



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-32858 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

רן דביר

מעוררים

באמצעות עוה"ד דרור יצחק ו/או נאור יפת
ממשרד דרור יצחק ושות'

נגד

פקיד שומה נתניה

משיבים

באמצעות פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

ערעור מס זה עוסק בשתי מחלוקות עיקריות:

המחלוקת הראשונה היא מחלוקת מקדמית שעניינה טענת ההתיישנות שהעלה המערער. עיקר הטענה היא, כי השומה שהוציא המשיב הוצאה מאוחר למועד הקבוע בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), .

המחלוקת השנייה עניינה בשיעור המס שיחול על ההכנסה ממימוש האופציות ומכירת המניות, שהוקצו לפי סעיף 102 הישן ומומשו ונמכרו בשנת 2006 לאחר תיקון 132 לפקודה, על רקע הוראת המעבר שנקבעה בסעיף 90 (ט') לתיקון 132 לפקודה.

ראשית אדון ואכריע במחלוקת הראשונה – מחלוקת ההתיישנות

המערער טען טענת התיישנות. הטענה היא שהמערער הגיש את דו"ח 2006 למשיב ביום 27.12.2007 לפיכך המועד האחרון להוצאת שומה, לפי מיטב השפיטה, הינו עד 31.12.2010, דהיינו שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח. המערער טוען שהשומה הוצאה לו לאחר המועד האמור ולכן היא התיישנה.

כפי שיובהר להלן הנטל להוכיח את טענת ההתיישנות מונח על כתפי המערער. כדי שטיעוני הצדדים יהיו ברורים, בחרתי להביא תחילה את טיעוני המשיב.

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/32858-02-12.pdf>



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-32858 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

א. טענות המשיב לעניין הטענות המקדמיות

1. המשיב טוען שטענת ההתיישנות הועלתה על ידי המערער שלא בתום לב, לאחר שהוא עצמו, באמצעות מייצגו, ר"ח ליאור פרובק (להלן: "המייצג"), הודיע למשיב כי ניתנה לו ההזדמנות להשמיע את כל טענותיו וכי הוא מיצה את זכות הטענות שלו. כך, שהמשיב יכול להתקדם להוצאת השומה. שורת ההיגיון והשכל הישר דוחים אפשרות שהמערער הסכים, כביכול, להוצאת השומה – בלא שידע מהו גובה המס שהוא יצטרך לעמוד בו.

2. כן טוען המשיב, שלטענת ההתיישנות אין כל אחיזה בעובדות כפי שהוצגו בפני בית המשפט. עמדת המשיב, הינה, כי הוכח בבירור שהמפקח מרגלית (להלן: "מרגלית" או "המפקח") הפקיד למשלוח בדואר רשום את נימוקי השומה, כמו גם את חישוב המס – בתאריך 29.12.10 – במסגרת התקופה להוצאת שומה לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה. בכך, סיים המפקח במועד את פעולתו בהוצאת השומה ושיגורה בדואר. מילים אחרות, בכך השלים המפקח את "הפעלת סמכויותיו" במלואן במסגרת המועד הקבוע בדין (ראו סעיף 21 לסיכומי המשיב).

3. יתר על כן, הוכח גם, כי המערער ידע מהו סכום המס שהוא יידרש לשלם כשתוצא לו השומה, על פי "סימולציה" שנערכה על ידי המפקח למייצג.

4. המשיב טוען שבמהלך הבאת הראיות התברר שחישוב סכום המס הינו עניין אריתמטי פשוט. המפקח הראה לבית המשפט כיצד הוא מחשב תוך דקות ספורות את סכום המס הנדרש מהמערער לתשלום.

5. המשיב טוען שאין לקבל טענת המערער כי השומה התיישנה, מאחר שלשיטתו, חישוב המס הגיע אליו באיחור. לשיטת המשיב, ניתן להיווכח ממכתב ההשגה של המערער שהמערער כלל לא התייחס בשלב ההשגה למועד משלוח השומה. המערער טען רק לגבי מועד קבלת נימוקי השומה, כי השומה לא התקבלה אצלו עד לתום שנת 2010. על כן, עמדת המשיב היא, כי המערער כלל אינו רשאי לשנות מגירסתו במסגרת הערעור ולהעלות טענות שלא נטענו על ידו במסגרת ההשגה – קרי: טענות בדבר משלוח חישוב המס באיחור.

6. יתר על כן, ומבלי לגרוע מן האמור - עמדת המשיב היא כי אין רלוואנטיות למועד המסירה של חישוב המס לידי של המערער, אלא רק למועד המשלוח.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

7. לטענת המשיב, אין מחלוקת כי המפקח שלח למערער, באמצעות מייצגו, רו"ח פרובק, את פירוט הנימוקים לקביעת השומה ואת אופן בניית השומה, בפקס ביום 28.12.10. המפקח אף הצהיר, כי ביום 27.12.10 הוא כבר ערך את חישוב המס למערער לשנת 2006 (נא ראו נספח 4 לתצהיר המפקח בתגובה לבקשה לקבלת הערעור על הסף (להלן: "תצהיר המפקח"). יתר על כן, המפקח הצהיר ואף העיד על כך שביום 29.12.10 הוא מסר למשלוח בדואר רשום את נימוקי השומה ואת חישוב המס. עדותו של המפקח לא נסתרה כלל בעניין זה.

8. המערער בעדותו בבית המשפט טוען שקיבל בדואר רשום ביום 7.1.11 רק את נימוקי השומה, וביום 13.1.11 קיבל את חישוב המס. אלא שהמערער ולא בכדי, לא הציג כל גרסה בפני בית המשפט באשר לקבלת חישוב המס. המפקח הסביר היטב, ועדותו לא נסתרה בחקירתו הנגדית, כי הוא שלח ב- 29.12.10 את נימוקי השומה ואת חישוב המס – תדפיס ה-ISUG, ISUG) הוא תדפיס שמופק ממערכת שע"מ [שירות עיבוד נתונים ממוכן] ובו שיעור המס הנדרש).

9. עמדת המשיב היא כי הוכח בבירור בפני בית המשפט שהמפקח שלח ביום 29.12.10, במסגרת המועד הקבוע בפקודה, את שומת שלב א' על נימוקיה וחישוב המס. המערער, אשר עליו מוטל נטל הראיה בעניין טענת ההתיישנות, לא הציג כל גרסה אחרת בעניין חישוב המס מה-ISUG.

10. ניתן להיווכח בבירור כי חישוב המס הנ"ל הופק כבר ב- 27.12.10, כך ששורת ההיגיון והשכל הישר מחייבים את הקביעה והמסקנה כי מסמך שקיים, ושהעיד המפקח כי הוא נוהג לשלוח ושלח גם במקרה הנדון יחד עם הנימוקים – אכן צורף לנימוקים ונשלח במועד למערער.

11. זאת ועוד, עמדת המשיב היא כי יש לדחות מכל וכל את טענת המערער כאילו אותו דבר דואר – הכולל את נימוקי השומה ואת חישוב המס ב-ISUG שהניח למשלוח ביום 29.12.10, "התקבל למשלוח" רק ב- 4.1.11 – לטענתו, על בית משפט זה לבחון את השאלה מתי יצאה השומה מרשותו של המפקח שדן בשומה. זוהי הבחינה המהותית הנדרשת. מועד הגעתו של שק הדואר לסניף הדואר לצורך משלוח – אינם רלבנטיים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

12. בפני בית המשפט מצויה ראייה ברורה וחד משמעית, העתק האישור על משלוח דבר דואר רשום מיום 29.12.10, לפיה המפקח סגר במעטפה את נימוקי השומה עם חישוב המס ב-ISUG והניח למשלוח בדואר רשום ביום 29.12.10. הראיה היא עצם העובדה שמולא הטופס של משלוח בדואר רשום בתאריך 29.12.10 והודבקה באותו מועד מדבקת ברקוד למשלוח הדואר. בכך, בשילוב עדות המפקח שלא נסתרה, יש עדות מפורשת על כך שהמפקח סיים את פעולת הוצאת השומה וחישוב המס וביצע את פעולת המשלוח של השומה במסגרת המועד הקבוע.

13. לטענת המשיב, יש לדחות מכל וכל את עמדת המערער הגורס כי גם במצב דברים כזה, כביכול לא בוצע משלוח של השומה במועד, רק בשל כך שנראה כי מסמכי השומה הגיעו לסניף הדואר ביום 4.1.11. מדובר בעמדה מוקשית ובלתי אפשרית. הרציונל אשר הנחה את בית המשפט העליון במסגרת ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים נ' סמי (פורסם בנבו 22.4.2007, להלן: "עניין סמי") היה כי נדרשת ראייה לכך שפקיד השומה לא הניח את השומה במגירה ושכח ממנה לאחר שקבע את השומה.

