



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אחיקם סטולר

המערער חיים שפיגולנט  
ע"י ב"כ עו"ד אברהם קרן

נגד

המשיב פקיד שומה רחובות  
ע"י ב"כ פמת"א (אזרחי), עו"ד שירה קידרון-גוטליב

### פסק דין

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17

בפני ערעור שעניינו שומה לפי מיטב השפיטה שהופקה בשנת 2003, בעת שהמערער היה בחו"ל, וסירוב המשיב לקבל השגה על השומה בשל כך שהיא הוגשה רק בשנת 2015.

### הרקע והעובדות הצריכות לעניין

1. המערער מסגר במקצועו, היה הבעלים של חברת מסגריית חיים שפיגולנט בע"מ.
2. ביום 24/02/2000, הגיש המערער, בהתאם לרישומי מס הכנסה, דו"ח על הכנסותיו והוצאותיו לשנת 1998.
3. בינואר 2002 עזב המערער את הארץ למדינת קליפורניה בארה"ב. המערער לא הודיע למשיב על עזיבתו את הארץ, ולא שינה את כתובתו הרשומה אצל המשיב.
4. ביום 31/08/2003 שודרה מטעם המשיב למחשב מס הכנסה (שע"מ) שומת 03 - שומה על פי מיטב השפיטה, לפיה על המערער לשלם מס נומינלי של 2,653,264 ₪ (להלן: "השומה"). בזמן זה שהה כאמור המערער בחו"ל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1
  - 2
  - 3
  - 4
  - 5
  - 6
  - 7
  - 8
  - 9
  - 10
  - 11
  - 12
  - 13
  - 14
  - 15
  - 16
  - 17
  - 18
  - 19
  - 20
  - 21
  - 22
  - 23
  - 24
  - 25
  - 26
  - 27
  - 28
  - 29
5. בתיק המשיב המתייחס למערער, נמצאה הודעת נימוקי שומה לא חתומה, אשר נושאת את התאריך 26/05/2005, ופרט לזה לא נמצאו בתיק מסמכים רלוונטיים אחרים. מסתבר שהחומר שהיה בתיק בווער.
6. בשנת 2005 ערך רו"ח אמין עאמר עבור המערער דוחות לשנים 1999-עד לשנת 2002.
- 7.
7. ביום 3/12/2014, פנה המערער אל רו"ח אסף אפרתי (להלן: "אפרתי"), בבקשה שיטפל עבורו בענייניו לשם חזרתו לישראל. לאחר בדיקה ברשות המיסים יידע אפרתי את המערער על שומת 03 (לפי מיטב השפיטה) בגובה של כ- 10 מיליון ₪ לערך נכון לאותו מועד, בגין השומה משנת המס של 1998. (המדובר בחוב בסך של 9,646,240 ₪, המורכב מקרן בסך של 2,923,593 ₪, הצמדה בסך של 985,907 ₪, ריבית בסך של 2,586,480 ₪ וקנסות בסך של 3,150,260 ₪).
8. ביום 13/01/2015 שלח המערער באמצעות מייצגו אפרתי, הודעת השגה על השומה בגין שנת המס 1998.
9. ביום 21/01/2015 שלח המשיב מכתב למערער לפיו, מכח סעיף 150 לפקודת מס הכנסה, הוא לא מאשר את רישום ההשגה לשנת המס 1998 מאחר שחלפו יותר משלושים ימים מיום המצאת הודעת השומה, וכן בשל העובדה כי חלף זמן ארוך וחורג מהסביר לקבלת ההשגה.
10. ביום 12/02/2015 נערך דיון ראשון בעניין אצל רכזת החוליה הרלוונטית לשומה, הגב' יעל חיים. ביום 22/02/2015 שלח המערער בקשה לביטול השומה מפאת התיישנותה ובשל נימוקים נוספים.
11. לאחר שמספר דיונים בין מייצגי המערער לנציגי המשיב, לא הביאו את הצדדים לידי הסכמה כלשהי, הודיע המשיב בעל פה למייצג המערער שהוא אינו מקבל לרישום את ההשגה, ועל כן לא ידון בה כלל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1

2

12. בחודש מאי 2015 הגיש המערער לביהמ"ש ערעור על החלטת המשיב.

3

4

### דיון

5

6

13. בתיק זה שני הצדדים טענו להתיישנות כל אחד מנימוקיו הוא:

7

מצד אחד המערער טען להתיישנות השומה עקב אי קבלת נימוקי השומה במועד.

8

המשיב מצד שני טען כי השומה התיישנה והפכה חלוטה עקב חלוף הזמן הרב מבלי

9

שהמערער נקט בהליכים הקבועים במועדים שנקבעו בחוק להליכי ההשגה וערעור.

10

11

14. ההכרעה במחלוקת שנפלה בין הצדדים תיגזר מהתשובה לשאלות שלהלן:

12

א. האם על המשיב היה לקבל את השגתו של המערער על השומה, והאם רשאי היה

13

לבער את החומר מתיקו של המערער אצל המשיב – טענת ההתיישנות שטען

14

המשיב.

15

ב. האם השומה התיישנה על פי הדין כטענת המערער.

16

ג. האם עומדת למשיב הטענה בדבר חזקת התקינות המנהלית.

