



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

16 באוגוסט 2015

ע"מ 13-07-13643 שמואל ז"ל נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

המערערים

יורשי עופר שמואל ז"ל
ע"י ב"כ עוה"ד פנחס רובין ואח'

נגד

המשיב

פקיד שומה חיפה
ע"י פרקליטות מחוז חיפה

החלטה

1. בקשה שהגיש המערער, עזבונו של המנוח שמואל עופר ז"ל, למחיקת הערעור ובצידה בקשה לקביעה שיפוטית כי אין בהסכמתו לשלם את המס הנדרש על פי השומה לשנת 2010 ובהסכמתו למחיקת הערעור, משום הודיה בהיותו של המנוח שמואל עופר ז"ל תושב ישראל בשנות המס שבמחלוקת.

רקע תמציתי

2. בהתאם לסעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], הוציא המשיב ביום 31.10.2011 לעיזבונו של המנוח שמואל עופר ז"ל שומות מס לשנים 2006-2010. השומות הוצאו לפי מיטב השפיטה בעקבות טענה לקבלת סך של 200,000,000 דולר על ידי המנוח. על שומות אלו הגיש העיזבון באמצעות מנהלו השגות שנדחו על ידי המשיב.

3. המשיב דחה את טענות מנהל עזבונו של המנוח ולפיהן מדובר בתקבול מנאמנויות זרות שהוקמו לפני שנים רבות. המשיב קבע גם כי לכל המאוחר החל מיום 1.1.2006 היה המנוח "תושב ישראל" כהגדרת מונח זה על פי הפקודה ועל כן קבע כי המנוח חייב במס על הכנסותיו בישראל. עוד קבע המשיב, כי הפטור ממס שניתן מכוח סעיף 14 לפקודה לתושב חוזר, לא יחול על התקבול האמור שכן לא הוכח כי התקבול התקבל מנכסים שנרכשו על ידי המנוח לפני שובו לישראל. כן קבע כי המנוח אף אינו זכאי לפטור על הכנסות מניירות ערך לפי סעיף 14(ג) לפקודה. עם דחיית ההשגות הוצאו למנוח שומות בצו.

4. על שומות אלו הוגש הערעור בתיק הנוכחי. במסגרת הערעור נטען כי המנוח הגיע לישראל לשנת הסתגלות עליה דיווח ביום 15.9.2004. קודם למועד זה, כך נטען, לא היו המנוח ורעייתו תושבי ישראל. עוד בטרם חלפה שנת ההסתגלות, עזב המנוח את ישראל עד ששב לביקור בישראל במהלכו נפטר (בחודש 6/2011).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

16 באוגוסט 2015

ע"מ 13-07-13643 שמואל ז"ל נ' פקיד שומה חיפה

5. הואיל והמנוח לא היה תושב ישראל בשנות המס ששוא השומות, כך נטען, הרי שלא היה חייב במס בישראל על הכנסותיו. המערער העלה גם טענות נוספות ובהן טענת התיישנות של השומות. המערער כפר גם בטענה כי התקבולים שקיבל המנוח מהוויס הכנסה חייבת בישראל.

6. לאחר הגשת הערעור ולבקשת הצדדים, הוחלט כי הדיון בתיק ייפתח בשאלה האם המנוח היה תושב ישראל בשנות המס שבמחלוקת.

7. ביום 30.6.2014 הגיעו הצדדים להסדר דיוני שהוגש לאישור בית המשפט ביום 1.7.2014 (להלן: ההסדר הדיוני). בהסדר הדיוני הסכים המשיב כי "הכנסתו החייבת של המנוח סמי עופר ז"ל (להלן: המנוח) לשנות המס 2006-2009 תתקבל כמוצהר בדוחותיו, למעט הטענה כי היה תושב חוץ משנת 2006 ואילך".

בהתאם להסכמה זו סוכם כי עזבון המנוח לא יחויב במס בגין הכנסותיו של המנוח בשנים 2006-2009. עוד סוכם כי הערעור בנוגע לשומות המס לשנים 2006-2009 מתייתר. הוסכם גם כי שומת שנת 2010 תתוקן כך שסך כל הכנסותיו של המנוח בשנת 2010 תעמוד על 350,000 ₪.

