תקדימית; פסקי-הדין אשר ניתנו בהקשר זה בשנים האחרונות אינם פורצי דרך חדשה במובן זה, כי אם משמרים הלכות שנקבעו ברבות השנים, עוד קודם לפרסומם.⁴¹ ואולם, מסדרת פסקי-הדין אשר ניתנה בחודשים החולפים, בוקעת הקצנה לא מבוטלת בגישתה של מערכת הצדק הפיסקלי, אשר נכונה מעתה לבחון בפריזמה צרה בהרבה את נתיבי הטיעון שסוללים נישומים בדיון בפני הערכאות המשפטיות - תוך השוואה תמידית למה שאירע בין כתלי משרדו של פקיד השומה; ואף ללוות את הכרעותיהם ברטוריקה חדה ומפורשת, המדגישה ביתר שאת, כי על הנישום לכלול כבר בהשגתו בפני הערכאה הדיונית את כלל הטענות שבכוונתו להעלות, "מבלי להותיר סרח עודף ולהביאו רק בשלב הערעור".⁴²

הנה כי כן: דברים ברוח זו נשמעו כבר בשנת 1996 בעניין מיקרוקול.⁴³ באותו עניין, במהלך הדיון המקדמי ביקש המערער להעלות טענה עובדתית חדשה אשר לא הועלתה בדיון שקדם אצל פקיד השומה. כבי' השופטת אופיר-תום קבעה, כי רשות הערעור הוענקה לנישום הרואה עצמו מקופח מהחלטת פקיד השומה, "וכלום יכול 'קיפוח' זה להתייחס להחלטה שנתקבלה מבלי שה'מקופח' הציג טענותיו במלואן בפני המחליט?". עוד קבע בית המשפט, כי בית המשפט היושב לדין בערעור "אינו אמור לשמש 'ערכאה אלטרנטיבית' לפקיד השומה. תפקידו לבחון את טיב השומה, ואת הבסיס שעליו הוצבה לאור הטענות שהובאו על ידי הנישום... הכל על בסיס הדיונים שנתקיימו בפניו ובפני פקיד השומה, ועל בסיס הטיעונים שהוצגו לו במהלך דיון זה... הצגת טענות עובדתיות חדשים, שלא עמדו בפני פקיד השומה עובר להוצאת השומה, אינה מתיישבת עם מטרת ההליך כולו". משלא הוצגו הטענות העובדתיות בפני פקיד השומה, דחה בית המשפט את בקשת הנישום להעלות טענות אלה בשלב הערעור.

41. כך, בפסק-דינו של בית-המשפט העליון בשנת 1990, ע"א 776/86 אהמד עודא נ' מדינת ישראל (מנהל מע"מ), "מיסים" ה'1 (פברואר 1991) עמ' ה-32, בעמ' ה-36, קבע בית-המשפט, כי "המערער מנסה להציג את טענתו החדשה כטענה משפטית טהורה, המושתתת על מערכת עובדתית שאינה שנויה במחלוקת, ושעולה מעל פני הראיות שהוגשו בפני הדרגה הראשונה. אך לא היא: בנושא דן כרוכות ושלובות זו בזו שאלות שבעובדה וסוגיות שבדין. לפיכך, הגם שהרשה בית המשפט להשמיע את הטענה בשלב הזה, מסקנתי היא שאין להידרש לה עניינית באשר אין בה כדי להועיל". ראו גם ע"ש 766/89 לעיל; ע"ש 1373/92 נאות מזרחי בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, "מיסים" ח'6 (דצמבר 1994) עמ' ה-199, בעמ' ה-206 (ניתן 25.10.1994); עמ"ה 68/93 מיקרוקול נ' פקיד שומה, "מיסים" ז'2 (אפריל 1996) עמ' ה-79 (ניתן 5.3.1996), שם קבע בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, כי "בית המשפט היושב לדין בערעור מס הכנסה.. אינו אמור לשמש 'ערכאה אלטרנטיבית' לפקיד השומה. תפקידו כאמור לבחון את טיב השומה, ואת הבסיס שעליו הוצבה לאור הטענות שהובאו על ידי הנישום, ולהחליט מה ייעשה בה, קרי, אם 'יאשר, יפחית, יגדיל, או יבטל את השומה וכו'". הכל, על בסיס הדיונים שנתקיימו בפניו ובפני פקיד השומה, ועל בסיס הטיעונים שהוצגו לו במהלך דיון זה. הצגת טענות עובדתיות חדשים, שלא עמדו בפני פקיד השומה עובר להוצאת השומה, אינה מתיישבת עם מטרת ההליך כולו".

