בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מרץ 2020

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לפני כב' השופט ה' קירש

המערער	**סלבה יבדייב** ע"י ב"כ עוה"ד שגיא גרשגורן והילה תירוש
	נגד
המשיב	**פקיד שומה תל אביב 3** ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

<u>החלטה</u>

1. הערעור הנדון עוסק באופן מיסוי מכירתו של חפץ עתיק. המערער רכש את החפץ בשנת 2003 ומכר אותו, ברווח נאה, בשנת 2012.

2. נמצא כי המערער דיווח למשיב על הרווח מהמכירה הנ"ל כרווח שאינו חייב במס.

3. המשיב הוציא למערער שומה לפי סעיף 145 לפקודת מס הכנסה, לפיה הרווח האמור מהווה "**הכנסה פירותית מעסק/עסקת אקראי... לפי סעיף 2(1)...**".

4. המערער הגיש השגה על השומה לפי מיטב השפיטה. ההשגה נדחתה על ידי המשיב ובנימוקי הצו לפי סעיף 152 לפקודה נקבע כי הרווח "**מהווה הכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי בידי הנישום או לחילופין מעסק אקראי בידו או לחילופי חילופין כעסק**".

5. על החלטת המשיב בהשגה הוגש ערעור זה בחודש פברואר 2019.

הודעה המפרשת את נימוקי השומה הוגשה על ידי המשיב ביום 10.3.2019 והודעה המפרשת את נימוקי הערעור הוגשה על ידי המערער ביום 30.5.2019.

דיון קדם משפט נערך ביום 7.11.2019 (לאחר דחיית מועד אחת לבקשת המשיב ובהסכמת המערער).

6. ביום 28.1.2020 הגיש המשיב "**בקשה...לתיקון נימוקי השומה**", היא הבקשה מושא החלטה זו ("**הבקשה**").

בבקשה הוסבר כי:

> "**לאחר שהמשיב בחן את הדבר, בין היתר בזיקה לדברים שהוחלפו בישיבת קדם המשפט, הוא הגיע למסקנה כי אפשרות חלופית נוספת היא כי הכנסת המערער כאמור מהווה רווח הון אשר דינה להיות ממוסה בהתאם להוראות חלק ה' בפקודת מס הכנסה. לעמדת המשיב,** [החפץ] **נושא הערעור, בניגוד לטענת המערער, אינ**[ו] **בגדר 'מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי...'. המשיב מבקש להוסיף אפשרות מיסוי חלופית זו לנימוקי השומה מטעמו.**
>
> **על כן אם בית המשפט ייעתר לבקשה, ואם בית המשפט הנכבד לא יקבל את עמדת המשיב לפיה כי על ההכנסה שהפיק המערער להיות ממוסה לפי אחת החלופות שבסעיף 2(1) - הרי שאז דינה להיות ממוסה כרווח הון**".
> (מתוך סעיפים 8 ו-9 לבקשה; חלופת השומה שהמשיב מבקש להוסיף תכונה להלן "**טיעון רווח ההון**")

7. כאן יוסבר כי על פי השומה המקורית שהוצאה על ידי המשיב, המערער חייב **בשיעור המס השולי** הקבוע בסעיף 121 לפקודה בקשר למכירת החפץ.

לעומת זאת, לפי עמדת המערער, אין הוא חייב במס כלל בגין המכירה.

8. אכן במחצית השנייה של דיון קדם המשפט הנ"ל, ולאחר שמיעת שני הצדדים וקבלת הסברים מהסברים שונים, תהה בית המשפט האם בהתחשב בנסיבות המקרה ניתן ליישב את המחלוקת בין הצדדים בדרך של חיוב במס על פי השיעורים הקבועים בסעיף 91 לפקודה (החל במקרים של מיסוי רווח הון). אפשרות זו הועלתה כמתווה פשרה ומבלי להביע כל עמדה אשר לתוצאה המסתברת של המשפט.

