



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3454/21

לפני: כבוד השופטת ע' ברון
כבוד השופטת י' וילנר
כבוד השופטת ר' רונן

המערערת: יינות ביתן בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה אשקלון

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע מיום
4.4.2021 (כבוד השופטת י' וילנר) ב-ע"מ 54050-01-18

תאריך הישיבה: ח' בשבט התשפ"ג (30.1.2023)

בשם המערערת: עו"ד יוסי אלישע; עו"ד בני קלדרון; עו"ד גיל גריידי
בשם המשיב: עו"ד חן אבידוב

פסק-דין

השופטת ע' ברון:

1. זהו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע מיום 4.4.2021 (השופטת י' וילנר) ב-ע"מ 54050-01-18. בפסק הדין נדחה ערעור מס שהגישה המערערת, יינות ביתן בע"מ, על שומת מס הכנסה שנקבעה לה על ידי המשיב (להלן: פקיד השומה) לשנים 2013 ו-2014. לצד זאת נקבע בפסק הדין כי יוטל על המערערת קנס גירעון בגין הדיווח שהגישה בשנת 2014, וכי היא תישא בהוצאות פקיד השומה בסך של 250,000 ש"ח. עניינו של הערעור דנן הוא בסוגיית קנס הגירעון וההוצאות בלבד.

רקע דרוש לעניין

2. המערערת היא חברה פרטית שהחלה את פעילותה בשנת 1995, ועיסוקה העיקרי הוא בהפעלת רשת מרכולים גדולה שסניפיה פרושים ברחבי הארץ. בשלהי שנת 2012 ביקשה המערערת להרחיב את פעילותה, ולצורך זה התקשרה בהסכם לביצוע עסקה לרכישת מלוא המניות של חברה קמעונאית גדולה אחרת – חברת ע.ר. צים שיווק ישיר

בע"מ – חברה ציבורית שנסחרה בבורסה בתל אביב והפעילה את רשת המרכולים "כמעט חינם" (להלן: ההסכם, העסקה לרכישת כמעט חינם או העסקה ו-כמעט חינם, בהתאמה).

בהסכם נקבע כי רכישת כמעט חינם על ידי המערערת תבצע על דרך של מיזוג משולש הופכי – המערערת תקים "חברת יעד", שהיא חברת בת ייעודית בבעלותה המלאה, וזו תתמזג בשלמותה אל תוך כמעט חינם ותחוסל מיד לאחר מכן; כך שהמערערת תיוותר בעלת 100% ממניות כמעט חינם, שתימחק מהמסחר ותהפוך לחברה פרטית. לעניין התמורה שתשולם לבעלי המניות של כמעט חינם נקבע בהסכם כי זו תעמוד על סך של 350 מיליון ש"ח, בניכוי הדיבידנד שישולם לבעלי מניות כמעט חינם בראשית שנת 2013 (להלן: הדיבידנד). עוד נקבע כי ביצוע העסקה יהיה כפוף לקבלת אישור מתאים מאת הממונה על התחרות (הממונה על הגבלים עסקיים דאז).

תנאי ההסכם התמלאו בראשית שנת 2013, שאז העסקה יצאה אל הפועל והושלמה. סך הדיבידנד שחולק לבעלי המניות של כמעט חינם עמד על 83.1 מיליון ש"ח, והסכום שנותר למערערת לשלם להם בגין מניותיהם היה 266.9 מיליון ש"ח. ביום 9.1.2013 התקבל אישור מאת הממונה על התחרות לביצוע העסקה; וביום 4.2.2013 הגיעה העסקה לסיומה כאשר התמורה הועברה לידי בעלי המניות של כמעט חינם, שנמחקה מן המסחר בבורסה והמערערת נרשמה כבעלת מלוא מניותיה. יבואר כי בסכום המלא ששולם היו מגולמות גם עלויות עסקה שונות, כך שלגרסת המערערת התשלום שהעבירה בפועל לבעלי מניות כמעט חינם היה מעט נמוך יותר ועמד על סך של 263.6 מיליון ש"ח (להלן: התשלום לבעלי מניות כמעט חינם).

3. לאחר שהושלמה, המערערת רשמה את העסקה לרכישת כמעט חינם בדוחותיה הכספיים לשנים 2013 ו-2014 (להלן: הדוחות הכספיים); ואלה הוגשו למשיב, פקיד שומה אשקלון (להלן: פקיד השומה), לצורך דיווח על הכנסתה החייבת של המערערת לשנים אלה. מאופן הרישום בדוחות הכספיים עלה כי המערערת רכשה נכס נוסף במסגרת העסקה מלבד מניותיה של כמעט חינם, שלו ייחסה המערערת שווי של 110.2 מיליון ש"ח מתוך התשלום לבעלי מניות כמעט חינם. נכס זה כינתה המערערת "זכות למענק ספקים", והדברים נרשמו כדלקמן:

השקעה במניות כמעט חינם	153.4 מיליון ש"ח
זכות למענק ספקים	110.2 מיליון ש"ח
סך עלות רכישת המניות	263.6 מיליון ש"ח

המערערת טענה כי "זכות למענק ספקים" היא נכס הון בלתי מוחשי שמקורו בכך שעובר לעסקה התחייבו בפניה ספקים שעמם היא עובדת כי במקרה שבו תרכוש את כמעט חנים, תזכה מהם למענקים (להלן: המענקים מספקים או המענקים). התחייבות זו עולה כדי זכות חוזית לקבלת המענקים בשנים שלאחר העסקה (שאת שיעורם הצפוי העריכה המערערת בסך של 110.2 מיליון ש"ח) – וכמו זכויות חוזיות אחרות היא מהווה נכס הון בלתי מוחשי, שאותו רכשה כחלק מן העסקה (הנכס יכונה להלן, בהתאם להקשר: הזכות למענק ספקים או הנכס הבלתי מוחשי).

כרקע לטענתה של המערערת בעניין זה, יבואר כי "מענקים" ששולמו מצד ספקים לקמעונאים היו נוהג רווח בשנים שבהן בוצעה העסקה. עם זאת, בדרך כלל לא היה מדובר במענקים של ממש, שכן הם הותנו בפעולות שונות שהקמעונאי מתחייב לבצע לטובת הספק, כגון הגדלת שיעורי מכירות והקצאת שטחי מדף בסניפים. בכל אופן, יצוין למען שלמות התמונה כי בסמוך לאחר העסקה, נאסר הנוהג שלפיו שולמו מענקים אלה; זאת במסגרת חוק קידום התחרות בענף המזון, התשע"ד-2014.

4. לרישומה של הזכות למענק ספקים כנכס עצמאי, בהתאם לאופן שבו היא הוגדרה על ידי המערערת, היו משמעויות מרחיקות לכת לעניין הכנסתה החייבת במס. לשיטתה של המערערת, הזכות למענק ספקים מהווה נכס הון "מניב פירות", שמייצר לה הכנסה בדמות המענקים שלטענתה מתקבלים מן הספקים; והיא הוגדרה כנכס בר-פחת, שכן שווי הזכות למענק ספקים הולך וקטן ככל שיותר מענקים משולמים למערערת. תקופת החיים של הזכות למענק ספקים הוערכה ב-3.5 שנים, והמערערת טענה כי לאורך תקופה זו היא זכאית להפחית את שיעור הפחת של הנכס – כלומר, את גובה המענקים שכבר שולמו לה על ידי הספקים בהתאם להסכמות עימם – מהכנסתה החייבת. כך תוארו הדברים במסגרת הדוח הכספי לשנת 2013:

"נכס בלתי מוחשי, זכות למענק ספקים – כתוצאה מהשגת השליטה בחברה הנרכשת (כמעט חנים-ע'ב') סיכמה החברה מול ספקים השונים על קבלת מענקים. שווי המענק מספקים נאמד בכ-110.2 מיליון ש"ח וע"פ הסיכומים עם הספקים. החברה תובעת את הוצאות הפחת בנכס הבלתי מוחשי בהתאם לקצב קבלת המענקים ובהתאם לסיכומים עם הספקים לתקופה של עד 3.5 שנים." (שם, ביאור 6).

המערערת פעלה בהתאם לכך, ובדיווח לשנים 2013 ו-2014 שהעבירה לפקיד השומה, הפחיתה מהכנסתה החייבת סכומים שזקפה למענקים מספקים כנגד הפחת הנטען של הזכות למענק ספקים (במאמר מוסגר יצוין כי בפועל התברר שההפחתות נעשו

בהתאם לצפי לקבלת מענקים, ולא בהתאם לגובה המענקים שהתקבלו בפועל). כך, בדיווח לשנת 2013 הופחת סך של 46.512 מיליון ש"ח מן ההכנסה החייבת, ובדיווח לשנת 2014 הופחתו 37.645 מיליון ש"ח.

5. לאחר שפקיד השומה קיבל את הדיווח של המערערת על הכנסתה החייבת לשנים 2013 ו-2014, ולנוכח ההפחתות שביצעה כנגד הזכות למענק ספקים, סירב לאשר את הדיווח. בהודעה ששלח למערערת ביום 4.4.2016 ציין פקיד השומה כי החליט לעשות שימוש בסמכותו לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה), ולקבוע "לפי מיטב שפיטתו" את הכנסתה החייבת לשנים 2013 ו-2014; בין היתר בכל הנוגע ל"תיאום הפחתת מענק ספקים", כך שלהכנסה החייבת יתווספו סכומי המענקים מספקים שהופחתו ממנה. בחלקה האחרון של ההודעה הוסיף פקיד השומה וציין כי "קנס גירעון יוטל כחוק"; ויבואר בנקודה זו כי מדובר בקנס שניתן להטיל על נישום שקיים גירעון (פער) של למעלה מ-50% בין המס שדיווח כי עליו לשלם ובין המס שפקיד השומה קבע כי עליו לשלם בפועל.

