



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-45155 רוזלמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

זיו רוזלמן

מערער

נגד

פקיד שומה נתניה

משיב

2

החלטה

3

1. מונחת לפניי בקשה לקבלת הערעור על שומת הניכויים לשנת המס 2010 מחמת התיישנות. המדובר בשומה שעניינה היטל העסקת עובדים זרים, והיא חלק משומות לשנות המס 2010 ועד 2013. לפי הנטען, דיווחי הניכויים של המערער לשנת 2010 הוגשו בשנת 2011 ולפיכך היה על המשיב להוציא את השומה לפי מיטב שפיטה (שלב א') עד ליום 31.12.2014. אלא שהשומה נשלחה למערער בדואר רשום רק ביום 1.1.2015.
2. ייאמר כבר עכשיו כי רק מתשובת המשיב לבקשה ניתן היה ללמוד לראשונה כי השומה אמנם נשלחה למערער בדואר רשום רק ביום 1.1.2015, אך נימוקי השומה נשלחו למיצגו של המערער בפקס עוד ביום 31.12.201. המערער ככל הנראה אינו חולק על כך, אך לטענתו אין במשלוח הפקס האמור כדי לעצור את מרוץ ההתיישנות וזאת מכמה טעמים: הראשון, כי מדובר בנימוקי השומה בלבד, המהווים מסמך נלווה לשומה ואינם כוללים את סכום המס לתשלום. השני, כי לא נבדק האם הפקס אכן הגיע לייעדו ולא נערכה תרשומות לגבי קבלתו. השלישי, כי הפקס נשלח לאחר שעה 14:00 ולפיכך ובהתאם לתקנה 497 לסדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984, יש לראותו כאילו התקבל ביום שלמחרת. הרביעי, כי המסמך אינו חתום בחתימה ידנית, אלא רק שמו של המפקח מודפס עליו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-45155 רוזלמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

3. ב"כ המערער מפנה להלכת בית המשפט העליון בע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996
- בע"מ נ' פקיד שומה חולון (13.10.2015) (להלן: "עניין ינקו וייס") בה נקבע כי
- המועד הקובע לצורך השלמת מלאכת עשייתה של שומה, הוא מועד משלוח ההחלטה
- על הוצאת השומה אל הנישום, ולא המועד שבו קיבל פקיד השומה את ההחלטה או
- הזין את השומה במחשב. לטענתו, הלכה זו, בהמשך לע"א 5954/04 פקיד שומה
- ירושלים נ' משה סמי (22.4.2007) (להלן: "הלכת סמי"), משקפת גישה של השגת
- וודאות אצל הנישום, תוך צמצום המחלוקת בינו לבין פקיד השומה. לגישתו עולה
- מפסק הדין בעניין ינקו וייס כי הכלל הנוהג הוא משלוח שומות חתומות ומודפסות
- על ידי שע"מ בדואר, כאשר כל התנהלות שונה מכך, מהווה חריג לכלל. עוד הוא
- מציין כי לא הייתה כל מניעה להקדים ולסיים את הטיפול בשומות קודם לכן, כאשר
- נשלחה הצעת השומה למייצג עוד בתאריך 24.11.2016 ולא נעשו פעולות משמעותיות
- מעבר לכך.
4. מוסיף וטוען ב"כ המערער כי יש לדחות את טענת המשיב לפיה די בנימוקי השומה
- ובסכום המס הרשום בהם, וכי חישוב המס הסופי הוא עניין אריתמטי, וכן כי ניתן
- להגיע למשרדי המשיב לשם בדיקת חבות המס לתשלום. לגישתו המשיב מסתמך
- בעניין זה על פסקי דין שניתנו בטרם הלכת סמי, כפי שאף עולה מעניין ינקו וייס בו
- נקבע שאין די בדיעת הנישום לגבי מצבו מה גם שבמקרה שלפנינו מדובר בדיעה
- חלקית בלבד. ב"כ המערער מציין בהקשר זה כי סכום המס הרשום בנימוקי השומה
- נמוך בכ-50,000 מסכום המס לתשלום המופיע בהודעת השומה.
5. לבסוף, סומך ב"כ המערער את ידיו על פסק הדין בע"מ 32858-02-12 רן דביר נ' פקיד
- שומה נתניה (12.8.2014) (להלן: "עניין דביר"). אמנם פסק דין זה ניתן בטרם הלכת
- נאמן (ע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב 3 נ' יוסי נאמן (10.12.14) (להלן: "עניין
- נאמן"), בה נקבע כי המועד הקובע הוא מועד משלוח השומה, ולא מועד הגעתה לידי
- הנישום, אך בפסק הדין הנ"ל נקבעו שתי הלכות הרלוונטיות לעניין שבפנינו ואשר
- נותרו בעיני: הראשונה, כי רק העברת הודעת שומה חתומה לנישום עוצרת את מרוץ
- ההתיישנות. השנייה, כי משלוח נימוקי השומה בלבד שאינו כולל את סכום המס
- לתשלום, אינו עוצר את מרוץ ההתיישנות.
6. עיינתי בטענותיו של בא כוחו המלומד של המערער, ואין בידי לקבלן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-45155 רוזלמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