9. עוד נסביר כי לפי טענתו של המערער, החפץ הנדון היה בבחינת "**מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימושם האישי של בני משפחתו...**". ככל שטיעון

עובדתי זה יתברר כנכון, הרי החפץ ייצא מכלל "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לחוק, וכתוצאה מכך חלק ה' לפקודה (שעניינו רווחי הון) ממילא לא יחול על מכירתו.

10. יצויין כי בתום ישיבת קדם המשפט הנ"ל ניתנה על ידי החלטה בה נאמר, בין היתר, כי:

> **"במהלך הדיון היום הועלה על ידי בית המשפט מתווה אפשרי אחד ליישוב המחלוקת בין הצדדים. בית המשפט ממליץ בפני הצדדים לשקול מתווה זה או כל מתכונת אחרת להשגת פשרה בין הצדדים... וכל זאת לנוכח הקשיים הקיימים בטענות שני הצדדים בנסיבות העניין.**
>
> **ב"כ הצדדים ביקשו שהות על מנת לשקול את המלצות בית המשפט, ואף לבוא בדברים ביניהם בניסיון להגיע להסכמה מחוץ לכותלי בית המשפט."**
>
> (עמוד 4 לפרוטוקול הדיון)

בהמשך (ביום 29.12.2019), דווח על ידי הצדדים כי לא עלה בידיהם להגיע להסכמה מחוץ לכותלי בית המשפט.

11. ניצבת אפוא לפניי השאלה האם יש מקום להתיר למשיב להוסיף את הבסיס השומתי החלופי המבוקש; ודוק: לא מדובר אך **בנימוק** נוסף **המובא כתימוכין לשומה נתונה**, אלא **בדרך חלופית לחיוב המערער במס**, אשר אם תתקבל, תוביל להטלת מס בשיעור **שונה** (ונמוך יותר) מזה שהוחל בשומה המקורית.

12. בתשובתו לבקשה, המערער התנגד בתוקף להוספת טיעון רווח ההון, ובין השאר הטעים:

> **"ערעור מס מהווה ערעור על ערכאה מינהלית אשר בה כבר נדונו טענות המשיב וטענות המערער.**
> **הנה כי כן, אין מדובר בתובענה רגילה, כי אם בהליך המשך - בערכאת ערעור על הליכים מוקדמים אשר נדונו בפני הרשות המינהלית.**
>
> **יתר על כן, משעסקינן בהליך מול רשויות המדינה, יש לבחון שבעתיים סוגיות מינהליות אשר אינן נשקלות על דרך הכלל בתובענות רגילות.**

...

במקרה דנן נערכו דיוני שומה ודיוני השגה, נערך מו"מ במסגרת ההליכים דנן ואף לא פעם אחת העלה המשיב טענה בדבר רווח הון כלשהו שצמח למערער.

...

במקרה דנן אין מדובר בשינוי הגדרת השומה אלא בשומה חלופית המשנה את מהות העיסקה לחלוטין...

כך, בענייננו, עסקינן בטענה חדשה לחלוטין אשר מעולם לא ניתנה למערער ההזדמנות להתייחס אליה. וחשוב אף יותר, העובדה כי עסקינן בטענה הנתמכת על עובדות שונות לחלוטין המצריכות ראיות שונות לחלוטין אשר לא ניתנה למערער הזדמנות להביאן או להכחישן בפני המשיב, משלא העלה הטענה מעולם קודם לכן."

(מתוך סעיפים 8.1, 8.2, 9.4, 10.2 ו-10.3 לתשובת המערער)

13. בהחלט ניתן להבין את תחושתו של המערער לנוכח נסיונו של המשיב ליצור "קו נסיגה" וזאת לאחר שהמשיב דבק בקו אחר (הכנסה פירותית) לאורך שני שלבי השומה ורק לאחר שהתקיים דיון ראשוני בבית המשפט הגיש את הבקשה הנדונה. ולמרות זאת, ולאחר לבטים, הגעתי למסקנה כי יש להיעתר לבקשת המשיב.