המערערת ניהלה הליך השגה מול פקיד השומה, אך זה לא הוביל להסכמות חרף ניסיונות שנעשו; וביום 24.12.2017 נשלחה אליה הודעה שלפיה הוחלט על קביעת הכנסתה החייבת לשנים 2013 ו-2014 בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה. בהודעה זו צוין כי סכום העסקה שולם כולו בעבור מניות כמעט חינם, שהן הנכס היחיד שהועבר בין הצדדים, וכי הנכס הבלתי מוחשי המכונה "זכות למענק ספקים" נוצר יש מאין על ידי המערערת ואינו מתיישב עם נתוני העסקה. כן הובהר כי מניה מאגדת בתוכה את כלל הזכויות והנכסים של החברה, ולפיכך גם אם אכן קיימת זכות כנטען היא ממילא אינה מהווה נכס שהמערערת רכשה באופן ישיר, אלא באה בגדרי הזכויות שהיא זכאית להן משהפכה לבעלת המניות של כמעט חינם. גם בשולי הודעה זו צוין כי "קנס גירעון יוטל כחוק".

למען שלמות התמונה יוער כי פקיד השומה קבע בצו את הכנסתה החייבת של המערערת גם בגין רכיבים נוספים, אך אלה אינם מענייננו שכן המערערת לא השיגה עליהם. ועוד יוער כי בשנת 2013 שיעור הגירעון בין סכום המס שהמערערת דיווחה כי עליה לשלם ובין הסכום שקבע פקיד השומה, היה נמוך במעט מ-50%; ואילו בשנת 2014 הגירעון היה גבוה מ-50%. לפיכך, האמירה שלפיה "קנס גירעון יוטל כחוק" התייחסה לשנת 2014 בלבד.

6. לאחר הדברים האלה הגישה המערערת ערעור מס לבית המשפט המחוזי, שביסודו טענות עובדתיות ומשפטיות כאחד. עיקרן היה בכך שהזכות למענק ספקים אכן מהווה נכס בלתי מוחשי ובר-פחת שאותו רכשה בעסקה, כפי שנתנה לדברים ביטוי בדוחות הכספיים; כאשר שיעור הפחת יסודו בקצב קבלת המענקים מספקים לאורך חי הנכס. משכך, לטענתה, לא נפל כל פגם בדיווח העצמי שהעבירה לפקיד השומה, שבו בוצע ניכוי פחת מן ההכנסה החייבת כנגד הנכס הבלתי מוחשי.

הטענות במישור העובדתי נגעו לנסיבות שונות שהמערערת סברה כי יש בהן כדי ללמד על כך שרכשה נכס נוסף במסגרת העסקה. נטען כי ההתקשרות בעסקה בוצעה אך ורק מתוך ידיעה שמדובר בעסקה לרכישת שני נכסים – הן המניות של כמעט חינום, הן הזכות לקבלת מענק ספקים. המערערת הוסיפה כי עובר לביצוע העסקה ניהלה משא ומתן עם ספקים וחתמה עמם על הסכמים בדבר גובה המענקים שישולמו לה במקרה שבו תרכוש את כמעט חינום (להלן: ההסכמים עם הספקים), כך שהזכות למענק ספקים היוותה חלק מן העסקה והתמורה שולמה גם בעבורה. מימון העסקה, כך נטען, התבסס גם הוא על המענקים הצפויים להתקבל מן הספקים לאורך השנים.

במישור המשפטי הועלו על ידי המערערת מספר הסברים לכך שהזכות למענק ספקים ניתנת לרישום כנכס עצמאי ובר-פחת. ההסבר המרכזי נגע ליחס בין כללי הרישום החשבונאי ובין דיני המס. המערערת טענה כי עקרונות התקינה החשבונאית קובעים כי נכס בלתי מוחשי ניתן לרישום נפרד, וכי הזכות למענק ספקים מהווה נכס כזה. כתמיכה בכך הוגשו מטעם המערערת שתי חוות דעת של מומחים מתחום החשבונאות. בתוך כך נטען כי בהתאם לכלל המכונה "עקרון העקיבה", צריך החיוב במס להיגזר מאופן הרישום החשבונאי. פרט לכך טענה המערערת כי גם לנוכח המהות הכלכלית של העסקה ניתן להכיר בזכות למענק ספקים כנכס בלתי מוחשי ובר-פחת.

פקיד השומה מצידו התנגד לדברים, ועמד על כך שערעור המס יידחה. אף שסבר כי כלל אין להידרש לעקרונות חשבונאיים במקרה הנדון, הוגשו גם מטעמו שתי חוות דעת מומחים מתחום החשבונאות לנוכח טענותיה של המערערת בנושא זה. כמו כן, בשל הטענות העובדתיות שהעלתה המערערת וגם בהן כפר פקיד השומה, התנהל לפני בית המשפט המחוזי הליך הוכחות. בהליך זה העידה, בין היתר, רו"ח ספיר זוהר, המפקחת מטעם פקיד השומה שטיפלה בהליך ההשגה של המערערת (להלן: נציגת פקיד השומה).

7. בית המשפט המחוזי דחה את ערעור המס על כל חלקיו, ובתוך כך הטיל על המערערת קנס גירעון בשיעור של 15% וקבע כי תישא בהוצאות פקיד השומה בסך 250,000 ש"ח. בפסק הדין המקיף נקבעו ממצאי עובדה ומהימנות רבים ונפרשה יריעה נורמטיבית רחבה בהתייחס לדיני המס הרלוונטיים. כל אלה הובילו למסקנה חד-משמעית שלפיה המערערת לא רכשה בעסקה דבר מלבד מניותיה של כמעט חניס; וכי גם אם הייתה רוכשת את הנכס הבלתי מוחשי הנטען על ידה, לא היה בכך כדי לאפשר לה לנכות פחת כנגד הנכס מהכנסתה החייבת.

בפתח הדברים יצוין כי אמנם לכתחילה נסב הערעור שלפנינו על כלל הסוגיות שהוכרעו בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, תוך התמקדות בהכנסה החייבת שנקבעה בשומה לנוכח אי-ההכרה בזכות למענק ספקים כנכס; אך לאחר הדיון ובעקבות הערותינו הודיעה המערערת ביום 31.1.2023 כי היא עומדת על הערעור אך ביחס לשתי סוגיות ממוקדות: קנס הגירעון וההוצאות שנפסקו לחובתה בבית המשפט המחוזי. עם זאת, הכרעה בסוגיות אלה כרוכה בקביעות של בית המשפט המחוזי בנוגע להכנסה החייבת; שמהן ניתן ללמוד על התנהלותה של המערערת שהיוותה בסיס להטלת קנס הגירעון. לפיכך, אתייחס לעיקרי הקביעות של בית המשפט המחוזי בכללותן.

8. במישור העובדתי קבע בית המשפט המחוזי ממצאים ששוללים לחלוטין את גרסת המערערת, שלפיה התקשרה בעסקה רק מתוך ידיעה שהיא רוכשת במסגרתה את הזכות למענק ספקים ולא רק את מניות כמעט חניס. הממצא המרכזי במישור זה היה כי בניגוד לדברי המערערת, ההסכמים עם הספקים נחתמו רק לאחר ביצוע העסקה על ידה; ומשמע שבעת ביצוע העסקה כלל לא הייתה למערערת זכות לקבלת מענקים מן הספקים כטענתה, כך שאין מדובר בנכס שרכשה.

ממצא נוסף שקבע בית המשפט בנוגע לעסקה הוא כי גם לפניה קיבלה המערערת מענקים מספקים, במסגרת הנוהג המקובל, ולכן אין מדובר בנכס חדש. בהקשר זה אף העמיד בית המשפט המחוזי דברים על דיוקם, וביאר כי חרף השימוש של המערערת במונח "מענקים מספקים" – למעשה אין מדובר כלל ב"מענקים", אלא בהנחות ובהקטנת חיובים שוטפים של המערערת לספקיה כחלק מן ההתחשבנות בין הספקים ובינה. בהקשר זה הדגיש בית המשפט כי ההנחות הללו הותנו בפעולות מסוימות מצד המערערת, כגון הגדלת מכירות והקצאת שטחי מדף, כך שגם בהיבט זה אין מדובר

ב"מענקים"; וגם אם ההנחות גדלו במידת מה כתוצאה מן המיזוג בין שתי הרשתות הקמעונאיות, מדובר לכל היותר בהגדלת כושר המיקוח של המערערת אל מול ספקיה.

פרט לממצאי העובדה הנוגעים לנסיבות ביצוע העסקה, נקבעו גם ממצאים חיצוניים לה המוכיחים בבירור כי בגדרי העסקה לא נרכש כל נכס מלבד המניות. עיקרם הוא בכך שהתשלום לבעלי מניות כמעט חנם היה זהה לשווי השוק של המניות, כך שלא יכול להיות ששולם גם בעבור נכס נוסף. ממצא זה נסמך על השווי שלפיו המניות נסחרו בבורסה ערב העסקה, ונתמך גם בהערכות שווי מקצועיות שנערכו בזמן אמת. כמו כן, בית המשפט התבסס על הדיווח שהעבירה המערערת עצמה לרשות התחרות, שבו ציינה כי מדובר אך בעסקה לרכישת מלוא מניותיה של כמעט חנם.