42. ראו רע"א 777/14, לעיל הי"ש 10.

43. ראו עמ"ה 68/93, לעיל הי"ש 41.

בפסק דין מאוחר יותר, שניתן בשנת 2004 בפרשת **אהרון קלצקין**,⁴⁴ הוצגה גישה מקילה יותר. בנסיבות העניין, הגיש הנישום ערעור לבית המשפט בגין שומה שהוצאה לו לאחר שספריו נמצאו בלתי קבילים. בנימוקי השומה הסתמך פקיד השומה על עסק אחר בעל היקף ופעילות דומים לעסקו של המערער. המערער הגיש בקשה לבית המשפט לגילוי חומר החקירה וגילוי פרטים מתוך העסק האחר, בהסתמכו על נקודת המוצא אשר נקבעה בפסיקה בסוגיית גילוי חומר החקירה בהשגות ובערעורי מס, היא כלל הגילוי.⁴⁵ בית-המשפט פירט את הכלל תוך אזכור הלכותי הקודמות של בית-המשפט המחוזי,⁴⁶ בהן נקבע כי אין להתיר גילוי אם הגילוי לא נדרש בשלב שקדם להשגה או בשלב ההשגה, בשל החשש כי גילוי מידע חדש לנישום בשלב הערעור "יכול להוביל לכך שיהיו לו טענות חדשות, בין עובדתיות ובין משפטיות". מצב זה, כך לדעת בית-המשפט, מעורר קושי ואין להתירו, שכן בית-המשפט בוחן את שיקול-הדעת שהפעיל פקיד השומה על-סמך העובדות והטענות שהיו לפניו, מבלי שתוצג בפניו מערכת עובדות או טענות "דה-נובו", שטרם לובנו בין הצדדים.⁴⁷ בית המשפט חידד דברים אלו בעניין בו עסקין, בקובעו: **"אמור מעתה, על הנישום לפנות בבקשת עיון וגילוי עוד בעת ההליך השומתי, קודם להגשת ההשגה או במהלך הדיון בהשגתו תוך שהוא שומר לעצמו את הזכות להרחיב השגתו עם קבלת המידע הנוגע לו"**.⁴⁸

יחד עם זאת, בנסיבות אותו עניין, ביכרה כבוד השופטת מרים מזרחי את "זכויותיו של הנישום" ופסקה, כי ניתן להגיש בקשת גילוי כאמור גם בשלב הערעור. אמנם היא ציינה, כי ראוי שעם הגעת המחלוקת לבית המשפט, **"יהיה זה לאחר שכל טענות הנישום לובנו על-ידי פקיד השומה"**, אך בנשימה אחת קבעה, כי ההלכה האומרת שאין מעלים טענות חדשות בערעור "אינה ברורה וחד-משמעית"; מקובל לומר, כי הדיון המתקיים בבית המשפט היושב לדין בערעור מס הכנסה אינו "בראשיתי", אינו מהווה "ערכאה אלטרנטיבית" לפקיד השומה, וכי במסגרתו יש לבחון את השומה על בסיס הדיונים שהתקיימו כבר בפני פקיד השומה. ואף-על-פי-כן, פסקה, ניתן למצוא בפסיקה בסיס מוצק לדעה,⁴⁹ כי ערעור המס אינו ככל ערעור, שכן בית-המשפט משמש בפועל כערכאה ראשונה,

44. ראו עמ"ה 7051/03 + עמ"ה 8023/04, לעיל ה"ש 30.

45. רע"א 291/99 ד.ג.ד. **אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף**, "מיסים" יח/3 (יוני 2004), עמ' ה-78.

46. בש"א 5926/04 **עמרם אבנר נ' פק"ש נתניה**, "מיסים" יח/5 (אוקטובר 2004) עמ' ה-167; עמ"ה 68/93, לעיל ה"ש 41.

47. ראו עמ"ה 94/96, לעיל ה"ש 30.