14. בכגון זה נפסק על ידי בית המשפט העליון:

"... בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין... אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת. ... לאור כך, נקבע כי הצדדים לערעור מס רשאים להעלות פני בית המשפט טענות חדשות אשר לא נטענו בשלבים מוקדמים יותר של הליך השומה או שנטענו באופן חלקי בלבד, לשם בירור מס אמת, בכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה. ...

כן נקבע כי השיקולים שינחו את בית המשפט בבואו להפעיל סמכות זו הם כי לא ייגרם נזק דיוני לצד שכנגד; לא תיפגע היעילות הדיונית; וכן לא יפגעו תוקפו וחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס."

(מתוך סעיף 15 לפסק דינו של כבוד השופט גרוסקופף ברע"א 7034/19 **אמיר יהושוע ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3**, ניתן ביום 31.12.2019)

עוד קודם לכן, בע"א 1830/14 **רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (החלטה שניתנה ביום 2.4.2015) נאמר:

> **"... רשמנו לפנינו את דברי בא כוח המשיב שקרא לכל העוסקים בתחום דיני המס לאמץ גישה עניינית וקונסטרוקטיבית בבירורם של ערעורי מס. גם לפי גישת המשיב אין מקום לחסום דרכם של נישומים המבקשים להעלות טענות חדשות במסגרת ההליך הערעורי לפני בית המשפט המחוזי, אך בשל כך שטענות אלה מועלות בראשונה לפני בית המשפט, ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה.**
> **הדבר מסור לשיקול דעת בית המשפט המחוזי הדן בעניין.**
> **...**
> **אנו מקבלים את הצהרת המשיב... לפיה עמדת המשיב היתה מאז ומעולם שהצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות לשם בירור מס אמת, בכפוף לכך שאפשרות זו לא תנוצל לרעה...**
>
> **ואולם, יובהר, אין בהלכה זו כדי לאפשר לנישום העלאת טענות חדשות ללא כל מגבלה לפני בית המשפט המחוזי. השאלה אלו טענות חדשות ראויות להישמע ובאיזה שלב, מונחת לפתחו של בית המשפט המחוזי, והוא אמור להפעיל בעניין זה שיקול דעת מדוד ושכל ישר, בהתחשב בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה."**

15. על רקע זה אנמק את מסקנתי הנ"ל.

ראשית, הליך הערעור הנוכחי איננו נמצא בשלב מתקדם וטרם ניתן צו להגשת תצהירי עדות ראשית על ידי הצדדים.

16. **שתיים**, אף אם המשיב מצא לנכון להגיש את הבקשה דנן בעקבות הדיון שהתנהל בישיבת קדם המשפט, אזי בסופו של דבר אין בכך כדי להעלות או להוריד.

אם קבלת הבקשה מוצדקת על מנת "**לוודא שהשומה תהא שומת אמת**", ואם הבקשה איננה מועלית בשלב מאוחר מדי, אזי יש מקום לקבלה, אף אם המשיב "נזכר" בטיעון בעקבות דיון קדם המשפט. בהקשר זה אוסיף כי אין במקרה הנוכחי בסיס לפקפק בתום לבו של המשיב.

17. **שלוש**, המערער אמנם גורס כי "**הערת כב' ביהמ"ש** [בהעלאת מתווה הפשרה האפשרי] **הפתיעה את שני הצדדים אשר כאמור, לא דנו בסוגייה בהיבט זה מעולם, לא הובאו ראיות בשאלות העובדתיות הרלוונטיות לסוגיה ולא נטענו טענות במישור המשפטי**" (סעיף 8.5 לתשובת המערער לבקשה). אולם, מצינו בנימוקי הערעור **אשר הוגשו על ידי המערער** ביום 30.5.2019 – כחמישה חודשים **לפני** עריכת דיון קדם המשפט – את הסעיף הבא:

> **"37. המערער יקדים ויציין שהמשיב לא גורס (אף לא לחילופין), שלמערער נבע במועד כל שהוא רווח הון החייב במס לפי חלק ה' לפקודה. טענה כזו לא נטענה בשומה לפי מיטב השפיטה (בשלב א'), ו/או בשומה בצו (בשלב ב') ו/או בנימוקי השומה בצו (שבערעור). לכן, אם ינסה המשיב להעלות גרסה כאמור בשלב זה של הדיון יטען העורר שמדובר בשינוי חזית פסול."**

דהיינו, המערער בהחלט היה מודע לטענה אפשרית כזו, "הקדים תרופה למכה", והכריז כי אם יועלה הטיעון ההוני אזי הוא יטען לשינוי חזית פסול. דומה אפוא כי מידת "ההפתעה" לא הייתה כה גדולה כמתואר.