9. גם במישור המשפטי נדחו טענות המערערת, ובהקשר זה הובהר תחילה כי כלל לא היה מקום להידרש לכללי הרישום החשבונאי. כך מכיוון שסוגיית המיסוי של נכסים, ובהם גם נכסים בלתי מוחשיים, מוסדרת במלואה על ידי הפקודה; ומקום שבו קיים דין מס ספציפי נסוגים כללי החשבונאות מפניו. לפיכך אין תחולה גם לעיקרון העקיבה, שלפיו על המיסוי "לעקוב" אחר אופן הרישום החשבונאי. בית המשפט הוסיף כי במקרה הנדון ממילא לא הוכח שהמערערת אכן פעלה בהתאם לעקרונות החשבונאיים המקובלים, ועמד על פגמים רבים בחוות הדעת החשבונאיות שהוגשו מטעמה, שעיקרם בכך שאינן מתיישבות כלל עם ממצאי העובדה הברורים בכל הנוגע לעסקה ולשווי המניות של כמעט חנם.

אשר לדיני המס שבהתאם להם יש לקבוע מהי ההכנסה החייבת, נקבע כי הדיווח של המערערת עומד בניגוד מוחלט להם. מפסק הדין עולה כי הדיווח התבסס על שלוש הנחות מצטברות שעמדו ביסודו, שהובילו להכנסה החייבת שעליה המערערת דיווחה: תחילה בעצם הגדרת הזכות למענק ספקים כנכס; לאחר מכן בייחוס "מחיר מקורי" כלשהו לנכס זה, אף שלמעשה מלוא התשלום לבעלי מניות כמעט חנם שולם בגין המניות; ולבסוף בהגדרת אותו הנכס ככר-פחת ובעל תקופת חיים קצובה, כך שהוא ניתן לניכוי כנגד הכנסה. כלומר, מדובר במעין קונסטרוקציה תלת-שלבית, ואולם לגבי כל אחת מההנחות שביסודה נקבע כי אין לה במה להיאחז.

(א) עצם הגדרת הזכות למענק ספקים כנכס: בית המשפט קבע כי הזכות למענק ספקים אינה עונה להגדרה של נכס בדיני המס, שעיקרה בכך שמדובר במקור עצמאי להפקת הכנסות ("עץ" שממנו מופקים "פירות"). המערערת אמנם ניסתה להציג את הזכות למענק ספקים ככזו, ולטעון כי צומחות לה ממנה הכנסות בדמות המענקים מספקים, אך נקבע כי לא אלו הם פני הדברים. "העץ" הוא המניות של כמעט חנם,

שבעקבות רכישתן צמחו למערערת זכויות שונות ובהן גם כאלה הנוגעות ליחסים עם הספקים. לפיכך הניסיון להציג זכויות אלה כ"עצמאיות" הוא מלאכותי. את הדברים סיכם בית המשפט המחוזי במילים הבאות:

"ניתוח המהות הכלכלית של העסקה בענייננו, מלמד אפוא על כך שבעקבות רכישת מניות כמעט חנים התחזקו מעמדה של יינות ביתן כרשת קמעונאית המפיצה את תוצרתם של הייצרנים, אף כוח המיקוח שלה במשא ומתן עם ספקיה. כפועל יוצא שופרו תנאי הסחר בהסכמי הסחר בינה לבין ספקיה. יתרונות מסחריים אלו אכן נוצרו בשל התרחבות הרשת בעקבות עסקת הרכישה, ואולם יחד עם זאת, לא מדובר כאמור ברכישת 'עץ' נוסף שרכשה יינות ביתן, מבעלי המניות (כמוניטין, אי תחרות, וכיוצ"ב), אף לא ב'עץ' שרכשה מהספקים. הניסיון לעצב את ההתקשרות החוזית עם הספקים ולהציגה כרכישת זכות חוזית היא מלאכותית ומאולצת, בדומה לניסיונות שנדונו בפסיקה לעצב התקשרויות חוזיות כ'ויתור' על זכות, ואין בה כדי להעיד על רכישת נכס."

(ב) המחיר המקורי של הזכות למענק ספקים: על פי ממצאי העובדה שנקבעו על ידי בית המשפט המחוזי, התשלום לבעלי מניות כמעט חנים היה אך בגין מניותיהם, והמערערת לא שילמה להם דבר בעד הזכות למענק ספקים. לפיכך נקבע כי גם במקרה שבו דיני המס היו מאפשרים להכיר בזכות למענק ספקים כנכס – ממילא מדובר בנכס שאין לו "מחיר מקורי", או שמחירו המקורי הוא 0 ש"ח. כלומר, אין לנכס כל עלות שכנגדה ניתן להפחית את ההכנסות שנטען כי מתקבלות מן הנכס. זאת, בעוד המערערת ייחסה לזכות למענק ספקים מחיר מקורי של למעלה מ-110 מיליון ש"ח.

(ג) הגדרתה של הזכות למענק ספקים כנכס בר-פחת: לא כל נכס הוא כזה שניתן לנכות פחת בגינו, אלא רק הנכסים שהוגדרו בפקודה ובתקנות מס הכנסה (פחת), 1941 ככאלה שניתן לעשות כן לגביהם. הזכות למענק ספקים לא הוגדרה כנכס בר-פחת, ופשיטא שלא נקבע לה שיעור לניכוי בעד פחת – כך שלמעשה המערערת היא שקבעה על דעת עצמה כי מדובר בנכס בר-פחת ואף החליטה לבדה מהו שיעור הפחת שלו. לפיכך קבע בית המשפט המחוזי כי גם אילו היה מקום לקבל את הטענה שהזכות למענק ספקים היא בגדר נכס, וגם לו הייתה משולמת בעדה תמורה כלשהי לבעלי המניות של כמעט חנים כך שמחירה המקורי היה גבוה מ-0 ש"ח – ממילא לא הייתה כל אפשרות לנכות פחת בגינה, כפי שהמערערת עשתה.

על יסוד כל האמור נקבע כי בדין לא קיבל פקיד השומה את הדיווח שהעבירה אליו המערערת, ובית המשפט המחוזי אישר במלואה את השומה שנקבעה לה על פי מיטב השפיטה.

10. לבסוף, בשולי פסק הדין, נדרש בית המשפט המחוזי לסוגיית קנס הגירעון שכזכור לא צוין בצו שנשלח למערערת מהו שיעורו. במקור טענה המערערת שלא הופעל על ידי פקיד השומה שיקול דעת בנוגע להטלת הקנס; ושלא נהגה ברשלנות שמצדיקה את הטלתו, שכן מדובר במחלוקת משפטית בעניין ההכנסה החייבת. נציגת פקיד השומה מצידה הבהירה, כשנשאלה על כך במהלך חקירתה הנגדית, כי במקרה שבו תאושר השומה שנקבעה למערערת בצו – אזי יוטל עליה קנס גירעון בשיעור של 15%; אך במקרה שבו ייקבע כי מדובר בעסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה, יוטל על המערערת קנס גירעון בשיעור של 30%.

בפסק הדין נקבע כי לא נפל פגם בקביעת פקיד השומה שלפיה יוטל קנס גירעון על המערערת. זאת בהתבסס על התמונה שנצטיירה מן הקביעות העובדתיות והמשפטיות בפסק דין. בית המשפט התייחס להתנהלותה של המערערת, שהתעלמה מדיני המס במגוון היבטים ודיווחה כי עליה לשלם מס נמוך בהרבה מזה שהיה עליה לשלם בפועל; ועמד על כך שמדובר, לכל הפחות, בהתרשלות מצידה. כן עמד בית המשפט על תכליותיו של קנס הגירעון, וציין כי גם הן מצדיקות את הטלתו בנסיבות שנתבררו.

בית המשפט קבע כי קנס הגירעון יהיה בשיעור של 15%, בהתאם לדברי נציגת פקיד השומה שלפיהן זה יהיה שיעורו ככל שהשומה נושא הערעור תאושר. עם זאת, בית המשפט הוסיף כי לנוכח התנהלותה של המערערת ייתכן וניתן היה לשקול גם הטלת קנס גירעון בשיעור גבוה יותר, של 30%:

”נוכח ההתעלמות מדיני המס לא התרשמתי כי מדובר בתום לב. פקיד השומה היה רשאי לשקול בנסיבות כגון אלו הטלת קנס גירעון גבוה משיעור ברירת המחדל הקבועה בסעיף קטן (ב), במיוחד בשים לב לתיקונים שנעשו בפקודה לשם הרחבת ההרתעה והעמקת השימוש בקנס הגירעון, ואולם משהסתפק כאמור בקנס גירעון בשיעור 15%, וקבע שקנס גבוה יותר יוטל רק בנסיבות שבהן יקבע בית המשפט כי מדובר בעסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה, אין מקום לשנות מהשיעור שקבע פקיד השומה, ולפיכך יוטל קנס גירעון בשיעור של 15% בלבד.” (פסקה 142 לפסק הדין).