17

18

**האם על המשיב היה לקבל את השגתו של המערער על השומה, והאם רשאי היה לבער את**

19

**החומר מתיקו של המערער אצל המשיב - טענת ההתיישנות שטען המשיב**

20

21

15. המערער טען שנוכח הוראות סעיף 150 לפקודת מס הכנסה, היה על פקיד השומה

22

להיעתר לבקשה ולהאריך את המועד להגשת ההשגה. עיקר הטענה היא שמאחר

23

שהמחוקק אינו משחית מילותיו לריק, ומשבחר המחוקק שלא להגביל את סמכותו

24

של פקיד השומה ליתן אורכה לנישום להגיש את השגתו על שומה לפי מיטב

25

השפיטה, בין היתר בשל כך שהנישום מצוי בחוץ לארץ, כי אז נוכח העובדה שאין

26

מחלוקת שבשעת הנפקת השומה לא היה המערער בארץ, יש ליתן לו ארכה להגשת

27

השגה בהתאם לדין.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1
- 2 16. לטענת המערער, אין מחלוקת שהוא עזב את הארץ בשנת 2002, ולא היה מודע
- 3 לעובדה שבשנת 2003 הוצאה לו שומת 03 – לפי מיטב השפיטה.
- 4
- 5 17. עוד טען המערער, כפי שהוכח במסמך מש/3 מטעם המשיב, שלא היה לו רואה
- 6 חשבון מייצג בשנת 2003, כך שאף מייצג לא קיבל את השומה במועד הוצאתה.
- 7
- 8 18. המערער תומך טיעון זה בעדותו של רו"ח של אמין עמאר, ועדות חברו דוד שחם,
- 9 אשר כולן מתייחסות לעובדה שהמערער לא ידע בשנת 2003 כי הוצאה לו שומה,
- 10 ואף לא קיבל על שומה זו כל מידע בזמן אמת.
- 11
- 12 19. לשיטת המערער היותו בחו"ל במועד שנועד להגשת ההשגה, היא עילה סבירה
- 13 לאיחור בהגשתה. דהיינו, נוכח העובדה שהמערער הוכיח כי איחר בהגשת ההשגה
- 14 בשל כך שלא ידע כלל על השומה שהוצאה, עד לסוף שנת 2014, והוכיח ששהה
- 15 בארה"ב, באופן רצוף החל משנת 2002 ועד היום, פקיד השומה היה צריך להיעתר
- 16 לבקשתו ולהאריך לו את המועד להגשת ההשגה.
- 17
- 18 20. עוד טען המערער שאין זה סביר שאדם ישהה בחו"ל במשך מעל לעשר שנים, ולא
- 19 יזכה לזכותו הבסיסית, החוקתית, לערער ולהשיג על שומה שהוצאה לו לפי מיטב
- 20 שפיטתו של המשיב.
- 21
- 22 21. המערער הוסיף וטען שעל פי הפסיקה, דינם של צווים אישיים המוצאים על-פי
- 23 סמכות כדין, שאין הם בני-פועל אלא אם מובאים הם לידיעת האדם החב בהם. נוכח
- 24 העובדה שהמערער לא ידע על הצווים שיצאו בעניינו לשנת 1998, כי אז אין
- 25 להפעילם כנגדו.
- 26
- 27 22. על המשיב - הרשות, להפעיל את שיקול דעתה באופן המגשים את מטרת החקיקה.
- 28 בענייננו התעלמות מהתכלית גם אינה הוגנת ביחסים שבין הרשות למערער שנמצא
- 29 באי וודאות לגבי מצבת נכסיו וחובותיו וממתין לקבלת החלטה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1
- 2 23. לפיכך טען המערער כי אי קבלת ההשגה אינה עולה בקנה אחד עם מטרת החקיקה,
- 3 אינה סבירה בנסיבות העניין ופוגעת בו פגיעה שאינה הוגנת.
- 4
- 5 24. על פקיד השומה להגשים בהתנהלותו את תכלית החקיקה ולקיים את חובת ההגינות
- 6 כלפי הנישום. דברים אלה מקבלים משנה תוקף בשים לב להשראה הפרשנית
- 7 המתבקשת מחוקי היסוד. בדומה יש משמעות רבה לאותה השראה פרשנית גם לגבי
- 8 ההכרעה כי פקיד השומה היה צריך לקבל את ההשגה שהגיש המשיג ולא לדחותה.
- 9
- 10 25. בנוסף לכך טען המערער שאין לקבל את נימוק המשיב כשדחה את הבקשה להארכת
- 11 המועד להגשת ההשגה, לפיו ההשגה לא התקבלה מאחר שהוגשו דוחות לשנים
- 12 1999-2000 ו-2005 והדבר מעיד על כך כי המערער היה מודע לכלל חובותיו במס
- 13 הכנסה. טענת המערער היא שהעובדה שהוגשו דוחות לשנים מאוחרות אין בה כדי
- 14 להעיד דבר ומסקנתו זו של המשיב שגויה.
- 15
- 16 26. המשיב טען שבחלוף 12 שנה מאז שהוצאה השומה למערער, ובאין השגה מוגשת
- 17 מטעמו, אין להתפלא שבתיק השומה אצל המשיב, לא נמצאו מסמכים נוספים אשר
- 18 יכול והיה בהם כדי להוסיף מידע על הפעולות שנעשו מטעם המשיב בתיק. התיק
- 19 בוער בהתאם להוראת סעיף 4 בחלק ב' לתקנות הארכיונים (ביעור חומר ארכיוני
- 20 במוסדות המדינה וברשויות המקומיות), תשמ"ו-1986 (להלן: "תקנות הארכיונים"),
- 21 לפיו המועד לשמירת תיק נישום הינו 10 שנים, והמועד לשמירת דו"חות הכנסה הינו
- 22 5 שנים.
- 23
- 24 27. לפיכך בנסיבות אלה, כאשר המערער לאחר חלוף זמן כה רב מגיש השגה, אין בידי
- 25 הרשות להיעתר להגשתה משום שהחובות נשוא השומה הינם סופיים. זאת ועוד,
- 26 המשיב גם לא יכול היה לדון בהשגה לגופו של עניין, מאחר שתיקו של המערער
- 27 בוער, ומשכך, באין נתונים כאמור, לא יכול היה פקיד השומה לבדוק את אופן עריכת
- 28 השומה לגופו של עניין, דבר שיכול היה להתבצע לו היתה ההשגה מוגשת במועד,
- 29 או אפילו באיחור סביר.
- 30



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 28. הגשת השגה בחלוף של 12 שנים מאז הוצאת השומה תחת ידו של המשיב, גורמת  
2 למשיב נזק ראייתי של ממש מאחר שאין לו כל יכולת להתגונן מפני טענות המערער.  
3 לא זו אף זו, במקרה דנן בשל חלוף הזמן ומאחר שחומרים רלוונטיים לא נשמרו בידי  
4 המערער אין גם לו כל אפשרות לדון בשומה שהוצאה בשנת 2003 לגופו של עניין.  
5 לפיכך הדיון בשומה בנסיבות אלו הוא דיון עקר.  
6

### דיון והכרעה בטענת ההתיישנות שטען המשיב

7  
8  
9 29. בהתאם להוראת סעיף 150 (א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א- 1961  
10 (להלן: "הפקודה"):

11 150. (א) היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד  
12 השומה, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעיין ולשנות את השומה; בקשה  
13 כאמור תפרש בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה ותוגש תוך שלושים יום  
14 מיום המצאת הודעת השומה, אלא שאם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה,  
15 שהאדם החולק על השומה היה מנוע מהגיש את הבקשה תוך המועד האמור,  
16 משום שהיה נעדר מן הארץ או חולה או מכל סיבה אחרת, רשאי הוא  
17 להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות.  
18

19 30. דהיינו, על המערער היה להגיש השגה על השומה תוך 30 יום מיום המצאת הודעת  
20 השומה, אך אם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שהמערער היה מנוע מלהגיש  
21 את הבקשה תוך 30 יום משום שהיה, בין היתר, נעדר מן הארץ, רשאי פקיד השומה  
22 להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות.  
23

24 31. עיקר טענת המערער היא שהוא עזב את הארץ בשנת 2002 ולכן הוא כלל לא ידע על  
25 השומה לשנת 1998 שהונפקה באוגוסט 2003, מהטעם שלא שהה בארץ באותה  
26 תקופה.  
27

28 32. כידוע השומה מורכבת משני חלקים:  
29 א. החלק האופרטיבי שבו נכתב מה סכום המס שנדרש לשלמו. החלק האופרטיבי מוזן  
30 למחשבי ש"מ ונשלח על ידי ש"מ לנישום.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 ב. החלק השני הוא הסבר פקיד השומה בדבר הנימוקים שהובילו אותו לקביעת השומה,  
2 כפי שנקבעה (יכוננו להלן: "נימוקי השומה"). נימוקי השומה נשלחים על ידי פקיד  
3 השומה לנישום.

4

5 33. במקרה דנן החלק האופרטיבי של השומה שודר למחשבי שע"מ ביום 31.8.03. מפאת  
6 חלוף הזמן אין למשיב ראייה אודות שליחת נימוקי השומה למערער. מר משה קיסר,  
7 מפקח לשעבר במשיב, שידר את השומה נושא הערעור למחשב שע"מ וככל הנראה,  
8 שלח בסמוך לאחר מכן את נימוקי השומה לכתובתו הרשומה של המערער.

9

10 34. מר קיסר אישר בעדותו כי ככלל, בשלב בו השומה משודרת למחשב, נשלח גם מסמך  
11 הנימוקים החתום אל הנישום וסביר מאוד שנימוקים נשלחו בסמוך להוצאת  
12 השומה, היינו באוגוסט 2003 ובלשונו:

13 "ש. אתה משדר את השומה אני מניחה במחשב,

14 ת. נכון

15 ש. באיזה שלב הנימוקים נרשמים ונשלחים על ידך?

16 ת. בשלב שאנו משדרים את השומה ואנו שולחים אותה  
17 לנישום, משדרים אותה ואז אנחנו שולחים את הנימוקים כי  
18 השומה זה רק מספרים. צריך להבין איך המערכת עובדת,  
19 כשאנו משדרים את השומה בתוך המערכת, את המספרים,  
20 אז יש מערכת של שע"מ, ואז נשלחת שומה בצורה  
21 אוטומטית לנישום אבל זה משהו טכני, זה משהו שהוא בלי  
22 הסברים מה קרה. כדי שהנישום יוכל להגיש השגה או אם זה  
23 צו כדי שיוכל להגיש ערעור צריך לצרף לזה נימוקים ולהסביר  
24 למה אנחנו עשינו את זה, וגם בתור רשות אנו מחויבים  
25 לנמק החלטות. ולכן אנו שולחים בנוסף לזה את נימוקי  
26 השומה שזה בד"כ משהו שהוא נכתב ידנית על ידי המפקח  
27 וזה לא משהו שהוא נשלח אוטומטית." (עמוד 28  
28 לפרוטוקול).