14. עמדת המשיב היא כי הוכח בבירור שהמערער, באמצעות מייצגו, ידע בבירור מה סכום המס בו יחויב אם תוצא לו שומה לפי מיטב השפיטה. מר פרובק העיד כי הוא הציע הצעת פשרה למפקח. ברור ונהיר לכל בר דעת, כי לא תוצע הצעת פשרה – מבלי לדעת מהי חשיפת המס המקסימלית.

15. אין גם לקבל את טענת המייצג כאילו היו רכיבים שלא היו ידועים לו כגון שערוך או קנס גירעון. גם אם ידע המייצג רק את סכום המס בערכי קרן – ללא שערוך - די בכך לצורך דחיית טענת ההתיישנות. ובאשר לקנס גירעון – הרי שכלל לא דובר וממילא לא נכלל בשומה כל קנס גירעון. לא ניתן אלא להתרשם שעדותו של המייצג בעניין זה – איננה אמינה כלל ועיקר, והוא מנסה לתור "מתחת לאדמה" לתירוצים כאילו לא ידע מהו המס לתשלום.

16. מפלט הלוגים הממוחשבים שהופקו על ידי המפקח בשאלתת ISUG בתיקו של המערער - ניתן להיווכח כי במהלך הדיון השומתי בין המייצג למפקח מיום 3.11.10 נכנס המפקח לשאלתת ISUG לצורך עריכת סימולציה של המס. כפי שהוסבר במסגרת דיון ההוכחות בבית המשפט – הלוג המודפס מתעד את משך השימוש בשאלתת ISUG במחשב שע"מ, ומסיבה זו יש תיעוד של מספר לוגים באותו תאריך, לפי פרקי הזמן של השימוש בשאלתת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-32858 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

17. לניסיונו של המערער להטיל ספק בנתוני המחשב של שע"מ (שירות עיבודים ממוכנים) אין בסיס ודינו להידחות. הנתונים שמופיעים בלוג המחשב שמעיד על הכניסה לשאילתת ISUG – הינם נתונים ממוחשבים טהורים. אין ולא יכולה להיות התערבות בהם. הניסיון לטעון שמאחר שהמפקח לא רשם מועד דיון ולא מופיע מועד דיון מדויק במחשב – כאילו יש בכך כדי לפגום בנכונות הנתונים במחשב, הינו ניסיון תמוה ומגוחך. המפקח רשם במחשב את תאריך הדיון שאליו זימן את המייצג. המייצג ביקש לשנות את תאריך הדיון. בסך הכל – המפקח לא עדכן את מועד הדיון הנדחה במחשב.

18. במקרה הנדון מדובר בבירור בחישוב מס פשוט בתכלית. בית המשפט בעצמו עמד על כך בקלות. המפקח הסביר מספר רב של פעמים במהלך עדותו את דבר פשטות החישוב. על כן, גם מסיבה זו, לפיה חישוב המס הוצג למערער בשלב הדיון השומתי וממילא מדובר בחישוב פשוט – יש לדחות את כל טענות המערער בעניין זה ולקבוע כי שומת שלב א' הוצאה כדין.

19. לאור כל האמור לעיל, מבקש המשיב שבית המשפט יקבע כי השומה על נימוקיה וחישוב המס - נשלחו למערער במסגרת המועד הקבוע בדיון, ויש לדחות את טענת ההתיישנות של השומה.

ב. טענות המערער לעניין ההתיישנות

1. מהוראות סעיף 145 לפקודה, עולה, כי במסגרת השומה לפי מיטב השפיטה, היה על המשיב להמציא הודעת שומה למערער, ביד או בדואר רשום, תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח (כלומר, לא יאוחר מיום 31.12.2010). הודעת השומה צריכה לכלול את סכום ההכנסה החייבת, סכום המס לתשלום, הדרך שלפיה נעשתה השומה ונימוקי השומה.

2. דא עקא, נימוקי השומה והם בלבד התקבלו בידי מייצג המערער באמצעות פקס ביום 28.12.2010. אישור הפקס שצורף לגילוי המסמכים מטעם המשיב מאשר כי נשלח דו"ח אחד בלבד. בנוסף לכך, אישר זאת בעדותו הראשית המפקח מטעם מס הכנסה – מר מרגלית

3. לטענת המערער, תחשיב השומה וסכום המס לתשלום הגיעו אליו לראשונה בדואר רשום מס' 02110459889 ביום 13.1.2011, בחלוף כשבועיים ימים מהמועד החוקי בו היו אמורים להגיע.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-32858 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

4. מר מרגלית, המפקח מטעם המשיב, ניסה לספק הסבר לדרך התנהלותו. בעדותו הסתמך על דברים שהינו "נוהג לעשות" ושהם "בדרך כלל" נעשו. אולם לא הצליח להסביר מדוע זה בחר לשלוח למייצג המערער, באמצעות הפקס, אך ורק את נימוקי השומה ללא התחשיב וללא סכום המס לתשלום.

5. רק ביום 13.1.2011 הגיע למערער תחשיב וסכום המס לתשלום ובכך הושלמה מלאכת השומה. לפני מספר שנים, בעניין סמי, נפסק כי מרוץ הזמנים נעצר רק כאשר קבע פקיד השומה את השומה וזו הועברה לידיעת הנישום.

6. גם הטענה הקלושה שבפי המשיב, אודות "הצגה תיאורטית" של השומה על גבי צג המחשב בפני נציג המערער, אינה הולמת את העובדות שהוצגו ועם הפרוטוקולים של הדיונים. "הצגה תיאורטית" של תחשיב מס על גבי צג מחשב אינה אפשרית מבחינה מעשית. עריכת שומה על גבי צג מחשב, מבלי שתהא בידי מייצג המערער אפשרות ריאלית לעיין בנתונים ובחישובים, אינה מהווה מסירה של תחשיב השומה והמס לתשלום-ובוודאי שאינה ממלאת אחר דרישות החוק והפסיקה.

7. בניגוד לטענת המשיב, אין מדובר בחישוב שומה פשוט. שכן במהלך הדיון הוכח כי עסקינן בשומת רווח הון מסובכת הכוללת בחובה מדרגות מס שונות על רווח הון ריאלי יחד זיכויים וניכויים למיניהם. חישוב "פשוט" שניסה לעשות המפקח מרגלית אגב דיון ההוכחות, הביא אותו בסופו של דבר לתחשיב מס לתשלום של 800,000 ש"ח שעליו חזר 3 פעמים. לאמיתו של דבר, המס אותו התבקש המערער להשלים עמד על סך של כ - 513,000 ש"ח בלבד.

ג. דיון והכרעה בשאלה המקדמית – שאלת ההתיישנות

המסגרת הסטטוטורית

1. סעיף 145 (א)(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א 1961 (להלן: "הפקודה") קובע:

"פקיד השומה רשאי, תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, ובאישור המנהל – בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

(א) לאשר את השומה העצמית;
(ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום;"

2. סעיף 152 (ג) קובע כך:

"אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל – בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה; ואולם השגה שהוגשה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגשה, ובאישור המנהל – בתוך חמש שנים מתום שנת המס כאמור."

3. בשורה של פסקי דין הדגיש בית המשפט העליון כי קיימת חשיבות למסגרות זמנים במיוחד בענייני מיסים:

" חשיבות מסגרות הזמנים במיוחד בענייני מיסים היא רבה ביותר. כך קובע בית המשפט העליון באשר לעניין זה: "תופעה תדירה היא בחום המיסוי, שהחוק קובע הסדר שלם ומקיף להשגות, לעררים ולערעורים, ומוסיף הוא וקובע הסדרים מיוחדים לתביעות שתוגשנה ואשר עניינן השבת כספים ששולמו לרשות. הסדרים אלה סגורים הם לעתים מזומנות ממרבית צדדיהם – לרבות בקביעת לוחות זמנים להשגות לעררים, לערעורים ולתביעות השבה – וכל אלה נועדים הם לעתים לבוא תחת הסדרי המשפט הפרטי שהיו נוהגים – למצער בחלק מן ההליכים – לולא ההסדרים הסטוטוריים הספציפיים." (ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש משרד האוצר מדינת ישראל נ' דניאל שחר, פ"ד נו(2) 297, 328, כן ראו והשוו: ע"מ 27603-05-13 פדילה נגד פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 2/9/2013, פורסם בנבו)).