48. ראו עמ"ה 7051/03 + עמ"ה 8023/04, לעיל ה"ש 30.

49. ע"א 431/65 **פ"ש ירושלים נ' אילזה ילון**, פ"ד כ(2) 298, 310 וע"א 204/53 **סוסליק נ' פקיד השומה תל-אביב**, פ"ד ט' 1037; רע"א 1436/90 ג. **ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, פ"ד מו(5) 101, 107; ע"א 138/78 **מנהל המכס והבלו נ' אי.אי.אל בע"מ**, פ"ד לג(3) 490, 493. ראו גם עמ"ה 94/96, לעיל ה"ש 30, שם מאמץ בית-המשפט את גישת כבי' השופט טל בעמ"ה 6/92 **מנשה לוי נ' פקיד שומה ירושלים**, "מיסים" ז/4 (אוגוסט 1993) עמ' ה-139, שלפיה, "נימוקי השומה אינם אלא הנימוקים לשומה המקורית שהוצאה בשעתו. על הנימוקים הללו מוגשת השגה, ולאחר מכן הערעור" [ההדגשות אינן במקור]. בית-המשפט קבע, כי אכן לטענה חדשה, המועלית רק בשלב מאוחר, יש להתייחס בזהירות, אך אין המדובר בכלל נוקשה המבטל אוטומטית כל נימוק שלא הובא מלכתחילה לדיון על ידי צד זה או אחר, ולעיתים אף כאשר הדבר כרוך בבניית שומה חדשה לחלוטין מזו שנקבעה על-ידי הערכאה המינהלית.

"ומכך ניתן להסיק, לכאורה, כי יש לאפשר העלאת טענות חדשות בערעור"⁵⁰. כבוד השופט אף הגדילה לציין, כי **"מסתמנת בפסיקה מגמה של הגמשה במתן אפשרות להעלות טענות חדשות בערעור"**. דבריה קיבלו חיזוק-מה בשנת 2005, עת פסק בית-המשפט המחוזי בעניין **מנשה בכור**⁵¹. במקרה הנדון עלתה השאלה, האם יכול פקיד השומה לנמק את שומתו בשלב א' (סיווג מחדש) באופן שונה מזה שבשלב ב' (עסקה מלאכותית). בית המשפט קבע, כי במקרה הנדון אין עסקין ביציקת העסקה לתוך תבנית משפטית אחרת לחלוטין, ולפיכך לא מדובר בפגם כה מהותי, עד כדי שלילת העלאת הטענה. אגב אורחא, ציין בית המשפט, כי עקרונית, **"לא תותר הבאת טענה עובדתית חדשה, שלא הועלתה בשלב עריכת השומה או ההשגה, לראשונה בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, ואולם אין מדובר בעיקרון נוקשה"**. ועוד, **"ככלל יש לנהוג בגמישות כלפי הצדדים ולאפשר להם לכלול את אותה טענה בנימוקיהם על מנת להגיע אל תכלית שומת האמת"**.

לא כך נותרו פני הדברים בהחלטתו העדכנית של בית-המשפט העליון בפסק-הדין בעניין **ליבוביץ'**⁵², שפורסמה במרץ 2014. באותו עניין, ניטשה מחלוקת בין המבקשים ובין פקיד השומה סביב שאלת הסיווג של חלק מעסקת מכירת מניות חברה שבבעלותם כמכר מוניטין. בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי כב' השופט אלטוביה, דחה את בקשת המבקשים להגיש חוות-דעת מומחה ביחס לשווי המוניטין, אשר לטענתם נמכר במסגרת עסקת המכר הנדונה. השופט נימק החלטתו בכך, שאף אם היה בעסקת המכירה גם מרכיב של מוניטין שהשפיע על שווייה, אין בכך כדי ללמד שעסקת מכירת המניות היא עסקת מוניטין בעיקרה, וזאת מכיוון שהמבקשים לא ביססו טענה זו בשלבים המינהליים, בשלב ההשגה. עוד פסק, כי **"אל להם למבקשים לבצע 'מקצה שיפורים' בשלב הערעור, במיוחד עת שבשלבי ההליך השומתי עלתה ונדונה שאלת קיומו של מוניטין, מבלי שהמבקשים ביקשו להביא ראיות לשוויו"**.