8. הצדדים הוסיפו וקבעו כי "המחלוקת בכל הנוגע לשאלת תושבותו של מר עופר ז"ל בישראל בשנת 2006 ואילך, לא הוכרעה לגופה. הערעור ביחס לשנת המס 2010 [...] ימשיך ויתנהל בפני ביהמ"ש הנכבד בכל הנוגע לשאלת תושבותו של מר עופר ז"ל בישראל (המוכחשת על ידי המערערים), לרבות ביחס להשלכות המס הנובעת מהיותו של מר עופר תושב ישראל בשנת המס 2006 ואילך כנטען על ידי המשיב (ומוכחש על ידי המערערים), על שנת 2010 ואילך, ככל שיוצאו צווים על ידי פקיד השומה ויוגשו ערעורים לשנות מס אלו".

9. בעקבות ההסדר הדיוני והשלמת הליך הגשת תצהירי המערער, התברר כי לצורך הוכחת טענותיו בעניין התושבות מבקש המערער להביא עדויות רבות. מרבית העדים שזימונס התבקש אינם תושבי ישראל ולגבי חלק מהם הושגה הסכמה כי יחקרו באמצעות וידאו-קונפרנס.

בדיון מיום 16.7.2015, לאחר שהתברר מספרם של העדים ומקום מושבם, ולאחר שהוברר כי הדיונים צפויים לארוך מספר רב של ישיבות שלחלקן יהיה צורך לזמן מתורגמן, הבעתי דעתי כי יתכן שיתרת חוב המס לשנת 2010 אינה מצדיקה את עלויות ניהול התיק, שעשויות להיות גבוהות מיתרת המס (יתרת השומה לטענת המערער הינה רק כ \$50,000). בעקבות זאת ציינתי בהחלטתי מאותו דיון כי "מוצע למערערים לשקול, בשים לב לעובדה שעל פי הסדר הביניים נותרה לדיון רק השומה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

16 באוגוסט 2015

ע"מ 13-07-13643 שמואל ז"ל נ' פקיד שומה חיפה

של שנת 2010, שומה שסכומה אינו מצדיק את ניהול ההליכים, להגיע להבנה לסילוק השומה והערעור.

10. בעקבות אותה החלטה הודיע בא כוח המערער בישיבה מיום 12.8.2015 כי מרשיו שקלו את ההצעה והם נכונים לשלם את המס הנדרש על פי השומה לשנת 2010. ב"כ המערער אף צירף הודעה שהעביר לעיון באי כוח המשיב, בגדרה הדגיש כי מרשיו מוכנים לשלם את המס לשנת 2010 מבלי שתהיה בכך "הודאה בתושבותו הישראלית של מר שמואל עופר ז"ל". בהתאם ביקש כי בית המשפט יורה על מחיקת הערעור ויקבע כי אין במחיקה זו משום הכרעה במחלוקת שבין הצדדים ביחס לשאלת תושבותו של מר עופר.

11. במענה להודעה זו הבהירו באות כוח המשיב כי אינן מתנגדות לכך שהמערער ישלם את יתרת המס לשנת 2010 ואינן מתנגדות למחיקת הערעור ללא צו להוצאות. עם זאת, הביעו דעתן כי תשלום המס ומחיקת הערעור מהווים הודיה בתושבותו של מר עופר בישראל ובחבותו במס על הכנסותיו בשנת 2010. כן הבהירו כי בכוונת המשיב להוציא שומות נוספות למערער או ליורשיו של המנוח לשנת 2011 וכי ככל שיהיה צורך בדבר, יטען המשיב כי מחיקת הערעור ותשלום המס לשנת 2010 משתיקים את המערער מלכפור בתושבותו של המנוח ובחבותו במס על הכנסותיו.