ועוד נאמר באותו עניין כי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-32858 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

"כליאתם של הליכים אלה במסגרתם סטטוטורית פורמאלית אגב קביעת לוחות זמנים ברורים עשויה להבטיח מידה ראויה של ודאות לניהול המשק הכספי של רשויות הציבור ולמעט מגורם חוסר הוודאות העשוי לפגום בתכנון פעילויות שהרשות אמורה לבצע בגדרי תפקידיה." (שם)

לעניין חשיבות המועדים בהגשת ערעורי מס ראה גם: ע"מ 13-11-11890 גרה ואח' נ' רשות המיסים (החלטה מיום 30/12/2013, טרם פורסם), ע"מ 11-10-32501 נביל אבו עמארה נגד פקיד שומה רמלה (מיסים און ליין, ניתן ביום 17/7/2012), ע"מ 12-06-5354 טריניטי מערכות מיחשוב בע"מ נגד מס ערך מוסף תל אביב (ניתן ביום 30/1/2013, פורסם בנבו), ע"מ 13-03-23529 עיסא נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה (ניתן ביום 6/7/2013, לא פורסם).

4. פקיד שומה רשאי לקבוע שומה "לפי מיטב שפיטתו", שתהיה שונה מזו שמסר לו הנישום בדו"ח שומה עצמית (סעיף 145(א)(2) לפקודה). על הפקיד לקבוע את השומה לפי מיטב השפיטה בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח. כמו כן, מי שחולק על השומה לפי מיטב השפיטה יכול להגיש השגה (סעיף 150 לפקודה). על פקיד השומה להחליט בהשגה בתוך שנה אחת (סעיף 152(א)-(ב) לפקודה).

הפקודה קובעת, אפוא, את לוח הזמנים הבא: מעת שהגיש הנישום דו"ח שומה עצמית - נפתח מרוץ זמנים: אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח לא הכין הפקיד שומה לפי מיטב השפיטה - יש מעין "אישור אוטומטי" של השומה העצמית. מרוץ זמנים דומה מתחיל מעת שהגיש הנישום השגה, רק שסד הזמנים במקרה כזה הוא שנה, דהיינו: אם בתוך שנה מיום הגשת ההשגה לא הגיע הפקיד להחלטה או להסכם עם הנישום – יש "אישור אוטומטי" של ההשגה (סעיף 152(ג) לפקודה; ראו סעיף 2 לפסק הדין בעניין ברע"א 429/12 יגאל דור און נ' מס הכנסה פקיד שומה (פורסם בנבו ביום 6/1/13 להלן: "עניין דור און").

פרשנות סעיף 152(ג) נידונה בע"א 568/78 פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ, פ"ד לג(3) 735 (1979) (להלן: "עניין ביר" או "הלכת ביר"). השאלה הייתה אלו פעולות של פקיד השומה עוצרות את מרוץ הזמנים, ומונעות את ה"אישור האוטומטי" של השומה העצמית או ההשגה. בהלכה זו הובהר שמרוץ הזמנים נפסק משעה שקבע הפקיד את המס בצו שבכתב, בין אם הצו הומצא לנישום ובין אם הוא נותר במגירתו של הפקיד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-32858 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

הלכת ביר ששלטה בכיפה משנת 1979 שונתה על ידי הלכת סמי באפריל 2007. נקבע כי מרוץ הזמנים נפסק רק כאשר נתן פקיד השומה החלטה וזו הועברה לידיעת הנישום. בכך תוגשם התכלית שעומדת ביסוד קביעת סד הזמנים: צמצום חוסר הוודאות בה שרוי מי שטרם ניתנה בעניינו החלטה.

בהמשך, בדנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' סמי ואיקאפוד בע"מ פורסם בנבו 14/7/2011 (להלן: "דנ"א סמי"), נידון היבט התחולה של עניין סמי. נקבע בדעת הרוב, בהתאם לעמדתה של כב' השופטת חיות, כי ההלכה שנפסקה בעניין סמי תחול באופן רטרואקטיבי חלקי מיום 23.5.2004 (הוא יום מתן פסק הדין בבית המשפט המחוזי, שעליו הוגש הערעור בעניין סמי). כלומר, הלכת סמי תחול אפוא גם על הליכי מס שבהם נתן פקיד השומה החלטה מיום 23.5.2004 והלאה.

5. הסנקציה המוטלת על רשות המס בשל אי-קיום החובה על פי סעיף 152(ג) לפקודה, שעניינה קבלת הדו"ח או ההשגה כמות שהיא, אינה מתיישבת בהכרח עם גביית מס אמת, שכן היא אינה מאפשרת בדיקת נכונותה של ההשגה או נכונותו של הדו"ח וקביעת המס המגיע מהנישום בעקבות בדיקה זו. הערך של יעילות עבודתו של פקיד השומה, והצורך במתן שירות ראוי לנישום בתוך פרק זמן מוגדר, גוברים להשקפת המחוקק אף על ערך גביית מס אמת. קביעת תקופת התיישנות לטיפול הגורם המוסמך בהשגה נועדה להשיג גם שיווי משקל בין החובות שהחוק מטיל על הנישום לעמוד בלוחות זמנים להגשת הליכים שונים על ידו, כגון דו"חות מס, השגות, עררים, ערעורים, וכיו"ב, לבין חובתה של הרשות מצידה לעמוד גם היא בגבולות מועדים סבירים בטיפול בעניינו של האזרח. הדדיות זו יוצרת את האיזון הראוי ביחסי האזרח והרשות, ושמה דגש על זכות האזרח לקבל שירות יעיל ותקין מהרשות המינהלית (ראו לעניין זה דבריה של כב' השופטת פרוקצ'ה בסעיף 48 לדנ"א סמי).

מהו המועד הקובע לעניין התיישנות שומה

6. השאלה היא מה צריך פקיד השומה לעשות על מנת לעצור את מרוץ ההתיישנות. המערער סבור שעל הפקיד **להעביר לידיעת הנישום** את השומה לפי מיטב השפיטה עד למועד הקובע.

מנגד סבורה המשיבה שפקיד השומה עוצר את מרוץ ההתיישנות כאשר הוא **שולח לנישום את השומה** עד המועד הקובע, ובלשונו: "הרציונאל אשר הנחה את בית המשפט העליון בהלכת סמי היה כי נדרשת ראייה לכך שפקיד השומה לא הניח את השומה במגירה ושכח ממנה לאחר שקבע את השומה (נא ראה פסקה 10 לפסק דינה של כב' המשנה לנשיא השופטת מרים נאור בהלכת סמי), אלא הוציא את השומה מרשותו ושולח אותה לנישום" (ראו סעיף 21 לסיכומי המשיב).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

7. מעיון בסעיף 10 הנ"ל לפסק דינה של כב' השופטת נאור (כתוארה אז) בעניין סמי, עולה כי מרוץ ההתיישנות נעצר בעת שהחלטה מועברת לידיעת הנישום כפי שטען המערער. המשנה לנשיא מסבירה בעניין סמי שתכלית קביעת פרק זמן בו על פקיד השומה כרשות מינהלית לקבל החלטה, היא, בין היתר, צמצום חוסר הוודאות בה שרוי נישום שטרם ניתנה בעניינו החלטה ובלשונה:

"במהלך התקופה בה טרם נענתה השגתו של הנישום, ועוד יותר מכך בתקופה בה נקבע כבר המס בצו אולם הצו טרם הגיע לידיעת הנישום, הנישום נמצא במצב של אי ודאות. אין זה ראוי להשאיר בעינו מצב זה של אי ודאות, ובפרט לתקופה בלתי ידועה בזמן" (עניין סמי בסעיף 9).

כלומר האירוע שעוצר את מרוץ ההתיישנות הוא כאשר הצו (במקרה של השגה), או השומה לפי מיטב השפיטה (במקרה של דו"ח-מס) מגיעים לידיעת הנישום. לא ניתן אפוא לקבל את עמדת המשיב לפיה העברת השומה לפקיד העוסק במשלוח דואר או לסניף הדואר או משלוח השומה יש בה כדי למלא אחר התנאי שהשומה הגיעה לידיעת הנישום. לא ניתן לומר בשום פנים ואופן ששומה שנמצאת בבית הדואר או בדרכה מבית הדואר לנישום וטרם נמסרה לו, היא שומה שהועברה לידיעת הנישום.