7. ההלכה הנוהגת היום, בהתאם להלכה בעניין **נאמן**, היא כי המועד הקובע לצורך בחינת השלמת מלאכת השומה הוא מועד משלוח השומה. כאמור לעיל, מסמך נימוקי השומה נשלח למיצגו של המערער באמצעות הפקס ביום 31.12.2014. איני נדרש לשאלה האם שליחת מסמך שומה באמצעות הפקס מהווה "משלוח" לעניין זה, שכן המערער אינו טוען שלא ניתן בשום מקרה לשלוח שומה באמצעות הפקס, אלא כי אין מדובר ב"שומה" מהנימוקים שפורטו לעיל. במאמר מוסגר אציין כי לא נעלמה מעיני הוראת סעיף 238(א) לפקודה בדברי דרכי ההמצאה של הודעות, אולם לגיشتי לא ניתן לומר כי משלוח שומות במכשיר הפקס (או משלוח באמצעות המייל; ראה ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' **פקיד שומה רמלה** (28.4.2016)), מהווה דרך פסולה מעיקרא וכי רק משלוח באמצעות הדואר מהווה "משלוח" העוצר את תקופת ההתיישנות.
8. אוסיף עוד ואעיר כי סעיף 238(א) לפקודה אמנם קובע את דרכי ההמצאה של הודעות בידי המשיב כאשר המסירה היא ידנית או באמצעות דואר רשום, אך כפי שכבר נפסק, אין הוא חוסם אפשרות למסירת הודעות בדרך שונה מהדרכים המנויות בו, ובכלל זה משלוח הודעות באמצעות מכשיר פקסימיליה או באמצעות דוא"ל (ראה עמ"ה 1021/07 **מרוז נ' פקיד שומה ת"א** 3 (30.11.2008)), לא כל שכן שעה שהצדדים בהתנהלות ביניהם השתמשו בדרכי קשר כאמור, לרבות להמצאת מסמכים והודעות. יתר על כן, הרציונל העומד ביסוד ההלכות בעניין **סמי ונאמן** בדבר הסופיות והוודאות של מלאכת עריכת השומה והוצאתה של השומה מידי המשיב, באופן שלא יאפשר עוד את שינויה, ושליחתה לנישום - מתקיים באותה מידה גם כאשר נשלחת השומה באמצעים אחרים מאשר באמצעות דואר רשום, ולפיכך הפסיקה שקדמה להלכת **סמי ונאמן**, שהכשירה משלוח באמצעים אחרים, עומדת בעינה.
9. טוען המערער בסיכומיו כי מהלכת **ינקו וייס** עולה כי הכלל הוא משלוח שומות חתומות ומודפסות על ידי שע"מ בדואר. אלא שעיון בפסק הדין בעניין **ינקו וייס** (סעיף 43) מעלה כי כל שנאמר שם הוא כי שידור השומה למערכת שע"מ אינו מהווה את השלמת סמכויותיו של פקיד השומה, שכן טרם שלח את השומה הסופית והחתומה אל הנישום, והשומה טרם יצאה מידיו. אין פירושו של דבר הוא כי רק משלוח השומה ממערכת שע"מ עוצר את מרוץ ההתיישנות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-45155 רוזלמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

10. לא למותר גם לציין כי בעניין נאמן הדגיש בית המשפט העליון את החשיבות בקביעת מועד ברור, דהיינו מועד המשלוח, שמונע אי וודאות והתדיינויות מיותרות, כאשר לא רק שלא שלל משלוח שומה באמצעות פקס, אלא אף הצביע על יתרונה של דרך זו, המאיינת את פער הזמנים בין משלוח השומה ובין קבלתה בידי הנישום (ראה סעיף 15 לפסק הדין):