מנגד, עצם כתיבת שורות אלו בנימוקי הערעור אמורה הייתה לדרבן את המשיב להעלות את טיעון רווח ההון **כבר אז** (אם כלל הייתה לו כוונה לעשות זאת), ולא להמתין עד לאחר חילופי הדברים הנ"ל במסגרת קדם המשפט.

18. **ארבע**, בחלקו הראשון של דיון קדם המשפט, ועוד לפני שהועלו אפשרויות פשרה, ב"כ המערער, ביוזמתו, השמיע את הדברים הבאים:

> **"אנו טוענים שהוא לא עסק בתחום זה כי אין זה עסק, ומדובר במיטלטלין לשימוש אישי. אם אתה אוחז פריט יקר <u>לצורך השקעה</u>, אתה מבטח אותו, שם אותו בכספת, הוא לא נופל בבית שלך ונשבר לשניים..."**
>
> **...**

> **"שווי** [החפץ] **לו היה פריט <u>השקעתי</u>, לעומת פריט אישי, הוא נגזרת של האחזקה לאורך זמן."**
> (עמוד 2, שורה 2 עד שורה 4; שורה 23; קווי ההדגשה אינם במקור)

כלומר ב"כ המערער ביקש להבחין בין נכס סתם המוחזק **לצרכי השקעה** ובין מיטלטלין לשימוש אישי (אשר אינם בבחינת "נכס", כמוסבר). דברים אלה לא היו נדרשים (או רלבנטיים) אם חלופת המיסוי היחידה, פרט לאי חבות במס, הייתה על פי סעיף 2(1) לפקודה.

והנה, עמדת המערער במחלוקת איננה מתכחשת לאופי **ההוני** של מכירת החפץ אלא גורסת כי בשל הגדרת המונח "נכס" שבסעיף 88 לפקודה (המצוי בחלק ה' שעניינו כאמור רווחי הון), אין תחולה בנסיבות המקרה להוראות סעיף 89 ובשל כך אין חבות במס. והנה בנימוקי הערעור מטעם המערער נכתב:

> **"המערער יטען שככלל יש לראות החזקה** [בחפץ] **(על פי טיב**[ו]**) כאמור כהחזקה במיטלטלין לשימוש אישי (<u>פריט הון</u>)."**

> **"... לטענת המערער לא נבעה לו הכנסה שמקורה בסעיף 2(1) לפקודה, וההתעשרות שנבעה לו במכירת** [החפץ] **נשוא הערעור <u>היא רווח הון</u> (<u>פרטי</u>) שאינו חייב במס..."**
> (מתוך סעיפים 41 ו-56 לנימוקי הערעור; קווי ההדגשה אינם במקור)

19. **חמש**, אינני סבור כי הוספת טיעון רווח ההון כמבוקש תגרום להכבדה או סרבול במישור הבאת הראיות בהמשך שמיעת הערעור. יש לומר בהקשר זה כי עובדות המקרה, על פני הדברים, אינן מורכבות במיוחד.