כב' השופטת נאור קובעת שאין להשאיר את הנישום במצב של חוסר ידיעה מעבר לזמן שקצב החוק לפקיד השומה ולכן זכותו של הנישום היא לקבל את ההחלטה הסופית באותו יום בו צריכה להתקבל החלטת פקיד השומה (וההדגשה היא על המילה לקבל) ובלשונה:

"המחוקק קבע כי משך הזמן שיועמד לרשות פקיד השומה לקבל החלטה על מנת שיקבל בו החלטה אינו בלתי-מוגבל, ואף נקבע פרק זמן שכזה. איני רואה כל שיקול התומך בכך שמשכו של פרק זמן זה לא יהיה גלוי וידוע לנישום. רק כאשר משך זה מוגדר ותחום מראש יכול אדם לתכנן את צעדיו ולדעת, לפחות, החל מאיזה יום תהיה לו שוב האפשרות לכלכל את צעדיו בשים לב להחלטה. כך למשל, אם ברצונו להשקיע במיזם חדש, או לחלופין, לצרוך את הכסף להנאתו, יכול הוא לקבוע שאת החלטתו הסופית בעניין יקבל (הדגשה שלי א.ס) באותו יום בו צריכה להתקבל החלטת פקיד השומה בהשגה. זכותו של אדם לדעת מהי מצבת נכסיו וחובותיו" (עניין סמי בסעיף 9).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

דהיינו, מרוץ ההתיישנות ייעצר רק כאשר הנישום יקבל את ההחלטה. לאותה מסקנה מגיע בית המשפט העליון גם מניתוח הפרשנות הלשונית של הביטוי "השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב)" שבסעיף 152 (ג) לפקודה. בעניין זה כב' השופטת נאור לא מקבלת את הניתוח המשפטי של כב' השופטת מזרחי שכתבה את פסק הדין בעניין סמי בבית המשפט המחוזי, וקובעת שהביטוי "שימוש בסמכות כולל בחובו הודעה לנישום:

"מן הבחינה הלשונית, סבורני שהביטוי "שימוש בסמכות" סובל, ובקלות, משמעות לפיה אין לראות בסמכות כאילו השתמשו בה, אם לא הועברה על כך בדרך כלשהי הודעה לנישום. במלים אחרות, במקרה בו עושה פקיד השומה צו אולם אינו עושה דבר על מנת שמושא הצו יהיה מודע לכך שנעשה בעניינו צו והצו נותר אצל פקיד השומה במגירה – מסופקתני האם ניתן לומר כי הסתיים שימושו של הפקיד בסמכותו" (עניין סמי סעיף 10 לפסק הדין).

כלומר כדי שפקיד השומה ייחשב כמי שעשה שימוש בסמכותו עליו להעביר הודעה לנישום בפרק הזמן העומד לרשותו. מילים אחרות אין לראות את פקיד השומה שעשה שימוש בסמכותו, אם הנישום אינו יודע במועדים הנקובים בסעיף 152 (ג) לפקודה אודות השומה לפי מיטב השפיטה או ההחלטה בהשגה, לפי העניין.

8. כב' השופטת פרוקצ'ה סוקרת, במסגרת ד"נ סמי, את ההלכה שנקבעה בעניין סמי, וגם היא סבורה שההלכה בעניין סמי כוללת את העברת ההודעה לנישום כדי שלא יהיה במצב של אי וודאות. דהיינו, פקיד השומה יצא ידי חובתו אם במסגרת הזמן שהוקצה לו בחוק, יצמצם את חוסר הוודאות של הנישום באשר לתוצאות דו"ח השומה או ההשגה. חוסר וודאות זה מסתיים רק כאשר הנישום יודע מה ההחלטה:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

"בית המשפט העליון קיבל את עמדת המשיבה וסמ"י. הוא פסק, כי פעולת פקיד השומה, העוצרת את מירוץ הזמנים, מקיפה הן את עצם מתן ההחלטה בהשגה והוצאת צו השומה, והן את העברת ההודעה על כך לנישום. פרשנות זו נובעת מהתכלית העומדת ברקע מגבלת הזמן שקצב המחוקק לצורך הפעלת סמכויות פקיד השומה. מגבלת זמן זו נועדה להבטיח כי הנישום לא יושאר במצב של אי-ודאות לגבי תוצאות השגתו במשך תקופה בלתי מוגדרת של זמן, לרבות בנסיבות שבהן ניתנה כבר החלטה בהשגה, אך זו לא הגיעה לידיעת הנישום. נקבע, כי כאשר פקיד השומה מקבל החלטה בהשגה, וקובע את המס בצו, אך מותיר את הצו ברשותו, אין הוא מגשים את התכלית המונחת בבסיס מגבלת הזמן הקבועה בהוראת החוק, שעיקרה צמצום חוסר הוודאות בה שרוי האזרח כל עוד הוא אינו יודע מהי ההחלטה שניתנה בעניינו" (ראו סעיף 13 לדנ"א סמ"י).

9. ואם הדברים אינם ברורים דיים, ממשיכה כב' השופטת פרוקצ'ה ומבהירה בסעיף 13 לדנ"א סמ"י הנ"ל, שרק מתן ההודעה לנישום תיחשב להפעלת הסמכות שיש בכוחה לעצור את מרוץ ההתיישנות:

"סמכות פקיד השומה לשום את הנישום אינה יוצאת מן הכוח אל הפועל במלואה כל עוד הצו מצוי בידיעתו הבלעדית של פקיד השומה. מכאן, שהן התכלית והן הלשון מובילות לפרשנות הוראת החוק בדרך הכורכת את מתן ההודעה לנישום על דבר ההחלטה בהשגה בגדר הפעלת סמכות פקיד השומה לצורך עצירת מירוץ ההתיישנות" (שם עניין דנ"א סמ"י הסעיף 13).

10. בינואר 2013 נדרש בית המשפט העליון פעם נוספת לסוגיה שבפנינו בעניין דור און. בעניין דור און הוגשו שלוש בקשות רשות ערעור על החלטות ביהמ"ש המחוזי בת"א. בלב שלושת הבקשות עמדה שאלה אחת משותפת: האם, במצבים מסוימים, נעצר "מרוץ הזמנים" – או: "שעון ההתיישנות" – למתן החלטה על ידי פקיד השומה, גם אם ההחלטה טרם הועברה בפועל לידיעת הנישום.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

בכל התיקים נושאי עניין דור און, החלטת פקיד השומה (המשיב) הועברה לידיעת הנישום לאחר המועד הקבוע בחוק, אולם הנישום ידע עוד קודם לכן על כוונה עקרונית – כך נטען על ידי המשיב – לתת החלטה בעניינו, ואף על מגמתה של ההחלטה. כמו כן, כל התיקים נכנסים לתוך "תקופת הרטרואקטיביות" שנקבעה בדנ"א סמי. אך מדובר בתקופת "בין השמשות" (כלשון ביהמ"ש המחוזי), דהיינו בתקופה שבין מתן פסק הדין בעניין סמי (אפריל 2007) לבין יום 23.5.2004, דהיינו כאשר עדיין שררה הלכת ביר. השאלה היא האם צירוף נסיבות אלו מצדיק חריגה מן התחולה הרטרואקטיבית שנקבעה בדנ"א סמי. הבקשות נדונו כערעור.

11. כב' השופט הנדל שכתב את פסק הדין בעניין דור און לא מקבל את עמדת המשיב (פקיד השומה) לפיה הרציונאל של הלכת סמי היא שידיעת הנישום אודות תוכן ההחלטה מייתרת את הצורך להעביר אליו את ההחלטה. כב' השופט הנדל מדגיש את הצורך ליצור ודאות אצל הנישום. לדעת כב' השופט הנדל, ודאות זו קיימת רק כאשר ההחלטה, החתומה כדת וכדין, מועברת לידיעת הנישום ובלשונו:

"... עמדת המשיב היא שמצד הרציונאל של הלכת סמי - ידיעת הנישום אודות תוכן ההחלטה מייתרת את הצורך להעביר אליו את ההחלטה עצמה. דין טענה זו להידחות. בעניין סמי הדגיש בית משפט זה את חוסר הוודאות המשפטית שבה שרוי הנישום, כל עוד לא התקבלה ההחלטה החתומה והועברה לידיעת הנישום. הקביעה בעניין סמי, שיש להעביר את ההחלטה לידיעת הנישום ולא רק לכתוב אותה "למגירה", נועדה לצמצם את אי-הוודאות. ידיעה משוערת של הנישום אודות תוכן ההחלטה איננה משרתת תכלית זו באופן מספק. כאמור, ידיעת הנישום במקרים שלפנינו היא רק אודות תוכן ההחלטה, ולא אודות עצם משלוח ההחלטה.כל עוד לא הועברה לידיעת הנישום ההחלטה החתומה כדת וכדין – לא מסתיים מבחינתו עידן חוסר הוודאות. (עניין דור און בסעיף 11; הדגשה שלי א.ס.)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

הנה כי כן, ההלכה היא אפוא שהמועד הקובע לעניין הפסקת מרוץ התיישנות של השומה הוא המועד שבו החלטת השומה לפי מיטב השפיטה, כשהיא חתומה כדת וכדין, הועברה לידיעת הנישום.