11. לבסוף נקבע כי המערערת תישא בהוצאות פקיד השומה בסכום כולל של 250,000 ש"ח. את שיעור ההוצאות הסביר בית המשפט בהיקפו של המס השנוי במחלוקת ובהיקף הדיונים שלהם נדרש פקיד השומה.

טענות הצדדים

12. כפי שכבר צויין, במקור התמקד הערעור בטענות לעניין ההכנסה החייבת שנקבעה למערערת בצו השומה, שעיקרן בכך שהזכות למענק ספקים מהווה נכס שכנגדו ניתן לבצע הפחתות מן ההכנסה החייבת במס. בהקשרים אלה חזרה המערערת על הטענות שהעלתה בבית המשפט המחוזי, ותקפה הן את ממצאי העובדה שנקבעו על ידו ביחס לעסקה הן את קביעותיו המשפטיות ביחס לזכות למענק ספקים. ואולם, לאחר שנשמע הערעור לפנינו ולנוכח הערותינו, מסרה המערערת הודעה בכתב שלפיה היא חוזרת בה מן הערעור לגבי סוגיית הכנסתה החייבת, ומשכך אינה עומדת עוד על טענותיה בעניין הזכות למענק ספקים.

עם זאת, כפי שציינה המערערת בהודעתה, היא עומדת על הערעור בכל הנוגע לשתי הקביעות האחרות שנפסקו לחובתה בבית המשפט המחוזי: קנס הגירעון בשיעור של 15% שנקבע כי שומה עליה לשאת בו, והוצאות המשפט בסך של 250,000 ש"ח שבהן חויבה.

בהקשר זה יוער כבר כעת כי המערערת לא הקדישה לקנס הגירעון מקום מרכזי במסגרת הודעת הערעור שהגישה, כאשר סכום הקנס נמוך משמעותית ביחס לסכום המס שנקבע כי עליה לשלם על פי השומה שנערכה לה. אף פקיד השומה מצידו הקדיש לא יותר מאשר פסקה לעניין קנס הגירעון במסגרת תשובתו בכתב לערעור. כך גם בנוגע לעניין ההוצאות. אלא שבעת הדיון באולם הפכה סוגיית קנס הגירעון לסוגיה מרכזית, שהצדדים הקדישו לה מקום נכבד, וגם בעניין ההוצאות העלו טענות שונות.

13. אשר לקנס הגירעון, בפיה של המערערת שתי טענות עיקריות: טענה לעניין עצם עמידתה בתנאים להטלת קנס גירעון, וטענה שלפיה ההליך שבמסגרתו הוטל עליה קנס הגירעון היה הליך בלתי תקין שדינו בטלות.

בנוגע לעצם עמידתה בתנאים הקבועים בפקודה להטלת קנס גירעון, טוענת המערערת כי פעלה בתום לב, תוך היוועצות ביועצים מקצועיים ובהתבסס על חוות דעת משפטית בעניין הזכות למענק ספקים. כל אלה הובילו אותה למסקנה שהעסקה לרכישת כמעט חנם ניתנת לרישום באופן שבו נרשמה. משכך אין מדובר אלא במחלוקת משפטית

לגיטימית בין המערערת ובין פקיד השומה, ולא בדיווח שנעשה מתוך התרשלות שבעטיו ניתן להטיל קנס גירעון. בדיון שהתקיים לפנינו שבה המערערת וטענה כי נקטה בתכנון מס לגיטימי שקיימת לגביה מחלוקת משפטית, ומשכך לא התרשלה ולא היה מקום להטיל עליה את קנס הגירעון.

לגבי הליך הטלת קנס הגירעון נטען כי פקיד השומה כלל לא הפעיל שיקול דעת במסגרתו, כפי שהיה עליו לעשות. בהודעת השומה ובצו שנשלחו למערערת אך צוין באופן לאקוני כי "קנס גירעון יוטל כחוק", מבלי שצוינו שיעורו והנימוקים להטלתו, בעוד הפקודה קובעת כי דינו של קנס גירעון הוא כדין שומה ומשמע שקיימת חובה לציין את סכומו ולאפשר לנישום לנהל הליך השגה בגין הטלתו. המערערת מדגישה כי במקרה הנדון שיעור קנס הגירעון נדון לראשונה רק בערעור המס, במסגרת חקירתה הנגדית של נציגת פקיד השומה, שציינה כי שיעור קנס הגירעון יהיה 15% או 30%, בהתאם לקביעות בפסק הדין; ומשכך לא הייתה כל אפשרות להשיג על הקנס טרם הגשת הערעור לבית המשפט המחוזי, שכן שיעורו לא נקבע. לטעמה של המערערת, בנסיבות אלה יש להורות על בטלותו של קנס הגירעון, וכיום לא ניתן להטילו עליה מחדש מאחר שעסקינן בשומה לשנת 2014, שהתיישנה זה מכבר. בדיון לפנינו הוסיפה המערערת כי לבית המשפט המחוזי כלל לא הייתה סמכות להכריע בסוגיית קנס הגירעון, היות שכלל לא נכלל בשומה נושא ערעור המס שנדון לפניו.

בנושא ההוצאות שהוטלו עליה טוענת המערערת כי לא היה מקום לפסיקת הוצאות בשיעור כה גבוה. היא מציינת כי בבית המשפט המחוזי התנהלו שני ימי הוכחות בלבד; נחקר מספר קטן של עדים; ועניינו של ההליך היה בסוגיות משפטיות מורכבות שדרשו ליבון אמיתי. בדיון טענה כי ההוצאות מגלמות בתוכן רכיב ענישתי, שכן אינן משקפות את ההוצאות הריאליות שפקיד השומה נשא בהן. בנסיבות אלה סבורה המערערת כי יש להפחית את סכום ההוצאות.

14. פקיד השומה מצידו סומך את ידו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. בהקשר לקנס הגירעון הבהיר בתשובתו כי המערערת נקטה בתכנון מס "בלתי-חוקי עמוק במיוחד" שהוביל לגירעון משמעותי. לעמדתו אין ממש בטענה שלפיה הגירעון מקורו במחלוקת משפטית לגיטימית בין הצדדים; שכן הוראות הדין הן ברורות והמערערת כלל לא נשענה על חוות דעת של מומחים מתחום דיני המס אלא על מומחים מתחומי הכלכלה והחשבונאות בלבד, ולא בכדי. משכך, ובשים לב להתנהלותה, הייתה הצדקה מלאה להטלת הקנס; ולא מן הנמנע שניתן היה להטיל על המערערת גם קנס בשיעור גבוה יותר מ-15%. בדיון חזר על הדברים, והודה כי אמנם שיעור קנס הגירעון לא צוין בשומה

ובצו; אך הוסיף כי בנסיבות שבהן בית המשפט המחוזי כבר הכריע בסוגיית קנס הגירעון לגופו של עניין, ממילא אין לכך משמעות, כך שלכל היותר יש לנקוט ב"בטלות יחסית" בעניין זה, באופן שקביעתו של בית המשפט תיותר בעינה.

גם לגבי ההוצאות טוען פקיד השומה כי אין מקום להתערבות בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. לטעמו הסכום נקבע בהלימה לסכום המס השנוי במחלוקת, בסך של עשרות מיליוני ש"ח, ובהתאם להיקף הדיונים והמשאבים שנדרש להשקיע. בהקשר זה הוא מזכיר כי הגיש לבית המשפט המחוזי שתי חוות דעת, ומשכך אך ראוי היה לפסוק לזכותו הוצאות הולמות. בדיון התייחס לכך שרשות המסים היא רשות ציבורית, שהגורמים הלוקחים חלק בהליכים המשפטיים שהיא מנהלת הם עובדים שלה. לכן, אף שעל פניו נדמה כי ההוצאות "הריאליות" במצב זה הן אפסיות – שכן העובדים לא מקבלים תשלום נוסף בעבור עבודתם – הלכה למעשה הם משקיעים זמן רב בהכנה להליך ובהתמודדות עם חוות הדעת של הגורמים בשוק הפרטי שמוגשות מטעם הנישומים. עוד לגישתו יש לקחת בחשבון גם את זהות הנישום, ו"מקום שבו מדובר בנישומים מקצועיים ובמיוחד בתאגידים גדולים המשתמשים במומחים כדי ליצור תכנוני-מס יצירתיים (לשון המעטה), המנוגדים להוראות הדין ואשר מצריכים מן המשיב השקעה של משאבים ניכרים כדי להתמודד עמם [...] מן הראוי לפסוק הוצאות הולמות".

דיון והכרעה

15. משהודיעה המערערת כי היא חוזרת בה מעיקרי ערעורה, נותרו לפתחנו שתי סוגיות ממוקדות שעלינו להכריע בהן: סוגיית קנס הגירעון, וסוגיית ההוצאות שנפסקו לחובתה בבית המשפט המחוזי. אדרש לסוגיות אלה, כל אחת בתורה. תחילה לסוגיית קנס הגירעון על שני היבטיה – טענתה של המערערת כי לא התקיימו התנאים לעצם הטלת קנס הגירעון; וטענתה בדבר חוסר תקינות ההליך שבו הוטל עליה קנס הגירעון, שבעטיו יש לבטל את הקנס. לאחר מכן אתיחס לעניין הוצאות המשפט.