בקשת רשות ערעור שהגישו המבקשים על החלטה זו לבית-המשפט העליון, נדחתה על-ידי כב' השופט סולברג, שציין כי חרף טענת המבקשים, לפיה **חוות-הדעת אינה מהווה "מסכת עובדתית חדשה"**, צדק בית-המשפט קמא בקובעו כי היה על הנישומים להעלות את הטענות לעניין שווי המוניטין בשלב ההשגה בפני הערכאה הדיונית המבררת - בהנחה שאלה יועילו, ומשאלה לא הועלו (ובהיעדר הסבר מניח את הדעת המצביע על מניעה של ממש לעשות כן בשלב ההשגה) - אין זה המקום להעלותן ולנסות להוכיח אותן עתה, בשלב הערעור. השופט סולברג הוסיף והדגיש, כי **אין לקבל את הטענה לפיה הייחודיות שבהליך ערעור המס מקימה הליך הדומה לזה המתנהל בערכאה שיפוטית ראשונה, המחייב לקבל ראיות חדשות לביסוס טענותיהם, שכן טענה כזו עלולה לרוקן מתוכן ולפגוע בחשיבותו של ההליך השומתי, ובכללו ההשגה**⁵³.

50. ראו עמ"ה 7051/03 + עמ"ה 8023/04, לעיל ה"ש 30.

51. בש"א 21122/05 + עמ"ה 1227/05, לעיל ה"ש 30.

52. רע"א 777/14, לעיל ה"ש 1.

53. בדבריו, היפנה בית-כהמשפט אף להלכת **הקודחים שבת**, לעיל ה"ש 4, שם קבע בית-המשפט העליון עוד קודם לכן קביעה דומה, בציינו, כי טענת הנישומה ביחס לזכותה לדווח על הכנסות הריבית לפי שיטת המזומנים - היא חדשה, והיא מלווה בבקשה להוספת ראיות בשלב הערעור, ראיות אשר את רובן לא הייתה כל מניעה להציג בערכאה הדיונית. בית-המשפט העליון קבע, כי הכרעה של ערכאת הערעור

דברים ברוח דומה נקבעו על-ידי בית-המשפט המחוזי בתל-אביב מעט קודם לכן, בפברואר 2014, בעניין **רובומטיקס**.⁵⁴ באותו עניין, טען פקיד השומה, כי תצהיריה של המערערת כוללים טענות עובדתיות הנוגעות לעיסוקה, אשר לא נטענו על ידי המשיבה בשלב ההשגה. זאת, בצירוף מסמכים שלא הוצגו בשלב ההשגה. בית-המשפט קבע, כי הראיות החדשות לא מתקבלנה, בקובעו כי **"על המשיבה היה להציג בפני המבקש את כל המסמכים הרלוונטיים להכרעה בעניינה בשלב ההשגה. משלא עשתה כן אין לאפשר לה מקצה שיפורים במסגרת הערעור כאן"**. ערעור על החלטה זו הוגש לבית-המשפט העליון.

דברים על דרך זו פורסמו גם במאי 2014, בהחלטתו של בית-המשפט המחוזי בירושלים בעניין **איברהים סיאם**,⁵⁵ אשר עסק בשומה שהוציא המשיב, פקיד-שומה ירושלים, למערער, בעלים של עסק לממכר פירות וירקות בשוק "מחנה יהודה" בירושלים. בביקורת שערך המשיב בספרי המערער התברר, שבשנים מסוימות הגיש הנישום דוחות כוזבים ולא דיווח על מלוא הכנסותיו מהעסק. מיד בראשית דבריו דחה בית-המשפט, מפי כבוד השופט ד' מינץ, את טענות המערער בדבר "נסיבותיו המיוחדות של העסק", שיש בהן כדי להשפיע על אחוזי הרווח שלו ולהקטין את הכנסתו החייבת במס.⁵⁶ זאת, במידה רבה, משום שדבר מטענות אלו לא נזכר במסגרת השגתו, **"שהסתכמה בשלוש שורות לקוניות בהן נכתב כי 'השומה התבססה על חומר חלקי, לא נלקחו בה בחשבון כל הוצאותיו והיא נגזרה באחוז רווח גלמי ענק ובלתי הוגן'..."**. בהקשר זה קבע השופט מינץ, תוך שהוא נתמך בהחלטת השופט סולברג בעניין **ליבוביץ**, כי **"על נישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו מבלי להותיר סרח עודף ולהביאו רק בשלב הערעור בפני בית המשפט"**, וכי **"אין מקום לאפשר למערער לערוך מקצה שיפורים לטענות שלא בא זכרן כלל במסגרת ההשגה, מבלי שניתן כל הסבר לכך"**.