מילים אחרות, על מנת שפקיד השומה ייחשב כמי שהשתמש בסמכויותיו לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהנישום חייב בו, עליו לדאוג לכך שהחלטת השומה חתומה כדת וכדין, תועבר לנישום לא יאוחר מהמועד הקובע. החלטת שומה שהועברה לאחר המועד הקובע תתיישן והנישום יקבל מעין אישור אוטומטי לשומתו העצמית.

הממצאים באשר להודעות שהעביר פקיד השומה

12. סה"כ הועברו בעניין דנן הודעת פקס מיום 28/12/10 ושני מכתבים;

א. הודעת הפקס - אין מחלוקת בין הצדדים שביום 28/12/10 שלח המשיב פקס למייצג המשיב שהכיל את נימוקי השומה (להלן: "הודעת הפקס"). השאלה היא האם יצא פקיד השומה ידי חובתו ועצר את מרוץ ההתיישנות במשלוח הודעת הפקס. אישור הפקס שצורף לגילוי המסמכים מטעם המשיב מאשר, כי נשלח דף אחד בלבד. במקביל, אישר המפקח, בעדותו הראשית ואף במסגרת החקירה הנגדית, כי רק נימוקי השומה נשלחו:

"ער"ד יצחק: אתה שלחת למייצג פקס ב-28.12.10 פקס שכולל בתוכו רק את נימוקי השומה. האם זה נכון? רק את נימוקי השומה בלי חישוב המס, האם זה נכון?

עד, מר מרגלית: ב-28 לדצמבר שלחתי לו רק את נימוקי השומה בפקס, וקיבלתי אישור שזה התקבל.

ער"ד יצחק: רק נימוקי השומה" (עמ' 147 שורה 21 לפרו').

כאמור, לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה, פקיד השומה רשאי: "לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום".

בפסיקה נקבע כי לא די בנימוקי השומה, אלא נדרש צו בכתב אשר ישוגר אל הנישום בדרך כלשהי. ראו בעניין זה עמ"ה 719/73 אליעזר וקסמן נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פד"א ז' 255, ולפיו:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

"צריך שיהיה צו וצריך שאותו צו יקבע את המס - שני הדברים שאינם קיימים במוצג נ/1. אין קביעת מס ואין בו פניה אל הנישום שישלם סכום כלשהו. במצב דברים זה אי אפשר לומר שהמשיב השתמש בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב)' כאמור בסעיף 152(ג) שעה שסגן פקיד השומה, או המפקח זבלוצקי, חתמו על נ/1".

שאלת טיבה של השומה שלא צורפו לה נימוקים או שהנימוקים נשלחו במועד מאוחר נידון בע"א 6315/05 פקיד שומה תל אביב 4 נ' יחזקאל (איזי) שרצקי (פורסם בנבו 24/12/12 להלן: **"עניין שרצקי"**). עניין שרצקי נידון בהתאם לדין שחל כאשר שלטה בכיפה הלכת ביר. נקבע שם שגם אם במועד מתן ההחלטה הקבוע בסעיף 152 לא נחתמו נימוקי ההחלטה – אין מקום לביטול ההחלטה. השאלה מהו הדין לעניין הפרת חובת ההנמקה במועד הנדרש לאחר ביטולה של הלכת ביר על ידי הלכת סמי ואיקאפוד לא עמדה בפני בית המשפט בעניין שרצקי. בענייננו מדובר בנימוקים שנשלחו ללא צו, לפיכך ברור שלא ניתן לראות בנימוקים כשלעצמם שומה.

בהתאם לדין, שומה לפי מיטב שפיטתו של פקיד השומה צריכה לכלול את סכום ההכנסה של הנישום, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת שיעור המס שהנישום חייב בו. שומה לא תהיה שלמה כאשר אחד המרכיבים - שיעור המס - הושמט ממנה. המסקנה היא לענייננו שאין לראות בנימוקים שנשלחו בפקס למייצג ביום 28/12/10 כשומה העונה כל דרישות הדין שיש בה כדי לעצור את מרוץ ההתיישנות.

ב. המכתב הראשון והשני - המשיב טען, כי מכתב המכיל את השומה על נימוקיה נשלח ביום 29.12.10. המערער טען כי נשלחו שני מכתבים, כאשר הראשון שבהם, נשלח ביום 4.1.11 והגיע אליו ביום 7/1/11 והכיל רק את נימוקי השומה והשני שהתקבל ביום 13.1.11 הכיל את השומה עצמה ואיננו יודע מועד שליחתו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

לב המחלוקת בין הצדדים התמקד בסופו של יום בסוגיה הבאה: התקבל בדואר סמילנסקי בנתניה מכתב למשלוח למערער שמספרו: R17896820IL (להלן: **"המכתב הראשון"**). המשיב מצידו הציג מסמך, שלטענתו מהווה אישור לכך שהמכתב הראשון נשלח ביום 29.12.10. המדובר במסמך שכותרתו "אישור על משלוח דברי דואר רשומים במרוכז" תחת הכותרת הודפס "ימולא בידי השולח". (ראה נספח 6 לתגובת המשיב לבקשה לקבלת הערעור על הסף), בראש המסמך נרשם בכתב יד תאריך 29.12.10 וכן שם השולח "מס הכנסה/דרור", המסמך ערוך בצורת טבלה שבה חמש עמודות ושמונה שורות רק שורה אחת מתוך הטבלה מולאה ובה שם הנמען ("דביר רן" [המערער]), מענו (הלוטם 8 אבן יהודה) ומס' הרישום שנראה כמו מדבקת ברקוד. בתחתית הטבלה יש מקום לחותמת דואר ושם וחתימת הפקיד שלא נחתמו ולא מולאו. כמוכן במקום המיועד בתחתית המסמך לא נרשם מי שם השולח, בכמה דברי דואר מדובר מה קוד השולח או תאריך שבו נמסרו דברי הדואר לסניף הדואר (להלן: **"המסמך מיום 29.12.10"**). מגד, הציג המערער אישור מהאתר של דואר ישראל ולפיו המכתב הראשון התקבל למשלוח בדואר בתאריך 4.1.11 ונמסר ליעדו ביום 7.1.11, בנוסח האישור כתוב:

"התקבל למשלוח בתאריך 4.1.11 באמצעות יחידת הדואר סמילנסקי בנתניה ודבר הדואר נמסר ליעדו בתאריך 7.1.11 באמצעות יחידת הדואר אבן יהודה", היישוב שבו מתגורר המערער (נספח ב' לסיכומי המערער, להלן: "האישור הממוחשב").

13. במחלוקת זו שבין המשיב למערער אני נוטה לקבל את גרסת המערער ואסביר: אין בידי לקבל את המסמך מיום 29.12.10 שהציג המשיב, כראיה לכך שהמשיב שלח את המכתב הראשון ביום 29/12/10. המדובר במסמך ללא חותמת דואר וללא שם וחתימת הפקיד. כפי שכותרתו מעידה עליו המדובר ב"אישור על משלוח דברי דואר רשומים במרוכז". גופים ששולחים דברי דואר רבים, מרכזים את הנתונים במסמך כדוגמת המסמך מיום 29/12/2010. במסגרת החקירה הנגדית הודה המפקח למעשה כי הוא לא מסר את המכתב הראשון לפקיד דואר ישראל, אלא מסר אותו לפקיד במס הכנסה אשר עוסק בנושא של שליחת דואר. וכך אמר:

"עו"ד יצחק: אני שואל אותך, אתה שלחת את זה בדואר? כן? שאלה?

עד, מר מרגלית: יש נוהל, בוא אני אסביר

עו"ד יצחק: כן אז תסביר לי

עד, מר מרגלית: יש נוהל פקיד שומה

עו"ד יצחק: כן

עד, מר מרגלית: המפקח לא הולך לדואר ושם את זה בדואר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-32858 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

ער"ד יצחק: יפה כן

עד, מר מרגלית: יש נוהל. אני לוקח, הרכז מאשר

ער"ד יצחק: כן

עד, מר מרגלית: מבחינתנו זה סופי, לא ניתן לשנות.

ער"ד יצחק: כן

עד, מר מרגלית: שם על זה דואר רשום.