הטלת קנס הגירעון על המערערת בהתאם לסעיף 191(ב) לפקודה

16. יוזכר תחילה כי קנס גירעון הוא קנס שניתן להטיל על נישום שקיים גירעון (פער) של למעלה מ-50% בין סכום המס שבו הוא חייב לפי הדו"ח העצמי שהגיש לפקיד השומה (שומה עצמית) ובין המס שפקיד שומה קבע שעל הנישום לשלם (ראו הגדרת "גירעון" בסעיף 191(א) לפקודה). פרט לפקודת מס הכנסה, גם בחוקי מיסוי אחרים קיימות הוראות דומות המאפשרות לגבות קנס גירעון מנישום בנסיבות שבהן קיים פער בין הדיווח למס שנקבע (ראו: סעיף 95 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-

1963; סעיף 96 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975). במאמר מוסגר יוער כי בכל הנוגע למס הכנסה, ניתן להטיל את הקנס גם במצב שבו הנישום לא הגיש את דו"ח ההכנסות כלל, אך זה לא מענייננו.

המערערת חויבה על ידי בית משפט בקנס גירעון בשיעור של 15% מסכום הגירעון, זאת מתוקף הוראת סעיף 191(ב) לפקודה, שבו מעוגנת האפשרות להטלת קנס כזה במקרה של התרשלות מצד הנישום, שזו לשונו:

נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון.

וסעיף 191(ג), שאף לו אדרש בהמשך, מאפשר השתת כפל הקנס הקבוע בסעיף 191(ב) במקרה של פעולה במזיד מצד הנישום, וקובע כדלקמן:

היו למנהל או למי שהוסמך לכך על-ידי טעמים סבירים להאמין, כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס, יוסף לסכום המס שאותו נישום חייב בו, כפל הקנסות הנקובים בסעיף קטן (ב).

כמו כן, סעיף 191(ג) לפקודה מתייחס לרשימת מצבים מוגדרים, המנויה בס"ק (1)-(3), ומורה כי במצבים אלה ניתן להטיל על נישום קנס גירעון בשיעור של 30%, בלא קשר לשאלה אם הנישום התרשל או פעל בזדון. וכך קובע הסעיף:

נישום שלגביו נקבע גירעון בסכום העולה על 500 אלף שקלים חדשים לשנה, והגירעון האמור עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון אם הגירעון נובע בשל אחד או יותר מאלה:

(1) הנישום לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כפעולה החייבת בדיווח;

(2) הנישום פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה בסעיף 158ב, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הדוח לפי סעיף 131, ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין;

(3) תכנון מס שנקבע לגביו בשומה סופית כי הוא מהווה עסקה מלאכותית, ובלבד שהנישום לא דיווח עליה, או עסקה בדויה לפי סעיף 86;

יבואר כי הרשימה המנויה בסעיף 191(ג) נוספה לפקודה במסגרת תיקון משנת 2013 (פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013), במטרה להגביר את השימוש בקנס הגירעון כלפי נישומים שהגישו דיווח שגוי ולתמרץ אותם להקפיד על הגשת דיווח מדויק (להלן: תיקון מס' 197). וכך נאמר בדברי ההסבר לתיקון מס' 197 (דברי הסבר לתיקון מס' 197 לפקודת מס הכנסה, התשע"ג-2013, ס"ח 651, 690), שמהם ניתן ללמוד על התכליות העומדות מאחורי גביית קנס גירעון ככלל:

"הוראות פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף מבוססות על עקרון השומה העצמית, כאשר הנישום מדווח בעצמו על היקף פעילותו החייבת במס. סעיף 191 לפקודה נועד להקטין את התמריץ להימנע מדיווח מלא ומדויק, ובהמשך לכך, להימנע מתשלום מלוא המס על בסיס אותו דיווח, וזאת בשל התחושה שהסיכוי להיתפס נמוך."

נמצאנו למדים כי התכלית העומדת ביסוד האפשרות להטיל קנס גירעון היא הרתעת נישומים מפני הגשת דיווחים שאינם נכונים, זאת לנוכח החשיבות שבגביית מס אמת ועל מנת שפקיד השומה יוכל להסתמך על מנגנון הדיווח העצמי.

17. ענייננו שלנו הוא בקנס גירעון "רגיל" בשיעור של 15%, שהוטל על המערערת לאחר שנקבע כי לכל הפחות התרשלה. כעולה מלשון הפקודה, נטל ההוכחה לעניין ההתרשלות לצורך הטלת קנס גירעון "רגיל", רובץ על כתפי הנישום עצמו. הוא שצריך להוכיח לפקיד השומה כי לא התרשלה בעריכת הדיווח שהעביר אליו; ולא פקיד השומה הוא שנדרש להוכיח כי הנישום אכן נהג בהתרשלות בעניין זה. אף על פי כן, הפקודה לא מבארת מהי אותה התרשלות, מהם האמצעים שעל הנישום לנקוט על מנת שיוגדר כמי שלא התרשלה וכיצד עליו להוכיח זאת לפקיד השומה.

עם זאת, על מהותה וגבולותיה של ההתרשלות הדרושה לצורך הטלת קנס גירעון בשיעור של 15% ניתן בכל זאת ללמוד משתי פרשות עיקריות שנדונו לפני בית משפט זה, שבהן הייתה התייחסות לכך.

בעניין ע"א 285/70 פקיד שומה, תל-אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155 (1971) (להלן: עניין ליכטנשטיין) נקבע כי אין בעצם הגשת דיווח גירעוני על ידי נישום כדי ללמד על כך שהתרשלה בהכנתו. בית המשפט ציין כי ככל שהנישום הוכיח כי פעל בתום לב יכול שיהיה בכך כדי לשלול את התרשלותו; וקבע כי כאשר מקורו של הדיווח הגירעוני הוא במחלוקת משפטית לגיטימית בין הנישום לבין פקיד השומה בדבר שיעור המס שעל הנישום לשלם, מדובר בעמדה משפטית לגיטימית שהנישום רשאי לנקוט בה ולא בהתרשלות מצידו.

בעניין ע"א 1134/11 ר.מ שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע (12.5.2013) (להלן: עניין שביט) נקבע כי יש לבחון את משקלם המצטבר של הפגמים שנפלו בדיווחו של הנישום, ובהתאם לכך להכריע בשאלת התרשלותו. הוטעם כי על הנישום עצמו מוטל להציג הסברים בהתייחס לאותם פגמים, ועל מנת שייקבע כי לא התרשל צריך שיהיה בהסברים אלה כדי להניח את הדעת.

נראה אם כן, כי בבחינת ההתרשלות של נישום לצורך הטלת קנס גירעון "רגיל", בשיעור של 15%, יש להשקיף על התמונה הכוללת המצטיירת מן הדיווח שלו, בהינתן הפגמים המצטברים שנפלו בו. הנטל להוכחת אי-התרשלות רובץ על כתפי הנישום עצמו, וככל שהתמונה הכוללת חמורה יותר עליו להציג הסברים משכנעים יותר ביחס להתנהלותו. בסופו של דבר צריכים אותם הסברים להניח את הדעת בעניין היסוד הנפשי שעמד בבסיס הפגמים בדיווח, כך שיהיה ברור כי מקורם בפעולות שנעשו שלא מתוך התרשלות. בתוך כך יש להבחין בין פגמים הנובעים מעמדה לגיטימית של הנישום, שבה האמין בתום לב, גם אם היא מנוגדת לעמדת פקיד השומה; לבין פגמים שמקורם בחוסר תשומת לב, אי-שקידה ראויה על הדיווח או אי-עריכת בירורים נדרשים בנוגע אליו.

18. ומן הכלל אל הפרט. טענתה הראשונה של המערערת היא כי הטלת הקנס עליה נעשתה בניגוד לתנאי הקבוע בסעיף 191(ב) לפקודה, שלפיו הטלת קנס גירעון מותנית בכך שהנישום התרשל. בהקשר זה היא מציינת כי הדיווח על הכנסתה החייבת, גם אם לא התקבל על ידי פקיד השומה, התבסס על חוות דעת מקצועיות של אנשי מקצוע רלוונטיים שאישרו כי ניתן להכיר בזכות למענק ספקים כנכס בר-פחת. לפיכך אין מדובר בהתרשלות, אלא לכל היותר במחלוקת משפטית מקצועית ועניינית בין הצדדים.

טענה זו אין בידי לקבל. לטעמי, יישום אמות המידה והמבחנים שהוצגו לעיל מוביל למסקנה ברורה שלפיה התנהלותה של המערערת היא כזו המצדיקה באופן מובהק הטלת קנס גירעון. ואבאר.

19. ראשית, בשונה מעניין ליכטנשטיין, בענייננו המחלוקת בין המערערת לפקיד השומה איננה משפטית בלבד. כפי שקבע בית המשפט המחוזי, גם במישור העובדתי הוכח כי המערערת לא רכשה בעסקה כל נכס מלבד מניותיה של כמעט חנימ וכי במועד העסקה כלל לא הייתה לה זכות לקבלת מענקים מספקים. טענותיה בהקשר זה נדחו, ונקבע כי ההסכמים שלה עם הספקים נחתמו רק לאחר העסקה; כי הסכמים אלה כלל לא עוסקים במענקים, אלא בהנחות שיינתנו לה במסגרת ההתחשבנות אל מול הספקים; וכי התשלום לבעלי מניות כמעט חנימ משקף את שווי המניות בלבד, ולא של כל נכס נוסף.