אולם מעבר לכך, יובהר כי עניין השימוש האישי והביתי בחפץ הנדון ממילא צויין והודגש על ידי המערער לאורך נימוקיו ועולה בבירור כי המערער עצמו ייחס חשיבות לעובדות הנוגעות להיבט זה. הנה בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור נכתב, בין היתר:

> **"המערער, שלא היה לו ואין לו עד עצם היום הזה כל ידע בנוגע לעתיקות... קנה את** [החפץ] **והחזיק ב**[ו] **יותר מ-8 שנים, בסלון ביתו, בטווח ידם של ילדיו הקטנים, כחפץ נוי אישי לא מבוטח.**

> **... במהלך כל תקופה זו שימש** [החפץ] **כחפץ נוי, ואף** [הוצג] **בסלון ביתו של המערער בטווח ידם של ילדיו הקטנים, מבלי שהמערער ביטח אות**[ו]**."**
> (מתוך סעיפים 4 ו-9 לנימוקי הערעור)

באופן דומה, טען ב"כ המערער בדיון קדם המשפט:

> "**הוא** [המערער] **הציג את** [החפץ] **ונהנו ממנו עד שהוא** [החפץ] **נשבר.**"
> (עמוד 2, שורה 28)

והנה אותו מסד עובדתי יעמוד מן הסתם במרכז הדיון בסוגיה האם מדובר במיטלטלין אשר הוחזקו לשימוש אישי אם לאו.

אני מתקשה אפוא לראות כיצד בנסיבות מקרה זה, אופן ניהול הערעור או היקף הראיות הדרוש לבירורו ישתנו במידה של ממש בעקבות הוספת טיעון רווח ההון.

20. **שש**, ובהמשך לנקודה הקודמת, אין זה ברור מדוע המערער בחר לחדד את נושא הצגת החפץ בסלון ביתו אם הסוגיה היחידה היא קיום עסק (מכירת מלאי) או עשיית עסקת אקראי. הרי לכאורה אין בהחזקתו של נכס פלוני במקום הגלוי לעין בביתו של נישום כדי לסייע בפתרון השאלה האם אותו נכס מהווה "מלאי" או האם מכירתו של אותו נכס מהווה "עסקת אקראי", למשל תוך ניצול הזדמנות מסחרית לממשו אשר נקרתה לדרכו של הנישום. לעומת זאת, מידת "הצגתו" של הנכס כן עשויה להיות רלבנטית לשאלת "השימוש האישי" לצורך בחינת קיום הגדרת "נכס" **במסגרת דיון על החלת חלק ה' לפקודה**.

21. **שבע**, ובהמשך לכל האמור לעיל, אינני רואה איזה **נזק דיוני** ייגרם למערער מעצם הוספת טיעון רווח ההון, פרט כמובן לחשיפתו לחלופת מיסוי שלא הייתה קיימת קודם לכן בהליך זה (הרי, כתוצאה מקבלת הבקשה, אם טענת המשיב לקיום עסק או עסקת אקראי תידחה, הדבר לא יביא מניה וביה לקבלת הערעור ויהיה צורך להמשיך ולברר את סוגיית קיומו של "נכס" לעניין תחולת חלק ה' לפקודה). סיכון זה איננו נזק דיוני או ראייתי מן הסוג שאמור להישקל כאן.

22. מכל הנימוקים הנ"ל החלטתי לקבל את בקשת המשיב, בכפוף לאמור להלן.

23. **ראשית**, ברצוני להעיר הערה במישור העיוני. כידוע, הבסיס הפרוצדורלי להוספת טענה היא תקנה 92 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, הקובעת לאמור:

> **"בית המשפט או הרשם רשאי, בכל עת, להתיר לכל אחד מבעלי הדין לשנות או לתקן את כתבי טענותיו בדרך ובתנאים הנראים צודקים, וכל תיקון כזה ייעשה לפי הצורך, כדי שבית המשפט יוכל להכריע בשאלות שהן באמת השאלות השנויות במחלוקת בין בעלי הדין; תיקון של טענה עובדתית או הוספתה, טעונים הגשת תצהיר המאמת את העובדות."**

24. למען אותה תכלית, קובעת תקנה 143 לתקנות (שעניינה "סמכותו של שופט בקדם-משפט") כי:

> **"בקדם-משפט או לצורכי קדם-משפט מוסמך שופט -**
> **(1) לבדוק אם כתבי הטענות ערוכים כדין, להתיר את תיקונם או להורות על כך, למחוק כל דבר שאינו דרוש לענין, לברר מה הן השאלות שהן באמת שאלות השנויות במחלוקת בין בעלי הדין ולערוך רשימת הפלוגתות;"**