ער"ד יצחק: כן

עד, מר מרגלית: נותן את זה לבן אדם שמתעסק בכל נושא של שליחת דואר

ער"ד יצחק: כן

עד, מר מרגלית: כל פקיד שומה זה אותו דבר. הוא הולך לדואר ושולח. אז מבחינתי זה יצא

ממני.. (עמ' 145 לפרו').

מכל מקום לא ניתן ללמוד מהמסמך כי המכתב הראשון נמסר לדואר ישראל ביום 29/12/10.

14. לעומת המסמך מיום 29.12.10 שהמציא המשיב, המערער הציג אישור ממוחשב מפורט ולפיו המכתב שנשלח בדואר רשום שמספרו: R17896820IL התקבל למשלוח ביום 4.1.11 ונמסר ליעדו ביום 7.1.11. גרסה זו חוזקה בעדותו של המערער עצמו, אשר טען כי נטל מכתב זה מיחידת הדואר באבן יהודה ביום 7.1.11 (עמ' 70 לפרו').

15. מס הכנסה שלח מכתב שני (מוצג מש/3 ומש/4 להלן: המכתב השני). מכתב זה שהכיל את תחשיב השומה וסכום המס נשלח בדואר רשום מס' RR 02110459889 (לתיק הוצג אישור מטעם המערער מדואר ישראל, לפיו מכתב מס' RR02110459889 נמסר לתעודתו בתאריך 13.1.11 באמצעות יחידת הדואר אבן יהודה (ראו נספח ד' לסיכומי המערער). לטענת המשיב המכתב השני נשלח מ"ירושלים – שהוא מסמך אחר מזה שהעיד עליו המפקח" (סעיף 16 לסיכום המשיב).

16. המפקח הסביר בשם המשיב, כי הוא שלח רק מכתב אחד ואין לו כל הסבר למכתב השני. לדבריו:

"..בדרך כלל אני, באופן קבוע, זה משהו שבשגרה, אנחנו שמים מעטפה את נימוקי השומה, העתק נימוקי השומה חתום על ידי, ואת סכום המס. רואים פה בבירור שיש פה מספר רשום, שהתאריך למעלה מופיע 29.12.10. מבחינתי המכתב היה סגור וחתום עם מספר רשום, ומבחינתי זה יצא ממני ב- 29.12.10.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-32858 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

...עו"ד וינשטיין: כשמה מכיל הדואר שנשלח?

עד, מר מרגלית: נימוקי שומה וסכום המס, ההעתק של ה-ISUG.

... אני שמתי את זה במעטפה, את נימוקי השומה ואת סכום המס ומבחינתי זה יצא ב- 29 לדצמבר, במעטפה אחת, אהה, זה לא משהו שיכולתי לשנות, זה משהו שהיה מבחינתי סגור וחתום.

... לא הוצאתי שני מכתבים נפרדים. מה זה ה-13 בינואר, מה הגיע שם – אני לא יודע, אני יכול רק לשער זה משהו אולי, משם שהגיע. זה בטח לא משהו שאני שלחתי. אני שם את הכל במעטפה אחת." (עמ' 87 לפרו).

שאלת הנטלים

17. אין חולק, כי נטל ההוכחה בעניין ההתיישנות, מונח על הטוען לקיומה (עמ"ה 1034/00 רומנו נ' פקיד שומה, פורסם בנבו, ניתן ביום 19.6.02). מאחר שהמערער הוא שטען טענת התיישנות מוטל הנטל על כתפיו.

כידוע, נטל השכנוע מבטא את החובה העיקרית המוטלת על בעל דין להוכיח את טענותיו כלפי יריבו כאשר אי עמידה בה משמעה דחיית הטענות. הכלל הוא כי נטל השכנוע מוטל על המוציא מחברו. אשר על כן התובעת נושאת בנטל השכנוע לגבי כל יסודותיה העובדתיים של עילת התביעה ואילו הנתבע נושא בנטל השכנוע לגבי כל יסודותיה העובדתיים של טענת הגנתו. (ראה יעקב קדמי "על הראיות" חלק שלישי הוצ' דיונון 2003, עמוד 1512). ר' גם הדיון להלן בתקנה 9 לתקנות מס הכנסה לפיה יש לראות את המערער בערעור שומה כתובע ואת המשיב כנתבע.

נטל השכנוע הוא הנטל הכללי, ולעד הוא רובץ על כתפיו של התובע. כך חיווה דעתו כבוד הנשיא אגרנט בד"נ 4/69 יצחק נוימן ובניו חברה לביטוח בע"מ נ' פולה פסיה כהן ואח', פד"י כד(2) 229, עמוד 290 (להלן עניין נוימן):

"אמנם בדרך רגילה לא יעבור נטל השכנוע, במשך המשפט, מצד לצד והוא יישאר מונח, עד הסוף, על שכמו של מי שנושא בו בתחילה. אולם כפי שיתבהר להלן, יכול שבמהלך הדיון, תקום בנוגע לעובדה שיש עליה מחלוקת, חזקה מן הדיון, הפועלת לטובת הצד שנשא קודם לכן בנטל השכנוע לגביה ואשר כוחה הוא להעביר את הנטל הזה ליריבו..."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

18. נטל הבאת הראיות הוא הנטל הנלווה לנטל השכנוע. כאשר עובר הנטל אל הנתבע, עובר הוא במשקל אשר תלוי בטיב ההוכחה הלכאורית שהביא התובע. ככל שההוכחה הייתה משכנעת יותר, ירבוץ נטל כבד יותר על כתפיו של הנתבע:

"התובע הוא גם החייב לפתוח בהוכחותיו ופירוש הדבר, שעליו להביא עדות המספקת להוכיח את תביעתו הוכחה לכאורה. כזהו נטל הבאת ההוכחות מבחינתו של התובע וברור שאם לא השכיל להרימו, די בכך, כדי שיצא מפסיד במשפט. השלב הבא הוא: אם הצליח התובע במשימה האמורה, כי אז עוברת החובה מספר 2 לנתבע." (שם, עניין נוימן בעמוד 291)

19. נטל הבאת הראיות רובץ איפה על כתפי הנתבעת. משמעותו של הנטל שהועבר הוסברה בע"א 73/86 - לוי שטרנברג נ' עיריית בני-ברק, פ"ד מג(3), 343, עמ' 348-349:

"במקרה דנן לעירייה ידיעה בלעדית על המתרחש במערכת הביוב שבעיר, משום שהיא שולטת בה, היא המתחזקת את המערכת והאחראית להפעלתה הסדירה, ולה נגישות בלעדית אליה. כלל זה, כקודמו, מעביר על שכם הנתבע את נטל הבאת הראיות, ועליו לעורר ספק בלב בית המשפט באשר לקיומו או אי-קיומו של הדבר המצוי בתחום ידיעתו הייחודית (ראה: ד"נ 4/69 הנ"ל, בעמ' 296; א. הרנון, דיני ראיות, הדפוס האקדמי, ירושלים, התשל"ב, עמ' 204)".

20. באשר למכתב הראשון - המערער הציג את האישור הממוחשב ממנו עולה בבירור שדבר הדואר נמסר לבית הדואר ביום 4/1/11 בחלוף תקופת ההתיישנות והגיע אליו ביום 7/1/11. בשלב זה עבר נטל הבאת הראיות לשכמו של המשיב. דהיינו משהמערער הציג את האישור הממוחשב כראיה, עבר הנטל המשני – נטל הבאת הראיות, לכתפי המשיב. המשיב בחר לסמוך על המסמך מיום 29/12/10 אשר, כמובהר לעיל, אין בו כדי לסתור את האישור הממוחשב.

לכן אפילו נקבל שמכתב זה הכיל את השומה על נימוקיה, ניתן לקבוע כממצא עובדתי שהמערער ידע על השומה רק ביום 7/1/11 לאחר חלוף תקופת ההתיישנות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

באשר למכתב השני - מהראיות שהיו בפני ניתן ללמוד שהוא הכיל תחשיב שומה ללא נימוקים. הוכח בפני שהמכתב שנשלח משע"מ בירושלים הגיע למערער ביום 13/1/11 המערער לא ידע עליו לפני כן. בשלב זה עבר נטל הבאת הראיות לכתפי המשיב שצריך היה להראות שהשומה הועברה לידיעת המערער לפני 31/12/10. המשיב לא הרים את הנטל. כפי שנכתב לעיל בפרק שדן במועד הקובע לעניין ההתיישנות, ההלכה היא שהמועד הקובע לעניין הפסקת מרוץ התיישנות של השומה הוא המועד שבו החלטת השומה לפי מיטב השפיטה, כשהיא חתומה כדת וכדין, הועברה לידיעת הנישום.