מכל המקובץ לעיל מתבקשת אפוא המסקנה בדבר רגישותה המוגברת של מערכת השיפוט הפיסקלית, ביחס לכל הקשור בשינוי קווי טיעוניו של הנישום, ודקדוקה בכל תוספת טענה או ראיה שלא נטענה או לא הובאה על-ידו בפני הרשות המינהלית. למאן דאמר, הגישה המתוארת מבכרת את השיקולים הדיוניים של סדרי הדין על-פני העיקרון המהותי של גביית מס אמת.⁵⁷ אכן, דעת לנבון נקל, שבחירתה של מערכת השיפוט הפיסקלית לעצום עיניה בפני ראיות וטיעונים רלוונטיים, משום שאלו לא הועלו ולא נטענו בפני הרשות המינהלית, מצמצמת את יכולתה לעיין בהיבטים העובדתיים והמשפטיים במלואם, ובכך מפחיתה את יכולתה להגיע לתוצאת מס פיקחת. בכך כמו מתעלמת היא מהדיכטומיה

בסוגיות העובדתיות והמשפטיות שלא נדונו כלל בערכאה קמא - "ככלל איננה מקובלת", תוך שהוא איזכר את אותם מקרים חריגים שבהם ייעתר בית-המשפט לשמיעת ראיות חדשות, במטרה להשיג שומת מס אמת.

54. ראו עמ"ה 1022/09 + עמ"ה 6725-08-12, לעיל ה"ש 1.

55. ראו ע"מ 42363-09-12, לעיל ה"ש 1.

56. שם, שם. בהן - טענת קיומן של חנויות סמוכות; טענה כי קנייתו כוללת גם קניות עבור אחרים; טענה בדבר ירידת הכנסות בתקופה נשוא הערעור בשל עבודות הרכבת הקלה; טענה בדבר מתח רווחים נמוך בשל העובדה שאין רוכשים בעסק שלו בשל היותו ערבי; טענה בדבר פחת גדול ומואץ יותר מעסקים אחרים ועוד.

57. ראו בש"א 21122/05 + עמ"ה 1227/05, לעיל ה"ש 30. פסק-דינו של אלטוביה קיבל חיזוק על-ידי כבי השופט דנציגר בבית המשפט העליון ב-11.2.2014: "לא נפלה שגגה כלשהי בפסק-דינו של בית-המשפט המחוזי הן בעניין טענותיהם המקדמיות של המערערים והן לגופו של עניין".

המסורתית הכרוכה ברקמתו הייחודית של הליך דיון המס - רקמה הממקמת את איש רשות המיסים בערכאה המבררת כגורם היושב אל כס מעין-שיפוטי,⁵⁸ אשר נדרש להגיע אל שומת אמת אובייקטיבית ואופטימלית, תוך שהינו, בו-בזמן, בעל-הדין שכנגד הדק בשומה בתיאבון.⁵⁹ לא זו אף זו, גישתה המתוארת של מערכת השיפוט משנה את נקודת האיזון בין השלבים השונים של הליכי בירור חבות המס, על-דרך דיפוזיה של כלל ההשתק הדיוני מעולם בתי-המשפט אל תוכה של ההתדיינות מול פקיד השומה. חלחול זה של מעורבות משפטית בהליך השומה, איננו נקי מספקות ועשוי הוא לכוון צורך בשינוי יסודי בתפיסת ניהול ההליך כולו.