29

30 35. עוד ציין מר קיסר, לאחר שהוצג בפניו העתק ממסמך נימוקי השומה שהודפס ביום  
31 26.05.2005, כי בהתאם לאופן עבודתו בשגרה הרי שאין מדובר במסמך נימוקי  
32 השומה המקורי באשר הוא נעדר חתימת המפקח, ולא מודבקת על המסמך מדבקה  
33 המעידה על שליחת המסמך בדואר רשום, כפי שהיה נוהג תדיר לעשות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1
- 2 36. מר קיסר משער כי המסמך משנת 2005 הודפס על ידו בשנת 2005 לבקשת הרכז או
- 3 מאן דהוא אחר, ולטענתו אין זה סביר שנימוקי השומה ישלחו שנתיים אחרי
- 4 שנעשתה השומה. עוד מציין מר קיסר כי התאריך המופיע בראש המסמך מתעדכן
- 5 אוטומטית על הקובץ. מכאן שאין להסיק כי התאריך 26.05.2005 שבראש המסמך
- 6 שאינו חתום, מעיד על היום בו יצא המסמך המקורי ובלשונו:
- 7 **"ש. יש לך איזה שהיא השערה מהניסיון שלך בעבודה באותה**
- 8 **תקופה, איך קורה מצב כזה שנימוקי שומה יוצא תדפיס לא**
- 9 **חתום כמו שאתה רואה במועד שהוא מאוחר שנתיים**
- 10 **לשידור השומה?**
- 11 **ת. אני רק יכול לשער שמישהו ביקש ממני אולי הרכז, כי אני**
- 12 **באמת רואה שיש פה פער של שנתיים וזה לא סביר שנימוקי**
- 13 **שומה ישלחו שנתיים אחרי שומה, אז אני יכול לשער שאולי**
- 14 **הרכז ביקש ממני והיה פה תאריך שהוא מתעדכן אוטומטית**
- 15 **על הקובץ."(עמוד 29 לפרוטוקול).**
- 16
- 17 37. בחקירה נגדית, ב"כ המערער הציג בפני מר קיסר פלט מחשב (מע/1) המעיד על
- 18 פעולה שביצע בתיק ביום 26.05.05. מר קיסר אישר שאכן עולה מפלט המחשב כי
- 19 ביצע פעולה של שליפת מידע מהתיק באותו היום, אך מפלט המחשב שהוגש לא
- 20 עולה כלל כי קיסר או מאן דהוא אחר שלח את המסמך האמור לנישום באותו
- 21 המועד. בחקירה נגדית משיב מר קיסר:
- 22 **"ש. אז אני רואה ומניח הנחה סבירה שמה שאתה עשית באותו**
- 23 **יום זה להיכנס לתיק ולשלוח את נימוקי השומה, ולכן יש**
- 24 **את הכניסה שלך למערכת באותו יום ולכן יש את המכתב**
- 25 **נימוקי השומה שיוצא באורח פלא באותו יום,**
- 26 **ת. ההנחה הזאת כנראה שאין לה בסיס ואגיד לך למה, אמרתי**
- 27 **מראש שכאשר שאלו אותי איך יצא את אותו מסמך נימוקי**
- 28 **שומה במאי 2005, אמרתי שכנראה הוצאתי אותו על דרך**
- 29 **דרישה של הרכז, אני לא יודע, כנראה שמישהו ביקש ממני,**
- 30 **אולי סגן פקיד שומה ואולי הרכז, מישהו מהמנהלים ביקש**
- 31 **ממני ולא יודע למה.**
- 32 **ש. למה מוציאים שוב נימוקי שומה?**
- 33 **ת. זה לא לשם שליחה אלא זה כנראה משהו פנימי, כי זה לא**
- 34 **חתום ואין על זה את המספר דואר רשום. זה לא יכול להיות**
- 35 **משהו שנשלח, כי צריך להיות סימנים על מה שנשלח. נשמר**
- 36 **העתק. לא יכול להיות שמפקח ישלח מכתב החוצה והוא לא**





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 חתום על ידו, או שהוא שולח דואר רשום והוא לא משאיר  
2 העתק בתיק שיש עליו את אותה מדבקה, ככה אנחנו היינו  
3 עובדים. מה שמראים לי פה, המסמך הזה זה לא שומה,  
4 שומה זה מה שמקודם הראו לי. זה לא שומה, זה איזה שהוא  
5 פלט מידע, שאילתא שבאה לראות מצב שומתי לגבי שנים  
6 אחורה, אבל זה לא ביצוע של שומה.

7 ש. מה היה לחפש בתיק באותו יום ב- 2005?

8 ת. לא זוכר מה היה לפני חצי שנה. (עמודים 30-31 לפרוטוקול).

9  
10 38. הנה כי כן, מעדותו של מר קיסר עולה כי העובדה שנמצאו נימוקי שומה בתיק בשנת  
11 2005 אין בה כדי להעיד שנימוקי השומה נשלחו רק בשנת 2005 למערער. מהראיות  
12 שהוצגו בפני עולה כי מר קיסר עשה פעולה כלשהי בתיק בשנת 2005 ויתכן שהוציא  
13 תדפיס של נימוקי השומה. אך מכאן לא ניתן להסיק בשום פנים, את שמבקש  
14 המערער, שנימוקי השומה נכתבו ונשלחו לכתובתו של המערער כשנתיים לאחר  
15 שידור השומה - מעבר לתקופת ההתיישנות.

### כתובתו של המערער

17  
18 39. כתובתו הרשומה של המערער אצל המשיב היא רח' הכורמים 5 ראשון לציון.

19  
20 40. המערער ירד מן הארץ בשנת 2002 מבלי לעדכן אצל המשיב את כתובתו הרשמית.  
21 לא זו אף זו מעדותו בפני עולה כי הדירה נמכרה בשנת 2002 כדי להחזיר חובות.

22 ש. אבל את בית המגורים שלך מכרת?

23 ת. הבית נמכר כשהייתי בארה"ב, הבן שלי מכר את הדירה בשביל  
24 להחזיר חובות.

25 ש. אתה יכול להגיד פחות או יותר באיזה שנה זה היה?

26 ת. 2002.

27 ש. בשנה שאתה עזבת?

28 ת. כן, עזבתי בינואר 2002 והדירה נמכרה ב- 2002. היא הייתה  
29 ממושכנת והבנקים לקחו את חלקם והכסף חולק.

30 ש. בית המגורים בעצם היה ברחוב הכורמים 5 בראשל"צ?