בנוסף להודעות שנשלחו למערער או למייצגי אליהן התייחסתי לעיל, טוען המשיב שלמערער נודע על השומה במסגרת הדיונים בין פקיד השומה למייצג.

הצגת סימולציה של השומה למייצג

21. אין בידי לקבל את טענת המשיב לפיה במהלך הדיונים הוצגה למייצג סימולציית המס לתשלום על גבי צג המחשב וכי המייצג ידע מהסימולציה מה גובה השומה. כשנשאל המייצג ברוח זו השיב - ואני נותן אמן בדבריו - כי אין זה סביר שפקיד השומה יעשה סימולציה כל 20 שניות וכי אין זה סביר שבדיון הראשוני יעשה פקיד השומה סימולציה ואף יפנה לעברו את המסך (עמ' 13 לפרו'). זאת ועוד, את דבריו תמך המייצג בהציגו פרוטוקול שהכין מהדיון שקיים עם המפקח ביום 3.11.10. כיוון שהמפקח הכין אף הוא פרוטוקול מאותו דיון שנערך ביום 3.11.10 ניתן להשתמש בשני הפרוטוקולים כמעידים על שהתרחש בעת דיוני השומה. עיון בשני הפרוטוקולים מעלה עובדה ברורה והיא שבשניהם לא מצוין שנעשתה סימולציה כלשהי. אני נוטה להעריך שבמידה שהייתה נעשית סימולציה היא הייתה מצוינת לפחות באחד מהפרוטוקולים. לפיכך ראיתי להעדיף את גרסתו של המייצג, כלומר המערער, על פני גרסת המפקח וקובע שלא הוכח בפני שנערכה סימולציה בעת דיוני השומה.

22. במהלך דיון ההוכחות, הציג המשיב תדפיס ממחשב מס הכנסה, (מ"ש 2) וטען כי יש לראות בתדפיס כראיה לביצוע סימולציה. בחנתי התדפיס והגעתי למסקנה, כי אין לקבל את טענת המשיב לפיה יש במוצג מש/2 - שהינו פלט הלוגים הממוחשבים שהופקו על ידי מפקח בשאילתת ISUG (שהיא שאילתת סימולציה לעריכת שומה) בתיקו של המערער, כדי לשמש ראיה במקרה דנא. שכן מהדברים הכלולים בו לא ניתן להסיק דבר לענייננו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

23. כמו כן ייאמר, כי לצורך העניין, השאילתה בעניינו של המערער, הופיעה ללא כל פירוט לגבי אילו שנות מס מדובר, על אף שהדבר רלוונטי ביותר, שכן השומה שבמחלוקת הינה לגבי שנת 2006 בלבד.

24. לא זו אף זו, עדותו של המפקח לא תרמה דבר להבהרת התמונה אלא תרמה לערפולה. מעדותו של המפקח, עולה כי הנתונים הנמצאים במחשב שע"מ, כדוגמת תאריכי הדיונים שהתקיימו, אינם בהכרח מדויקים (ראו לעניין זה עמ' 99 לפרוטוקול שורות 18 עד 21). עוד עולה מעדות המפקח כי ייתכנו אי דיוקים ברישומים במחשב שע"מ, אי דיוקים הקשורים לאותו תדפיס כניסות. כאשר נשאל לגבי סתירות העולות מהנתונים במחשב שע"מ אל מול תדפיס הכניסות לשאילתת ISUG, השיב: **"משהו פה לא נכון..."** ובשורה 25: **"לא יודע, יש פה אולי טעות, אין לי מושג"**. ולאחר מכן, כשהתקשה להסביר את הסתירות העובדתיות הפנה את ב"כ המערער לחפש את ישועתו אצל יחידת המחשב של מס הכנסה באומרו: **"בהזדמנות תפנה לשע"מ..... תשאל אותם"**.

25. אינני מקבל את טענת המשיב אודות **"הצגה תיאורטית"** של השומה, על גבי צג המחשב בפני נציג המערער. שכן הצגה שכזו, אינה הולמת את הפרוטוקולים של הדיונים. כמו כן, עריכת שומה על גבי צג מחשב, מבלי שתהא בידי מייצג המערער אפשרות ריאלית לעיין בנתונים ובחישובים, אינה מהווה מסירה של תחשיב השומה והמס לתשלום – ובוודאי שאינה ממלאת אחר דרישות החוק והפסיקה.

האם חישוב המס הוא פשוט וקל

26. טענה נוספת בפי המשיב היא שהמערער ידע על שיעור השומה הנדרש ממנו כיוון שמדובר בחישוב אריתמטי פשוט ולכן המערער למעשה ידע על שיעורה של השומה לפני היום הקובע.

בניגוד לטענת המשיב, לא הוכח כי חישוב המס לתשלום הינו חישוב מתמטי פשוט של מכפלת המס השולי המקסימלי החל על המבקש בהכנסה נשוא הערעור. בניגוד לטענת המשיב, במהלך דיון ההוכחות הוכח כי עסקינן בשומת רווח הון סבוכה למדי, הכוללת בחובה מדרגות מס שונות על רווח הון ריאלי' יחד עם זיכויים וניכויים למיניהם. כך לדוגמה, ראו את חקירת המפקח בפרוטוקול:

"ער"ד יצחק: לפני שמוסיפים, שיעור המס השולי שבו הוא נמצא טרם ההוספה,

עד, מר מרגלית: כן?

ער"ד יצחק: נמוך מ-49 אחוזים?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-32858 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

עד, מר מרגלית: טרם ההוספה?

ער"ד יצחק: טרם ההוספה.

עד, מר מרגלית: נמוך.

ער"ד יצחק: נמוך. מה שיעור המס? האם זה נכון שהוא 37 אחוזים?

עד, מר מרגלית: 37 אחוזים. טרם.

ער"ד יצחק: האם נכון שבחישוב המס יש להתחשב בפער המדרגה בין 37 אחוזים ל-49 אחוזים?

עד, מר מרגלית: שוב, אני אומר, כשמוסיפים את ה-2,220,000, אתה קופץ מיד ל-49 אחוזים, ולצורך העניין להמחשה, אם אתה לוקח 1,200,000, ומחלק בסך ההכנסות שלו 2,624,000, הגעת ל-46 אחוזים - הפרש של 3 אחוזים, אנחנו מדברים על דברים מהותיים, 3 אחוז, סליחה, אנחנו.. "(עמ' 136 שורה 12, עד שורה 32 לפרו').

החישוב שניסה לעשות המפקח מרגלית אגב דיון ההוכחות (עמ' 129 עד 132 לפרוטוקול) הביא אותו בסופו של דבר לתחשיב מס לתשלום של 800,000 ₪ שעליו חזר מספר פעמים:

"ער"ד יצחק: תעשה, תגיד לי כמה המס. אם אני עושה 1,300,000 פחות 670, אני לא יודע, לפי החשבון שלי זה 630.

עד, מר מרגלית: אתה לא יודע?

ער"ד יצחק: לא יודע. החשבון שלי 630.

עד, מר מרגלית: מר פרובק יודע?

ער"ד יצחק: אני שואל אותך עכשיו, עזוב, מה זה עכשיו. 630 יוצא נכון?

עד, מר מרגלית: יצא לי בסביבות ה-800 אלף שקל. "(עמ' 131 שורה 31 לפרו').

עמ' 132 שורה 4 עד 6:

"עד, מר מרגלית: והיה פה ניכוי במקור של 821 אלף שקל. אני מסביר לך, שהתחשיב שאנחנו עושים הוא מאוד מאוד קרוב לסכום המס, הרי בסופו של דבר ב-3 לנובמבר מה שהיה חשוב לדעת למייצג - מה חשיפתו למס. לא צריך דיוק על השקל. אפשר לעשות הערכה, אפשר לדעת בגדול על מה מדובר. מדובר על סכום שהוא בסביבות היה פחות או יותר קרוב ל-800 אלף שקל, מדובר בסכומים..."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-32858 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

עמ' 132 שורה 20:

"ער"ד יצחק: אבל תענה לי בבקשה. לפני רגע עשינו חישוב,

עד, מר מרגלית: כן.

ער"ד יצחק: עשית חישוב ביחד איתי. יצא לך 800 אלף שקל עם שערוכים.

עד, מר מרגלית: הממ-הממ.

ער"ד יצחק: זה נכון?

עד, מר מרגלית: כן."