נציין כי באחרונה הגישה לשכת רואי החשבון בישראל פנייה לבית המשפט העליון בירושלים, להצטרף כידיד בית המשפט בערעור המתנהל בנוגע לפסק-הדין בעניין רובומטיקס. בפנייה זו הודגש, כפי שהובא במאמרנו, כי לאישור פסק-הדין "עשויה להיות השפעה מהותית על מודל התנהלות הליכי השומה והליכי הערעור הנוגעים לבירור חבות המס", שכן "יש בה לשנות באופן מהותי את מערכת האיזונים הקיימת כיום בין השלבים השונים של הליכי בירור חבות המס", וכן, שהיא עשויה "להביא לצורך להידרש ליעוץ משפטי שוטף והדוק בשלבי השומה, הן מצדם של ציבור הנישומים והן מצד רשויות המס".⁶⁰

עד אשר יתבהרו קווי הגבול התוחמים את המאפיינים המשפטיים של ההליכים השומתיים, רצוי להתרגל אפוא לתפיסתו החדשה של בית-המשפט העליון, הרואה את ההתדיינות המשפטית בענייני מס כערעור לכל דבר ועניין; תפיסה המדקדקת, דקדוק קונספטואלי, בבחינת השומה על בסיס הדיונים שהתקיימו זה מכבר בפני פקיד השומה, בתוך קונסולידציה של הליכים אלו, וכנגזרת מכך, אף מתייחסת לדיונים המתנהלים בשלבים א' ו-ב' בפני הערכאה המנהלית כאל אלה התוחמים יחדיו את זירת ההתגוששות והמתווים את חזית המריבה.

בהתאם, על הנישום להיערך בזהירות רבה, בתכנון קפדני של טיעוניו, כבר למן הדיונים הראשונים ביותר עם הרכז או המפקח בשלב א', תוך שהוא מביא בחשבון שיקוליו, בתורת מינימום הכרחי, את האפשרות כי ההתדיינות תועבר לפי בקשתו, בשלב מאוחר יותר, לבית-המשפט.

הווה מורה, תפיסה זו מחייבת את הנישום בהכנה נאותה ובהצטיידות בשלב ההשגה בכלל הכלים העשויים לסייע לו בהשגת חשיבה אסטרטגית ארוכת-טווח, צפייה מראש של כלל כיווני הטיעון האפשריים, לרבות השגת הכוונה טקטית ויעוץ מיסוי מנוסה

58. בכפוף לכללי מינהל תקין. ראו בג"צ 6758/01 ליפשיץ נ' שר הביטחון, פ"ד נט(5) 258, 261-277; ע"א 896/04 עיריית חדרה נ' משאבי מים חדרה בע"מ (טרם פורסם), פסקאות 9-1, 13-17; י' זמיר, הסמכות המינהלית (תשנ"ו) (להלן: זמיר) 49-57.

59. כנגזרת, אך טבעית היא, לדעתנו, הפרדיגמה המקובלת בקרב נישומים, הרואה בדיונים בבית-המשפט 'דף חלקי' לעניין קביעת השומה והזדמנות ראשונה לשכנע בצדקתם.

60. מכתבו של רו"ח עופר מנירב, יו"ר ועדת המסים והקשר עם רשויות המס, מיום 28.9.2014, בנושא: "פניה להצטרפות כידיד בית המשפט בערעור בבית המשפט העליון בנוגע לפסק הדין בעניין רובומטיקס מערכות נ' פשמ"ג".

בניהול דיונים משפטיים, בשלבים מתקדמים של הליכי שומה. תפיסה זו אף מטילה נטל כבד ומשמעותי על כתפיהם של היועצים המקצועיים, הבקיאים בנבכי דיני המס, המייצגים את הנישום בפני רשויות המס - עליהם לוודא כי הציגו, באחריות מקצועית נאותה, את כלל מסלולי הטיעון שיהיו עשויים לשמש בשלב מתקדם יותר של ההליך. לדידנו, אין מלאכה זו מתמצית בהיכרות עם ההיבטים המשפטיים "הטהורים" גרידא, דוגמת פרשנות החוק, דיני הראיות ופרוצדורה משפטית, כי אם תלויה - בראש ובראשונה - בניסיון ובהיכרות מעמיקה עם מארג דיני המס ועם הלוגיקה המבססת אותם.

על כך צריך להיות מושם, לדעתנו, הדגש, לאורה של הפסיקה החדשה. הכל, בשים לב לכך, שעיצוב והתוויה צרים מדי של מסלולי הטיעון, כבר למן הדיונים הראשוניים עם רשויות המס, עלולים "לעלות" לנישום בחסימה עתידית מפני העלאת טענות נוספות בשלב הדיונים המשפטיים, בדרכו להשגת תוצאת מס צודקת ונכונה.