"כלל שיקבע כי המועד שבו התקבל הצו אצל הנישום הוא המועד הקובע (כעמדת המשיב), עלול לפתוח פתח גדול לאי-וודאות, לריבוי של התדיינויות עובדתיות (להתדיינויות דומות בכל הנוגע להמצאתם של כתבי בית-דין, ראו והשוו: רע"א 1415/04 סרביאן נ' סרביאן, פ"ד נט(2) 440 (2004); בש"א 1788/06 קלינגר נ' זקס [פורסם בנבן] (13.11.2007)) וכן ליצור תמריצים לא נכונים בכל הנוגע לקבלת הודעות מפקיד השומה. לעומת זאת, כלל המבכר את המועד שבו נשלחה ההחלטה (כעמדת המערער) הוא ברור ופשוט להפעלה ולהוכחה. בשים לב לפער הזמנים הקטן בין מועד המשלוח למועד הקבלה, שלעתים אף ניתן לאיון (למשל במקרה של משלוח פקס, כמו בענייננו) התמקדות במועד משלוח ההחלטה אף אינה כרוכה בחוסר צדק ואין בה כדי לפגוע באינטרסים של הנישום. בעיקרו של דבר, האינטרס של הנישום הוא שההחלטה תומצא לידיה בסמוך לאחר קבלתה על-ידי פקיד השומה (לאחר שזה עשה שימוש בסמכותו בתוך פרק הזמן הקבוע בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה), ואין בפער של מספר ימים לכאן או לכאן כדי לפגוע באינטרס זה"

[ההדגשות הוספו]