12. במצב זה מבקש המערער כי בית המשפט יקבע שמחיקת הערעור ותשלום המס, בנסיבות שפורטו לעיל, אינו מהווה הודיה בתושבותו של המנוח ובחבותו במס. כן הבהיר המערער כי ככל שבית המשפט לא יקבע כמבוקש, ועל מנת שלא לפגוע בטענות אפשריות לשומות המס לשנת 2011 ואילך, יבקש להמשיך בדיון.

דיון והכרעה

13. הבקשה העומדת בפניי הינה כאמור בקשת המערער להורות כי מחיקת הערעור ותשלום המס לא ימנעו ממנו בעתיד לכפור בתושבותו של המנוח בישראל ובחבותו במס.

הודעות בדבר הסכמה לוותר על טענות בהליך מסוים תוך שמירת זכות להעלות טענות זהות בעתיד, מוגשות על ידי בעלי דין בבתי משפט, לאו דווקא בדיני מס, כדבר שבשגרה. שיקולים רבים ומגוונים עשויים להביא בעל דין להסכים לוותר על טענותיו, לחזור בו מתביעה או מערעור, מבלי שהדבר יהווה הודיה שתכבול אותו בהליכים אחרים ובהם גם שיקולי עלות ניהול ההליך.

גם שיקולים מערכתיים תומכים במתן תוקף להודעה שכזו. ויתור של צד על טענה או הליך חוסכים לכל הצדדים עלויות ומשאבים לניהול ההליך. אין טעם לכפות ניהול הליכים, במיוחד הליכים



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

16 באוגוסט 2015

ע"מ 13-07-13643 שמואל ז"ל נ' פקיד שומה חיפה

יקרים ומורכבים, כאשר ניתן להגיע להבנות לסיום המחלוקת הקונקרטית שבתיק, ולהותיר את בירור המחלוקות האחרות לדיון עתידי אם וככל שיידרש.

14. איני מתעלם מכך שישנם מצבים בהם לא יינתן לבעל דין לוותר על טענותיו או לחזור בו מן ההליך בלי שתהיה לכך נפקות לעתיד. כך למשל אם הסכמת בעל הדין למחיקה נגועה בחוסר תום לב, בניסיון להימנע מהכרעה צפויה לרעתו, בניסיון להחלפת מותב שידון בטענות, אם המחיקה נועדה לפגוע בסיכויי חברו להביא את הטענות או הראיות בהליך עתידי וכדומה (וראו והשוו ע"א 302/83 חשולי הכרמל בע"מ נ' נסחלהטשוילי, פ"ד (2) 831, 834 ע"א 491/77 החברה לבנין ולעבודות ציבוריות נ' גלעד עפרון קבלני פתוח בע"מ, פ"ד לא(3) 515; רע"א 3876/09 ח'שיבון נ' ח'שיבון, פסקה ח (25.08.2009); רע"א 7070/14 עזבון המנוח מוחמד מוסטפא יוסף אבו ליל ז"ל נ' עזבון המנוח שריך עומר אלפהום (14/01/2015)).

15. דומה שלא כך במקרה הנוכחי. בהליך הנוכחי טרם החלה שמיעת הראיות וטרם התייצבו העדים. מחיקת ההליך כעת לא תביא למערער כל יתרון דיוני או ראייתי. המערער אינו מבקש למחוק את ההליך כדי לשוב ולערער על שומת 2010 אלא בכוונתו לשלם את המס. יתרה מזו, אין עדיין כל ודאות שיידרש הליך נוסף שהרי המשיב טרם הוציא שומה לשנת 2011. יתכן שהמחלוקות שיתעוררו, אם וכאשר יוצאו השומות, יהיו שונות וכלל לא יהיה צורך להכריע במסגרתם בשאלת תושבותו של המנוח.

16. זאת ועוד, בהסדר הדיוני הסכימו הצדדים לסיים את המחלוקות לגבי שומת המס בשנת 2006-2009 והדגישו כי הסכמת המשיב לקבל את הצהרותיו של המנוח לגבי ההכנסות בשנים אלו, אינה מהווה הסכמה של המשיב כי המנוח לא היה תושב ישראל. כפי שהושגה הסכמה לשנים 2006-2009 אין מניעה שתושג גם הסכמה זהה לגבי שנת 2010, כלומר הסכמה שהתשלום אינו מהווה הודיה. דומה שגישה עקבית צפויה הייתה לחייב הסכמה זהה גם כעת.