31 ת. כן





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 לבקש מהמשיב ארכה להגשת ההשגה, או למצער ליידע את פקיד השומה באמצעות  
2 מייצגיו השונים על עזיבתו את הארץ, אך המערער ביכר שלא לעשות כן.  
3
- 4 45. המשיב הוציא למערער שומות גם לשנים 1999-2000. יש לתמוה כי דווקא על שומות  
5 אלה, בשים לב לשומה לשנת 2000 אשר יצאה לאחר שכבר עזב המערער את הארץ,  
6 ואשר נשלחו לאותה כתובת של המערער - ידע המערער להגיש דו"חותיו ובכך לטפל  
7 בענייניו אל מול הרשות. הנה כי כן, לא מדובר באדם "הנעדר מן הארץ" כפי שקובע  
8 סעיף 150 לפקודה, הואיל והמערער גם אם לא שהה באותה התקופה בארץ הרי  
9 שידע לייפות כוחם של אחרים אשר יטפלו בענייניו. רשלנותו המשתמעת של  
10 המערער באשר לתקיפת השומה נושא ערעור זה, לא יכולה להקים לו מזרז מקום  
11 שנקט ב"שב ואל תעשה" משך 12 שנים, בהתייחס לשומת המס לשנת 1998.  
12
- 13 46. רו"ח אמין עאמר חתם על תצהיר ואף העיד בפניי. מתצהירו עולה שבשנת 2005  
14 הגיש לשלטונות המס דוחות מטעם המערער המתייחסים לשנות המס 1999-2002.  
15 בחקירתו הנגדית עולה כי מסר את הדוחות לבנו של המערער ולא הגישם בעצמו.  
16 בחקירתו הנגדית הדגיש רו"ח אמין כי טיפל בענייניו של המערער מול שלטונות המס  
17 ככל שהדבר מתייחס לשנות המס 1999-2002 ולא קיבל כל מידע על חוב המס  
18 המתייחס לשנת המס 1998. רו"ח אמין היה איתן בדעתו שנשכר לערוך את הדוחות  
19 המתייחסים לשנים 1999 עד 2002 הא ותו לא.  
20
- 21 47. המערער נשאל בחקירה נגדית מדוע הנחה את רו"ח עאמר לטפל רק בשנים 1999-  
22 2002 וענה שמי שהנחה את רו"ח עאמר הוא בנו:  
23 **ש. האם אתה הנחית את רו"ח באיזה דברים בדיוק עליו לטפל**  
24 **בתיק שלך? רו"ח עאמר,**  
25 **ת. לא הנחיתי כלום.**  
26 **ש. למה רו"ח עאמר טען בתצהירו שאתה הנחית אותו לטפל**  
27 **רק בשנים 99 עד 2002?**  
28 **ת. בתיקים שהוא קיבל. שיטפל בתיקים שהביאו לו, זה מה**  
29 **שאמרתי, לא הנחיתי אותו בכלום.**  
30 **ש. מי הביא לו את התיקים?**  
31 **ת. הבן שלי הביא לו את החומר." (עמוד 22 לפרוטוקול).**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1
- 2 48. לפני עזיבתו את הארץ יוצג המערער על ידי רו"ח סעדיה כהן אשר הגיש את דו"ח
- 3 1998. משום מה לא הובא רו"ח סעדיה כהן לעדות. כמי שטיפל בענייניו של המערער
- 4 עובר לעזיבתו את הארץ, והיה מעורה מן הסתם, בפרטי הדו"ח שהוגש, עדותו הייתה
- 5 חיונית לבירור המחלוקת בתיק זה. המערער נשאל על כך בחקירה נגדית :
- 6 "ש. כשאתה עזבת את הארץ בשנת 2002 ידעת שיש לך חוב כלפי
- 7 מס הכנסה? שאתה חייב כסף למס הכנסה?
- 8 ת. הרו"ח שלי טיפל בעניינים, שמו סעדיה כהן. לא הוא ידע ולא
- 9 אף אחד ידע שאני עוזב את הארץ.
- 10 ש. האם ידעת שיש לך איזה שהוא חוב באותה נקודת זמן כלפי
- 11 מס הכנסה?
- 12 ת. סביר להניח שהיה משהו.
- 13 ש. האם ידעת?
- 14 ת. אני לא זוכר בדיוק מה.
- 15 ש. סעדיה כהן רו"ח שהזכרת עכשיו שטיפל בך בשנים האלה, יש
- 16 סיבה שהוא לא הגיש תצהיר שנשמע את עמדתו מה היה
- 17 באותם שנים?
- 18 ת. ניסו ליצור אתו קשר ואי אפשר לתקשר אתו. אשתי ניסתה
- 19 כמה פעמים להשיג אותו ולא הצליחה.
- 20 ש. כשעזבת את הארץ הגשת את כל הדוחות עד לאותה שנה?
- 21 למס הכנסה,
- 22 ת. אני חושב שכן. (עמוד 20 לפרוטוקול).
- 23
- 24 49. המערער כתב בתצהירו "תמיד הייתי מסודר מאד בהתנהלותי מול רשות
- 25 המיסים.....". (ראו סעיף 4 לתצהירו).
- 26
- 27 50. קשה להשתחרר מהתחושה שיש התעלמות מוחלטת של המערער מהדוח לשנת 1998
- 28 שהוגש. אם המערער היה תמיד מסודר בהתנהלות מול שלטונות המס כי אז הוא
- 29 יודע שהוגש דו"ח לשנת המס 1998. באורח פלא אף אחד מכל המייצגים לא בדק מה
- 30 עלה בגורלו של הדו"ח. רואה החשבון שערך את הדו"ח, סעדיה כהן, לא הוזמן
- 31 לעדות. בנו של המערער שהיה מעורב בשכירת שירותיו של רו"ח אמין עאמר והנחה
- 32 אותו להגיש דוחות לשנים 1999-2002 גם הוא לא זומן לעדות. ברי כי עדותם של



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 שנים אלה יכולה הייתה לשפוך אור על ההתעלמות המוחלטת מצידו של המערער  
2 מדו"ח 1998.
- 3
- 4 51. אין זאת שהשניים לא זומנו להעיד מהחשש שעדותם תזיק למערער. בעניין דנן יש  
5 להפעיל כנגד המערער את החזקה לפיה, מקום שהיה יכול היה להביא ראיה או עדות  
6 ולא עשה כן, ההנחה היא שאילו היו רו"ח סעדיה כהן ובנו של המערער מעידים, היה  
7 הדבר פועל כנגד המערער.
- 8
- 9 52. רו"ח אמין עאמר, שטיפל כאמור בדוחות לשנים 1999-2002, היה במגע עם המשיב  
10 בשנת 2005. יתכן שאילו היה עניין ההשגה על השומה של דו"ח 1998 עולה בנקודת  
11 זמן זו, כשנתיים לאחר הנפקת השומה, כי אז קיים הסיכוי שהבקשה להארכת המועד  
12 הייתה מתקבלת.
- 13
- 14 53. המשיב התייחס בסיכומיו לסעיף 4 לתוספת הראשונה לתקנות הארכיונים (ביעור  
15 חומר ארכיוני במוסדות המדינה וברשויות המקומיות), תשמ"ו-1986 (להלן: "תקנות  
16 הארכיונים"), לפיו המועד לשמירת תיק נישום הינו 10 שנים, והמועד לשמירת  
17 דו"חות הכנסה הינו 5 שנים.
- 18
- 19 54. בסיכומיו לא מתמודד המערער עם לשון התקנה, אך טען שהתקנות אינן רלוונטיות  
20 כאשר התיק פעיל ועדיין יש הליכי גבייה מנהליים כלפי המערער, ומעלה תמיהה,  
21 כיצד פונה המשיבה להטיל עיקולים כאשר אין לה את חומר הרקע בגינו היא מבצעת  
22 הליכי גבייה אגרסיביים. לא מצאתי בתקנות עיגון כלשהו לדברי המערער ותמיהותיו.
- 23
- 24 **לפיכך בהתאם לדין רשאי היה המשיב לבער את התיק ואין לזקוף את עניין הביעור**  
25 **לחובתו.**
- 26
- 27 55. הארכת מועד להגשת השגה לאחר חלוף 12 שנה, כאשר אין בידי המשיב כמו גם בידי  
28 המערער, ראיות לתמוך בטענות שמועלות על ידו בשלב כה מאוחר איננה מעשית.  
29 מבלי להיכנס לשאלה על מי מוטל הנטל, בהינתן שספרי המערער לא נפסלו, נוכח



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 חלוף הזמן אין בידי מי מהצדדים חומר שומתי כלשהו באמצעותו הוא יכול לבסס  
2 טיעון. הנזק הראייתי שנגרם למשיב בשל הפניה המאוחרת להגשת השגה הוא בלתי  
3 ניתן לתיקון.

4  
5 56. העיתוי בו הוגשה הבקשה מדגישה את העובדה שאין המדובר בפגם טכני –  
6 פרוצדוראלי של קביעת מועדים אלא בהוראת חוק מהותית היורדת לשורשו של  
7 הליך ולמעשה תוחמת בזמן את הגשת ההשגה על מנת למנוע היווצרות מקרים כגון  
8 המקרה דנא.

9  
10 57. ראו לעניין זה ע"א 2665/96 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון  
11 ולבנייה, חיפה, פ"ד נב (4) 124 שבו נכתב:

12 "...לוחות הזמנים להשגה על פעולות הרשות ודרכי הדיון בהשגות  
13 כאלה, אינם הליכים אקראיים או שרירותיים. הם נקבעים בדין, על-  
14 מנת להגשים באורח מאוזן והוגן את התכלית העומדת ביסוד  
15 החקיקה".

