



8 ספטמבר, 2005
ד' אלול, תשס"ה

מספרנו: MIS887

חוזר מס הכנסה מס' 5/2005 - משפטית/שומה

הנדון: טענות חלופיות בשומה ושומות חלופיות

1. כללי

לאחרונה ניתנו על ידי בתי המשפט מספר החלטות הנוגעות לסמכותו של פקיד השומה לטעון טענות חלופיות בשומה.

חוזר זה נועד להבהיר למשרדים מהו המצב המשפטי ולהנחותם בהתאם והכל לאור פסקי הדין ועמדת רשות המס כפי שהיא תלויה ועומדת בערעורים בבית המשפט העליון. בחוזר זה יובהר מהן שומות חלופיות ומהן טענות חלופיות בשומה וכיצד יש להתייחס אליהן במסגרת הליכי השומה.

2. שומות חלופיות וטענות חלופיות

ראשית יובהר השוני שבין שומות חלופיות וטענות חלופיות בשומה:

2.1 שומות חלופיות –

אלו הן שומות נפרדות, בין אם לנישומים שונים ובין אם שומות לאותו הנישום לשנות מס שונות.

המקרים הבולטים להוצאת שומות חלופיות הם:

1. קיימות טענות לגבי שנת המס אליה יש לייחס את ההכנסה נשוא המחלוקת. במקרים אלו השומות החלופיות לשנות מס שונות לאותו הנישום.



2. קיימות טענות לגבי זהותו של הנישום אשר לו יש לייחס את ההכנסה שבמחלוקת. במקרים אלו השומות החלופיות הינן לנישומים שונים.

במצב בו מוצאות שומות חלופיות, אחת השומות היא העיקרית והשומות האחרות הן חלופיות לה.

השימוש בשומות חלופיות נעשה במשורה מקום בו קיים חשש מהתיישנות שומה למי מהנישומים או במי משנות המס בשל התדיינות בשומה העיקרית ולכן נדרש למצות את כלל חלופות המיסוי.

2.2 טענות חלופיות –

טענות חלופיות הן מספר טענות והנמקות שונות, במסגרת שומה אחת לאותו נישום באותה שנת מס.

בית המשפט העליון בעניין רע"א 5899/03 דרור נאור נגד פקיד השומה כפר סבא (פורסם בדוח ירחון למיסים יח' 2- עמ' ה- 13) מאפשר הוספת טענה חלופית שהיא נימוק נוסף לשומה ומתייחס למצב בו השומה מבוססת על טענות שומה חלופיות, אף אם יש בהם כדי להביא להטלת מס בשיעור שונה מהנימוק העיקרי.

כך גם בפס"ד גרינברג (עמ"ה 1204/02 גרינברג נגד פקיד השומה גוש דן, דו ירחון למיסים יח' 5 עמ' 191) ביהמ"ש קובע כי ניתן להוציא שומות חלופיות כשהטענות החלופיות מבוססות על מסד נתונים שונה שיש בו כדי להביא לחישוב שונה של גובה ההכנסה החייבת או חבות מס שונה. בנסיבות אלה תפורטנה הטענות החלופיות ותוצאותיהן החישוביות.

על פניו נראה כי ביהמ"ש בענין גרינברג מכוון לפירוט הטענות החלופיות ותוצאותיהן החישוביות ולא דווקא להוצאת צו חלופי.

3. סוגי טענות חלופיות

3.1 טענות חלופיות יכול שתהיינה עובדתיות ויכול שתהיינה משפטיות.

3.2 נפסק לא אחת כי מקום בו פרטי העסקה כהווייתם אינם מצויים ביד פקיד השומה אלא בידי הנישום, יכול פקיד השומה לטעון טענות עובדתיות שונות (פס"ד עמ"ה 1169/00 קרז'נר עופר נגד פ"ש תל-אביב-יפו 4 (פורסם בתקליטור מיסים ופס"ד גרינברג). בענין קרז'נר ביהמ"ש מאפשר באופן עקרוני לטעון טענות עובדתיות שונות אף שבאותו המקרה קבע כי על פקיד השומה לבחור ולהתמקד באחת החלופות בלבד. על החלטה זו הוגש ערעור מטעם פקיד השומה לבית משפט עליון.