שלא כעמדה משפטית, שנישום תם לב יכול להאמין בלגיטימיות שלה גם אם פקיד השומה סובר אחרת ממנו – אין זה המצב באשר לעובדות, שבנוגע אליהן לא ניתן לקבל "עמדות" שונות. על כן, ככל שדיווח עצמי לפקיד השומה יסודו בעובדות שהתבררו ככאלה שאינן נכונות, יש בכך משום עדות להתרשלותו של הנישום. זאת משום שהעובדות הצריכות לעניין ההכנסה החייבת מצויות ראשית לכל בידי הנישום עצמו, ונדרש שהדיווח שלו יתבסס על אלה; אולם גם במצב שבו המידע המלא אינו ידוע לנישום מוטל עליו לברור טרם שיגיש את הדיווח.

מכל מקום אין זה המצב בענייננו, שכן המערערת לא נדרשה לערוך כל "בירור" עובדתי. היא ידעה גם ידעה מתי נחתמו ההסכמים עם הספקים ומה היה שוויון של מניות כמעט חנינם בעת שרכשה אותן. בהתאם לכך דיווחה לרשות התחרות על העסקה, והציגה בפניה את פרטיה לאשורם. אלא שהדיווח שהוגש לפקיד השומה התבסס על עובדות אחרות, וזאת לא ניתן לקבל.

20. שנית, גם במישור המשפטי ספק אם ניתן לקבל את טענת המערערת שלפיה הדיווח העצמי הגירעוני שהגישה נבע אך מעמדה משפטית לגיטימית ולא מהתרשלות. טענתה המשפטית העיקרית היא שנשענה על כללי חשבונאות מקובלים, אף שכללי המיסוי החלים על עסקה מהסוג שערכה מוסדרים לחלוטין בפקודה. כמו כן, כדי לדווח על הכנסתה באופן שבו דיווחה, קבע בית המשפט המחוזי שהיה על המערערת להניח שלוש הנחות יסוד שונות שאינן עולות בקנה אחד עם דיני המס. תחילה בעצם הגדרת הזכות למענק ספקים כנכס; לאחר מכן בייחוס מחיר מקורי של למעלה מ-100 מיליון ש"ח לנכס זה, בעוד בפועל לא שולם עבורו דבר; ולבסוף בניכוי הפחת בגין הזכות למענק ספקים מהכנסתה החייבת של המערערת, אף שהדין בעניין זה ברור וקובע כי רק בגין נכסים שהוגדרו במפורש כבני פחת ניתן לבצע הפחתה כזו.

לטעמי, ככל שמדובר בעניין שטרם הוכרע בבירור בפסיקה או על ידי המחוקק, או שקיים ספק אחר לגבי אופן יישום הדין – אכן לגיטימי שהנישום יחזיק בעמדה שונה מזו של פקיד השומה, ואין סיבה לקבוע כי התרשל אך בשל כך שעמדו לא התקבלה; זאת בכפוף לכך שמדובר בעמדה שהנישום החזיק בה בתום לב והאמין בנכונותה (ראו והשוו: עניין ליכטנשטיין, עמ' 159). אולם ככל שהספק בדבר גובה ההכנסה החייבת הוא קטן יותר, והנסיבות מלמדות כי העמדה המשפטית שהובילה לדיווח הגרעוני אינה עמדה שהנישום החזיק בה בתום לב – דומני כי ניתן לראות בכך התרשלות בדמות אי-עריכת בירור נדרש ביחס לדין הקיים. כפי שנקבע בעניין שביט, יש לבחון את הדברים בכפוף להסברי הנישום, ואם הם מניחים את הדעת בנוגע להתנהלותו.

בענייננו, המערערת טוענת כי הסתמכה על חוות דעת מקצועיות שלפיהן הדין מאפשר לדרווח על הכנסתה החייבת באופן שבו עשתה כן, אך אין בהסבר שנתנה כדי להניח את הדעת. זאת בעיקר משום שמדובר בחוות דעת חשבונאיות וכלכליות, מקום שבו לכתחילה לא היה צורך להידרש לחוות דעת מעין אלה. וכך גם משום שבית המשפט המחוזי מצא בחוות הדעת פגמים רבים, ומן הקביעות בפסק הדין דומה כי מדובר בחוות דעת שהניחו את המבוקש; ויוזכר בהקשר זה כי גם חוות הדעת נסמכו על התמונה העובדתית השגויה שהמערערת הציגה בפני עורכיהן, ושעמדה בניגוד לממצאים העובדתיים שנקבעו בהליך. ועוד יצוין כי המערערת היא חברה גדולה שנעזרת באנשי מקצוע לצורך הגשת הדיווח לפקיד השומה, ובהיבט זה עניינה שונה באופן משמעותי מהנדון בעניין ליכטנשטיין, שם היה מדובר בבעל עסק עצמאי קטן.

21. זאת ועוד. בית המשפט המחוזי ציין, באמרת אגב, כי בנסיבות העניין ייתכן שפקיד השומה יכול היה לשקול גם הטלת קנס גירעון מוגדל, לנוכח התנהלותה של המערערת שישנן אינדיקציות לכך שהיא חמורה מהתשלום. ואמנם, התמונה המסתמנת מהתנהלותה של המערערת היא של יצירת מצג עובדתי שגוי, שלא בתום לב, בניסיון להצדיק את הדיווח על הכנסתה החייבת ולהפחית את המס שעליה לשלם. לכאורה, התנהלות מעין זו מעידה על כך ש"הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס", כפי שקובע סעיף 191(ג) לפקודה, המאפשר להטיל על נישום קנס גירעון מוגדל בשיעור של 30%. עם זאת, משפקיד השומה ביקש להטיל על המערערת קנס בשיעור של 15% בלבד בנסיבות העניין, הדברים נאמרים בגדר למעלה מן הצורך.

הליך הטלת קנס הגירעון על המערערת

22. הטענה הנוספת שבפי המערערת היא שקנס הגירעון הוטל עליה בניגוד לדין, מאחר שפקיד השומה לא פעל בהתאם לסדרי הדין הקבועים בפקודה בעניין הטלתו; ובתוך כך לא הפעיל את שיקול הדעת כפי שהיה מחויב להפעילו בהתייחס לשיעור הקנס שיוטל עליה, ולמעשה גם לא בעניין עצם הטלת הקנס. בנסיבות אלה טוענת המערערת כי בית המשפט המחוזי המיר את שיקול דעתו של פקיד השומה בשיקול דעתו שלו, ובכך חרג מסמכותו וגם שלל ממנה את זכות ההשגה המגיעה לה בפני פקיד השומה בעניין אופן הפעלת שיקול הדעת. לאחר ששקלתי את הדברים, הגעתי לכלל מסקנה שלא נפל בהליך פגם המצדיק את ביטול קנס הגירעון. ואבאר.

23. בפקודת מס הכנסה קבועות הוראות שונות בעניין סדרי הדין של הליכי השומה. הוראות אלה חלות בעיקרן גם על הטלת קנס הגירעון, זאת מכוח סעיף 191(ד) לפקודה הקובע כי דין קנס גירעון הוא כדין שומה לעניין ההוראות הקבועות בסעיפים 149-152

לפקודה. בין היתר, על פי אותן הוראות, יש לשלוח לנישום הודעת שומה שבה מפורטים סכום הכנסתו החייבת וסכום המס שעליו לשלם. לפיהן גם רשאי הנישום להגיש השגה על השומה, כשבמסגרת הליך ההשגה מוטל על פקיד השומה לפרט בפני הנישום את הנימוקים שהובילו לעריכתה. בתום הליך ההשגה, יכול הנישום להגיע להסכם עם פקיד השומה לגבי סכום השומה; ואם לא הושג הסכם, יקבע האחרון את השומה בצו. עוד קובעות אותן הוראות כי ככל שההשגה הסתיימה בצו ולא בהסכם, תוצאותיה ניתנות לערעור בפני בית המשפט המחוזי. לעניין סדרי הדין הללו, דין קנס הגירעון הוא כדין שומה.

בענייננו, בהודעת השומה ובצו צוין רק כי "קנס גירעון יוטל כחוק", ניסוח המלמד כביכול על כוונה עתידית להטיל את הקנס, במסגרת הודעה נפרדת שתישלח למערערת ובה פירוט לעניין הקנס ושיעורו. אלא שנקודת המוצא של הצדדים בבית המשפט המחוזי הייתה כי קנס הגירעון הוטל על המערערת כבר במסגרת צו זה – ויצוין כי בערעור לפנינו לא הוסבר כיצד התקבעה נקודת מוצא זו, אף לא נאמר מהן הטענות שהועלו בפני בית המשפט המחוזי בהתייחס להליך הטלת הקנס על ידי פקיד השומה. בית המשפט המחוזי עצמו גם הוא לא נדרש בפסק דינו לטענות הנוגעות להליך זה. על כן, למען שלמות התמונה, יש להרחיב תחילה בנוגע לדיון שהתנהל בבית המשפט המחוזי בנוגע לקנס הגירעון.

24. ההליך בבית המשפט המחוזי נפתח לאחר שהתקבל הצו אצל המערערת, שאז הגישה הודעת ערעור לבית המשפט. לאחר הגשת ההודעה, וכמתחייב מסעיף 5(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978 (להלן: התקנות) – הגיש פקיד השומה לבית המשפט הודעה המפרשת את נימוקי השומה. בהודעה זו כתב לעניין קנס הגירעון כי "יש לאשר את קביעתו בדבר הטלת קנס גירעון בהתאם לסעיף 191 לפקודה". כלומר, פקיד השומה עצמו הוא שציין, בראשית ההליך, כי כבר הטיל קנס גירעון על המערערת, וביקש כי בית המשפט יאשר זאת.