11. טוען המערער כי לא ניתן להתייחס למסמך שנשלח בפקס כ"שומה", שכן מדובר רק במסמך **נימוקי השומה** שאינו כולל את חישוב המס וזאת להבדיל מהודעת השומה שנשלחה למערער בדואר ביום שלמחרת. גם טענה זו אין בידי לקבל. כעולה מסעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה מלאכת ה"שומה" משמעה קביעת סכום הכנסתו של הנישום, ההוצאות, הזיכויים וההפסדים, וסכום המס. מסמך נימוקי השומה שנשלח למייצגו של המערער באמצעות הפקס כולל פירוט של נימוקי השומה ושל דרך בניית השומה. הוא כולל את סכום משכורתם של העובדים הזרים, את שיעור ההיטל, את חישוב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-45155 רוזלמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 ההיטל (מכפלת המשכורת בשיעור האמור), את סכום נקודות הזיכוי (שתואמו) ואת
- 2 הסכום הכולל לתשלום.
- 3 12. מסמך נימוקי השומה אכן אינו כולל את הסכום הסופי לתשלום, המורכב מסכום
- 4 הקרן (כרשום בנימוקי השומה) ומתוספת של הפרשי הצמדה וריבית, כאשר כעולה
- 5 מהודעת השומה שנשלחה ממחשבי שע"מ (שצורפה לסיכומי המערער), המדובר
- 6 בתוספת של כ-50,000 ₪, אך עמדתי היא כי העדר חישוב הפרשי הצמדה וריבית
- 7 אינו גורע מתוקפו של מסמך נימוקי השומה להיות "שומה" לעניין זה, כל עוד סכום
- 8 המס מופיע בו.
- 9 13. בכך נבדל המסמך שנשלח בפקס בעניין **דביר** למסמך נימוקי השומה שבפניי. בעניין
- 10 **דביר** נשלחו נימוקי שומה ללא חישוב של סכום המס, לא קרן המס ולא הסכום
- 11 העדכני לתשלום. אני מתעלם מכך שלא מן הנמנע כי דווקא חישוב המס במקרה
- 12 האחד יכול שיהיה קל יותר מחישוב הפרשי ההצמדה והריבית על סכום קרן המס
- 13 הידוע במקרה השני. אלא שלדידי, לא מידת הקושי או הקלות בחישוב המס
- 14 לתשלום היא שיש בה כדי להפוך מסמך ל"שומה", אלא השאלה האם המסמך כולל
- 15 את כלל הנתונים האמורים בסעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה. אם אין אתה אומר כן,
- 16 נמצאת מרבה התדיינויות בשאלת הקושי או הקלות בעריכת חישובי המס, כאשר
- 17 ברי שמטרת הכלל בדבר הוודאות בהוצאת השומה ומשלוח השומה היא דווקא
- 18 להמעיט בהן.
- 19 14. ועוד אעיר לעניין פסק דין **דביר** כי אכן בית המשפט עמד שם על כך שהשומה
- 20 הנשלחת לנישום תהא "חתומה כדת וכדין", אך איני סבור כי הכוונה היא בהכרח
- 21 לחתימה בכתב יד. לא כך עולה מסעיף 237 (א) לפקודה לפיו "**כל הודעה שפקיד**
- 22 **השומה חייב למסרה או לשלחה לפי פקודה זו תהא חתומה בידו, או בידי מי שהוא**
- 23 **מינה לכך, וכל הודעה שחתומה כאמור מודפסת או כתובה עליה או ששמו של**
- 24 **פקיד השומה כתוב בה, היא בת תוקף**";
- 25 15. באופן דומה פסק בית המשפט בע"מ 12-12-47962 **כוכב משולש 2003 בע"מ נ' פקיד**
- 26 **שומה חדרה** (3.9.2015), לאמור:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-45155 רוזלמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 "לא מצאתי כל הוראה בחוק או בפסיקה לפיה חייב המשיב לחתום על
- 2 שומה, בשלב א' או בשלב ב' – בחתימה ידנית דווקא, כתנאי לא רק
- 3 להשלמת הפעלת סמכויותיו האמורות, אלא אף למתן תוקף להם. לא הצורה
- 4 הפורמלית שבה נערכה השומה היא הנותנת לה תוקף, אלא שיקול הדעת
- 5 העומד מאחוריה והשלמתו במועד הקבוע בדיון. זאת ניתן ללמוד אף מהוראות
- 6 סעיף 159(א) לפקודת מס הכנסה".
- 7 16. בסופו של יום, השאלה היא האם המפקח שערך את השומה, לא רק שגמר דעתו
- 8 לערוך את השומה כמות שהיא, אלא אף הוציא כוונתו זו לפועל במשלוח השומה
- 9 לנישום. לא הוספת חתימה בכתב יד לצד שם המפקח המודפס על גבי טופס מסמך
- 10 נימוקי השומה, היא הנותנת למסמך זה תוקף של "שומה". צא וראה כי אף הודעת
- 11 השומה שנשלחה למערער (אותה צירף לסיכומיו), אינה כוללת חתימה בכתב יד של
- 12 פקיד השומה אלא רק את שמו המודפס. למעלה מן הצורך יצוין כי לעניין זה אין
- 13 הבדל בין פקיד השומה ובין המפקח ששמו מודפס על נימוקי השומה שהוסמך
- 14 כ"עוזר פקיד שומה" והוא לפיכך בגדר "פקיד שומה" כעולה מההגדרה שבסעיף 1
- 15 לפקודה.
- 16 17. הודעת הפקס הכוללת את נימוקי השומה נשלחה למייצגו של המערער ביום
- 17 31.12.2014. המערער אינו טוען כי מסמך זה לא נשלח אליו ביום האמור, אלא כי
- 18 המייצג לא ראה אותו באותו מועד.
- 19 כך העיד המייצג (פרוטוקול הדיון מיום 11.7.16, עמ' 3, ש' 10-14):
- 20 "ש. אם אני מצליח להבין נכון את הטענה, אתם לא אומרים שלא
- 21 קיבלתם את הפקס, אלא אתם אומרים שלא כך צריך לשלוח.
- 22 ת. אני לא טוען שלא קיבלתי את הפקס אלא רק יכול לומר שראיתי
- 23 אותו לראשונה לא ב- 31/12, וזה אני יכול לומר בוודאות, כי זה יום
- 24 של ספירת מלאי ואני מניח שראיתי אותו למחרת היום. לא התקשרו
- 25 ואמרו לי יש פקס."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-45155 רוזלמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

18. המועד העוצר את מרוץ ההתיישנות הוא, כאמור, מועד משלוח השומה, ולא מועד קבלת השומה, או המועד שבו הנישום או מייצגו ראו את השומה, כפי שבאו הדברים לידי ביטוי ברור בעניין ינקו וייס:

"סיכומם של דברים, על פי פסיקת בית משפט זה, תכלית סעיפי ההתיישנות בפקודה היא ליצור ודאות אצל הנישום ביחס לשומתו, במסגרת זמנים קבועה ומוגדרת. ההלכה היא כי על מנת שיראו את פקיד השומה כמי שהפעיל במועד את סמכותו להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או להכריע בהשגה עליה, עליו לשלוח את החלטתו הסופית בטרם חלף המועד הקובע, ושומה אשר נשלחה לאחר המועד הקובע תהא בטלה."