16  
17 58. היעדרות לבקשת הארכת המועד של המערער תחטא אף לעיקרון השוויון שבין  
18 הנישומים בכך שענייננו של המערער דכאן יועדף על פניהם של נישומים אחרים,  
19 אשר אף הם כמו המערער, איחרו את המועד להגשת השגה ומשלא נתנו טעם סביר  
20 להארכת המועד המבוקשת על ידם - עניינם לא נשמע (ר' בעניין זה עמ"ה 1046/99  
21 דן מקוב ואח' נ' פקיד שומה ת"א 4, מיסים כג/3 (יוני 2009), ה-13).

22  
23 59. וראו גם דבריה של כב' השופטת (כתוארה אז) חיות, בע"א 823/08 חזן נ' רשות  
24 המסים - פקיד שומה נתניה (מיום 4/1/09)

25 "... שומה שהוצאה אשר לא השיגו עליה בתוך המועד הקבוע  
26 בחוק או שניתן לגביה פסק דין, הרי היא סופית ואין מקום  
27 לשנותה והוא הדין מקום בו התקיים הליך משפטי, אך עניין  
28 הקשור בשומה שיכול היה להתברר במסגרת אותו הליך לא  
29 הועלה ולא נדון".

30 ובהמשך:

31 "יש לזכור כי זכותו וחובתו של המשיב, כנאמן הציבור, לגבות את  
32 המס מבלי להיות מוטרד פעם אחר פעם בהשגות ובערעורים על  
33 שומות שכבר נתבררו והוכרעו, אינה נופלת מזכותם של המערערים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 לקביעת "שומת אמת". על רקע זה קבע בית משפט קמא ובצדק קבע  
2 כי התנהלות המערערים עולה למצער כדי היתממות שכל תכליתה  
3 אינה אלא דחיקת הקץ ודחיית תשלום המס".

4 והדברים ישימים גם לעניין דנן.  
5

6 60. תמים דעים אני עם טענת המשיב לפיה כעניין שבמדיניות ומניעת אפליה, קבלת  
7 טענתו של המערער, בשלב מאוחר זה, בדבר אי קבלת השומה למרות שזו נשלחה  
8 לכתובתו המעודכנת, יש בה כדי להנציח התנהלות קלוקלת שיש לשרש מצד  
9 נישומים אשר בוחרים להתעלם מהודעות שומה שנשלחות אליהן, ורק כעבור שנים  
10 רבות משמתגבשים כנגדם הליכי גבייה מתקדמים (ממש כבמקרה דנן, עת החלו כבר  
11 הליכי הוצאה לפועל כנגד המערער) מחליטים לתקוף החלטות נושנות מטעם המשיב,  
12 אשר התגבשו והפכו לסופיות.  
13

14 61. יש ממש בדברי המשיב לפיהם, קבלת טענה זו בדבר אי קבלת השומה לאחר 12  
15 שנים מתאריך הוצאת השומה, תעודד נישומים רבים להותיר ענייניהם הפיננסיים  
16 מבלי לסיים עובר לעזיבתם את הארץ. כל נישום, לימים – חייב, יבכר לעזוב את  
17 הארץ על מנת שלא להתנהל באותו השלב מול המשיב תוך שהוא יודע כי הוא יוכל  
18 להעלות טענה כי היה "נעדר מן הארץ" משך שנים רבות ומשכך לא היה בידו לנהל  
19 את ענייניו אל מול המשיב. (וראו גם דברי כב' השופט אלטוביה בע"מ 1221-04  
20 חינוזון נ' פשמ"ג, מיסים כז/2 (אפריל 13) ה-11).  
21

### לסיכום

22  
23 התוצאה היא שלא מצאתי כל פגם בשיקול דעתו של המשיב כאשר סרב לבקשת  
24 המערער להארכת המועד להגשת ההשגה. נוכח העובדה שהמערער לא גר  
25 בכתובת אותה מסר למשיב ככתובתו, בנסיבות העניין היה עליו לבדוק מה עלה  
26 בגורל הדו"ח והאם הוצאה שומה בגינו אם לאו. המערער לא יכול להישמע  
27 בטענה כי יש ליתן לו ארכה להגשת השגה משום שמשנת 2002 היה בחו"ל.  
28 המערער בחר תוך עצימת עיניים שלא לבדוק מה ארע לדו"ח 1998, ובה בעת  
29 טרח להגיש דוחות לשנים הבאות 1999-2002.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 במילים אחרות, בנסיבותיו המיוחדות של תיק זה, בהינתן שהמערער היגר  
2 מהארץ ומכר את ביתו שהיווה גם הכתובת הרשומה אצל פקיד השומה, הייתה  
3 עליו החובה לבדוק מה עלה בגורלו של דו"ח 1998.

4 בנוסף לכך המערער לא הביא עדים חיוניים לעדות - את בנו שהיה מעורב  
5 בשכירת שירותיו של רו"ח אמין אעמר, ואת רוה"ח סעדיה כהן שהגיש את דו"ח  
6 1998.

7 המשיב היה רשאי לבער את החומר בתיקו של המערער אצל המשיב, ואין לזקוף  
8 עניין זה לחובתו.

### טענת ההתיישנות של המערער

12 62. המערער טען שהשומה התיישנה מכיוון שנקבעה באיחור רב ולכן היא בטלה.

14 63. לטענת המערער, למשיב אין סמכות לגבות את הכספים שנקבעו בשומה וזאת לאור  
15 העובדה שבתיק השומה אין כל תיעוד בדבר המצאה למערער כדין של הודעת  
16 השומה המקורית, וכן בנימוקי השומה אשר נמצאים בתיקו של המערער אצל המשיב  
17 הודפס התאריך 26/5/2005. על כן טוען המערער כי השומה התיישנה.

19 64. כאמור בהתאם לדין שומה מורכבת משני חלקים החלק האופרטיבי שכולל את  
20 הסכום לתשלום שנשלח על ידי שע"מ ונימוקי השומה שנשלחים על ידי פקיד  
21 השומה לנישום. עיקר הטענה היא שנוכח העובדה שאין בתיק המערער שאצל  
22 המשיב, תיעוד אודות מועד שליחת נימוקי השומה, פקיד השומה לא סיים את  
23 מלאכתו ולא שלח נימוקי שומה במועד ועל כן השומה התיישנה.

25 65. על פי ההלכה הפסוקה המועד הקובע לצורך השלמת מלאכת עשייתה של שומה, הוא  
26 מועד משלוח נימוקי השומה אל הנישום, ולא המועד שבו קיבל פקיד השומה את  
27 ההחלטה או הזין את השומה במחשב. מאחר שאין תיעוד על מועד המשלוח יש  
28 לראות את השומה כשומה שלא נשלחה מעולם.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1

2 66. עוד טוען המערער שהמשיבה לא צירפה שום עדות ו/או ראייה רלוונטית לעניין  
3 התיישנות השומה ו/או שליחת נימוקי השומה במועד הראוי על פי דין. לטעמו של  
4 המערער מדובר במחדל זועק לשמיים ואי אפשר לשאת תוצאה שבה הרשות  
5 המנהלית תגדע את כל מקור חייו ונכסיו של אדם כאשר אין לה כלל אסמכתא  
6 המראה כי פעלה על פי הדין.

7

8 67. המשיב טען שהמערער לא טען שהשומה התיישנה בהזדמנות הראשונה שהייתה לו,  
9 שכן רוה"ח מטעמו טענן טענת התיישנות רק משנדחתה בקשתו להארכת המועד  
10 להגשת השגה.