3.3 עיקר הטענות החלופיות הן במישור המשפטי, כאשר פקיד השומה מסווג את העסקה או את ההכנסה במספר אופנים חלופיים.

יש ואחת הטענות החלופיות היא טענה לקיומן של נסיבות להפעלת סעיף 86 לפקודה. עמדת רשות המיסים כי טענה כאמור יכול ותהיה עיקרית או חלופית, הכל לפי העניין.

כך למשל בעמ"ה 1231/01 דוברובסקי רפאל ואח' נגד פשמ"ג (פורסם בדו ירחון למיסים יח' 4 ה-100), בהקשר זה נדונה במיוחד עניינה של טענה חלופית שהיא טענה לעסקה מלאכותית או לעסקה שאחת ממטרותיה היא המנעות ממס בלתי נאותה. טענה כאמור מקימה בידי פקיד השומה סמכות לפעול לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה אף כשהטענה העיקרית בשומה הינה סיווג שונה של העסקה. באותו עניין איפשר ביהמ"ש המחוזי את קיומן של טענת סיווג מחדש של העסקה כטענה עיקרית כאשר כטענה חלופית נטען לעסקה מלאכותית כאמור. בדומה נפסק גם בעמ"ה 620/02 חברת מרום נגד פקיד שומה (פורסם בדו ירחון למיסים לט'3 ע"מ ה-165).

יצויין כי ישנה פסיקה שונה של ביהמ"ש המחוזי בירושלים עמ"ה 514/01 ועקנין מרדכי ואח' נגד פקיד שומה ירושלים (פורסם בדו ירחון למיסים יז/6 עמ' ה-177) עליה הוגש ערעור לביהמ"ש העליון מטעם רשות המיסים.

4. אופן החישוב וההנמקה של טענות חלופיות

בית המשפט בעניין גרינברג קבע כי על פקיד השומה אשר סבור כי עומדות לזכותו טענות חלופיות המבוססות על מידע נוסף על השומה העיקרית, לערוך אותן באופן מפורש ולפרט את גובה ההכנסה וחבות המס הנובעת מכל אחת מהן.

פירוט זה נדרש על מנת לאפשר לנישום להגיב ולהיערך בקשר עם חלופות אלו ועל מנת שביהמ"ש יבחן את שקול הדעת של פקיד השומה לאחר שהנישום הביע עמדתו לגבי כל פרטי הטענות החלופיות שהוצגו על ידי פקיד השומה.

ביהמ"ש קובע כי את הטענות השונות יש להעלות כבר במסגרת השומה.

5. הנחיות לפעולה

5.1 בעת הוצאת השומה החלופית יש לציין בנימוקי השומה (הצו) כי הינה חלופית לשומה עיקרית ובכפוף לאישור השומה העיקרית בפסק דין חלוט תתוקן השומה החלופית בהתאם.



במסגרת הערכות להוצאת הצו והשומות החלופיות, יש לשקול מהי השומה העיקרית ומהן השומות החלופיות.

בהתאם, יצויין הדבר בהודעה המפרשת את נימוקי השומה.

5.2 על המפקח שעורך את השומה לפרט את מכלול הטענות העובדתיות והמשפטיות החלופיות בשומה או בצו, לפי העניין.

בשומה או בצו הכוללים טענות חלופיות יפורטו גם חישוב ההכנסה החייבת וחבות המס, המתחייבים על פי הטענות החלופיות, ככל שהן מביאות לחבות מס שונה.

יש להעלות את הטענות החלופיות כבר בשלבי השומה.

5.4 על מנת למנוע מצבים בהם נימוקי הצו חסרים או שונים מהנימוקים בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, יכין המפקח שעורך את הצו גם טיוטה של ההודעה המפרשת את נימוקי השומה עוד טרם הוצאת הצו.

פקיד השומה לא יאשר צו בהעדר נימוקי שומה ובהעדר טיוטת ההודעה המפרשת את נימוקי השומה.

ב ב ר כ ה,

רשות המסים בישראל