17. למרות האמור בהליך הנוכחי לא ניתן כמובן לכפות על המשיב להסכים למבוקש, כלומר להסכים כי מחיקת הערעור אינו מהווה הודיה של המערער בתושבותו של המנוח ובחבותו במס ולהשתיקו מלטעון כך בעתיד. הסכמה של המערער לתשלום המס מבלי להודות ובקשה למחיקת הערעור אינם מקנים לבית משפט זה סמכות למנוע מהמשיב להעלות טענות בעתיד.

18. עם זאת מצאתי לנכון להוסיף עוד מספר הערות. היעדרות לבקשה ומחיקת הערעור בשלב זה לא יכללו בחובם כל הכרעה שיפוטית במחלוקות שהתעוררו. לא מדובר בהפסקת תובענה על פי



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

16 באוגוסט 2015

ע"מ 13-07-13643 שמואל ז"ל נ' פקיד שומה חיפה

תקנה 154 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 שבגדרה יכול בית המשפט לקבוע תנאים לחידוש ההליך.

אציין רק כי מחיקת הליך אינה יוצרת "מעשה בית דין" במובן של "השתק פלוגתא". כמובן שמחיקת ערעור שומה עשויה לחסום את דרכו של המערער להגיש ערעור חדש על אותה שומה אולם אין בה קביעה פוזיטיבית כלשהי.

19. בע"א 490/13 זילברמן נ' פקיד שומה חיפה (24.12.2014) דן בית המשפט העליון בהרחבה בשאלות הנוגעות לתחולת כללי "מעשה בית דין" בהליכים פיסקאליים בכלל. בית המשפט קבע כי אין לשלול את תחולת כללי מעשה בית דין וכלל השתק הפלוגתא גם בעניינים פיסקאליים. עם זאת הוסיף (פסקה 67):

הפתרון הראוי חייב להביא בחשבון את כלל השיקולים שהובאו לעיל, ולכן צריך להיות פתרון "אמצעי" שאינו מונע כל דיון חדש בפלוגתא שנקבעה בעניין פיסקאלי אך גם לא פותח "לכל רוח" את ההתדיינות בשנות מס עוקבות תוך התעלמות מכל מה שהוכרע בין הצדדים בעבר. כפי שראינו לעיל, הכלל של השתק הפלוגתא הוא כלל גמיש, מעצם טיבו וטבעו. ההתחשבות בשיקולים המיוחדים לתחום הפיסקאלי מובילה למסקנה כי אין מקום לשלול בהם את תחולתו מכל וכול, אלא רק להכפיף אותה לחריגים משמעותיים – חריגים המבוססים על החריגים הכלליים לדוקטרינה של מעשה בית דין, אך הולכים כברת דרך נוספת:

משמעות הלכה זו הינה כי אפילו אם ניתנת על ידי בית המשפט הכרעה פוזיטיבית במחלוקות עדיין יהיו נסיבות רבות בהן יוכל הנישום בהליך נוסף לשוב ולהעלות טענות עובדתיות מבלי שדרכו תיחסם בשל ההכרעה בהליך הקודם. ברי כי כאשר לא ניתנה הכרעה פוזיטיבית לא יקום השתק פלוגתא.

20. דומני כי חששו של המערער אינו נעוץ בכללי "מעשה בית דין" אלא בכללי השתק, המוכר כ"השתק שיפוטי". כללים אלו מורים כי בעל דין המעלה טענה בהליך משפטי אחד עשוי להיות מושתק מלטעון טענה סותרת בהליך אחר (רע"א 4224/04 בית ששון נ' שיכון עובדים בע"מ, פ"ד נט (6) 625, 633 (2005); ע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו (23.8.2012)). החשש הניצב בפני המערער הינו כי הסכמתו לתשלום המס ולמחיקת הערעור ייחשבו כהודיה בתושבות ובחבות ועל-כן הוא מושתק מהעלאת טענה סותרת בהליך חדש.