ובהמשך:

"הדברים נלמדים גם מפסק הדין בעניין נאמן. באותו עניין, כאמור, נקבע כי המועד בו פקיד השומה ייחשב כאילו הפעיל סמכותו הוא מועד משלוח ההודעה אל הנישום, ולא מועד קבלתה אצלו. נפסק כי מקום בו פקיד השומה מוציא לנישום שומה לפי מיטב שפיטתו ושולח לו אותה במועד, אך השומה נמסרת לידיה של הנישום לאחר המועד הקובע - תיחשב השומה כשומה שהוצאה במועד. קביעה זו תואמת את הכלל המתואר לעיל, לפי ידיעותיו של הנישום אינה רלבנטית לקטיעת מרוץ הזמנים, שכן השומה תהא תקפה אף אם הנישום לומד עליה לראשונה רק כאשר הגיעה לידיה, לאחר המועד הקובע. למעשה, פסקי הדין בעניין דור און ונאמן משלימים זה את זה, ומהם אנו למדים כי המשתנה היחיד לפיו ייקבע המועד בו נקטע מרוץ ההתיישנות להפעלת סמכותו של פקיד השומה להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או להכריע בהשגה, הוא המועד בו הפעיל פקיד השומה את סמכותו, ללא קשר לידיעת הנישום על הפעלת הסמכות."

[ההדגשות הוספו]

19. טוען המערער כי המשיב לא ווידא הגעת הפקס ליעדו ולא ערך תרשומת בעניין זה. אכן, כעניין של סדרי עבודה תקינים, ראוי היה לעשות כן (ראה גם פס"ד מרוז הנ"ל), אך משעה שאין מחלוקת שהפקס אכן נשלח והתקבל במועד הרלוונטי, כאשר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-45155 רוזלמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 אף קיימת אסמכתא מודפסת בידי המשיב על המשלוח האמור, העובדה כי המשיב
- 2 לא ווידא טלפונית הגעת הפקס ולא ערך תרשומת על כך, לא מאיינת את משלוח
- 3 הפקס. עוד טוען המערער כי מאחר שהפקס נשלח לאחר השעה 14:00 יש לראותו
- 4 כנשלח ביום שלמחרת. המערער מבסס את טענתו זו על תקנה 497 לתקנות סדר
- 5 הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984, אלא שתקנה זו חלה על משלוח כתבי בית דין ואינה
- 6 חלה על משלוח שומות. על כן אין התקנה האמורה נוגעת למועד הפסקת מרוץ
- 7 ההתיישנות.
- 8 20. בשולי הדברים, ועל אף כל האמור לעיל, לא אוכל שלא להביע מורת רוח
- 9 מהתנהלותו של המשיב המוציא שומה סמוך ממש לרגע האחרון של תקופת
- 10 ההתיישנות. דרך התנהלות זו יש בה כדי להרבות מחלוקות ולגרום לבזבוז זמן
- 11 ומשאבים של כל הצדדים, לרבות בתי המשפט. למרבה הצער נראה כי דברי
- 12 הביקורת שהושמעו על ידי בית המשפט העליון בדנ"א 3993/07 **פקיד שומה**
- 13 **ירושלים 3 נ' סמי ואיקאפוד בע"מ** (14/7/2011) נפלו, לפחות במקרה זה, על
- 14 אוזניים ערלות. סבורני כי מדובר בנוהג נפסד שיש להימנע ממנו. גם הטענה לפיה
- 15 דיוני השומה התארכו אינה מצדיקה להמתין בהוצאת השומה עד ליום האחרון של
- 16 שנת המס, ובוודאי שאין לכך מקום כאשר דיוני השומה מוצו תקופה משמעותית
- 17 קודם לכן, כפי שהיה במקרה דנן (ראה עדות המפקח עמ' 5, ש' 29 – עמ' 6, ש' 28).
- 18 בנסיבות אלה לא הייתי מהסס להטיל על המשיב הוצאות, חרף דחיית בקשתו של
- 19 המערער. עם זאת, איני עושה כן משום שהמערער לא ציין בבקשתו את דבר משלוח
- 20 השומה בפקס, והסברו לכך (ראה עמ' 1, ש' 21 – 25), לא היה בו די כדי להניח את
- 21 דעתי.
- 22 21. סופו של דבר הוא כי יש לקבוע שהשומה לשנת המס 2010 נשלחה בתוך המועד
- 23 הקבוע לכך בפקודה, ואין לקבל את טענת המערער כי שומה זו התיישנה. בנסיבות
- 24 העניין איני עושה צו להוצאות.
- 25 22. נקבע לקדם משפט נוסף ליום 13.2.2017 בשעה 09:30.
- 26
- 27 ניתנה היום, י"ח כסלו תשע"ז, 18 דצמבר 2016, בהעדר הצדדים.
- 28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-45155 רזלמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

ד"ר שמואל בורנשטין, שופט