11

12 68. עוד טען המשיב שהתנהלות המערער והדברים שהביא בשמו מייצגו, בשלב בו שוגר  
13 מכתב ההשגה שהגיש, מעידים כי המערער מכיר בשומה שיצאה לו ביום 31 באוגוסט  
14 2003 ולא טען מלכתחילה שהשומה התיישנה. העובדה שמייצגו התייצב לדין  
15 במשרדי המשיב מעידה כי המערער סבר כי יש מקום להגיש השגה, חלף העלאת  
16 טענה בדבר התיישנות השומה. למרות שהמערער כתב בהשגה כי לא קיבל את  
17 הודעת השומה, באותה נשימה הגיש השגה, תחת שיבקש את ביטול השומה מחמת  
18 שהתיישנה, כפי שלימים החליט לבקש. לטעמו של המשיב התנהלות זו מצביעה על  
19 חוסר תום לב של המערער.

20

21 69. בזיקה ללשון סעיף 150 לפקודה טען המשיב, כי אין במילים "היה נעדר מן הארץ"  
22 כדי להוות פתרון לכל אדם שעזב את הארץ ועתה טוען כי לא היה לו יומו לפני  
23 המשיב. לכן כעניין שבמדיניות, סופיות השומה ואפליה של נישומים אחרים לעומת  
24 המערער אין לקבל את טענתו.

25

26 דיון בטענת ההתיישנות שהעלה המערער

27

המסגרת הנורמטיבית

28 70. מסגרת הזמנים להפעלת סמכותו של פקיד השומה לבחון דו"ח שומה עצמית המוגש  
29 לו על ידי נישום ולהחליט האם לקבלו או האם לדחות אותו ולקבוע תחתיו שומה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 לפי מיטב שפיטתו, מוגדרת בסעיף 145(א)(2) לפקודה, אשר נוסחו במועד הגשת  
2 שומתה העצמית של המערערת היה כדלהלן:  
3 "פקיד השומה רשאי, תוך 3 שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו  
4 הדו"ח, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה: (א) לאשר את השומה  
5 העצמית; (ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם,  
6 את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין  
7 ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח  
8 אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם  
9 שנערך עם הנישום."  
10  
11 71. הפקודה קובעת, אפוא, את לוח הזמנים הבא: משעה שנישום הגיש דו"ח שומה  
12 עצמית, לפקיד השומה נתונות 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח להכריע  
13 בשומה העצמית (בנוסח הסעיף כיום, יכול המנהל לאשר כי ההחלטה תינתן בתוך 4  
14 שנים), וככל שיבחר בכך, לדחות את השומה העצמית ולהכין שומה לפי מיטב  
15 שפיטתו. היה ופקיד השומה לא פעל כך בטרם חלף המועד, השומה העצמית זוכה  
16 למעין "אישור אוטומטי" ועל פקיד השומה לקבל אותה כמו שהיא.  
17  
18 72. השאלה הפרשנית אשר עלתה מלשון הוראות סעיפים 145(א)(2) לפקודה היא אילו  
19 פעולות של פקיד השומה ייחשבו כפעולות העוצרות את מרוץ הזמנים ומונעות  
20 אישור אוטומטי של השומה העצמית או של ההשגה. במשך שנים שלטה בכיפה  
21 ההלכה אשר נקבעה בע"א 568/78 פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ, פ"ד לג(3) 735  
22 (1979) (להלן: "הלכת ביר"), ולפיה מרוץ הזמנים נפסק במועד בו פקיד השומה  
23 השתמש בשיקול דעתו לפסול את השומה העצמית של הנישום, וערך שומה לפי  
24 מיטב שפיטתו. הודגש, כי אין חובה על פקיד השומה להודיע לנישום על החלטתו  
25 בתוך התקופה הקבועה בסעיף 145(א)(2) לפקודה, וכי הודעה זו יכולה להינתן גם  
26 לאחר שחלף המועד הקובע.  
27  
28 73. הלכת ביר שונתה בשנת 2007 על ידי ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי  
29 [פורסם בנבו] (22.4.2007) (להלן: "הלכת סמי"). בהלכת סמי נקבע כי מרוץ הזמנים  
30 להתיישנות סמכותו של פקיד השומה יסתיים רק כאשר החלטתו של פקיד השומה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 מועברת לידיעת הנישום. כן נקבע, כי הלכה זו תחול באופן רטרוספקטיבי על הליכים  
2 תלויים ועומדים.  
3
- 4 74. התחולה הרטרוספקטיבית של הלכת סמי נדונה בדיון נוסף בדנ"א 3993/07 פקיד  
5 שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ [פורסם בנבו] (14.7.2011) (להלן: "דנ"א  
6 איקאפוד"). בדנ"א איקאפוד נקבע כי ההלכה תחול באופן רטרוספקטיבי חלקי בלבד,  
7 על הליכים בהם הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה או ניתנה החלטה בהשגה לאחר  
8 יום 23.5.2004 – היום בו ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין סמי – שכן  
9 החל מאותו מועד לא היה פקיד השומה רשאי להסתמך עוד על הלכת ביר.  
10
- 11 75. בשנת 2014 בע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב 3 נ' נאמן [פורסם בנבו] (10.12.2014)  
12 (להלן: עניין נאמן), בחן בית משפט זה היבט יישומי נוסף של הלכת סמי, והוא האם  
13 פקיד השומה צריך לשלוח את השומה אל הנישום במועד הקובע, או שהשומה  
14 החתומה צריכה להתקבל אצל הנישום לפני חלוף מועד זה. נפסק, כי המועד הקובע  
15 לסיום מרוץ הזמנים להתיישנות סמכותו של פקיד השומה הוא מועד משלוח  
16 ההחלטה החתומה אל הנישום, ולא מועד קבלתה אצלו.  
17
- 18 76. בע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון [פורסם בנבו]  
19 (13/10/15), נקבע שמרוץ הזמנים להתיישנות אינו נקטע כל עוד לא ניתנה החלטה  
20 סופית וחתומה שלפקיד השומה ונשלחה לנישום. אין מקום להכיר בחריגים לקביעה  
21 זו המבוססים על ידיעת הנישום, אפילו במקרה בו הנישום יודע בפועל ובאופן ודאי  
22 על קיומה של שומה בעניינו.  
23
- 24 77. סיכומם של דברים, על פי פסיקת בית המשפט העליון, תכלית סעיפי ההתיישנות  
25 בפקודה היא ליצור ודאות אצל הנישום ביחס לשומתו, במסגרת זמנים קבועה  
26 ומוגדרת. ההלכה היא כי על מנת שיראו את פקיד השומה כמי שהפעיל במועד את  
27 סמכותו להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או להכריע בהשגה עליה, עליו לשלוח את  
28 החלטתו הסופית בטרם חלף המועד הקובע, ושומה אשר נשלחה לאחר המועד  
29 הקובע תהא בטלה. על רקע האמור, יש לבחון את טענות הצדדים שבפנינו.  
30



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 78. ביום 24/02/2000, הגיש המערער, בהתאם לרישומי מס הכנסה דו"ח על הכנסותיו  
2 והוצאותיו לשנת 1998. בהתאם להוראת סעיף 145 (א)(2) פקיד השומה רשאי לפעול  
3 בהתאם לחלופות המנויות בסעיף תוך 3 שנים, מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח  
4 - 31/12/2000. דהיינו, לא יאוחר מיום 31/12/03. ביום 31/08/2003 שודרה מטעם  
5 המשיב למחשב מס הכנסה שומת 03 - שומה על פי מיטב השפיטה.  
6
- 7 79. כפי שהוסבר לעיל, השומה מורכבת משני חלקים החלק האופרטיבי שבו נכתב מה  
8 הסכום לתשלום שמשודר על ידי פקיד השומה למחשבי שע"מ ומשם נשלח לנישום.  
9 והחלק השני שבו מפורטים נימוקי השומה אמור להישלח על ידי פקיד השומה  
10 לנישום. טענת ההתיישנות נובעת מהעובדה שלא נמצאו ראיות בתיק אודות משלוח  
11 נימוקי השומה עד ליום 31/12/03.  
12
- 13 80. בתיק המשיב המתייחס למערער, נמצאה הודעת נימוקי שומה אשר נושאת את  
14 התאריך 26/05/2005 כשהיא לא חתומה ולא מוצמד אליה אישור משלוח דואר רשום  
15 המעיד על משלוח לנישום. פרט לזה לא נמצאו בתיק מסמכים רלוונטיים אחרים.  
16
- 17 81. על רקע זה טוען המערער שהשומה התיישנה מאחר שפקיד השומה לא עשה שימוש  
18 בסמכותו בתוך 3 השנים הנקובות בסעיף 145 הנ"ל.  
19
- 20 82. כאמור אין בתיק אסמכתא בכתב לעניין המשלוח של נימוקי השומה. אך בעניין זה  
21 נשמעו שתי עדויות האחת של גב' יעל חיים המשמשת כמנהלת תחום ורכזת אצל  
22 המשיב וכן של מר משה קיסר עובד לשעבר של המשיב אשר הסביר שנימוקי השומה  
23 נשלחים לנישום מיד לאחר שידור השומה במערכת השע"מ.  
24
- 25 83. כבר כתבתי לעיל שנוכח העובדה שחלפו 12 שנים המשיב אינו חייב לשמור חומר  
26 ובהתאם לתקנות הארכיונים החומר מתיקו של המערער בווער.  
27
- 28 84. בעניין זה נתן תצהיר והעיד בפני רו"ח אסף אפרתי אשר מונה על ידי המערער לייצגו  
29 מול המשיב בסוף שנת 2014. רו"ח אפרתי עבד בעבר ברשות המיסים מצהיר כי הוא