21. כאן יש לזכור כי תכליות כללי השתק השיפוטי הינן למנוע פגיעה בטוהר ההליך המשפטי ובאמון הציבור וכן "להניא מפי ניצולם לרעה של בתי המשפט" (ע"א 490/13 הנ"ל פסקה 80).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

16 באוגוסט 2015

ע"מ 13-07-13643 שמואל ז"ל נ' פקיד שומה חיפה

תכליות אלו אינן תומכות בהחלט כללי ההשתק השיפוטי מקום שבעל דין אינו חוזר בו מטענותיו אלא מסכים למחיקת ההליך ולתשלום חובו מטעמים אחרים שאינם בגדר ניצול לרעה של ההליך.

נזכיר גם את בר"מ 8684/14 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה מגדל העמק נ' מבני תעשייה בע"מ (4.5.2015), שם מדגיש בית המשפט כי כדי לקבוע קיומו של השתק שיפוטי יש להצביע על "טובת הנאה" שקיבל בעל הדין בהליך הראשון. בית המשפט מציין שם:

ברגיל, אפוא, מקום שבו העלה בעל דין טענה בהליך שיפוטי אחד ובהמשך צמחה לו טובת הנאה במסגרת ההליך, אפשר להשתיקו מלטעון טענה מאוחרת שסותרת את טענתו הראשונה גם מקום שבית המשפט לא דן בטענה הראשונה לגופה

בכך דחה בית המשפט את מבחן "ההצלחה הקודמת" שהיה נהוג בפסיקה וקבע שדי בקיומה של "טובת הנאה" כדי לבסס טענת השתק. עוד ציין בית המשפט כי גם פשרה עשויה להיחשב כטובת הנאה שקיבל צד.

דומני כי כאשר בעל דין מוותר על כל טענותיו ומשלם את מלוא התשלום, אין לראותו כמי שקיבל טובת הנאה כלשהי ועל-כן ספק אם ניתן להעלות טענת השתק כלפיו.

22. נזכיר גם כי בתי משפט הכירו לא פעם באפשרותו של בעל דין "לשלם תחת מחאה" ובמקרים מתאימים אף הכירו בזכותו של מי ששילם תחת מחאה להשבה (ראו למשל ע"א 5242/04 עיריית בית שמש נ' רוטשטיין חברה לבניין ונכסים בע"מ, פ"מ תשס"ג 481 (2004); רע"א 2911/95 אברהם נ' עיריית רמת גן, פ"ד נג (1) 218 (1999)).

23. ציינתי את ההערות האמורות על מנת להבהיר את הסוגיה ולהבהיר כי לכאורה אין צורך בקביעה שיפוטית שתבטיח את המערער מפני טענות מניעות והשתק בעתיד. עם זאת, ברור כי ההליך הנוכחי אינו יכול לשמש כלי למתן החלטה לגבי טענות שיועלו, אם יועלו, בעתיד.

ככל שהמערער יסכים לשלם את המס תחת מחאה ולמחוק את הערעור בשל העלויות הכרוכות בניהול ההליך, תהא דרכו פתוחה לטעון בעתיד כי אין בכך הודאה בתושבותו של המנוח ובחבות, אולם איני סבור כי בהליך זה ניתן להכריע בטענות שעשוי המשיב להעלות בהליך נוסף.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

16 באוגוסט 2015

ע"מ 13-07-13643 שמואל ז"ל נ' פקיד שומה חיפה

24. בשים לב להבהרות לעיל, יודיע המערער תוך 7 ימים האם הוא מבקש כי בית המשפט יורה על מחיקת ההליך או שמא הוא מעוניין בהמשך ההתדיינות.

ניתנה היום, ב' אלול תשע"ה, 17 אוגוסט 2015, בהעדר הצדדים.


רון סוקול, שופט