המערערת בתגובה להודעה, וכפי המתחייב מסעיף 5(ג) לתקנות, הגישה את נימוקי הערעור; ובהתייחס לקנס הגירעון טענה כי דינו להתבטל, משום שצו השומה לא היה מנומק לעניין הקנס ואף שיעור הקנס לא נקבע בו. לטענתה אין להטיל קנס גירעון באופן אוטומטי, וכלשונה "החלטה מנהלית שאינה מנומקת היא החלטה שלא ניתן לבחון אותה, ובטח שלא ניתן לתקוף אותה או להתגונן מפניה. [...] בהעדר הנמקה מוטל על המערערת קנס גירעון שאין היא יודעת מדוע הוטל, ובלי יכולת להתגונן מפניו. זוהי תוצאה בלתי נסבלת, ומשום כך דין הקנס להתבטל". במסגרת הליך ההוכחות שהתנהל

בהמשך העידה נציגת פקיד השומה, שנחקרה בחקירה נגדית על ידי בא-כוח המערערת, בין היתר לגבי קנס הגירעון. בחקירתה הבהירה כי שיעור הקנס טרם נקבע, וכי זה ייקבע בהתאם לפסק הדין בערעור המס.

בסיכום טיעוניה בבית המשפט המחוזי, ובעקבות דבריה של נציגת פקיד השומה בחקירתה הנגדית, הוסיפה המערערת כי כלל לא הופעל שיקול דעת מינהלי ביחס להטלת קנס הגירעון, וכי הוא הוטל עליה באופן שרירותי שאינו מאפשר ביקורת שיפוטית בהיעדר ההנמקה. מעבר לכך נטען כי לגופו של עניין מקורו של הגירעון הוא במחלוקת משפטית לגיטימית, ואין לכן מקום להטלת הקנס. פקיד השומה בסיכומיו הסתפק בכך שהסביר מדוע לשיטתו גובהו של הקנס לא פורט בצו. לדבריו, גובה הקנס שהמערערת צריכה לשאת בו ייקבע בהתאם לממצאים של פסק הדין בערעור המס; כאשר ככל שתאושר השומה שנקבעה יוטל קנס בשיעור של 15%, וככל שייקבע כי העסקה שבמוקד המחלוקת היא מלאכותית יוטל קנס בשיעור מוגדל של 30%. כך בהינתן הוראות סעיף 191 לפקודה. עוד הוסיף פקיד השומה כי המפקחת שהעידה מטעמו הסבירה את הדברים במהלך הדיונים, וציינה כי ברירת המחדל היא בהטלת קנס רגיל, אלא אם כן נקבע כי מקור הגירעון בעסקה מלאכותית.

25. אם כן, התמונה שמצטיירת מן ההליך שהתנהל בבית המשפט המחוזי היא כי התנהלות פקיד השומה במקרה דנן אכן מעוררת קושי משמעותי. אין לקבל את הגישה שלפיה ניתן להסתפק במסגרת צו השומה באמירה שלפיה "קנס גירעון יוטל כחוק", ולהמתין להכרעת בית המשפט בנדון על מנת לקבוע את שיעורו; מה גם שאין הכרח שיוגש ערעור על שומה שנקבעה בצו, ובמקרה שזה אכן המצב לא ברור כיצד היה נקבע שיעור הקנס ואימתי שיעור זה היה נמסר למערערת. בפסק הדין אמנם אין התייחסות לסוגיה זו, אך דומני כי ראוי להבהיר כי ככלל, לאחר שנמסר לנישום כי יוטל עליו קנס גירעון, אין מקום להשהות את ההחלטה הנוגעת לשיעור הקנס עד להכרעה בערעור מס שיכול שיוגש.

אף על פי כן, וחרף הפגם המסוים בהליך, המשמעות המתחייבת ממנו איננה בהכרח ביטול ההחלטה בדבר הטלת הקנס. זאת בהתאם לעיקרון הבטלות היחסית שאומץ זה מכבר בשיטתנו, המאפשר גמישות ביחס לנפקות הפגם המינהלי בשונה מבטלות מוחלטת של ההחלטה שהפגם נפל בה (יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ד 3001-2992 (2017) (להלן: זמיר); דנ"א 7398/09 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית, פסקה 29 לפסק דינו של הנשיא (בדימ') א' גרוניס (14.4.2015); בג"ץ 2758/01 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' עיריית ירושלים, פ"ד נח(4) 289, פסקה 28

(2004). כך, קביעת התוצאה המתחייבת מן הפגם נתונה לשיקול דעת בית המשפט, בהתאם לנסיבות המקרה ומתוך ראייה כוללת המאזנת בין שיקולים שונים ובכללם אופי הפגם, חומרת הפגיעה שהסב בפועל לנפגע והמשמעויות הכרוכות בביטול ההחלטה המינהלית (זמיר, בעמ' 3007-3013; דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ב 821-822 (2010); בג"ץ 5303/16 גרמן נ' שר הבריאות, פסקה 21 (13.11.2018)). עיקרון הבטלות היחסית חל גם בכל הנוגע להליכי מס ושומה, בהיותן של רשויות המס רשויות מינהליות (ע"א 3291/11 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' רשות המיסים, פסקאות 55-56 (10.8.2017)). ראו גם: ע"א 8234/11 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו, פסקה 22 (6.2.2014)).

במקרה הנדון, בחינת התנהלותו של פקיד השומה אל מול הפגיעה המצומצמת אם בכלל שנגרמה למערערת והחשיבות הטמונה בהרתעת נישומים מהתנהלות דומה בהגשת דיווח עצמי, מובילה למסקנה שאין מקום להורות על ביטול קנס הגירעון. מפסק דינו של בית המשפט המחוזי עולה בבירור כי המערערת לכל הפחות התרשלה בעריכת הדיווח העצמי שהגישה. בהליך אמנם נפל פגם בדמות "המתנת" פקיד השומה לפסק הדין, שמא זה יאפשר לו להטיל על המערערת קנס גירעון בשיעור גבוה יותר מהרגיל, ככל שבית המשפט יגיע למסקנות שמאפשרות זאת על פי התנאים הקבועים בסעיף 191 לפקודה. טוב היה לו הדברים היו מתנהלים אחרת, אך אין בכך כדי לשנות מן התוצאה.

בפועל, בעצם הדיון בערעור המס שהתנהל לפני בית המשפט המחוזי היה כדי לרפא את הפגיעה שהמערערת טוענת לה, הן בנוגע לזכות ההשגה שלה בפני פקיד השומה, הן בנוגע להפעלת שיקול דעתו. אשר לזכות ההשגה, ייאמר תחילה כי המערערת לא הבהירה מהן טענותיה בעניין קנס הגירעון שאותן נמנע ממנה להעלות בפני פקיד השומה. יוזכר כי המערערת ניהלה הליך השגה בעניין ההכנסה החייבת במס שנקבעה לה, כאשר הטלת הקנס נובעת באופן ישיר מהדיווח העצמי שנדחה והשומה לפי מיטב השפיטה שנותרה בעינה משעה שההשגה אף היא נדחתה. לנוכח הקביעות הברורות והמנומקות של בית המשפט המחוזי בפסק דינו, קשה להלום מצב שבו טענות כלשהן בהליך השגה נפרד היו הופכות את הקערה על פיה ומובילות למסקנה שהמערערת לא התרשלה בעריכת הדיווח. מכל מקום, תכליות ההשגה התמלאו במסגרת הדיון לפני בית המשפט המחוזי, משעה שהמערערת השמיעה לפניו את טענותיה לגופו של עניין. למעשה מדובר בטענה אחת ויחידה, והיא שעסקינן במחלוקת משפטית לגיטימית. בית המשפט בחן את הטענה, והגיע למסקנה חד-משמעית שלפיה התנהלותה של המערערת עולה כדי התרשלות לכל הפחות. אשר לשיקול דעת פקיד השומה, גם אם לא ברור מהו שיקול הדעת שהופעל על ידו "בזמן אמת" – נציגת פקיד השומה הבהירה לבית המשפט כיצד נכון להפעילו בנסיבות המקרה הנדון. אף שבית המשפט סבר כי בהינתן התמונה

שנגלתה לפניו פקיד השומה רשאי היה לשקול גם הטלת קנס גירעון מוגדל, בשיעור של 30%, בית המשפט לא "החליף" את שיקול הדעת של פקיד השומה בשיקול דעתו שלו, ופסק בהתאם לדברי נציגת פקיד השומה את שיעור הקנס הרגיל של 15%.

בשקלול הנתונים כאמור, אינני סבורה שהפגם שנפל בהתנהלות פקיד השומה מצדיק את ביטול קנס הגירעון.