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 יודע מידיעה אישית מעבודתו אצל המשיב שכאשר יש לנישום חוב, הנוהל הוא כי  
2 אין לבער את החומר הרלוונטי לחוב. לכן הוא הופתע מאד לא למצוא חומר רלוונטי  
3 לשומה בתיק הנישום, ובעיניו ביעור החומר על ידי רשות המיסים מהווה רשלנות  
4 חמורה מאד (ראו סעיף 8 לתצהירו).

5

6 85. רו"ח אפרתי העיד, שלא קיים כל נוהל כתוב ברשות המיסים לגבי איסור בדבר ביעור  
7 תיק אשר חובותיו חלוטים וטען בחקירתו הנגדית כי הדברים בתצהירו מבוססים על  
8 משימתו הראשונה לאחר שעבר לדבריו קורס מפקחים:

9 "ש. אתה מזכיר בתצהיר שעבדת ברשות המיסים ומזכיר שם שיש  
10 איזה שהוא נוהל שאתה מכיר שעבדת לפיו, תוכל להפנות אותי  
11 לאותו נוהל שקובע לטענתך שאין לבער חומר רלוונטי לחוב עד  
12 מועד לא ידוע?

13 ת. ציינתי בתצהירי ובדיוני השומה כי זכורה לי היטב המשימה  
14 הראשונה שקיבלתי לאחר קורס המפקחים שעברתי שקיבלתי  
15 לבדוק כל תיק שבוער האם קיימת יתרת חוב לגבי אותו נישום  
16 שמבערים את תיקו. לא זכורה לי שהייתה הוראת ביצוע רשומה  
17 בנושא ארכיב." (עמוד 15 לפרוטוקול)

18

19 86. למרות שרו"ח אפרתי סבור שביעור תיק שיש בו חוב הוא רשלנות, הוא אינו יכול  
20 להצביע על נוהל כתוב כלשהו שאוסר ביעור חומר של תיק שבו יש חוב. לא ברור  
21 כיצד ניתן לכנות ביעור תיק שבו יש חוב כרשלנות חמורה מצד אחד, כאשר מצד שני  
22 אין כל הוראה כתובה האוסרת לעשות זאת. לכן אין לי אלא להסיק שאין ממש  
23 בדברים שנכתבו בהקשר זה בתצהירו של רו"ח אפרתי. לפיכך לא הייתה כל מניעה  
24 לבער את התיק בחלוף השנים בהתאם לתקנות הארכיונים. ולא ניתן לזקוף לחובת  
25 המשיב את העובדה שאין חומר בתיק.

26

27

### לסיכום

28 טענת ההתיישנות היא טענת הגנה של המערער והנטל להוכיחה מוטל על שכמו. דהיינו  
29 כדי להצליח בטענה, המערער צריך להוכיח שלא קיבל את נימוקי השומה לפני 31/12/03  
30 או שהנימוקים נשלחו על ידי פקיד השומה לאחר המועד האמור. המערער אינו יכול  
31 להיבנות מהעובדה שלאחר 12 שנים אין למשיב ראיה בכתב אודות משלוח הנימוקים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 לפני סוף חודש דצמבר שנת 2003. התוצאה היא שטענת ההתיישנות שהעלה המערער  
2 נדחית.

### 3 האם עומדת למשיב חזקת התקינות המנהלית

4  
5  
6 87. המשיב טען שעומדת לו חזקת התקינות המנהלית. הגשת השגה בחלוף של 12 שנים  
7 מאז הוצאת השומה, גורמת למשיב נזק ראייתי של ממש באין לו כל יכולת להתגונן  
8 מפני טענות נישומים, אשר מעלים טענותיהם באיחור מופלג.

9  
10 88. המשיב טען שבמצב דברים כזה, עומדת לו "חזקת התקינות" באשר לפעולותיו  
11 מטעם ובחסות הוראות החוק. בעניין זה קבע בית המשפט העליון כי טענה נגד  
12 תקינות התנהלותה של הרשות לא ניתן להעלות בעלמא ועל הטוען כנגד תקינות  
13 מעשי הרשות, הנטל לסתור את החזקה.

14  
15 89. המערער טען שהמשיב לא יכול לענות סתם כך ללא מתן הסבר ופירוט מה היו  
16 השיקולים שהנחו אותו מבחינה מנהלית לא לקבל את ההשגה לרישום ולחסות בצל  
17 חזקת התקינות המנהלית. זאת משום שהחזקה אינה יכולה לחול מקום בו מדובר  
18 בפעולות בעלות משמעות מיוחדת והמקרה דנן נכנס בגדרי אותו חריג.

19  
20 90. לטענת המערער, חזקת התקינות המנהלית אינה רלוונטית לתיק זה, שכן בניגוד  
21 למצג אותו מנסה המשיב לצייר, הייתה חובה עליו לשמור את כל הנתונים ולא לבער  
22 את החומר, שכן הוא זה אשר דורש כיום לעקל את כלל רכושו וממונו (הדל) של  
23 המערער ובכך הוא מונע ממנו לשוב לארץ.

24  
25 91. המערער מפנה לעדותו של משה קיסר מטעם המשיב אשר אמר בעדותו כי היו  
26 מקפידים על התאריכים. על כן, לטעמו של המערער חזקת התקינות המנהלית אינה  
27 יכולה לחול בהתיישנות שומה. מקום שבו המשיב לא הוכיח הקפדה על עמידה  
28 בתאריכים הנדרשים על פי חוק וביחוד כאשר עד מטעמו אמר שיש להקפיד בעניין



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 זה, חזקת התקינות המנהלית לא יכולה לשמש למשיב מפלט אשר באמצעותו יחלץ  
2 מהפרות החוק על ידו.  
3

### 5 דיון והכרעה בשאלת חזקת התקינות המנהלית

6 92. טענתו של המערער היא בתמצית כי "צמח" לו חוב בשל כך שהמשיב לא קיבל את  
7 שומתו העצמית, כפי שבאה לידי ביטוי בדוח שהוגש בגין שנת 1998 שממנו נגזרה  
8 שומה לפי מיטב השפיטה בשנת 2003, וכי עניין זה צריך להתברר בבית משפט  
9 בחודש יוני 2015 (מועד הגשת תובענה זו) - 12 שנה לאחר הוצאת השומה.  
10

11 93. טענה זו היא במהותה טענה חמורה כנגד תקינות רישומיו והתנהלותו של המשיב.  
12 לרשויות המס, כמו לכלל רשויות המינהל, עומדת חזקת תקינות המינהל. בהתאם  
13 לחזקה זו, הרשות אינה נדרשת להראות שפעולתה היא תקינה, אלא לכאורה עומדת  
14 לה החזקה שאלה הם פני הדברים ועל המערער הטוען לאי-תקינות להרים נטל לשם  
15 סתירת החזקה.  
16