זאת, כאשר בפועל, לאחר שידור השומה בידי מר מרגלית, המס אותו התבקש המערער לשלם עמד על סך של כ- 513,000 ₪ בלבד. מדובר אפוא בפער של כ-300,000 ₪ בין התחשיב לדוגמה שערך מפקח שומה מנוסה וותיק לבין המס שנדרש המערער לשלם בפועל. כך שלא ניתן לומר כי מדובר בחישוב פשוט.

טענות חדשות במסגרת הערעור

27. המשיב טען שהמערער כלל אינו רשאי לשנות מגרסתו, במסגרת הערעור, ולהעלות טענות שלא נטענו על ידו במסגרת דיוני השומה – קרי, טענות בדבר משלוח חישוב המס באיחור. לא מצאתי ממש בטענות אלה של המשיב משני טעמים:

א. הטעם הראשון הוא שיש נסיבות בהן רשאי צד להליך שומה לשנות גרסתו במסגרת הערעור. עמדת הפסיקה היא שככלל לא תותר הבאת טענה עובדתית חדשה, שלא הועלתה בשלב עריכת השומה או ההשגה, או הועלתה לראשונה בהודעה המפרשת את נימוקי השומה; יחד עם זאת, אין מדובר בעקרון נוקשה. כך, למשל, אם לא יהא בהעלאת הטענה משום קיפוח הנישום, או אם מדובר בפיתוח טענה שנכללה, גם אם בדרך חלקית ומקוצרת, בהליכים הקודמים להליך הערעור, יש לנהוג בגמישות כלפי המשיב ולאפשר לו לכלול את אותה טענה בנימוקי השומה (עמ"ה 514/01, עמ"ה 515/01, עמ"ה 516/01, **מרדכי ועקנין; שמעון אמסלם; דוד שמש נ' פקיד שומה ירושלים**, תקליטור מיסים, עמ' 4).

בעמ"ה (ירושלים) 7051/03 **אהרון קלצקין נ' פקיד שומה 1 ירושלים**, תק-מח 2004(4), 3001, בעמ' 3005, כותבת כב' השופטת מזרחי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-32858 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

"העמדה הראויה בשאלה האמורה היא עמדה גמישה, המאפשרת במקרים המתאימים ובעיקר למניעת קיפוח הנישום, שמיעת טענות חדשות בערעור. אוסיף להבהרת עמדתי, כי אני סבורה שמדיניות משפטית ראויה היא להביא ככל האפשר לכך שבית המשפט יבחן את השומה לאחר שטענות הנישום לובנו ע"י פקיד השומה. השיקול העיקרי לכך מבחינתי הוא המרכזיות שראוי שתהיה להליך ההשגה."

יחד עם זאת יש לשים אל לב, שבהתאם לסעיף 9 (ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה) תשל"ט 1978 (להלן: **"תקנות מס הכנסה"**) "לעניין תקנה זו, כל מקום שנאמר בתקנות סדר הדין "תובע" – "מערער"; "נתבע" – "משיב"; "כתב טענות" – לרבות הודעת ערעור, נימוקי שומה ונימוקי ערעור. תקנה 9 הנ"ל היא התקנה המחילה את תקנות סדר הדין האזרחי על ערעור מס בשינויים המחויבים והיא משווה כאמור את מעמדם של נימוקי השומה ונימוקי הערעור לכתבי הטענות.

הלכה פסוקה היא כי גדר המחלוקת נקבעת בכתבי הטענות, ראו אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 144 (מהדורה אחת עשרה, 2013), וכן רע"א 2233/14 נחה נחמה ברזל נ' עו"ד אמנון גלברט - כונס הנכסים ומנהל מיוחד (פורסם בנבו 11/6/14).

דהיינו משילוב ההלכה ותקנות מס הכנסה, ניתן לקבל את הטענות שגדר המחלוקת בערעורי מס נקבעת בהתאם לנימוקי השומה ונימוקי הערעור בין אם הטענות הועלו בשלב דיוני השומה בין אם לאו.

ב. הטעם השני הוא שבמקרה זה שאלת ההתיישנות עלתה כבר בשלב ההשגה. ראו מכתב ההשגה מיום 16/1/2011 שבו נכתב בסעיף 3 שכותרתו "התיישנות השומות מחמת אי קבלה החלטה במועד" ולשונו כדלקמן: **"עד למועד בו התיישנו השומות קרי יום 31/12/10 התקבלו אצל מרשנו נימוקי השומה בלבד ללא השומה"**. דהיינו לעיצומו של דבר שאלת ההתיישנות עלתה בשלב ההשגה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32858-02-12 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

לסיכום

האירוע שעוצר את מרוץ ההתיישנות הוא כאשר השומה לפי מיטב השפיטה מועברת לידיעת הנישום. הרציונל הוא הפסקת מצב חוסר הוודאות בו נתון הנישום. שכן, עד להעברת השומה לנישום הוא במצב של חוסר וודאות שמסתיים עם העברת השומה. לא ניתן אפוא לקבל את עמדת המשיב לפיה העברת השומה לפקיד העוסק במשלוח דואר או העברתה לסניף הדואר או משלוח השומה יש בה כדי למלא אחר התנאי שהשומה הגיעה לידיעת הנישום. לא ניתן לומר בשום פנים ואופן ששומה שנמצאת בבית הדואר או בדרכה מבית הדואר לנישום וטרם נמסרה לו, היא שומה שהועברה לידיעת הנישום. במצב דברים זה הנישום – המערער, לא יודע שהשומה המתייחסת אליו הופקדה בדואר והוא נמצא עדיין במצב של חוסר וודאות. המערער, כמי שנטל השכנוע מוטל על כתפיו, הוכיח שעד ליום 31/12/10 השומה לפי מיטב השפיטה לא הועברה לידיעתו. כדי לעצור את מרוץ ההתיישנות צריך פקיד השומה להראות שהשומה הועברה למערער לפני המועד הקבוע. בנוסף לכך לא שוכנעתי שהמערער או מייצגו, ידעו על שיעור השומה מתוך סימולציה שנערכה בעת הדיונים, או מתוך התבוננות במחשבו של פקיד השומה. כך גם לא שוכנעתי שחישוב השומה הוא עניין טריוויאלי וניתן להגיע אליו על דרך חישוב אריתמטי פשוט.

התוצאה היא שהמערער הרים את הנטל והוכיח שהשומה הועברה לו לאחר 31/12/10 ומנגד לא עלה בידי המשיב להזים את ראיותיו של התובע ולהראות שהשומה הייתה ידועה למערער לפני 31/12/10. לפיכך דין טענת ההתיישנות להתקבל.

לבסוף, אינני יכול להימנע ממתחת ביקורת על התנהלות המשיב שעניינה הוצאת צווים בשעות האחרונות סמוך לתום תקופת ההתיישנות. מדיניות זו של הליכה על הסף גורמת לבזבז זמן ומשאבים יקרים, הן של הצדדים והן של בית המשפט ותוצאתם בכל מקרה של ספק צריכה לפעול לטובת הנישום וכנגד רשויות המס. לא מן המותר לצטט בעניין זה את דברי כב' השופטת נאור המשנה לנשיא אשר הבהירה כי מדיניות ההליכה על הסף צריכה לפעול לטובת הנישום וכנגד המשיב, ובלשונה:

"נראה שגם לאחר שהדברים נכתבו שוב ושוב המשיך פקיד שומה "ללכת על הקצה" כך שכעת קיימת לטענתו משמעות כספית ניכרת להחלת ההלכה באותם תיקים בהם הוא שפעל ללא שימת לב לדברי הביקורת. אכן, אילו היה פקיד שומה קשוב לביקורת והיה הוא נוקט באותו אמצעי זהירות כה פשוט של הקדמת משלוח החלטותיו, ממילא לא הייתה מתעוררת מחלוקת בכל אותם תיקים." (דנ"א איקאפוד סעיף 2 לפסק דינה של השופטת נאור).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

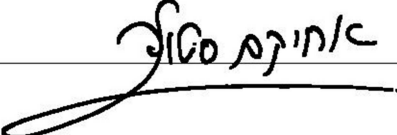
ע"מ 12-02-32858 דביר נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

מכל המקובץ עולה שדין טענת ההתיישנות שהעלה המערער, להתקבל. התוצאה היא שהערעור מתקבל והדבר מייתר את הדיון בשאלת שיעור המס.

המשיב ישלם למערער הוצאות ושכ"ט עו"ד בסך של 25,000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו בפועל.

ניתן היום, ט"ז אב תשע"ד, 12 אוגוסט 2014, בהעדר הצדדים.



ד"ר אחיקם סטולר, שופט