25. והנה לאחרונה נדרשה כבוד השופטת סרוסי להוראות אלה בהחלטתה בע"מ 41276-01-19 **גיורא גוטמן ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 3** (ניתן ביום 14.1.2020), שם, היא הטעימה:

> **"... הגישה הנהוגה בפסיקת בית המשפט ביחס לבקשות לתיקון כתבי טענות, היא גישה מקלה וגמישה... אלא אם נוכח בית המשפט כי הבקשה לתיקון כתב הטענות הוגשה מטעמים טקטיים או מניפולטיביים, שאז יורה על דחייתה.**
> **לשונה הרחבה של תקנה 92 לתקנות סדר הדין מעידה אף היא, כי סמכותו של בית המשפט בתיקון כתבי טענות היא סמכות ששיקול דעת רחב בצידה וניתן להפעילה 'בכל עת' ו'בדרך ובתנאים הנראים צודקים'.**
>
> **בתי המשפט כבר פסקו כי ביחס בין שני השיקולים, העמדת הפלוגתא האמיתית לדיון, מחד גיסא, והטרחה הדיונית הנגרמת לצד השני**

> **בעקבות התיקון, מאידך גיסא, תהא יד השיקול הראשון על העליונה כדי ש'הטפל לא יכשיל את העיקר'...**
>
> **הווה אומר, ככל שהזיקה של התיקון המבוקש לפלוגתא האמיתית היא חזקה ואמיצה יותר, כך יטה בית המשפט לאפשר את תיקון כתבי הטענות על מנת להכריע בשאלה האמיתית שבמחלוקת בין הצדדים.**
>
> **דברים אלו נכונים ביתר שאת בערעור מס בו בית המשפט לא רק מכריע בסכסוך בין שני בעלי דין אלא מוודא כי שומת המס היא שומת אמת...**
>
> **מכאן, שאם צד לערעור מס מבקש לתקן את כתב טענותיו, על מנת להעמיד להכרעת בית המשפט את השאלה שהיא באמת השנויה במחלוקת, הנטייה תהיה להיעתר לו.**"
> (מתוך סעיפים 8, 9 ו-10 להחלטה)

26. אני שותף לגישה הכללית המוצגת בעניין **גוטמן** הנ"ל, המשקפת נאמנה את הלכות בית המשפט העליון.

לדעתי מן הראוי להדגיש את השוני בין בקשה להתיר הוספת **ראיה** (מסמך, עדות) או **נימוק** (במובן אמירה שמצדיקה עמדה) מחד, לבין בקשה להתיר הוספת **בסיס שומה** שונה, נוסף וחלופי אשר נועד להצדיק את החבות במס, מאידך.

הרי התיבה "השאלות שהן באמת השאלות השנויות במחלוקת" שמופיעה בתקנות הנ"ל **מניחה** כי כבר ידועה "הפלוגתא האמיתית" שאמורה להידון בהליך. אולם הוספת בסיס שומה חלופי (כמבוקש כאן), איננה באה על מנת לחדד את הדיון **בפלוגתא קיימת** (כפי שעוצבה בשלבי השומה), אלא להוסיף **פלוגתא חדשה** שלא הייתה ניטשת קודם לכן בין הצדדים. לכאורה שוני זה עשוי לחייב שימוש זהיר יותר בהוראות תקנות 92 ו-143 במקרה של הוספת פלוגתא חדשה ממש.

27. אולם כאמור הלכת בית המשפט העליון מצווה לבית המשפט המחוזי, בדונו בערעור מס, "לוודא שהשומה תהא שומת אמת" (וראו סעיף 14 לעיל). בשל הלכה מחייבת זו, החותרת להשגת **תוצאת המס הנכונה**, ניתן להתיר הוספת **בסיס מיסוי חלופי** כל עוד הנזק הדיוני

שעלול להיגרם לצד השני וההכבדה על ניהול ההליך אינם מאפילים על התועלת הציבורית בהוספת עילת המיסוי.