17 94. חזקת התקינות נובעת בעיקר משיקולים של יעילות ומעשיות. ראשית, לא ייתכן  
18 להטיל על המשיב את נטל בזבוז המשאבים הכרוך בהליך השיפוטי רק על יסוד טענה  
19 בעלמא שמעלה המערער. שנית, קשה לצפות לתיעוד מלא ומדויק, לאורך שנים, של  
20 כלל הפעולות הנעשות כעניין של דבר יום ביומו במנגנון הפנימי של המשיב.  
21

22 95. ההלכה בעניין זה היא שככל שפרק הזמן שחלף מאז התקבלה ההחלטה הוא ארוך  
23 יותר, כך גוברת ההצדקה להסתמכות על החזקה בהקשרים אלה (ראו למשל דברי  
24 הנשיא (כתוארו אז) א' ברק בע"א 6066/97 עיריית תל-אביב-יפו נ' אבן אור פסגת  
25 רוממה בע"מ, פ"ד נד(3) 749, 756 (2000):

26 "על-פי חזקת התקינות, נקודת המוצא הינה כי המינהל פעל באופן  
27 חוקי ותקין. חזקה זו חלה בכל תחומי המשפט הציבורי והיא חלה  
28 ממילא גם לעניין פעולותיהן של רשויות מקומיות. עוצמתה של  
29 החזקה משתנה על-פי הנסיבות. בדרך-כלל, ככל שעבר זמן רב יותר  
30 מהפעולה המינהלית, גובר כוחה של חזקת התקינות" (755 – 756ג).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1

2 96. כוחה של חזקה זו יפה גם למערכת היחסים שבין הנישום לבין רשויות המס. כדברי

3 השופט ד' לוי ברע"א 1436/90 גיורא ארד בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5)

4 :101 (1992):

5 "פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה  
6 כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום  
7 המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי  
8 יש לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב מסוים, שאת  
9 שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את השינוי - עליו נטל שכנוע,  
10 זאת זולת אם קיימת הוראה מיוחדת בחוק לעניין נטל השכנוע ו/או  
11 נטל הבאת הראיות" (שם, בעמ' 108).

12

13 97. אין מחלוקת שהגשת השגה בחלוף 12 שנים מאז הוצאת השומה, גורמת למשיב נזק

14 ראייתי של ממש מאחר שאין לו כל יכולת להתגונן מפני טענות המערער. בעניין דנן

15 בשל חלוף הזמן אין גם בידי המערער כל ראיות רלוונטיות לסתור את השומה

16 שהוצאה בשנת 2003.

17

18 98. תמים דעים אני עם עמדת המשיב שבמצב דברים זה, עומדת לו "חזקת התקינות

19 המנהלית" באשר לפעולותיו מטעם ובחסות הוראות החוק.

20

21 99. בע"א 3901/11, מחקשווילי נ' רשות המיסים בישראל [פורסם בנבו] (7/8/12) (להלן:

22 "עניין מחקשווילי") המערערים דשם היו בעלי נכסי מקרקעין שבגינם היו להם,

23 לטענת המדינה, חובות מס רכוש ומס הכנסה. המערערים כפרו בקיומם של חובות

24 כאמור. לכן הגישו תביעה לבימ"ש המחוזי למתן סעד הצהרתי, צו עשה וצו מניעה

25 קבוע. ביהמ"ש המחוזי נעתר לבקשת המשיבים וסילק את התובענה על הסף בקובעו

26 שלפי הדין על המערערים היה להגיש השגה והם לא הצביעו על נסיבות מיוחדות

27 המחריגות את עניינם מן הכלל. בית המשפט העליון דחה את הערעור.

28

29 חלק מהדיון בעניין מחקשווילי עסק גם בעניין חזקת התקינות המינהלית וישומה על

30 התנהלות שלטונות המס. בית המשפט קבע כי אכן, חזקת תקינות המינהל היא חזקה

31 ראייתית בלבד וניתן לסותרת. אולם, על הטוען כנגד התקינות המינהלית להביא

32 ראיות שיש בהן כדי להטיל ספק מהותי בשיקוליה של הרשות או להצביע על אי-





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 תקינות פרוצדוראלית אחרת (כדוגמת, הפרה של זכות הטיעון, שמיעה מאוחרת  
2 ועוד).

3

4 100. במקרה דנן הטענה היחידה שראויה להישמע מפי המערער היא, שהמשיב לא  
5 שמר חומר בתיקו של המערער וביער את החומר מהתיק, באופן שלא ניתן לעת הזו  
6 להוכיח שהשומה נשלחה ואימת. כפי שהובהר לעיל זכותו של המשיב לבער את  
7 החומר מעוגנת היטב בדין וכפי שהובהר לעיל המערער לא התמודד בהצלחה עם  
8 טענה זו של המשיב.

9

10 101. טענת המערער בעניין זה היא שתקנות הארכיונים אינן רלוונטיות כאשר  
11 התיק פעיל ועדיין יש הליכי גבייה מנהליים כלפי המערער. טענה זו של המערער  
12 נדחתה לעיל ואין לה כל ביסוס בדין.

13

14 **התוצאה היא שבנסיבות העניין ניתן לומר כי לא נפל פגם בתקפותה של השומה מכח**  
15 **חזקת התקינות המינהלית.**

16

17 **לסיכום**

18 לא מצאתי כל פגם בשיקול דעתו של המשיב כאשר סרב לבקשת המערער להארכת המועד  
19 להגשת ההשגה. נוכח העובדה שהמערער לא גר בכתובת אותה מסר ככתובתו אצל המשיב,  
20 בנסיבות העניין היה עליו לבדוק מה עלה בגורל הדו"ח והאם הוצאה שומה בגינו אם לאו.  
21 המערער לא יכול להישמע בטענה כי יש ליתן לו ארכה להגשת השגה משום שמשנת 2002  
22 היה בחו"ל. המערער בחר תוך עצימת עיניים שלא לבדוק מה ארע לדו"ח 1998, ובה בעת  
23 טרח להגיש דוחות לשנים הבאות 1999-2002.

24 במילים אחרות, בנסיבותיו המיוחדות של תיק זה, בהינתן שהמערער היגר מהארץ ומכר את  
25 ביתו שהיווה גם הכתובת הרשומה אצל פקיד השומה, הייתה עליו החובה לבדוק מה עלה  
26 בגורלו של דו"ח 1998.

27 בנוסף לכך המערער לא הביא עדים חיוניים לעדות - את בנו שהיה מעורב בשכירת שירותיו  
28 של רו"ח אמין אעמר, ואת רוה"ח סעדיה כהן שהגיש את דו"ח 1998.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-06-32523 שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 המשיב היה רשאי לבער את החומר בתיקו של המערער אצל המשיב, ואין לזקוף עניין זה  
2 לחובתו.

3 טענת ההתיישנות היא טענת הגנה של המערער והנטל להוכיחה מוטל על שכמו. דהיינו כדי  
4 להצליח בטענה, המערער צריך להוכיח שלא קיבל את נימוקי השומה לפני 31/12/03 או  
5 שהנימוקים נשלחו על ידי פקיד השומה לאחר המועד האמור. ואין הוא יכול להיבנות  
6 מהעובדה שלאחר 12 שנים אין למשיב ראיה בכתב אודות משלוח הנימוקים לפני סוף חודש  
7 דצמבר שנת 2003. התוצאה היא שיש לדחות את טענת ההתיישנות שהעלה המערער.

8 בנסיבות העניין ניתן לומר כי לא נפל פגם בתקפותה של השומה מכח חזקת התקינות  
9 המינהלית.

10 הערעור נדחה אפוא.

11 המערער ישלם למשיב שכר טרחת עו"ד והוצאות בסך של 25,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד  
12 למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

13 המזכירות תשלח עותק מפסק הדין לב"כ הצדדים

14 ניתן היום, י"ד תמוז תשע"ח, 27 יוני 2018, בהעדר הצדדים.

15

16 אחיקם סטולר, שופט  
17  
18  
19