26. יצוין עוד כי בנסיבות העניין ניתן היה גם להחזיר את ההכרעה בסוגיית קנס הגירעון לפתחו של פקיד השומה עצמו, על מנת שזה יוכל לקבל החלטה מנומקת ולקיים את סדרי הדין הקבועים בפקודה בנוגע לקנס. אך ספק אם היה לכך מקום וטעם. זאת לנוכח הקביעות הנחרצות של בית המשפט המחוזי בפסק דינו, ששלל מכל וכל את טענותיה של המערערת בניסיון להצדיק את הדיווח העצמי שלה בהקשר לעסקה, דיווח שנדחה על ידי פקיד השומה; וכך בהינתן ששיעור הקנס שנפסק הוא הנמוך מבין שתי האפשרויות שקובעת הפקודה, ושגם פקיד השומה לא יכול היה להטיל עליה קנס גירעון בשיעור נמוך מ-15% משהתנהלותה כפי שהצטיירה בבית המשפט חייבה את עצם הטלתו.

אמנם, המערערת טוענת כיום שלו העניין היה מוחזר לפקיד השומה, הוא עצמו לא יכול היה להטיל עליה את קנס הגירעון בשל התיישנות – כך שבכל זאת נפגעה מכך שהחלטה התקבלה על ידי בית המשפט המחוזי. אך אף בלא להביע עמדה בנוגע לשאלת ההתיישנות לגופה, מדובר בטענה שלא הועלתה בפני בית המשפט המחוזי, וכבר בשל כך אין להידרש לה בשלב הנוכחי. יתרה מזאת, גם בערעור שהגישה המערערת לבית משפט זה הועלתה הטענה אך בשולי הדברים, ללא פירוט או התייחסות של ממש.

27. אשר לעצם האפשרות שבית המשפט עצמו יכריע בסוגיית קנס הגירעון בנסיבות המקרה, ניתן לבסס את האמור לעיל גם על סמכותו הרחבה של בית המשפט הדין בערעור מס. מדובר בסמכות המעוגנת בסעיף 156 לפקודה:

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.

כאמור, דין קנס הגירעון לעניין הליכי השומה, ובהם גם הליך הערעור – הוא כדין שומה. לפיכך רשאי בית המשפט הדין בערעור מס לקבוע מה יהיה שיעורו של קנס הגירעון. יובהר כי סמכות זו של בית המשפט מותנית בכך שהונחו לפניו כל הנתונים

הדרושים בעניין, ושלצדדים עצמם ניתנה הזדמנות לטעון לגביו (ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה, פסקאות 120-121 (24.12.2014)). ראו גם: ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד יח(2) 683, 686 (1964)). תנאים אלה מתקיימים במקרה דנן, משהיו בפני בית המשפט כלל הנתונים הדרושים לצורך הכרעה בנוגע לשאלת התרשלותה של המערער, ומשזו טענה בפניו לעניין הטלת קנס הגירעון.

כמו כן, בית המשפט אמנם יכול להחזיר את הדיון בעניינים הנוגעים לקביעת השומה לפקיד השומה עצמו, אך יכול גם להכריע בהם בעצמו, כפי שקובעת תקנה 11 לתקנות:

[..] בפסק הדין שיינתן בגמר הדיון בערעור, יכול בית המשפט לקבוע את סכום ההכנסה החייבת במס לכל שנה מהשנים שבערעור או את שיעור המס, אם חלים על המערער שיעורי מס מיוחדים, ויכול בית המשפט להורות למשיב כיצד לקבוע את ההכנסה או את המס כאמור או להחזיר את הדין למשיב לשם קביעת שומה חדשה.

ההוצאות שהוטלו על המערער

28. הסוגיה האחרונה שנתרה לפתחנו היא סוגיית הוצאות המשפט שבהן חויבה המערער, בסך 250,000 ש"ח. לטענתה אין מדובר בהוצאות ריאליות אלא בהוצאות "עונשיות", ומשכך יש להורות על הפחתה שלהן. בטענה זו לא מצאתי ממש, ואפרט.

29. כידוע, פסיקת הוצאות הינה סוגיה דיונית מובהקת, וככזו נתון לערכאה הדיונית שיקול דעת רחב מאוד לגביה. זאת מתוך הנחה שלפיה היכרותה של הערכאה הדיונית את מאפייני ההליך והצדדים לו היא הטובה ביותר, כך שהיא יכולה לשקלל באופן מיטבי את כלל הנתונים הצריכים לעניין (ע"א 11512/04 קרניל חברה לעבודות הנדסיות בע"מ נ' גב ים חברה לקרקעות בע"מ, פסקה 15 (16.11.2006)). משכך, הלכה היא שאין זו מדרכה של ערכאת הערעור להתערב בהוצאות שנפסקו על ידי הערכאה הדיונית, אלא במקרים חריגים ביותר בהם הוכח כי הערכאה הדיונית שגתה באופן הפעלת שיקול הדעת (רע"א 7650/20 **Magic Software Enterprises Ltd** נ' פאיירפלאי בע"מ, פסקה 8 (28.12.2020); רע"א 6793/08 לואר בע"מ נ' משולם לוינשטיין הנדסה וקבלנות בע"מ, פסקה 18 (28.6.2009) (להלן: עניין לואר)).

נקודת המוצא של הערכאה הדיונית בנוגע לגובה ההוצאות שיש לפסוק לזכות בעל דין שזוכה בהליך, נכון שתהא ההוצאות הריאליות שהוציא. ואולם מדובר אך בעוגן ראשוני, כשבכל מקרה ומקרה צריך בית המשפט לשקול את הדברים לגופם, בין היתר בהתאם לאופי ההליך ומורכבותו; לגובה הסעד שנתבקש, ולפער בינו לבין הסעד

שנפסק; להיקף המאמץ שהושקע על ידי בעלי הדין; ולהתנהלותם הדיונית של בעלי הדין לאורך ההליך (ע"א 9535/04 סיעת "ביאליק 10" נ' סיעת "יש עתיד לביאליק", פ"ד ס(1) 391, פסקה 3 (2005)). בכל אופן, על ההוצאות להיות סבירות ומידתיות, והן אינן יכולות להיות גבוהות מן ההוצאות הריאליות של בעל הדין שנפסקו לזכותו. זאת מכיוון שהוצאות אינן בגדר כלי עונשי, ומטרתן היא אך שיפוי של בעל הדין שזכה על ההוצאות שהוציא לצד יצירת מערך תמריצים הולם בפני בעלי דין עתידיים (עניין לואר, פסקה 19).

30. בענייננו, אינני סבורה כי ההוצאות שנפסקו לחובת המערערת הן הוצאות "עונשיות", כטענתה. מדובר בהליך שבו נדמה כי קיים קושי בכימות ההוצאות הריאליות שהוציא פקיד השומה. בא-כוח פקיד השומה שיקף קושי זה לפנינו, ועמד על כך שעובדי רשות המסים הם שערכו את חוות הדעת שנועדו "להתמודד" עם חוות הדעת החשבונאיות שהגישה המערערת, לאחר שהתקשרה עם מומחים מהשוק הפרטי. אין ספק כי לצורך הכנת חוות הדעת הושקעו זמן ומשאבים מצד עובדי רשות המסים, שבהיותם עובדי ציבור אינם זוכים לשכר נוסף בגין זאת.

לנוכח האמור, לא ניתן לצפות כי פקיד השומה יציג קבלות המוכיחות את גובה ההוצאות שבהן נשא. על הערכאה הדיונית לעמוד על ההוצאות בהתאם לאמות המידה שצוינו לעיל, תוך התאמתן למאפייניו הייחודיים של הליך ערעור המס. כך אכן עשה בית המשפט המחוזי. אף שלחובת המערערת נפסקו הוצאות על הצד הגבוה, פסיקתן נעשתה בהתאם לנסיבות המקרה. די אם אציין כי בפני בית המשפט המחוזי התנהל הליך מורכב, שענייננו במחלוקת על הכנסה בגובה של עשרות מיליוני ש"ח. בתוך כך התנהל הליך הוכחות והוגשו גם חוות דעת מומחים מטעם הצדדים. פסק הדין בן עשרות העמודים של בית המשפט המחוזי מדבר בעד עצמו, וממחיש את היקפה של המחלוקת. ועוד ראוי לציין כי המערערת, שהיא שיזמה את ההליך, הפסידה בו וכל טענותיה נדחו.

סוף דבר

31. אציע אפוא לחברותיי שנדחה את הערעור על שני חלקיו, הן לעניין קנס הגירעון הן לעניין הוצאות המשפט. עם זאת, בהינתן גובה ההוצאות שנפסקו לחובת המערערת בבית המשפט המחוזי, שהיו כאמור על הצד הגבוה, אציע שלא נעשה צו להוצאות בערכאתנו.

השופטת י' וילנר:

אני מסכימה.

שופטת

השופטת ר' רונן:

אני מסכימה לחוות דעתה של חברתי, השופטת ע' ברון. אעיר רק כי לטעמי, מאחר שסעיף 191(ב) לפקודה אינו מקנה לפקיד השומה שיקול דעת ביחס לשיעור קנס הגירעון – שעומד על 15% מסכום הגירעון; ומאחר שנמסר למערער כי יוטל עליו קנס גירעון (משהגירעון עלה לשיטת פקיד השומה על 50% מהמס בו היה המערער חייב); ומאחר שהקנס אכן הוטל בשיעור 15% (ולא למעלה מכך), אינני סבורה כי התנהלותו של פקיד השומה הייתה פגומה, ודאי לא באופן משמעותי. כך או כך – הדבר אינו משליך על התוצאה לפיה דין הערעור להידחות.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ע' ברון.

ניתן היום, כ"ג בתמוז התשפ"ג (12.7.2023).

שופטת

שופטת

שופטת