28. כאמור, במקרה דנן שקילת "מאזן הנוחות" הובילה אותי לקבלת בקשת המשיב.

29. **שנית**, וחרף העובדה שמתווה הפשרה שהועלה בקדם המשפט הפנה לשיעורי המס שבחלק ה' לפקודה, אין זה ברור בשלב זה אם קיים סיכוי של ממש כי טיעון רווח ההון אכן יכול להתקבל.

אומר בזהירות רבה, כי **לכאורה** קיימות בידי המערערת ראיות להוכחת "השימוש האישי" בחפץ ולא הוברר איזו ראיות, אם בכלל, יש בידי המשיב על מנת להזים מצג זה (כאשר סוגיה זו תהיה רלבנטית כמובן רק אם עמדתו הראשית של המשיב בדבר הכנסה פירותית לא תתקבל).

מנגד, יש להימנע ממצב בו בתום ההליך בית המשפט יסבור, על סמך הראיות שהובאו, כי "שומת האמת" היא דווקא שומת רווח ההון אולם הנושא לא לובן כראוי במהלך הדיון (וכאן יוזכר כי לבית המשפט מוקנית סמכות רחבה "[ל]**פסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון**" – סעיף 156 לפקודת מס הכנסה).

בשל כך, ועל סמך האמור בתקנה 92 הנ"ל לפיו התרת תיקון כתב טענות תהיה "**בדרך ובתנאים הנראים צודקים**", אני מוצא לנכון להבהיר דברים אלה: **אם בתום שלב הבאת הראיות** יימצא כי לטיעון רווח ההון (נכס הון שלא לשימוש אישי), **אין** עיגון של ממש בחומר הראיות, אזי הטיעון **יימחק** מכוח תקנה 91 לתקנות סדר הדין האזרחי, מבלי שהמערער יידרש להגיב עליו בסיכומיו ותוך הטלת הוצאות על המשיב.

30. אשר על כן, ולאור קבלת הבקשה, יתווסף להודעה המפרשת את נימוקי השומה תוכנו של סעיף 18 לנוסח המתוקן שצורף לבקשה. **למותר לציין כי אינני מביע כאן כל עמדה באשר לנכונות הטיעון הנוסף בנסיבות הנדונות.**

31. על אף שבקשת המשיב מתקבלת כאמור, יש להצר על כך שהמשיב החליט, מטעמים השמורים עמו, להעלות את טיעון רווח ההון רק לאחר דיון קדם המשפט ולא קודם לכן.

כאמור, יש בהתנהלות זו כדי לגרום לתחושה של אי צדק אצל המערער - ורק בשל השאיפה להגיע לתוצאת מס נכונה ובהעדר חשש לנזק ראייתי או דיוני של ממש אכן מתקבלת הבקשה.

32. ככלל יש לעודד את המתדיינים בערעורי מס להקדים ולהציג את מכלול טיעוניהם כבר בשלב השומה הראשון או למצער בשלב ההשגה, ואין צורך להכביר מילים על היתרונות הנעוצים מכך. על כן, אני מוצא לנכון להטיל על המשיב הוצאות משפט בסך 5,000 ש"ח בגין עניין זה, ללא קשר לתוצאות הערעור. הסכום האמור ישולם למערער תוך 30 ימים.

33. בשל הדברים הנאמרים בסעיף 29 לעיל, המשיב יהיה רשאי להודיע לבית המשפט **תוך 14 ימים מיום מתן ההחלטה זו**, על רצונו לחזור בו מהבקשה לתיקון נימוקי השומה, ובמקרה זה, הבקשה תימחק ולא יוטלו על המשיב הוצאות כאמור בסעיף 32 לעיל.

34. בהחלטה נפרדת ייקבעו מועדים להמשך שמיעת הערעור.

35. ניתן לפרסם החלטה זו ברבים.

ניתנה היום, ה' אדר תש"פ, 1 מרץ 2020, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט