



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים (מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

בפני כב' ס' הנשיאה השופטת ש' וסרקרוג

ע"מ 8944-06-09
המערער

פלוני

נגד

פקיד שומה חיפה

המשיב

ת"א 52253-12-10
התובעת

מדינת ישראל – רשות המיסים (מס הכנסה ומע"מ)

נגד

המנוח

הנתבע

בשם פלוני: עו"ד עוזי שוחט
בשם רשות המיסים: עו"ד הגב' רונית ליפשיץ - ס' בכירה א' לפרקליט מחוז חיפה - אזרחי

פסק דין

ההליך:

1. המחלוקת מתמקדת בטיבה של הודעת שומה לשנת המס 1995, בסכום של 32,478,961 ₪ (סכום לתשלום) שהוציא המשיב בהודעה נושאת תאריך 23/4/09, אל הגב', אימו של המערער ו/או יורשי המנוח, שהם המערער ואחיו. האח סילק את חלקו בחוב המס, בהסדר פשרה, עוד קודם להליך המשפטי (מש/2 מיום 4/11/10). חלקו של המערער בחוב נכון ליום 26/12/10 עומד על 13,852,511 ₪.

לעמדת מר פלוני (להלן: המערער) מדובר בהליך שומתי, כפי שפורט במסגרת ערעור מס שהוגש על ידו בתיק ע"מ 8944-06-09 (להלן: ערעור המס); ואילו לעמדת המשיב, מדובר בגביית חוב מס, שבגינו רשאי היה לנקוט בהליכי גבייה מינהליים מן המערער כיורשו של אביו, כפי שפורט על-ידי רשות המיסים (להלן: המשיב), הן במסגרת ערעור המס והן במסגרת תביעה אזרחית שהגיש המשיב בת"א 52253-12-10 (להלן: ההליך האזרחי). ההליך האזרחי הוגש מלכתחילה גם נגד יורשי הדוד ז"ל, שגם הם הגישו ערעור מס. במהלך ניהול התיקים (ביום 9/1/2012 בת"א 52253-06-10 ותיק ע"מ 37233-06-10) הגיעו הצדדים להסדר פשרה, כך שהמחלוקת שנותרה היא בין המשיב לבין המערער בלבד.

2. בקשת כל אחד מהצדדים למחוק על הסף את ההליך שהגיש הצד האחר, נדחו (המשיב חזר בו מן הבקשה לדחות את ערעור המס על הסף); כמו גם דחיית הבקשה לביטול הליכי גבייה



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

1 בהם נקט המשיב בעקבות דרישה לתשלום חוב המס (החלטה מיום 6/10/10). בקשת רשות
2 ערעור שהגיש המערער על החלטה זו, נדחתה אף היא (ראה החלטת כבוד השופטת חיות,
3 בתיק רע"א 7577/10, מיום 28/10/10).
4
5 פסק הדין בתיק ניתן לאחר הגשת סיכומים על נספחיהם והשלמת טיעון בעל-פה (ישיבה
6 מיום 4/6/2012), לרבות תוספת לכרך אסמכתאות שהגיש המערער ביום 30/7/12.
7 ההתייחסות לבעלי הדין תהא - מחמת הנוחות בלבד - כמעמדם בתיק ערעור המס, על אף
8 שתיק זה מתברר לצד תביעת חוב של רשות המס, מהמערער-כנתבע.
9
10 תחילה יתוארו הרקע הכללי והעובדות העיקריות כדי למקד המחלוקת, בצידם יוספו
11 הערות מבהירות כבר בשלב הזה בנוגע למהות תוצאת ההליך. לאחר מכן, תוך התייחסות
12 פרטנית לעובדות ולהליכים שננקטו, אבהיר את התוצאה אליה הגעתי.
13

רקע כללי :

15 המערער הוא בנו של המנוח (להלן: המנוח). חלקו בעיזבון, מכוח צו ירושה שניתן ביום
16 28/12/00 בתיק מס' 7206, הוא מחצית מכלל העיזבון (צו הירושה צורף כנספח ה' לתצהירו
17 של רו"ח חושקובר, רכז חוליית פשמי"ג אצל המשיב, נכון למועד מתן עדותו. להלן: הרכז
18 חושקובר).
19

20 במסגרת הסכם שומה שנערך ב-1995 בין היתר גם לגבי המנוח (להלן: הסכם שומת
21 המנוח), נותר חוב מס דחוי של המנוח שחל מכוח אותו הסכם גם על יורשיו. בשל טעות של
22 המשיב לא דווח חוב המס הדחוי ואף לא נתבע לאחר הסכם שומת המנוח.
23 המשיב, באמצעות אחד מעובדיו, גילה את הטעות בדבר העדר דיווח של חוב המס הדחוי
24 והעדר דרישה לתשלום החוב בשנת 2005 במסגרת טיפול שומתי בשומה של המערער עצמו
25 לשנות המס 2001-2003 אצל פקיד שומה חדרה. יצויין כי לגבי שומת המערער עצמו הגיעו
26 הצדדים בסופו של דבר להסכם לגבי אותן שומות (להלן: הסכם שומות המערער).
27 במסגרת הטיפול השומתי גילה כאמור המשיב את הטעות הנוגעת לאי דיווח חוב המס
28 הדחוי, עמד על היקפה, והוציא ביום 23/4/09 מסמך שכונה 'הודעת שומה' לשנת המס
29 1995, ליורשי המנוח וביניהם גם למערער, בו דרישה לתשלום מס בסכום העולה על 32
30 מיליון ₪.
31 הסכם שומות המערער קדם למשלוח 'הודעת השומה' בגין חוב המס הדחוי.
32



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה

ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

6. עם קבלת 'הודעת השומה' ביקש המערער להתייחס אליה כשומה בשלב א', באופן שתעמוד
לזכותו האפשרות להגיש השגה. המשיב טען כי 'הודעת השומה' אינה אלא תביעת חוב מס
חלוט שעל המערער לשאת בו בהתאם לחלקו בעיזבון המנוח.
7. אקדים ואבהיר לאחר בחינת כלל הראיות וטענות בעלי הדין, כי: על-פי העובדות שהוצגו
ותוך בחינת טענות הצדדים – ומבלי להמעיט מחומרת אופן התנהלות המשיב בנוגע לטיפול
בחוב המס הדחוי, כאשר גילוי הטעות היה מקרי ולא הייתה בקרה מתאימה – יש לקבל את
עמדת המשיב.
- מסמך 'הודעת השומה' על אף צורת המסמך ותוכנו, אינו אלא **תביעה לתשלום חוב מס
חלוט** שאין עליו עוד עוררין. זאת שעה שהמשיב הוכיח, ולא הוצגה ראיה נוגדת, כי חוב
המס הדחוי כולו לא נתבע ולא שולם, עד למועד בו הוצא אותו מסמך.
- המסקנות מן האמור:
- (1) אותם פסקי דין שהוזכרו על ידי המערער, לרבות ההפנייה הנוספת - כתוספת לכרך
האסמכתאות - עמ"ה (חי') 363/02 (ישעיהו גריל נ' פקיד שומה חיפה, מיסים
יט(1) ה-173), בנוגע להליכי שומה לרבות מועד לאותם הליכים, אינם רלוונטיים
לענייננו;
- (2) לא היה מקום להגיש ערעור מס, מאחר שההליך השומתי הסתיים, ולכן רשאי היה
המשיב לנקוט בהליכי גבייה או לחלופין להגיש תביעה אזרחית בנוגע לחוב המס
הקיים.
- הזכות לנקוט בהליך אזרחי, בנוגע לחוב המס האמור, יכול שעמדה גם למערער.
לעניין זה יש להפנות לע"א 3961/11 (מחקשוילי נ' רשות המיסים בישראל [ניתן
ב יום 7/8/12], שם הבהיר בית המשפט שכאשר הועלו נושאים החורגים משאלות
המתבררות ברגיל במסגרת של השגה, וכאשר עולה מחלוקת הצריכה בירור בקשר
לחוב המס - יש אפשרות להגיש תביעה מחוץ למסלול ההשגה (ראה שם סעיפים 17
ו-23 לפסק הדין).
- לפיכך, בנסיבות העניין רשאי היה כל אחד מבעלי הדין - בנוגע לחוב המס - לנקוט
בהליך אזרחי, אך לא עמדה למערער הזכות לנקוט בהליך שומתי.
8. החובה לשלם את המס הדחוי קמה בעקבות **הסכם שומת המנוח** - הסכם שנחתם כדין בין
המנוח לבין המשיב בשלב ב' של הליכי השומה, קרי; לאחר תום שלב ההשגה, בעקבותיו אף
שולם סכום המס החלקי שבו התחייב המנוח מכוחו של אותו הסכם.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

1 **הסכם שומה**, ככול חוזה אחר, מחייב ממועד בו היה קיבול תואם להצעות שהועלו וגמירות
2 דעת מלאה לגבי תנאיו, בין אם שודר ההסכם ובין אם לאו. לכן, בדין דחה המשיב כול
3 תביעה להליכי שומה, בנוגע לחוב המס הדחוי.

4
5 את חוב המס הדחוי, ניתן היה לתבוע לפי **הסכם שומת המנוח** החל משנת 2003. לכן
6 תביעתו בשנת 2009 על-ידי המשיב - כתביעת חוב אזורי חלוט - לא התיישנה.
7 החובה לשלם את המס הדחוי חלה הן על המנוח והן על המערער כיורשו, על-פי שיעור חלקו
8 בעיזבון, ועליו היה להשלים ולבצע חובו מיד עם קבלת 'הודעת השומה'; ולדעת, אף היה
9 עליו לעשות כן מיוזמתו, וללא הודעת דרישה, עוד בשנת 2003.

10
11 9. למרות אופן התנהלות המשיב במקרה זה – התנהלות המחייבת עריכת בדק בית לעניין אופן
12 דיווח ושידור של חובות מס נדחים ובקרה נדרשת – אין להשלים עם התנהלות המערער,
13 אשר הוכח כי ידע על חוב המס הדחוי, היה ער ליתרונות בהסכם שנחתם בין המנוח למשיב,
14 והמתין לחלוף תקופת ההתיישנות, כדי לנסות ולהתעשר שלא כדין על חשבון הקופה
15 הציבורית.

16 הגם שעל רשות ציבורית חלים חובות תום הלב וההגינות מוגברים, אין בכך כדי לפטור את
17 הנישום במקרה כזה, מן החובה לעמוד בתנאי ההסכם, בכלל, וביודעו על תנאיו וקיום החוב
18 והיקפו, בפרט (על דרך ההשוואה לעניין חובות נאמנות כאשר מידע נדרש נמצא בידי הפרט,
19 ראה בג"ץ 164/97 **קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר, אגף המכס והמע"מ**, פ"ד נב(1) 289)
20 בפסה"ד של השופט זמיר, שם בעמ' 320-323, 234-231. בפסה"ד של השופט ברק, הגם שלא
21 אותרה שם חובת הגינות על הפרט, מאחר שאינו דורש אלטרואיזם, עם זאת מכיר המשפט
22 בחובה לקיים ציפיות סבירות, שם, 347-349. על חובת ההגינות כפי שהובאה בפסה"ד
23 ע"י כב' השופט זמיר בפס"ד **קונטרס**, חזר בית המשפט בהרכב כב' השופטים: הנשיא ברק
24 והשופטים י' זמיר וד' ביניש בבג"ץ 1227/98 **אנטון מלבצקי נ' שר הפנים**, פ"ד נב(4) 690,
25 (704-ז).

26
27 להלן אעבור לפירוט נדרש.

28 רקע עובדתי וקביעת ממצאים ומסקנות:

29 10. כאמור, המערער הוא בנו של המנוח ז"ל.
30 בחודש **ספטמבר 1995** מכרו האחים: המנוח ז"ל והדוד ז"ל (להלן: **האחים**) את מניותיהם
31 בחברה פלונית, לאחיהם. בתמורה למכירת המניות קיבלו סכום של כ-109 מיליון ₪ במזומן
32 (להלן: **התמורה במזומן**) וכן זכויות בעלות בקניון ל' (להלן: **התמורה שלא במזומן**);
33



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

11. בעקבות העסקה פנה רו"ח זאב פלדמן, שייצג את האחים (להלן: רו"ח פלדמן), במכתב מיום 22/10/95 אל רו"ח קפלן, ס' ניצב מס הכנסה (כתוארו אז), בבקשת החלטה (rulling) וביקש לדחות את תשלום המס בגין חלק התמורה שלא במזומן. בפנייה ציין רו"ח פלדמן כי מדובר ב"הסדר בעייתי מאוד", וכי ההסדר בין האחים מורכב ומסובך ויימשך כחצי שנה, כשהעברת הנכסים והמזומן תתפרש על מספר חודשים לפחות. עוד ציין רו"ח פלדמן באותו מכתב כי בתיאום עם פקיד שומה חיפה יינתנו בטחונות מתאימים לתשלום המס שנדחה, בהתאם לסיכום שפורט באותו מכתב.
- על-פי בקשת האחים, המס בגין התמורה הנוספת יחושב ליום ביצוע העסקה. תשלומו יידחה למועד עתידי, לפי אחת משלוש חלופות שהוצעו לפי התאריך המוקדם מביניהן, בתוספת הפרשי הצמדה בלבד לפי סעיפים 186 ו-192 לפקודה (סמכות הנתונה למנהל להקטין שיעורי ריבית או קנס).
- האופציה הרלוונטית מבין שלוש האופציות שהוצעו (מאחר שהקניין לא הונפק בבורסה והאחים לא מכרו זכויותיהם בקניין לצד ג') היא: דחיית המס ממועד ביצוע העסקה לתום השנה השמינית, התשיעית והעשירית – מה שהביא לדחיית תשלום יתרת המס לשנות המס 2003, 2004 ו-2005 בהתאמה (להלן: ההצעה).
12. הסכמה עקרונית להצעה ניתנה על ידי נציבות מס הכנסה בתאריכים 23/10/95 וב-26/11/95.
- במכתב הנושא תאריך 23/10/95 הבהיר סגן נציב מס הכנסה, רו"ח קפלן (נספח ב' לתצהירו של הרכז חושקובר), ששווי התמורה המתבטאת בקניין היא על פי קביעת מס שבח, ואילו שווי הקניין ייקבע בהסכמה בין רו"ח פלדמן כמייצג את האחים לבין פקיד שומה חיפה. לגבי הפעלת הסמכות להפחתת ריבית, הבהיר המשיב כי הוא ישקול את הנושא. בסעי' ה' של אותו מכתב, בהתייחס לחבות היורשים, נכתב:
- "במקרה של ירושה ייכנסו היורשים ל'נעלי המורשים' וכל התנאים הנ"ל יחולו על היורשים".**
- בהתייחס לביטחונות, צוין בסעי' ו' של אותו מכתב:
- "ההסכמות הנ"ל תכנסנה לתוקף לאחר המצאת הביטחונות המתאימים".**
- במכתב מיום 26/11/95 הוסיף סגן הנציב, רו"ח קפלן (נספח ג' לתצהיר הרכז חושקובר), כי המשיב אכן נתן הסכמתו לתשלום המס ללא תוספת ריבית, כל זמן שמדובר בתקופת ההסדר ואם הנכס ימומש כולו או חלקו בסכום הנמוך מסכום השווי המתואם, תישקל גם הפחתה של הפרשה הצמדה באופן שתובא בחשבון ירידת ערך הנכס.
- (להלן: קיבול עקרוני של ההצעה).



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

13. משלא הוגש הדוח לשנת המס 1995 במועד, הוצאה למנוח ביום 29/5/97 שומה לפי מיטב השפיטה (קוד שומה "04", בשלב א'). כחודש לאחר מכן (30/6/97) הוגש הדוח לרבות השגה על השומה שהוציא המשיב (סימונה אצל המשיב - 17); בתאריכים 18/12/97 ו- 30/3/98 נערך ונחתם בין המנוח, באמצעות רו"ח פלדמן, לבין המשיב **הסכם שומת המנוח** לשנות המס 1992-1995 שכלל גם את עסקת רווח ההון האמורה. ההסכם נחתם בין הצדדים בשלב ב' של הליכי השומה.

8 **בהסכם שומת המנוח** יושרו למעשה ההסכמות אליהם הגיעו האחים עם נציבות מס הכנסה ונקבעו למנוח בו הכנסות החייבות במס בש"ח, לפי הפירוט הבא (תצהיר הרכז חושקובר סעיף 4(ח)):

11	49,419,710	-	בגין התמורה במזומן - הכנסה חייבת (הון ריאלי)	(1)
12	27,731,660	-	בגין התמורה הנוספת - הכנסה חייבת (דחיית תשלום המס)	(2)
13	2,021,020	-	הכנסה חייבת מעסק	(3)
14	283,437	-	הכנסה ממשכורת	(4)
15	14,592,360	-	הכנסה חייבת מדיבידנד	(5)
16	3,668,750	-	הכנסה פטורה מדיבידנד (מחברה משפחתית)	(6)
17	575,686	-	הכנסה חייבת הונית (רווח הון ריאלי)	(7)
18	207,266	-	וסכום אינפלציוני	

19 מכאן שסך הכנסותיו של המנוח ז"ל לשנת המס 1995 הסתכמו (לפני ניכויים בגין הפקדות בקופת גמל בסך של 4,100 ₪) ב- 94,831,139 ₪.

14. שידור **הסכם שומת המנוח** נעשה באופן ששודר החיוב החל על ההכנסה החייבת בגין התמורה במזומן וכן שודרו ההכנסות האחרות החייבות לרבות ההכנסות הפטורות. ואולם **ההכנסה החייבת בגין התמורה שלא במזומן - לא שודרה**. המשיב מודע לכך שעובר לאותו מועד היה עליו לשדר גם את ההכנסה החייבת בגין התמורה שאינה במזומן, על אף ההסכמה כי מועד תשלום המס בגינה יידחה בהתאמה ובהסתמך על הסכמת הצדדים, כמפורט בהצעה שנתקבלה במסגרת **הקיבול העקרוני של ההצעה**, ועל-פי המפורט **בהסכם שומת המנוח**. בפועל, לא שודרה ההכנסה החייבת בגין התמורה שלא במזומן, וממילא לא יצאה גם הודעה למנוח ז"ל על **גובה המס הדחוי** שעליו לשלם עובר לאותו מועד כמפורט בסעיף 152(א) לפקודה (להלן: **הודעה לתשלום מס**).



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

הסכם שומת המנוח כמסיים ההליך השומתי וכמקור לחוב מס חלוט :

15. בשלב זה ראוי להתייחס למעמד הנורמטיבי של ההליך השומתי במסגרתו נחתם **הסכם שומת המנוח** וכהשלכה ממנו אם עמדה למערער זכות השגה או ערעור, בכפוף לכך שאכן מדובר בהסכם מחייב.

עוד יש לבחון טענת המערער כי **הסכם שומת המנוח**, שעל-פי ניסוחו הוא חוזה על תנאי, לא נכנס לתוקף מאחר שלא קיים התנאי המתלה של המצאת ביטחונות.

16. המערער טען שאין להכיר בדרישת חוב ללא שידור שומה. במקרה דנן לטענתו, השומה הוצאה רק בשנת 2009 ולכן זכאי היה המערער להליך השגה, במסגרתו תמוצה זכות הטיעון. טענה זו דינה להידחות.

טענה זו אינה מבחינה בין 'הודעה לתשלום מס' לבין 'הודעת שומה', ומתעלמת מהעובדה ש**הסכם שומת המנוח** נערך ונחתם בשלב ב' של ההליך השומתי, לאחר שלב ההשגה, כך שהנישום הרלוונטי מיצה את זכות ההשגה וזכות הערעור לא עמדה לו. זכות העמידה של המערער בהליך השומתי אינה זכות עצמאית משלא מדובר בשומת המערער, כך שמשבא המערער בנעלי המנוח, לא קמה לו זכות מעבר לזו שהייתה למנוח עובר למועד ההסכם.

17. כאמור, **הסכם שומת המנוח** נחתם בשלב ב' של ההליך השומתי, לאחר שהוגשה השגה, ולכן יש לראות בו כשלב מסיים בהליך השומתי, באופן שלא עומדת עוד למערער הרלוונטי זכות השגה או ערעור לבית המשפט. נבהיר מסקנה זו, תוך התייחסות לעובדות שפורטו.

על-פי סעיף 150(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: **הפקודה**), כאשר נישום אינו מגיש דו"ח לשנת מס מסוימת והוצאה לו שומה לפי סעיף 145(ב) שהיא שומה הקובעת את הכנסתו של אדם לגבי אותה שנה, לפי מיטב השפיטה, יראו את הדו"ח שהגיש הנישום לגבי אותה שנה, לאחר הוצאת השומה, כהשגה. כך גם היה סדר הדברים בעניינו של המנוח.

ההסכם שנחתם בין הצדדים, כאשר רו"ח פלדמן ייצג את המנוח, נחתם במסגרת ההליך השומתי, לאחר הגשת השגה, לפי סעיף 152(א) לפקודה. באמצעות ההסכם תוקנה השומה, והמנוח הבין, ידע, הסכים וחתם על תיקון השומה, בהתאם למוסכם.

בנושא זה יש עוד להפנות לסעיף 153(א) לפקודה, המבהיר כי זכות הערעור קיימת רק אם הוצאה שומה בצו; ואין זכות ערעור על שומה שהוצאה בעקבות הסכם.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

מכאן שעם חתימה על ההסכם בידי שני הצדדים, והעדר זכות ערעור על הסכם כזה, הפך
חוב המס הדחוי לחוב חלוט, מכוחו של ההסכם ועל-פיו.

18. בנסיבות אלה יש להתייחס לצורך במתן 'הודעה' על המס שעל הנישום לשלם ומה הנפקות
המשפטית להוצאתה ליורשי המנוח רק בשנת 2009.

יש להבחין בין 'הודעה' שעל המשיב להוציא לנישום בעקבות הסכם שומה (סעיף 152(א)
סיפא) לבין הוצאת **צו בכתב** לפי סעיף 152(ב) לפקודה.

במקרה האחרון - שומה בצו - פקיד השומה צריך ליתן החלטה הנוגעת לשומה עצמה,
והדבר ייעשה בדרך של הוצאת **צו**. באותה החלטה ייקבע פקיד השומה אם הוא מקיים את
השומה שהוא הוציא, מגדילה או מפחיתה. כלומר **בצו** יקבעו מהות החבות והיקפה.

לעומת זאת 'הודעה' על המס שיש לשלם אינה יוצרת את עצם החבות, אלא היא נדבך
פורמאלי לחישוב שנעשה כבר במסגרת הסכם השומה או בעקבותיו.

עיון בסעיפים הרלוונטיים - סעיף 152(א) לפקודה שעניינו הסכם שומה לעומת סעיף 152(ב)
שעניינו הוצאת שומה בצו - מורה איפוא כי מדובר בשני מצבים שונים, שסעיפי החוק על-פי
ניסוחם אכן עושים שימוש במונחים שונים.

סעיף 149 לפקודה מחייב הוצאת "**הודעת שומה לנישום**" לאחר הוצאת שומה **בצו**, לפי
סעיף 152(ב) לפקודה. זאת בשונה מ'הודעה' על המס שעל הנישום לשלם.

במקרה של הסכם שומה, נדרשת המצאה של **הודעה על המס** שעל הנישום לשלם. 'ההודעה'
אינה יוצרת את החבות במס, משזו כבר נקבעה בהסכם, כשהמצאת 'ההודעה' היא **דרישה**
לתשלום מכוחו של ההסכם ועל-פיו. ההודעה על המס היא בגדר דרישה לביצוע חוב שכבר
הוסכם על קיומו, וזאת מעצם מהותו של "הסכם" על פי דיני החוזים הכלליים, שדיני המס
הם נדבך נוסף עליהם.

לעניין מועד המצאת **הודעה על המס** בעקבות הסכם שומה לגבי חוב מס דחוי, אין לשלול
הטענה שהודעה כזו יכול שתישלח עובר למועד בו יש לבצע תשלום המס, ולא דווקא לאחר
הסכם השומה, במיוחד כאשר בעקבות הסכם אין עוד לנישום זכויות לפי סעיף 150 (זכות
להשגה) ולפי סעיף 153 (זכות ערעור).

אין הוראה בפקודה המגדירה מהו 'טופס' ההודעה המתאים.

19. המערער הוסיף וטען שיש לתת נפקות משפטית לאופן בו נשלחה אליו ההודעה. לטענתו,
משנשלחה אליו בשנת 2009 "הודעת שומה" לפי סעיף 149 לפקודה ובמסמך עצמו הוזכרה
זכות השגה וערעור, יש לראות בהליך כהליך שומתי ולאפשר לו להגיש השגה. זאת ועוד,
לעמדתו, בהעדר שומה – לא יכולה לבוא דרישה לתשלום מס.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

לעמדת המשיב, 'הודעת השומה' על אף הטופס בו השתמשו, בהעדר טופס מתאים אחר הוא
"דרישת חוב" קרי; **דרישת תשלום**, ולכן מוסמך הוא לנקוט בהליכי גביה.
נפנה עוד להשלמת טיעוני המשיב בישיבה מיום 4/6/12 (עמ' 610 ש' 22-613), כי בפני
המשיב לא הייתה אפשרות טכנית אחרת, אלא להוציא הודעה לפי סעיף 149 לפקודה, שהיא
תנאי מוקדם להתחלת ההליכי הגבייה (שם, עמ' 613 ש' 14-15).
מכול מקום, כפי יובהר, אין באמור בלבד, לשנות את מהות ההליך הגבייה שרשאי היה
המשיב להתחיל בו, לאחר שנת 2003.
20. נכונה אני לקבל עמדת המערער, כי מקום בו היה צריך להוציא "הודעה על המס לתשלום"
לא היה מקום שהמשיב יוציא 'הודעת שומה' לפי סעיף 149, הן לאור מהות ההליכים
שנקטו וסיום ההליך השומתי עוד בחיי המנוח, ובמיוחד לאור עמדת המשיב, אשר ראוי
היה כי יקפיד עליה, לפחות בשנת 2009, בעת שכבר ידע והחליט כי הוא מוציא הודעה על
דרישת חוב. ככול שהוצא טופס לפי סעיף 149 לפקודה היה מקום לערוך בו תיקונים ואפילו
בכתב, כדי להבהיר למערער את עמדת המשיב לגבי אותו חוב.
לא הייתה מניעה בענייננו, כי המשיב יחזור בהודעתו על פרטי חוב המס הדחוי, אך לא היה
מקום להשאיר אזכור של זכויות השגה וערעור, כאשר ההליך השומתי כבר הסתיים
ולמערער לא עמדה עוד כול זכות כאמור.
הוצאת הודעת שומה, גם לא נדרשת לפי סעיף 152(א) המדבר על המצאת 'הודעה', באשר
'הסכם השומה' הוא השומה שבענייננו כבר שודרה עובר למועד חתימת ההסכם.
21. ואולם אין בפגמים אלה כדי לשנות את מהות ההליך כהליך גבייה שהיה המשיב רשאי
לנקוט בו. אין בעובדה שההודעה נשלחה על גבי טופס בהתאמה לסעיף 149 לפקודה כדי
לשנות את מהות ההליך – אם מדובר בהוצאת שומה בצו או שהכוונה היא לדרישת חוב מס
לתשלום.
לעניין זה ראוי להפנות לסעיף 159 לפקודה שכותרתו: **"פגמים וטעויות שאינם פוסלים"**.
על-פיו:
**"שומה, פקודה תשלום או כול הליך אחר הנחזים כעשויים בהתאם להוראות
פקודה זו, לא יבוטלו ולא יראו אותם כבטלים מעיקרם או כניתנים לביטול. מחמת
פגם שבצורה ולא ייפגעו מחמת טעות פגם או השמטה שחלו בהם..."**
התוצאה מן האמור, שאין בהודעה כפי שנשלחה כדי לשנות את מהות ההליך, והוא שלב
הגבייה של חוב המס הדחוי והחלוט.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה

ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

22. הסכם שומה, בדומה לכול הסכם אחר הופך לחוזה מחייב, על בסיס כוונה ליצור מסמך משפטי מחייב, בדרך של הצעה וקיבול שהם למעשה הצהרות הרצון של הצדדים לחוזה, ובלבד שישנה גמירות דעת ומסוימות.

אין למעשה מחלוקת בין הצדדים כי **הסכם שומת המנוח** ממלא אחר דרישות אלה, הגם שהמערער טען שההסכם לא נערך על גבי טופס שומה סטנדרטי. המסקנה המתבקשת היא כי הסכם זה הוא חוזה מחייב, המקים חבות לתשלום מס ובכלל זה, חבות לתשלום מס דחוי.

23. השאלה הנוספת היא, תקפותו של ההסכם, עקב אי המצאת בטחונות. לעמדת המערער, אין הוא כופר בקיומו של הסכם (עמ' 13 ש' 32 לפרוטוקול), אלא שלטענתו באותו שלב לא היו לו מסמכים לגבי תוכנו. משגולו המסמכים טען המערער כי **הסכם שומת המנוח** הוא בגדר חוזה על תנאי. הפקדת הבטוחות הוא בגדר "תנאי מתלה", ומשלא הופקדו, לא נכנס ההסכם לתוקף. ניסוח אחר של הטענה הוא: הסכם השומה אויין, משלא הופקדו הבטוחות, וממילא גם לא היה מקום לדחות תשלום יתרת המס בגין הכנסה מתמורה עתידית.

טענה זו, על-פי כול אחד מן הניסוחים, דינה להידחות.

ככלל, 'חוזה על תנאי' מתייחס לתנאי שהוא בלתי וודאי וחיצוני לחוזה. כלומר, צריך שיהיה אירוע בלתי ודאי שהתרחשותו בעתיד, ומדובר בארוע חיצוני לחוזה, במובן זה שאינו מותנה ברצונו הסובייקטיבי של צד לחוזה, אם לקיים התנאי אם לאו. שני התנאים הם מצטברים (גבריאלה שלו **דיני חוזים** 339 (תש"ן)). התנאים אינם מתקיימים במקרה זה. תנאי שקיומו תלוי בהתנהגות אחד מהצדדים לחוזה (ובמקרה זה, המנוח) - אם להציג בטוחות אם לאו, אינו תנאי שמתלה את החוזה כולו.

ואולם, גם לו נתקבלה הטענה, הרי שהמערער במעמדו כיורש חלק בעיזבון המנוח, אינו יכול להסתמך על אי-קיומו של התנאי מצד המנוח, והתוצאה היא, **שהסכם שומת המנוח** היה לחוזה מחייב שזכאי היה המשיב לתבוע קיומו, לרבות תשלום חוב המס הדחוי.

תוצאה דומה מתקבלת, גם אם רואים את התנאי האמור כתניה בתוך הסכם שומת המנוח. במקרה כזה לא מדובר כלל בחוזה על תנאי, אלא לכול היותר בהפרת תנאי שהיה על הצד המתחייב למלא אחריו (המנוח); ומשלא מולא התנאי, הופר ההסכם. בנסיבות כאלה לצד האחר לחוזה (המשיב) עמדה זכות הנובעת מן ההפרה האמורה, שאחד הסעדים הוא, ביטולו. ואולם, האפשרות למצות סעד מכוח ההפרה האמורה, אינה נתונה בידי המפר אלא



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

1 בידי המשיב, ורשאי היה משיקולים ענייניים - כגון ביטחון ביכולת כלכלית של המנוח -
2 שלא לעמוד על קיומו של התנאי ולמרות אי קיומו לראות את ההסכם כחוזה מחייב (ג'
3 שלו, בעמ' 265-266). ואכן בפועל כך נהגו הצדדים לאותו חוזה.
4
5 24. המסקנות המשפטיות שפורטו לעיל, תואמות לראיות שהוצגו.
6 כדי לעמוד עוד על מהות ההסכם ואופן כריתתו לרבות הצורך בבטוחות, אם בכלל, יש
7 להפנות לעדותו של רו"ח פלדמן, שייצג את האחים בהסכם עם המשיב והיה עד מטעם
8 המשיב.
9 רו"ח פלדמן הבהיר בעדותו (עדות ראשית, מאחר שעדותו לא נמסרה בתצהיר, החל מעמ'
10 130 לפרו' בישיבת ביהמ"ש מיום 13/2/12) כי הוא מכיר את המערער מטיפול בתיק האחים
11 לרבות פגישות אישיות עמו.
12 בעדותו העיד כי המערער לא רק שידע על מכירת המניות של האחים, אלא הוא זה שטיפל
13 בעסקה בצד המיסויי שלה מול רשויות המס והגיע להסכם שומת המנוח, לגבי דחיית
14 תשלום המס בעסקה. מדובר היה בעסקה של החלפה בין מניות בחב' האחים לבין מניות
15 בחב' קניון, ובמסגרת אותו הסכם היה סכום כסף ששולם ושמוסה במועד העסקה, ועוד
16 החלפת המניות - תשלום המס הנדחה (שם עמ' 130). העד חזר ופירט את תוכן העסקה,
17 לרבות ההסדר לגבי חוב המס הדחוי (עמ' 133 ש' 14-20). העד הוסיף והבהיר, כי אישור
18 נציבות מס הכנסה התנה חיוב היורשים בחוב האמור, באופן שאלה יעמדו בנעלי המורשים,
19 לגבי כלל התנאים שבאותו הסכם.
20
21 לעניין אופן שידור השומה הבהיר העד, כי ידע שהמס הדחוי לא שודר, ועל פי ידיעתו, לא
22 הייתה אז טכניקה לשידור הדבר, אך היה ברור לשני הצדדים שחוב המס הדחוי לא ישודר
23 כי לא הייתה טכניקה של שידור. למרות האמור, לא הייתה לכך כל משמעות עבור רו"ח
24 פלדמן, מבחינת חובת הנישומים לשאת בחוב המס כולו (עמ' 142 החל מן הש' 17), לרבות
25 חובת היורשים על פי אותו הסכם. העד הוסיף כי:
26 **"מאחר ואני מקווה ומאמין ועד היום לאורך כל ההיסטוריה שלי במערכת קיימים**
27 **הסכמים שחתמתי איתה אז אני מצפה ותמיד מקיים הסכמים שאני חותם**
28 **מקיימים"** (עמ' 144 ש' 15, 16).
29
30 במסגרת החקירה הנגדית הוסיף רו"ח פלדמן ואישר כי שני הסכמים נחתמו עמו: האחד,
31 הסכם המסגרת; האחר, ההסכם **במישור הגבייתי** (עמ' 144, ש' 29-31). העד עמד על
32 מורכבות ההסכם ועל התניות שבו, בנוגע למועדי תשלום המס הדחוי וחזר על טענתו, כי
33 היה קושי אמיתי - במיוחד לאור הטכניקה שהייתה קיימת אז - לשדר את החיוב העתידי
34 (עמ' 146). לעמדתו, **"מייחסים משמעות גבוהה מדי לפעולה הזו של העברת הנושא**



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

- 1 **למחשב** "עמ' 147, ש' 8). ובהמשך לאחר שהובאו בפני העד אופציות שונות לרישום חוב
2 המס הדחוי אומר העד:
- 3 **"... ההסדר הזה, זה היה הסדר מאוד מאוד מיוחד שהוא לא ההסדר שהוא, אני**
4 **לא מכיר מכל ההיסטוריה שלי לא מכיר עוד הסדר כזה שנתן דחייה לשמונה**
5 **תשע עשר שנים ולכן לא היה (הכוונה דרך לשדר אותו באופן דומה לטכניקות שהיו**
6 **אז - ש' ו'), לכן זה נעשה בצורה שזה נעשה...**
- 7 **ההסדר הזה הוא הסדר מאוד, מאוד, מאוד, חריג ואני מניח שזאת הסיבה**
8 **שבגללה לא שידרו אותו כמו שהוא"** (עמ' 147 ש' 16-148 ש' 1-2).
- 9
- 10 25. על הקשיים בשידור השומה, ניתן ללמוד גם מעדותו של עו"ד יאיר ניידרוף, שמילא
11 תפקידים שונים בנציבות מס הכנסה בין השנים 1997 – 2008 ובין היתר פקיד שומה פ"ת
12 ות"א 3, על אף שלדעתו ניתן היה לשדר את השומה (עמ' 422-432). עד זה הוסיף שכאשר
13 ההכנסה לא ידועה, יש קושי במיסוייה עובר לאותו מועד (ראה עדותו בעמ' 435).
14 מעדותו ניתן גם ללמוד כי הסכם שומת המנוח היה הסכם חריג (עמ' 408 ש' 31). יודגש כי
15 בית המשפט אישר עדותו כעד מטעם המערער ולא עדות כמומחה (ראו החלטה מיום
16 12/2/12). עד זה אישר שהקפאת מס או דחיית תשלומ, לא תיעשה ביוזמת המשיב אלא
17 בעקבות בקשה שהגיש נישום או מי מטעמו (עמ' 409-410).
- 18
- 19 26. לעניין הפקדת הבטוחות אישר רו"ח פלדמן שאלה לא הומצאו. למרות האמור, לא הסכים
20 העד כי אי המצאת הבטוחות מאיין את הסכם השומה. על פי עדותו, סבר רו"ח פלדמן כי
21 יתכן שבשל מעורבותו לא מצא המשיב צורך להקפיד על הפקדת הבטוחות או לחילופין היה
22 מחדל אצל משיב, בין היתר, בשל העובדה שהמשיב לא סבר שעלולה להיות בעיית גבייה
23 לגבי חוב המס הדחוי. מכל מקום העד דחה הטענה שההסדר לא נכנס לתוקף (עמ' 148 ש'
24 149-26 ש' 2).
- 25 העד גם אישר שבפועל בדרך התנהגות, ולדעת כל הצדדים להסכם, ההסכם נכנס לתוקף,
26 המס המתחייב עובר לאותו מועד שולם, וכל ההסדר היה בבחינת השומה (עמ' 146 ש' 9-7).
27 בלשון בהירה וחד משמעית מבהיר העד, לאחר שחזר והופנה לחובת הנישומים להציג
28 בטוחות:
- 29 **"... אני לא ראיתי לשנייה אפשרות וכנראה גם הם לא ראו אפשרות שבגלל**
30 **העובדה שלא הופקדו (בטעות הודפס הופרדו - ש' ו') בטוחות המס לא ישולם עם**
31 **כל הכבוד, זה לא... נישומים מכובדים גדולים עם הרבה מאוד נכסים שאף אחד**
32 **מהם לא, אולי גם, אני יכול להעלות השערה, אני לא צריך להעלות השערות**
33 **כאלה..."** (עמ' 149 ש' 27-31).



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה

ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

בהמשך הוסיף העד והבהיר כי נושא הבטוחות לא היה מהותי, ואילו הייתה נציבות מס הכנסה שואלת לדעתו, היה אומר להם שלא לעמוד על הדרישה, מאחר שהנישומים ישלמו.

גם לאחר שאלה חוזרת של עו"ד שוחט, ב"כ המערער, הנוגעת לאומד דעתם של הצדדים בקשר לתנאי של הפקדת בטוחות, ואם היה בהעדר הפקדתם כדי לאיין את ההסכם, השיב העד כי ההסכם נכנס לתוקף מייד וזו משנה אם הופקדו הבטוחות אם לאו. תשובתו היא כי ההסכם נכנס לתוקף על אף העדר בטוחות: **"חד משמעית, כן"** (עמ' 150 ש' 13-16). על דברים אלו חזר גם בהמשך עדותו, בתשובה חיובית ובהירה ולפיה מדובר בהסכם שומתי מחייב (עמ' 161 ש' 11), וכי הוא לא חושב שהעובדה שמס הכנסה לא ביקש בטוחות ולא דרש אותם בפועל מאיינת את ההסכם.

עוד אישר העד במסגרת חקירה חוזרת, כי הדרך היחידה שנכון היה לטפל בחוב המס הדחוי היה **במסלול גבייה** (עמ' 162 ש' 30). בסופו של דבר משנדרש העד ליישם את תשובותיו בנוגע לחבות לשאת בחוב המס הדחוי למקרה דנן, חזר העד ואמר:

"מבחינתי כאיש מסים ולאחר כך כמייצג, החתימה על ההסכם זה מה שיוצר את החוב, ההליך של השידור למחשב הוא הליך טכני חישובי..." (עמ' 155 ש' 5-8).

אני ערה לתשובות השונות לכאורה שניתנו לשאלות שהוצגו לעד מאת בית המשפט לעומת התשובות שניתנו לשאלות מאת עו"ד שוחט. ואולם, יש להצביע על ההבדל בסוג השאלות שנשאל העד: בית המשפט התייחס להסכם שומתי שהיה לשומה, אשר לגבי צריכה להימסר **הודעה על תשלום המס** כהליך חישובי בלבד – הוא הדין לגבי דוח שהיה לשומה עצמית שנתקבל וסומן ככזה (שונה המצב אם הדוח העצמי לא אושר כשומה); כל זאת לעומת שאלותיו של עו"ד שוחט שהתייחסו להחלטה על שומה **בצו**, אשר לגביה צריכה להינתן **הודעת שומה**.

27. המערער באמצעות בא-כוחו, ביקש עוד להתמקד באופן שידור אפשרי אחר ממה שנעשה, ובדרך שיהא אזכור או סימון של חוב המס הדחוי, בין בדרך של העמדת מלוא המס כחוב בהווה עם הוראה להקפיא חלק מן המס, ובין בדרך של מתן שוברי תשלום ושידורם למחשב (עמ' גם עמ' 152 לפרו').

אין בכך כדי לשנות את המסקנות המתבקשות במקרה דנן, אין גם חולק כי אופן השידור כפי שנעשה היה נגוע בהתרשלות, אך לא היה בכך לשנות את מהות החבות לקיומו של חוב מס חלוט.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

28. במקרה דנן עותק מהסכם שומת המנוח נמסר לידי רו"ח פלדמן. באותו הסכם הובהר מהי חבות המס, מהם סכומי המס לתשלום עובר לאותו מועד, ומה חוב המס הדחוי. ועוד, אין חולק כי תיקון השומה בוצע בעקבות ההסכם. בנוגע להמצאת הודעה לנישום על המס שעליו לשלם בעקבות הסכם, ככול שמדובר בחוב המס שהיה על המנוח לשלם עובר לאותו מועד, אין מחלוקת כי בגין התמורה במזומנים נמסרה הודעה וכי המס שולם.

בנוגע לחוב המס הדחוי - יכול שתינתן הודעה בכול דרך גם בדרך של מסירת עותק מהסכם שומת המנוח. כמו כן אין מניעה לדעתי, לראות במסמך 'הודעת השומה' שהוצא למערער ב-23/4/2009, כהודעה הרלוונטית, על סמך הסיפא של סעיף 152(א) לפקודה - דרישה לתשלום חוב המס הדחוי - על אף הפגמים שנפלו בטופס ההודעה, הרי שלא הייתה מניעה להוציא דרישה כזו עד לתום תקופת ההתיישנות, הגם שראוי היה לדווח עליה ולהוציא דרישות מוקדמות וחוזרות בסמוך לאחר חתימה על הסכם שומת המנוח.

29. לאור האמור לעיל, לענייננו, אני קובעת כי הסכם שומת המנוח ז"ל, הוא חוזה תקף ומחייב. ההסכם בנוגע להליך השומתי נחתם בשלב ב' של ההליך השומתי, לאחר שלב ההשגה (קוד שומה "07"). לכן לא עמדו עוד הליכי השגה או ערעור בקשר לשומה זו, לא למנוח ולא למי שבא בנעליו.

עם חתימה על הסכם שומת המנוח, כחוזה תקף ומחייב, תם ההליך השומתי וחוב המס, לרבות חוב המס הדחוי היה לחוב חלוט, שרשאי היה המשיב ואף חייב היה כרשות ציבורית, לנקוט לגביו בהליכי גבייה, משזה לא שולם.

חוב המס הדחוי - חוב המערער כיום:

30. ב-25/5/00 נפטר המנוח ז"ל, ועיזבונו חולק בין שני בניו: המערער, ואחיו. אלמנת המנוח, הסתלקה מחלקה בעיזבונו.

האח שילם כאמור חובו (הסכם הפשרה עליו חתם סומן - מש/2).

אין חולק כי במהלך שנות המס לאחר פטירת המנוח, לא העלה המשיב כול טענה בדבר קיומו של חוב בתיק המנוח. בינואר 2004 אף נשלחה הודעת עדכון מתיק השומה של המנוח - 28/4/98, והודע כי תיק זה נסגר ב-31/12/2003, ואם תחודש הפעילות יש להודיע על כך לפקיד השומה (נספח 61 לתצהיר המערער - ע/21).

לטענת המערער, הודעות אלה, יצרו מצג של העדר חוב מס לעיזבונו מכוח הסכם שומת המנוח, שרשאי היה להסתמך עליו. וכך, עם המצאת הודעה על דרישת חוב מס, יש בכך משום שינוי מצבו לרעה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

1 יובהר כבר בשלב זה כי לא יכולה לעמוד למערער טענת מצג שיצר כלפיו המשיב והסתמכות
2 על מצג זה, זאת מאחר שלמערער הייתה ידיעה מלאה לא רק על קיומו של החוב, אלא גם
3 על כך שהחוב לא שולם, וכי עליו כיורש לשאת בו.
4 ועוד, המערער היה ער לעובדה שבמקרה של אי מכירת זכויות האחים בקניון לצד ג', לא
5 יכולה הייתה להתקבל דרישה לתשלום שליש ראשוני מחוב המס הדחוי, לפני 31/12/2003.
6 ידיעה ברורה כאמור, אינו מותירה בידי המערער תום לב, שהוא בבסיס טענת השתק כנגד
7 רשות מינהלית, גם אילו היה מצג - ומצג כזה לא היה - כפי שיובהר בהמשך.

מצג הרשות והסתמכות הנישום:

8
9
10 31. בשנת 2009 קיבלו "יורשי המנוח" הודעת שומה לשנת המס 1995, בסכום של 32,478,961 ₪
11 (סכום לתשלום). הודעת השומה הוצאה בתיק XXXX שהוא מספר תעודת הזיהוי של
12 המנוח. על-פי תצהירו של המערער, נדהם לקבל את הודעת השומה (סעיף 4.2 לתצהירו
13 ע/21) ולאחר מכן את ההודעה בדבר קנס גרעון, דרישה לתשלום של 47,260,580 ₪, הכולל
14 קנס גרעון של 14,000,000 ₪. בעקבות הדרישה האמורה פנה לעורך דינו, והאחרון הגיש
15 השגה וערעור מס.
16 במקביל החל פקיד השומה בהליכי גבייה, על אף האיסור שחל על המשיב, לטענת המערער,
17 לעשות כן, בעת היות ערעור מס תלוי ועומד.
18 יצוין כי הדרישה לקנס גרעון, בוטלה.

19
20 32. המצאת ה'הודעה' על חוב מס למערער הייתה, כאמור, בעקבות טיפול שומתי בתיק המערער
21 יחד עם השותפים לו אצל פקיד שומה חדרה, כמפורט בתצהירה של רו"ח הגב' כלנית
22 לוינסקי, רכזת חולית חברות בפקיד שומה חדרה (להלן: הרכזת לוינסקי).

23
24 בשנת 2005 הוציאה הרכזת לוינסקי שומות למערער בגין שנות המס 2001-2003 (בשלב א
25 של ההליך השומתי). השומות התייחסו לתיאום הוצאות דמי ניהול לחב' ניהול בבעלות
26 עקיפה של השותפות בה שותף גם המערער (להלן: תיק שותפות המערער), ותיאום הוצאות
27 בגין השתתפות בהוצאות חברות בבעלות השותפים (סעי' 6 לתצהיר עדות ראשית של הגב'
28 לוינסקי).

29 בשנת 2006, במסגרת שלב ב' של ההליך השומתי של תיק שותפות המערער, הוציא המשיב
30 צווים בגין שנות המס הנ"ל (2001-2003).

31 בעקבות הוצאת הצווים הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי על שומות אלה (עמ"ה 777/05,
32 842/06, 863/06 ו-913/07, תיקו של המערער לשנות המס 2001-2003 קשור לתיק עמ"ה
33 863/06), ובסופו של דבר, נחתם הסכם פשרה בתיק שותפות המערער לשנות המס 2005-
34 2001, גם לשנות המס שטרם היו בצו (מוצג ע/1).



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

במקביל כאמור, התגלתה טעות השידור של חוב המס הדחוי מהסכם שומת המנוח.

בתחילת הטיפול השומתי יצאה הרכזת לוינסקי יחד עם ירון מילמן לביקורת/לפגישה ראשונית עם חשב קניון ל', במקום העסק. במסגרת הפגישה ראתה הרכזת לוינסקי כי חשב החברה עושה שימוש בתוכנת הנהלת החשבונות במשרדו עם נתונים משנות ה-90 המוקדמות, ונמצא כי יש יתרות הון שותפים בסכומים גבוהים של עשרות מיליונים. יתרות הון אלה משמעותן כי השותפים זכאים לכאורה לקבל מהשותפות סכומי כסף גבוהים מאד. כדי להתחקות אחר מקור היתרות האמור, ביקשה הרכזת לוינסקי את חומר הנהלת חשבונות משנות ה-90 המוקדמות (סעיף 8 ואילך לתצהירה).

התגובה לבקשה האמורה הייתה כי מדובר בשומות שהתיישנו, ועל אף דרישות חוזרות, החומר שנדרש לא נמסר.

בהמשך לממצא האמור, החלה הרכזת לוינסקי לבקש חומר מתיקי שומה של האחים ז"ל, ממשרדי המשיב בחיפה, שם התנהלו תיקי האחים. אז גילתה הרכזת לוינסקי יתרת הון השותפים ובהמשך את הסכם השומות שנחתם עם האחים לשנות המס 1992-1995. לאחר איתור הסכמי השומה עם האחים (נספחים ד1-ד4 לתצהירו של הרכז חושקובר), גילתה הרכזת לוינסקי כי המס הדחוי לא דווח ולא נגבה באף אחד מתיקי האחים או יורשיהם, וכי איש מהם גם לא דיווח על המס בגין אותו רווח הון.

באותו שלב טרם נמסרה הודעה למערער בקשר לחוב המס הדחוי, וזאת עד להשלמת הברור, לרבות היקף החוב. תחילה נתבקש איתור מסמך rulling כדי לעמוד על תוכנו של ההסכם השומתי. משהתגלה כי המס הדחוי לא דווח ולא שולם, החל המשיב לחפש דרך משפטית נכונה, כיצד עליו לפעול, ביחס לחוב המס הדחוי, בהתייחס לחבות היורשים, כעולה מהסכם שומת המנוח, ובעניינו - כלפי המערער.

תחילה נבדקה אפשרות להורות על פתיחת השומה לפי סעיף 147 לפקודת מס-הכנסה, בתיק שותפות המערער. במהלך שנת 2008 פנה מר מיקי מיכאלוביץ, פקיד שומה חדרה באותה עת אל מר נח אלדד, מנהל תחום בכיר (מפקח ארצי מקצועי, כתוארו אז) כדי לשקול פתיחת שומות של המערער לשנים 2001-2005, לאחר הוצאת שומות בצו לשנים 2001-2003 והסכם שנחתם לגבי שנות המס 2001-2005 כלומר, גם על שנות מס שלא היו בצווים (מס/10 - התצהיר), וזאת מן הטעם שפקיד השומה סבר שאין מקום להגיע להסדר פשרה עם מי שחייב מיליוני שקלים לרשויות המס.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

1 בעקבות כך נשלח מכתב חתום על ידי רו"ח אלדד נח, הרפרנט לענייני פתיחת שומה, נכון
2 לאותו מועד, למערער שכותרתו "הזמנה לפי סעי' 147 לשנות המס 2001-2003" (שנות
3 המס בצו). המערער ו/או מי מטעמו לא הופיע לאותה פגישה.
4 לטענת המערער, הזימון לדיון, לאו זימון היה, משהובהר לו שלא מדובר בהליך של השגה,
5 מה עוד שאותו דיון לא נועד לגילוי מסמכים, שהרי הגילוי נעשה בשלב מאוחר יותר (ב-
6 03/06/10) וביהמ"ש אף נדרש למתן צו הדדי לגילוי מסמכים.

7
8 המשיב מבחינתו חזר ובדק את דרך פעולתו יחד עם רו"ח אלדד נוח והגיע למסקנה כי אין
9 מקום לפתוח את תיק שותפות המערער, יש להשאיר על כנו את הסכם הפרשה שנחתם עם
10 השותפות לשנות המס 2001-2005, לא להיזקק כלל לסעי' 147 לפקודה ולהמשיך בגביית
11 החוב נשוא הסכם שומת המנוח.

12
13 עוד הוסכם כי הטיפול בהמשך גביית חוב המס הדחוי יועבר לפקיד שומה חיפה.

14
15 בנסיבות אלה, מאחר שהגילוי נעשה בחדרה, ביקשו שני המשרדים לחלק ביניהם את
16 "התשואות" - כלי ניהולי שבאמצעותו מדרגים את פקידי השומה השונים, וזאת מבלי שיש
17 לכך כול השלכה לתגמול כספי - זהו מדד פנימי בלבד בין משרדי פקידי השומה. האישור
18 לחלוקה ניתן במכתב (ע/5) שגולה למערער על פי צו של בית המשפט (ראה החלטה מיום
19 6/10/10, סעי' 7.1.1 של ההחלטה, כאשר באותו מועד סומן המוצג ע/1 ולאחר מכן ע/5).

תקינות החלטת המשיב :

20
21
22 35. כפי שהובהר, ההליך השומתי בנוגע לחוב המס הדחוי תם ונשלם עוד בחיי המנוח. כשם
23 שלא עמדה למנוח עוד זכות השגה ו/או ערעור כך גם לא עמדה זכות כאמור, למערער.
24 מאחר שחוב המס הדחוי הוא חוב אזרחי חלוט, גם לא היה מקום לנקוט בהליך של פתיחת
25 שומות, לפחות לא ככול שהדבר נוגע לחוב המס הדחוי. דרישת חוב המס הדחוי מן המערער
26 אינה קשורה לשומות בצו שהוצאו לו, וגם אילו ננקט הליך של פתיחת שומות לפי סעיף 147
27 לפקודה, לא ניתן היה מכוחו לכלול את חוב המס הדחוי, מאחר שלא מדובר בשומת
28 המערער, וגם לא ניתן היה להגדיל השומה, באותו חוב מס דחוי וחלוט (אע"ר עוד שפתיחת
29 שומות לפי סעי' 147, ככלל, ובמקום שהיה הסכם שומה, בפרט, ייעשו על דרך הריג בלבד
30 (ע"א 1230/08 תדיראן מוצרי צריכה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים [ניתן ביום
31 26/8/12]).

32 מכאן שהחלטת המשיב שלא לנקוט לפי סעי' 147 לפקודה, בנוגע למקרה דנן, הייתה כדן.

33 החוב כאמור הוא חוב מס חלוט מכוח הסכם שומת המנוח.

34 בנוגע לחוב זה, היה על המשיב להמשיך בהליכי גבייה, כפי שעשה בפועל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

התוצאה מן האמור, שלא עמדה גם זכות להשגה ו/או זכויות נלוות בקשר להליך כזה, ובדין
נדחתה כל בקשה שהגיש המערער בנושא זה.

היה מקום להבחין בין חוב המס החלוט הדחוי, שלגביו חלה חובת תשלום על המערער
כדורש, לבין ההליך השומתי בתיק שותפות המערער, הגם שרשאי היה המשיב לעמוד על
ניהול הליך בנוגע לשנות המס בצווים לגופם ולא להגיע להסדר פשרה, בין היתר מחמת אופן
התנהלות המערער כבעל חוב, במעמדו כדורש. ואולם משנחתם הסכם השומה בתיק שותפות
המערער, אשר כלל גם שותפים אחרים, לרבות שנות מס שלא בצווים, לא היה מקום -
מבחינת האיזון הראוי - להורות על פתיחת שומת השותפות מערער, לפי סעיף 147 לפקודה.

הליכי גביה והליכים נוספים :

36. משהתברר למשיב כי חוב המס הדחוי לא שולם מעולם למרות הסכם השומה נשלחה
למערער 'הודעה' על חוב המס שעליו לשלם על-פי שיעור חלקו בעיזבון; ומשלא שולם, החל
המשיב בהליכי גבייה לפי פקודת המיסים (גבייה) מחודש אפריל 2009.

ההודעה ליורשי המנוח על הטלת קנס גרעון לשנת המס 1995 נושאת תאריך 7/5/09. באותה
הודעה נכתב בין היתר: שבנוסף לסכום המס "בשומה מיום 26/4/2009..." חויבו היורשים
בסכום קנס בריבית והצמדה נכון ליום 2/5/09 בסך של 14,040,360 ₪. דרישה זו בוטלה
בסופו של דבר, בהחלטה מיום 22/7/09 בהשגה שהוגשה בתאריך 10/6/09 (נספח 23 לע/21).
אין בביטול האמור כדי לשנות את מהות חוב המס, ואין לראות בביטול הקנס כחלק מן
ההליך השומתי.

37. בעקבות משלוח הודעת השומה פנה המערער באמצעות בא-כוחו אל פקיד השומה והבהיר
עמדתו לפיה, אין הוא חתום על כל הסכם שומה וכי אין כל חוב של המערער למשיב.
בעקבות ההתכתבויות האמורות, הוזמן בא-כוחו, עו"ד שוחט, למשרד המשיב (ראה מכתבו
של פקיד השומה דאז, מר רועי מקוב, מיום 29/6/09).

עו"ד שוחט הבהיר במכתב הנושא תאריך 13/7/09 לפקיד השומה, שאם אין כוונה לדון
בהשגה על כל רבדיה, אין למעשה תכלית לאותה פגישה, ועוד טען כי למעשה חורג המשיב
מדרך מינהל תקין, משהחלו בהליכי גבייה בטרם נדונה ההשגה. באותו מכתב מבהיר גם
עו"ד שוחט כי אין הוא מקבל את עמדת המשיב כפי שפורטה בשיחה עם עו"ד ברלינר,
היועצת המשפטית בפקיד שומה חיפה דאז, וכי מבקש לדחות הטענה כי המשיב נוקט
בהליכי גבייה ולא בהליכי שומה, וכי לא ניתן לעשות כן בטרם מוצתה זכות הטיעון של
המערער (נספח 20 לע/21).

בסופו של דבר לאחר התכתבות נוספת לא התקיימה ישיבה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

38. במקביל להגשת הערעור (11/6/09) הגיש המערער השגה על הודעת השומה מיום 27/4/09, הבהיר כי הוא חולק על כל סכום המס, השיג גם כאמור על הטלת קנס הגרעון, ודרש את ביטול הליכי הגבייה (ראה מכתב רשום מיום 24/6/09 אל הממונה על הגבייה (נספח 7 לתצהירו של המערער - ע/21).

תחילה הסכים המשיב באמצעות עו"ד מיכל ברלינר להקפיא את הליכי הגבייה, לאור הסכמת המערער להאריך המועד להגשת תגובה לערעור (מכתב מיום 28/6/09 (נספח 8 לע/21).

על פי תרשומת מיום 8/7/09, הבהירה עו"ד ברלינר כי לעמדת המשיב מדובר בהליך גבייה ולא בהליך שומה, ולכן אין גם הסכמה לביטול הליכי גבייה אלא רק להקפאתם. כמו כן הבהירה עו"ד ברלינר על פי אותה תרשומת (נספח 19 לתצהיר ע/21), שלא יתקיים דיון בהשגה. עו"ד שוחט לא הסכים לעמדה זו של המשיב.

לאחר העיכוב המוסכם ולמרות הגשת ערעור מס הכנסה על ידי המערער, נקט המשיב בהליכי גבייה. בקשות המערער לביטול הליכי גבייה, נדחו בהחלטה שניתנה על ידי בית משפט זה ביום 6/10/10. בקשת רשות ערעור שהוגשה, נדחתה אף היא (ראה החלטה ברע"א 7577/10).

בנוסף הגיש המערער בקשה לסילוק על הסף של התביעה האזרחית שהוגשה מטעם המשיב, ואילו המשיב הגיש מנגד בקשה לסילוק על הסף של ערעור המס שהוגש מטעם המערער, הגם שבשלב מאוחר יותר חזר בו מן הבקשה האמורה. שתי הבקשות נדחו בהחלטה שניתנה על ידי ביום 6/10/10 מן הטעם שאין מקום להורות על דחייה על הסף במחלוקות שהן במהות ההליכים שננקטו על ידי הצדדים, בכלל, וכאשר אלה מבוססות על עובדות שיש להוכיחן, בפרט.

כמו כן בקשות המערער ליתן פסקי דין חלקיים (בנושא קנס הגרעון, ו/או מתן נימוקים לקבלת ההשגה) נדחו אף הן, לרבות דחיית הבקשה מטעם המערער למתן פסק דין בהעדר נימוקי שומה (ראה החלטה מיום 3/8/09).

תוצאת ערעור המס :

39. לאור האמור לעיל, ובשלב זה של הדיון, לאחר שמיעת הראיות ובחינת הסכם שומת המנוח, לרבות השלב בו נחתם, ניתן לקבוע וכך אני מורה, כי יש מקום לקבל טענת המשיב, כי דין ערעור המס להידחות. מאחר שמדובר בחוב מס חלוט ודחוי, ולא בהליך שומה, לא קמה



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

למערער זכות להגיש ערעור מס, וממילא בדין נדחתה בקשתו להליך השגה. בקשה לביטול
הקנס כחלק מהליכי הגבייה, ראויה, ואין בה לשנות המסקנה האמורה.
יוער כי היה מקום לדון בסוגיית התיישנות של גבייה בהליך מינהלי, ואולם מאחר שהוגש
הליך אזרחי מקביל, תידון טענת ההתיישנות במסגרת אותו הליך. ככך שלא תתקבל טענת
ההתיישנות כנגד התביעה האזרחית, ממילא עומדת למשיב הזכות לגביית החוב.
40. אשר על כן, אני דוחה את ערעור המס שהוגש על ידי המערער.
לאור התוצאה האמורה, רשאי היה המשיב, ואולי אף הייתה עליו חובה, לנקוט בהליכי
גבייה בהתאם להודעה שנשלחה למערער בשנת 2009 - הודעת דרישת חוב מס - על-פי
הסיפא של סעיף 152(א) לפקודה וכן הודעת דרישה לפי פקודת המיסים (גבייה).

ההליך האזרחי- ת"א 52253-12-10:

41. יש עוד לדון בתביעת החוב של המשיב נגד המערער, מכוח היותו יורש. במסגרת זו תבחן
בפירוט יתר גם טענת ההשתק לה טוען המערער נגד המשיב וכן טענת התיישנות שמעלה
המערער בכלל ובמעמדו כיוורש בפרט.
כדי לעמוד על המועד הקובע, יש לחזור ולהבהיר מהי התובענה הרלוונטית. כפי שצוין, אין
עוד הליך שומתי בפניי ואין ערעור מס, זאת בשונה מטענת המערער בסעי' 21 ואילך של
סיכומיו לעניין תקופת ההתיישנות.

התיישנות:

42. אין חולק כי הסעיף הרלוונטי בענייננו, לבדיקת תקופת ההתיישנות הוא סעי' 6 לחוק
ההתיישנות, תשי"ח-1958 (להלן: חוק ההתיישנות) הקובע כי:
"תקופת ההתיישנות מתחילה ביום שבו נולדה עילת תובענה".

בנוגע לפרשנות של ס' 6 לחוק ההתיישנות נתן בית המשפט שתי פרשנויות: האחת לפיה
עילת התובענה היא כלל העובדות אשר בהתקיימן זכאי התובע לסעד (ע"א 3599/94 **יופיטר**
נ' בנק לאומי, פ"ד נ(5) 423; והשנייה, לפיה עילת התובענה היא הזכויות שעליהן נשענת
התובענה (ע"א 2113/10 **ציון בן דוד נ' בנק דיסקונט לישראל בע"מ**. ניתן ביום 18/7/12).
בגין הפרת חוזה תהיינה איפוא שתי עילות תביעה: האחת בגין הפרת החוזה, גרידא;
השנייה, בגין פיצויים הטעונים הוכחה לפי סעי' 10 לחוק החוזים (תרופות).
לפי הפרשנות הראשונה - המקובלת יותר - כאשר מדובר בעילת תביעה חוזית, המועד
הקובע למניין תקופת ההתיישנות הוא מועד ההפרה, שכן במועד זה לנפגע - ובענייננו



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה

ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

המשיב - עומדת הזכות לעתור לאכיפת החוזה, לביטולו או לתבוע פיצויים בגין הפרתו. על-
פי פרשנות זו גם אם הנזק כתוצאה מהפרת החוזה התגבש מספר שנים לאחר מועד הפרת
החוזה, עדיין יוכל הנפגע לתבוע בגינו רק במסגרת תקופת ההתיישנות שהחלה כאמור עם
הפרת החוזה.

עילת התביעה השנייה תתגבש רק עם היווצרות הנזק שנבע מהפרה זו. לפיכך, אם מדובר
בנזק כתוצאה מההפרה שהתגבש זמן מה לאחר הפרת החוזה, אזי מרוץ ההתיישנות יחל רק
ממועד התגבשות הנזק, ובלבד שמדובר בנזק שהתגבש לאחר ההפרה.

יצוין כי השלכה נוספת לענייננו מכך, היא שהמשיב רשאי היה לתבוע לא רק את קרן החוב
והשערך על פי הסכם שומת המנוח – חוב שהיה צריך להיות משולם בשנים 2003, 2004 ו-
2005 – אלא יכול היה לתבוע גם בגין הטלת קנסות בגין אי תשלום המס באותם מועדים
ועד ליום התשלום בפועל, שהרי תקופת ההתיישנות לגבי "נזק" כזה טרם חלפה.

יחד עם זאת, מאחר שהמשיב ביטל את החיוב בקנסות, אין בדעת בית המשפט לחזור
ולחייב את המערער - בהעדר בקשה לסעד כזה - במסגרת פסק דין זה.

43. המערער טוען (סעי' 29 לסיכומים) כי דחיית המס לא נעשתה לשנים 2003, 2004 ו-2005 אלא
שרווח ההון התגבש בשנת 1995 ומאותו מועד יש למנות את תקופת ההתיישנות. לטענה יש
להשיב באופן הבא:

המס אכן התגבש בשנת 1995 ואולם הסכם שומת המנוח איפשר דחייה בתשלום המס,
באופן שלא ניתן היה לתובעו לפני סוף שנת 2003 – הוא המועד לגביית החוב לפי הסכם
שומת המנוח.

הסכם השומה הוא חוזה מחייב. בדומה להלוואה בה מתגבשת החובה להחזיר החוב עם
קבלת ההלוואה, הרי שככול שיש הסכמה לפירעון בחלקים, מחייבת הסכמה זו את הצדדים
ואין המלווה רשאי לתבוע החזר בניגוד למועדי פירעון התשלומים המוסכמים, וזאת בהעדר
הפרה של תנאי החוזה.

תקופת ההתיישנות מתחילה להימנות מהיום שבו מתגבשות העובדות היכולות לזכות את
התובע בקיום החיוב כלפיו על ידי החייב, וכאשר עילת התביעה היא הפרת חוזה, הרי
שההתגבשות של אותה תביעה, היא לכל המוקדם **ביום ההפרה ולא ביום יצירת החיוב**;
וכאשר הצד המקיים אינו מבקש סעד בגין הפרה גרידא אלא ממתין ומגיש את התביעה רק
לאחר שאותה הפרה גרמה לנזק, יכול שבמקרה זה עילת התביעה תיווצר גם עם היווצר
הנזק (ראה פס"ד יופיטר, בעמ' 430-ה).⁴³

התובענה היא תביעת חוב, שמכוח הסכם שומת המערער, נקודת הזמן הרלוונטית היא
המועד שבו היה על המנוח לשלם את המס על העסקה העתידית - המועד הראשון - בהעדר



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

מכירת זכויות הקניון לצד ג' - קרי שנת 2003 (ראו על דרך ההשוואה לעע"ם 1164/04
עיריית הרצליה נ' דניאל יצחקי (ניתן ביום 5/12/06). שם קבע בית המשפט כי יש למנות
את תחילת תקופת ההתיישנות ממועד המימוש בו קיימת חובה לתשלום היטל ההשבחה.
על דרך ההשוואה לעניינו, רק במועד של 31/12/03 חוייב המנוח בתשלום המס, כך שרק
מאותו מועד יכול היה המשיב להחל בגביית המס הדחוי - שליש מהסכום באותו מועד,
שליש נוסף ב-31/12/04 והשליש האחרון של אותו חוב מס דחוי ב-31/12/05).
כפי שציין עו"ד שוחט בסעי' 23 לסיכומי המערער, המועד הקובע הוא המועד שבו יוכל
התובע להגיש תובענה מבלי שזו תידחה.
עילת התביעה היא דרישת חוב על-פי הסכם השומה למנוח; אם הייתה מוגשת התביעה
קודם ל-2003, כי אז ניתן היה לדחותה, מן הטעם שהיא חורגת מן המוסכם. הוא הדין אם
התביעה הייתה מוגשת בשנת 2000, לאחר שהמנוח נפטר.
מכאן, שכל פסקי הדין אליהם הפנה המערער באמצעות בא-כוחו, בהם לא דובר על חוב מס
חלוט אלא על ניסיון לשנות שומות, כך שמניין תקופת ההתיישנות יכול שיהא מיום
היווצרות החובה לשום את אותו נישום, אינם רלוונטיים בעניינו.

44. מוסיף וטוען המערער כי בעניינו יש להחיל תקופת התיישנות קצרה מכוח הפקודה בנוגע
לחוב האמור, תקופה של שלוש שנים בלבד וזאת בהסתמך על סעי' 119א(ב), שעניינו גביית
מס בנסיבות מיוחדות ו/או על סעיף 120 לפקודה, שכותרתו שומת הכנסתו של נפטר.
דין הטענה להידחות.

כפי שהובהר המדובר בחוב מס חלוט ודין גבייתו כגביית חוב אזורי, בהתחשב בייחוד
שבדיני המס. סעיף 119א(ב) אכן דן בגביית מס, אך הנסיבות המיוחדות המפורטות שם אינן
רלוונטיות. הסעיף קובע:

"גביית מס בנסיבות מיוחדות:

(ב) **היה ליחיד חוב מס סופי לשנת מס פלונית והוא העביר את נכסיו ללא תמורה או
בתמורה חלקית לקרובו או לחברה שהוא בעל שליטה בה, בלי שנותרו לו אמצעים
בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהוא חייב בו ממי
שקיבל את הנכסים בנסיבות כאמור, כל עוד לא עברו שלוש שנים מתום שנת
המס שבה היה חוב המס לסופי, או שבה הועברו הנכסים, לפי המאוחר".**

יש להניח כי גם המערער עצמו יודה, שאין בעניינו, מקרה של ניסיון להברחת נכסים כדי
למנוע גביית חוב מס, ואילו בהתייחס לסעיף 120 לפקודה, עניינו במקרה בו טרם הוצאה
שומה לנפטר, או שחל שינוי בשומה, כפי שב"כ המערער הודה בהשלמת סיכומיו (עמ' 607
ש' 22 ואילך). כפי שהובהר, השומה הוצאה עוד בשנת 1995, והתובענה היא בגדר תביעת



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

1 חוב. לא היה כול שינוי בשומה, וככול שהייתה כוונה לפתוח שומות, לפי סעיף 147 לפקודה,
2 הרי שדובר היה בשומות של המערער והשותפים לו, ולא בתביעת החוב מכוח הסכם שומת
3 המנוח שנותר בעינו.

4
5 הטענה הנוספת לפיה לעמדת המערער, לאחר מות המנוח ז"ל, היורשת הייתה אשת הנישום
6 או עיזבונה, וכי באותו שלב המערער כלל לא נמנה על יורשיו, ולכן לא קמה כל יריבות בין
7 פקיד השומה לבינו, ראוי היה כי לא תטען.
8 המערער ירש את מחצית עיזבון המנוח, מבלי שחוב המס הדחוי שולם. ולכן ככול שיוכח
9 שהחוב לא סולק, על המערער לשאת בו, על-פי חלקו בעיזבון ועד לגובה העיזבון.

10
11 המשיב החל בגביית החוב בשנת 2009. התביעה האזרחית הוגשה ב-2010. לפיכך לא חלה
12 התיישנות על גביית חוב המס הדחוי, באשר התביעה הוגשה בתוך מסגרת 7 שנים מיום
13 שהיה על המנוח ו/או יורשיו לשלם את החוב (על התיישנות בגביית חוב מינהלי ראו גם:
14 רע"א 187/05 נ' עיריית נצרת עילית. ניתן ביום 20/6/10).

15
16 אשר על כן, אני דוחה את טענת ההתיישנות, בנוגע לכול חוב המס הדחוי שעל המערער
17 לשאת בו.

חוב המס הדחוי - חוב קיים :

18
19
20 45. השאלה הנוספת היא, אם הוכח במידה הנדרשת קיומו של חוב המס הדחוי, כולו או חלקו.
21 התשובה לשאלה היא שהמשיב הוכיח במידה הנדרשת בהליך אזרחי - ואף למעלה מן
22 הנדרש בהליך זה כי חוב המס הדחוי לא סולק עד למועד הודעת דרישת התשלום.

23
24 בכתב ההגנה שהגיש המערער בהליך האזרחי טען המערער, בין היתר, כי בהכירו את אביו,
25 ולנוכח העובדה שאביו לא נפטר בהפתעה גמורה אלא כתוצאה ממחלה שהלכה והחמירה
26 (סעי' 76) ומאחר והמנוח ז"ל לא הותיר אחריו כל חובות, אם קיים היה חוב כלשהו, הרי
27 סביר שזה נפרע במלואו ושולם לרשויות המס. עוד הוסיף שאביו הוא איש שמילתו כבוד,
28 ואם נתן הבטחה לשלם את המס סביר להניח כי חוב המס שולם.

29
30 טענה זו, הגם שהועלתה כטענה עובדתית חלופית, במהותה היא טענה של "הודאה והדחה",
31 והנטל להוכיח סילוקו של החוב מוטל על המערער והוא לא עמד בו.
32 על פי כלל הראיות שהוצגו, לא רק שהמשיב הוכיח במידה הנדרשת כי חוב המס קיים, אלא
33 שהמערער לא הביא כל ראיה סותרת לכך.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה

ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

46. על-פי עדותה של הגב' מרינה רסנר, ראש ענף חוליה ניידת במחלקת הגביה - חברות, הוכיח המשיב במידה הנדרשת כי המס הדחוי על-פי **הסכם שומת המנוח**, לא שולם (ראה סעיפים 7 ו-8 לתצהירה).
- עדות זו לא נסתרה. נהפוך הוא, העדות קיבלה חיזוק משמעותי מעדותם המהימנה, העקבית והזהירה של רו"ח פלדמן ואת אחיו של המערער, לפיהם לא רק שלא שולם חוב המס הדחוי, אלא שהמערער שהיה מעורב **בהסכם שומת המנוח**, ידע על ההסכם והיה במידה מסוימת גם צד דומיננטי בהליכים שננקטו לקראת חתימה על אותו הסכם. לפיכך ידע כי חוב המס הדחוי לא שולם גם לאחר פטירת המנוח. זאת ועוד, בעת חלוקת עזבון המנוח בין המערער ובין אחיו, חזר המערער ואישר בפני אחי המערער קיומו של חוב המס הדחוי.
47. רו"ח פלדמן הבהיר בעדותו בתשובה לשאלה של באת כוח המשיב לאחר שנדחתה התנגדות בא-כח המערער, מי הייתה הדמות הדומיננטית שלמעשה הנהיגה את הדיון אצל רו"ח פלדמן לפני שההסכמים - ובינם גם **הסכם שומת המנוח** - נחתמו ולאחר שנחתמו. ותשובתו הייתה: "**המערער**" (עמ' 137 ש' 27).
- העד המשיך והבהיר כי מי שנכח באותן פגישות היה גם המערער וגם בן הדוד, ובהמשך הבהיר שנוכחותם כפי הנראה הייתה בשל העובדה שהם באותם השלבים נכנסו לפעילות העסקית, הגם שבריאיונותו של המנוח עובר לאותו מועד הייתה תקינה (עמ' 138).
48. רו"ח פלדמן הוסיף והבהיר כי היה בקשר עם המערער גם כשנה שניים אחרי ההסכם, בקשר לאותו הסכם (עמ' 141 ש' 6).
- רו"ח פלדמן אשר ביקש לדייק בעדותו, הבהיר שהשאלה בקשר להסכם שומת המנוח עלתה כאשר המערער יחד עם שותפיו ביקשו למכור חלק מהקניון, ורו"ח פלדמן היה זה שיכול היה להבהיר להם את התוצאות המס הדחוי, הנובעות מהסכם שומת המנוח, עקב מכירת חלק מן הקניון, וזאת עוד בחיי האחים (עמ' 141). כלומר, כבר באותה עת היה המערער ער לכך (עמ' 142 ש' 3).
- לעניין מעורבותו של אחיו של המערער, השיב העד: "**מעט**" (עמ' 150 ש' 30), וזאת כאשר שהה בארץ.
49. אח של המערער, הוא האח הצעיר, העיד בבית המשפט מבלי להגיש תצהיר עדות ראשית ברשות שניתנה. בשנת 1996 היה בן 26.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה

ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

הוא היה הראשון מבין היורשים שהגיע להסדר פשרה עם המשיב ושילם את חוב המס הדחוי על פי חלקו בעיזבון (עמ' 168 ש' 25-27) סך של כ-9 מיליון ₪ (עמ' 172 ש' 3). על פי עדותו מי שניהל את העסקים היה אביו המנוח. אמו, שהייתה אשת חינוך ומנהלת בית ספר, לא הייתה מעורבת בתחום העסקי של המשפחה. אחי המערער עצמו, לאחר שהות של מספר שנים בחו"ל חזר לארץ בשנת 1983 והתחיל לעבוד בעסקי המשפחה עד לפירוק חב' אחים, כלומר עד שנת 1995 שאז החברה פוצלה בין ארבעה אחים. לאחר הפיצול המשיך לעבוד עם המנוח.

אחי המערער הודה כי הוא מכיר את התכתובות שהועברו בין הצדדים במסגרת המו"מ שנוהל וכן את הסכמי השומה שנחתמו על ידי הצדדים ושהוגדרו על ידי בית המשפט כ"**הסכם שומת המנוח**". בחקירתו הנגדית אישר כי אלו הובאו לידיעתו בזמן אמת (עמ' 176 ש' 24-31), כך שידע עליהם והיה ער לתוכנם. עותק מן המסמכים קיבל מאביו (עמ' 172 ש' 31).

העד אישר כי ערך העיזבון עמד על עשרות מיליונים, וערכו גבוה באופן משמעותי מחוב המס הדחוי המתחייב. החלוקה בין היורשים הייתה כך שרוב נכסי הנדל"ן חולקו באופן שווה, המזומנים הועברו לאחי המערער, הקניין וחברות הקניון וכל הקשור לכך הועברו למערער, על דרך דומה לאיזון משאבים (עמ' 173-174).

לגבי הסכמי השומה עצמם, על-פי זכרוננו קיבלם לידינו בשנת 2000 במסגרת חלוקת הנכסים בין האחים לאחר פטירת האב, ולאחר שהאם ויתרה על חלקה בעיזבון. מאחר שאחי המערער והמערער החליטו לפרק את השיתוף בכלל העיזבון, ומאחר שהאם מעולם לא לקחה חלק בעסקים המשפחתיים, החליטו אחי המערער והמערער לחלק את העיזבון ללא מעורבות האם ולמנוע ממנה חשיפה לדרישות חוב.

לעניין **תשלום חוב המס הדחוי** העיד אחי המערער באופן מפורש כי זה לא שולם (עמ' 174 ש' 13).

העד חזר ואישר כי למרות מסת המסמכים שהובאו לידיעתו לאחר פטירת אביהם המנוח, נושא חובת תשלום המס הדחוי עלה, כאשר היה ברור לשני האחים - למערער ולאחי המערער - שחוב המס הדחוי לא שולם (עמ' 182 ש' 21). ובלשונו:

"המס לא שולם בשנת 2000 לא הייתה שאלה האם אבא שלי שילם או לא שילם"

ובוא נחכה בינתיים ונראה אחרי שנדע בעתיד אם אבא שלי שילם, אבא שלי לא

שילם וזה היה ברור לשנינו" (עמ' 182 ש' 21-23).



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

לדבריו, שאלת תשלום חוב המס הדחוי נלקחה בחשבון בעת פירוק השיתוף בנכסים בין
היורשים לאחר פטירת המנוח.
על פי עדותו של אחי המערער, המערער התחייב לשאת בכל דרישת חוב המס הדחוי, בין
היתר, מאחר שהחוב האמור הוא נגזרת של הנכסים שהועברו אל המערער במסגרת חלוקת
העזבון, ולאור ההתחייבויות שלקח על עצמו (עמ' 174 ש' 27-30), כך שהמערער היה
למעשה צריך לשאת במלוא חוב המס הדחוי מכוח אותו הסכם. למרות האמור, מצא לנכון
אחי המערער להגיע להסדר תשלום החוב למשיב, מאחר שהבין שההתחשבות בינו לבין
המערער אינה מחייבת את המשיב (עמ' 183 ש' 2-3). וכך חלקו של אחי המערער שולם
בסופו של דבר בהסכם הפשרה ואילו חלקו של המערער לא שולם, והוגש על ידו ההליך דנן.
לעניין **שידור הסכם שומת המנוח**, הבהיר אחי המערער בעדותו שאין הוא מתמצא בתחום
וגם לא בדק ולא התעניין בכך (עמ' 189). העד אישר שהמערער ידע על קיומו של חוב המס
הדחוי, אך לא אמר שצריך לשלמו (עמ' 189).

50. הממצאים עובדתיים הלכאוריים בשלב זה, שעולים מהעדויות שפורטו עד כאן הם:
- המערער ידע על הסכם שומת המנוח, ואף לקח חלק במשא ומתן שנוהל לקראת כריתתו
של ההסכם;
- חוב המס הדחוי לא שולם אף לא במועד מאוחר יותר. המערער היה ער לכך כאשר ביקש
לברר אצל רו"ח פלדמן השלכות מס לאפשרות של מכירת הזכויות כולן או חלקן בקניון ל'
לפני שנת 2003;
- המערער ידע שחוב המס הדחוי לא שולם בעת פטירתו של המנוח, וכן בעת חלוקת העזבון
בינו לבין אחיו, ועובר לאותו מועד אף ידע את אחיו על קיומו של חוב המס הדחוי.

51. השאלה הנוספת היא, אם יש בעדויות שהובאו על ידי המערער ו/או מטעמו, כדי לסתור את
העדויות מטעם המשיב.
עדותו הראשית של המערער נמסרה בתצהיר, השלמה לחקירה ראשית נמסרה בתחילת
חקירתו הנגדית, וכן נחקר המערער בבית המשפט (ראה החל מעמ' 470 לפרו').
ראוי להשוות בין תוכן העדות של המערער לבין העדויות שניתנו על ידי רו"ח פלדמן ואחי
המערער, ולאחר השוואה כאמור, אני קובעת, כי יש לתת אמון מלא לעדויות האחרונות,
וככל שעדותו של המערער סותרת עדויות אלה, אין בדעתי לקבוע ממצא על סמך עדות
המערער.

52. המערער טען כי רו"ח פלדמן לא דייק בדבריו, וכי הוא לא היה דומיננטי בתהליך ההסכם,
הגם שידע על ההליך עצמו (עמ' 471 לפרוטוקול). לשאלת בית המשפט אם ידע על המסמכים
ועל דחיית חלקו של חוב המס, השיב שהוא ידע על המסמכים שדיברו על שני דברים:



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

1 האחד, מכירת מניות המנוח בחב' האחים בע"מ, וכמו כן ידע על הבקשה לדחיית המס. עוד
2 אישר המערער כי ידע גם על התשובה לבקשה שנתקבלה מטעם נציבות מס הכנסה ואף היה
3 מופתע ממהירות התשובה שנתקבלה. למרות האמור, טען כי לא היה דומיננטי בהליך.
4 עוד אישר המערער כי השתתף בשיחות בקשר לנושא.
5 על פי עדותו של המערער, עבד בחב' אחים בע"מ עד שנת 1995, וכן ידע על קניון ל' וכי
6 המנוח יחד עם אחיו של המנוח ז"ל קיבלו את הנכס שנקרא קניון ל' (עמ' 478). העובדה
7 שלא היה דירקטור של חברות אלה אין בה כדי לשנות את העדות כי היה פעיל בעסקי
8 האחים, לפחות ככל שהדבר נגע לעסקי המנוח.
9
10 בנסיבות אלה, ועל אף שהמחלוקת לגבי תוכן העדות מצטמצמת למידת מעורבותו של
11 המערער, יש בדעתי להעדיף את עדותו של רו"ח פלדמן, התואמת גם לעדותו של אחי
12 המערער, ואולם גם די בקביעה שהמערער ידע על הבקשה לדחיית המס הדחוי, ידע על
13 קבלת התשובה, וכי נוצר חוב מס דחוי שיש לשלמו החל משנת 2003.
14
15 אדגיש עוד, כי התוספת שהביא העד בעדותו כי עובר לאותו מועד ידע כבר אביו המנוח כי
16 הוא חי, כהגדרת המערער "עם פסק דין מוות" של אורך חיים לעוד 5 שנים (עמ' 472-473),
17 מבססים את עדותו של רו"ח פלדמן, שבמקרה כגון זה הסבירות נותנת שהמערער, כמי
18 שלקח חלק בעסקי המשפחה, מהווה גורם חשוב אם לא דומיננטי בבקשה לדחיית חוב המס
19 הדחוי.
20
21 עוד אני חוזרת וקובעת שאין אני מקבלת עדותו של המערער כי לא ידע על הסכמי השומה -
22 בין אם ראה אותם ובין אם לאו - מאחר שהסכמי השומה כללו את תוכן ההסכמים שבין
23 הצדדים - ולאור עדותו של רו"ח פלדמן ועדותו של אחי המערער, אני קובעת שהמערער ידע
24 על השומות שהוצאו בעקבות הסכם שומת המערער, שכללו את נושא חוב המס הדחוי.
25 על פי עדותו של המערער, ידע אביו המנוח כי אם תתקבל בקשתו, הרי שמדובר בדחיית מס
26 בעוד 8, 9, 10 שנים וכי מי שיצטרך לשלם את חוב המס הדחוי יהיו היורשים (עמ' 477).
27 המסקנה העולה מן האמור, כי המנוח ידע והתחייב שכלל שתתקבל בקשתו לדחיית המס,
28 על היורשים היה לשאת בחוב זה, והוא כמוריש רשאי היה לחייב את היורשים לשלם חוב
29 זה מתוך העיזבון, שהרי מלכתחילה הקנה ליורשיו עיזבון הנקי מחובות.
30
31 אינני מקבלת עדות המערער כי לא ידע שההסדר נכנס לתוקף. המערער הודה כי הוא שמע
32 ש"הכל בסדר" (עמ' 474 לפרוטוקול) לאחר חלופי המכתבים בין הצדדים, ולפיכך יש לקבוע
33 כי המערער ידע בפועל שההסכם הפך להיות שומת מס מחייבת.
34



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

- 1 לפיכך אני קובעת כי המערער ידע על ההסכם, ידע על תוכנו, ואף ידע בברור על חיוב
- 2 היורשים לשאת בחוב המס הדחוי, גם אם שידור הסכם שומת המנוח לא הזכיר - עקב
- 3 התרשלות ובטעות מצד המשיב - את חוב המס הדחוי.
- 4
- 5 53. אינני מקבלת גם את עדותו של המערער - אשר התקשה להשיב לשאלה הישירה שהופנתה
- 6 אליו על ידי המשיב - אם ידע או היה מודע לעובדה שכל העברה בקניון ל', בין בדרך של
- 7 מכירה ובין בדרך של הנפקה או בכל דרך אחרת, משליכה על חבות במס מכוח ההסכמים
- 8 הנדחים (עמ' 489-491), וענה כי הנושא לא עניין אותו והוא לא בירר את הנושא. אין איני
- 9 מקבלת עדות זו ואני קובעת כי למערער הייתה ידיעה מלאה בנושא זה, ובין היתר, תכנן את
- 10 המשך עסקיו, תוך לקיחת נושא זה בחשבון, וכמו כן אין אני מקבלת את עדותו שלא ידע
- 11 אם חוב המס הדחוי שולם או לא שולם. בנושא זה יש לחזור ולהפנות לתשובתו של רו"ח
- 12 פלדמן אשר ציין פניה אליו מאת המערער, לאחר פטירת האב, בקשר לניסיון להעברת
- 13 זכויות בקניון ל', ובירור השלכות המס.
- 14 מהראיות עולה שהמערער נמנע ביודעין מלבצע עסקה בקניון ל' לפני 31/12/03, כדי להימנע
- 15 מקיומו של טריגר, לתשלום המס עובר לאותו מועד.
- 16
- 17 54. בהתאם לעדותו של רו"ח פלדמן בנושא זה (עמ' 139 - הועלתה השאלה ע"י המשיב לרוה"ח,
- 18 אם טיפל ביורשים בענייני מס, ורו"ח פלדמן העיד שלא טיפל באף אחד מהם, עמ' 141).
- 19 לאחר שנשאל מתי נפגש למעשה בפעם אחרונה עם המערער, השיב רו"ח פלדמן שכשנה-
- 20 שנתיים לאחר הטיפול בהסכמים עוד היו בקשר וזאת בקשר לתפעול שוטף של קניון ל'. העד
- 21 אישר שנושא המס הדחוי עלה, הגם שלא היה יכול להצביע על נקודה ספציפית שבה הנושא
- 22 נדון. רו"ח פלדמן לא היה בטוח בקשר לאיזה נושא עלה הדבר, אך זכר כי עלתה האפשרות
- 23 של מכירת חלק מהקניון, ואז הנושא צף ועלה. עלתה השאלה מה קורה במקרה זה אם
- 24 מוכרים חלק מן הקניון, והתשובה שניתנה על ידי רו"ח פלדמן הייתה שבמקרה כזה ההסכם
- 25 יוצר טריגר לתשלום עמלה, וזה היה עוד בעת שהמנוחים היו בחיים (עמ' 141 ש' 18 - 142)
- 26 ועוד הוסיף העד והבהיר, שהמערער טיפל בדברים, היה ער להם והיה גם צד לבדיקה
- 27 האמורה, וזאת על סמך דיונים שקיימו על הנושא האמור.
- 28
- 29 עדות זו סותרת את עדותו של המערער כי לא הייתה כל פנייה מצידו בקשר לבדיקת
- 30 אפשרות למכירת חלק מן הקניון, ויש בה ממצא נוסף המחזק את המסקנה על ידיעה
- 31 ומודעות מלאה של תוכנו של הסכם שומת המנוח, לרבות מועדי חיוב המס הדחוי.
- 32
- 33 55. עוד יש להפנות להסכם שיתוף בין המערער לבין דודו מיום 29/11/01 (מש/12). בהסכם יש
- 34 איסור העברת זכויות לפני 31/12/03 (סעיף 4.3) ואפשרות לבצע העברת זכויות לאחר



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

31/12/05 פירוק שיתוף (סעיף 5.1). המערער התבקש במסגרת חקירתו הנגדית להסביר מדוע הייתה התייחסות למועדים הזהים לאלה שהופיעו בהסכם שומת המנוח בנוגע לחוב המס הדחוי, והתקשה לעשות כן. כך, לא ניתן הסבר מדוע הסכימו השותפים שלא יעשה שינוי בבעלות בקניון עד ליום 31/12/03 – הוא המועד הראשון בו היה על המנוח או היורשים לשלם את החלק הראשון של המס הדחוי, כשכול שינוי בבעלות קודם לאותו מועד היה גורר תשלום חוב המס הדחוי מיידית (עמ' 532). איני מקבלת גרסתו של המערער כי התאריך נבחר באופן אקראי, והוא הדין לגבי תאריך ההתמחרות (עמ' 537).

ועוד, ההתמחרות לגבי חלק מן הקניון בוצעה ב- 2006 (עמ' 538) והתמורה שנתקבלה לטענת המערער 150 מיליון. בהצהרה למס שבח בעקבות אותה עסקה דרש המערער כעלות את אותם סכומים שמופיעים למעשה ברולינג, כאילו שחוב המס הדחוי שולם במלואו. בנושא זה העידה הרכזת לוינסקי כי ביום 16/5/06 מכר המערער את חלקו בשותפות בתמורה ל- 153,594,000 ₪. שווי חלקו בגין רכישת חלקו בשותפות בשנת 1995 עמד על 29,344,000 ₪ שהוא סכום רווח ההון הכולל את החלק הנדחה עליו לא שולם מעולם מס רווחי הון, למרות זאת בעת מכירת חלקו דרש המערער כעלות רכישה את סכום התמורה בגין חלק המס הנדחה (שווי הקניון) עליו מעולם לא שולם מס. בדרך זו הקטין המערער למעשה את המס ששילם בגין מכירת חלקו בשותפות.

התשובה בסופו של דבר סוכמה בדברי באת כוח המשיב בעמ' 491 לפרו' (ש' 1-4), והתיקון היחיד היה שהמערער ידע על קיומו של הסדר אך לא ידע אם החוב שולם. גם בנושא האחרון יש כאמור לדחות טענת המערער ולקבוע כי חוב המס הדחוי, לא שולם.

לאור כל האמור לעיל, אני קובעת כי המשיב הוכיח שהמערער ידע על חוב המס הדחוי וידע שחוב המס הדחוי לא סולק.

56. יש עוד להתייחס לטיעון שהובא בסעי' 195 לסיכומי המערער בנוגע לעדויות שהשמיעו רוי"ח פלדמן ורוי"ח אלדד נח, ולהדגיש כי לא היה מקום בסעי' 195.1 לנסות וליתן "ציונים", כפי שניתנו, לעדותו של רוי"ח פלדמן שהייתה עדות מקצועית, עניינית ומהימנה. כמו כן, יש לציין בהתייחס לסעי' 195.2 כי גם עדותו של רוי"ח אלדד נח ניתנה כנדרש במישור הענייני והמקצועי, ויש לדחות מכל וכל את הדברים שנאמרו בסעי' 195.3 לסיכומי המערער, וראוי היה שלא יועלו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

מצג שווא והשתק - העדר תחולה :

57. המערער טען כי לא ידע אם אביו המנוח ניצל בפועל את **הסכם שומת המנוח**, כי בכול מקרה לא נשלחה לו הודעה בדבר דרישת חוב, וכי בכל מקרה ההודעה שנשלחה אינה מהווה דרישת תשלום, שכן אין בו סכום של חוב מס ואינו ערוך ככזה. לטענתו, גם אם ניתנה לאביו המנוח אפשרות לדחות את המס, הרי הוא לא חייב היה לעשות שימוש באישור דחייה.

טענות אלה הועלו למרות שהמשיב הציג בפניו ראיות מהן עולה כי נחתם **הסכם שומת המנוח** עובר למועד עריכתו בשנת 1995 (נספח ג' לכתב התביעה של המשיב - מכתב מיום 22/10/95 ששלח רו"ח פלדמן אל יוני קפלן עם הצעה מפורטת; נספח ד' - מכתב מיום 23/10/95 שהוא מכתב התשובה של נציבות מס הכנסה למכתבו של רו"ח פלדמן; נספח ה' - מכתב מיום 26/11/96 מאת נציבות מס הכנסה המאשר שאי מימוש הנכס בתקופת ההסדר, ישולם המס כשהוא צמוד למדד בלבד); וכמו כן הודה המערער, כי המסמכים הנ"ל הובאו לידיעתו עובר למועד חתימתם.

לטענת המערער, לא ידע ולא יכול היה לדעת על מימוש ההסכם כאשר קיבל לידי את הסכמי השומה עובר למועד הפטירה, במיוחד כאשר המשיב שלח לו תדפיסי שומה ומצבי חשבון עליהם הסתמך מכוח תקינות הראיה המינהלית, מהם עלה שמאז שנת 2000 עד 2009 ניהלו רו"ח של אביו המנוח דיונים משך שנתיים ותיקו של המנוח נסגר מבלי שפקיד השומה העלה כל אזכור לגבי החוב ואף נשלח לו אישור בכתב על סגירת תיק הנישום ב-2003 וכל פלטי המחשב רבים מספור שהומצאו לו, שבהם נכתב מפורשות שאין חוב מס לאביו, יצרו אצלו מצג שווא.

לכן, כל השיחה עם אחיו של המערער הייתה, ככול שהייתה בנוגע לחוב המס הדחוי, התבססה על ספק, וככל שהיה ספק כזה אצלו בשנת 2000 בחלוף השנים, הוסר הספק לנוכח העדר דרישה לתשלום.

בנסיבות אלה טוען המערער, כי יכול היה להסתמך על מסמכי המשיב בדבר העדר חוב מס של אביו המנוח, מסמכים שהועברו לו ולהסיק שאין כל חוב. לכך יש להוסיף את טענת ההתיישנות העומדת לו מכוח השוואה לטענה שהועלתה בפסיקה ונתקבלה לגבי חיובי ארנונה, ושאותה מבקש המערער ליישמה בעניינו גם בדיני המס.

58. מרב הנתונים העובדתיים עליהם נסמכת טענה זו, נדחו על ידי, וכן הובהר, כי אין רלוונטיות במקרה דנן לפסקי הדין שהוזכרו בכרכים שהוגשו מטעם המערער, במיוחד באשר אין בפנינו הליך שומתי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

1 נותר איפוא לדון בשאלת המצג וההשתק, שממוקדת באמירה כי יש בהתנהלות המשיב
2 לאור 'הודעת השומה' שהוצאה לפי סעי' 149 לפקודה, כ-9 שנים לאחר הסכם שומת המנוח,
3 ובמיוחד כאשר במהלך השנים נשלחה הודעה בדבר סגירת תיק השומה של המנוח, ואיפוס
4 חיוב המס, כדי ליצור מצג שווא בפניו, נזק ראייתי, וכול אלה יש בהם כדי 'להשתיק' את
5 המשיב כרשות מינהלית מלתבוע את החוב.

6
7 המערער טען עוד, כאמור, כי בנוסף להעדר 'הודעת שומה' על קיומו של חוב מס דחוי ו/או
8 דרישה לתשלום החוב האמור במהלך כל התקופה מאז חתימה על הסכם שומת המנוח ועד
9 לשנת 2009, הודע גם על ידי המשיב בהודעה שנשלחה בינואר 2004, הודעת עדכון מתיק
10 שומה של המנוח - 28/4/08 כי התיק נסגר עוד ב-31/12/03, ואם תתחדש הפעילות, יש
11 להודיע על כך לפקיד השומה (נספח 61 לתצהיר המערער - ראה סעי' 20 בפסה"ד).

12
13 בנסיבות אלה, לטענת המערער, העדר הודעה שומה, העדר הודעה בדבר חוב מס ובנוסף
14 ההודעה הנ"ל יצרו אצלו מצג שרשאי היה להסתמך עליו, קרי; העדר חוב מס לעיזבון מכוח
15 הסכם שומת המנוח, מה שמביא להעדר חוב מס של המערער ובהסתמך על מצב זה שינה
16 מצבו לרעה וגם מטעם זה אין מקום לחייבו לשלם את החוב הנטען.

17
18 כאמור, דין הטענה להידחות, מן הטעם הפשוט שבמקום שיש ידיעה ברורה של הנוגע בדבר
19 על קיומו של חוב - וזאת הקביעה העובדתית בנוגע לתיק זה - לא יכול "המסתמך" לטעון
20 לקיומו של מצג שווא, מאחר שלא נוצר כזה.
21 מעבר לכך, ישנם טעמים נוספים המצדיקים דחיית הטענה.

22
23 לפי תורת ההשתק כאשר צד אחד הציג מצג מסוים בפני הצד האחר, והצד שכלפיו הוצג
24 המצג הסתמך עליו בתום לב ובאופן סביר ושינה עקב כך את מצבו לרעה, עשוי הצד שהציג
25 את המצג להיות מושתק מלהתכחש לו (רע"א 4928/92 עזרא נ' המועצה המקומית תל מונד,
26 פ"ד מז(5) 94, 100(1993). בכול הנוגע לרשות מינהלית נפסק, כי אין לדחות על הסף טענת
27 השתק הנטענת על ידי פרט, כנגד רשות מינהלית ע"א 6996/97 חברת א' עבאדה בע"מ נ'
28 רשות הפיתוח על-ידי מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד נג(4) 117, 122(1999), ואולם, השתקת
29 הרשות צריכה להיעשות בזהירות רבה, כיוון שהיא עלולה לפגוע באינטרס הציבורי או
30 בנורמות של המשפט במינהלי. עוד יש להזכיר כי משטענת השתק שוללת דיון לגופו יש
31 לשקול אותה בצד עקרון תום הלב.

32
33 ככלל, אין נישום יכול להסתמך או לבסס קביעה משפטית על הצהרה של רשות מינהלית
34 להעדר חוב מס קיים, בידעו כי קיים חוב כזה, ועוד כאשר אין סמכות לאותה רשות מס



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

1 לוותר על החוב, מה עוד שסגירת תיק המנוח ב-2003 להעדר חוב, לא היה בה כדי לאיין את
2 חובם של היורשים, מכוח הסכם שומת המנוח.

3 יתר על כן, מסירת ההודעה האמורה, ככל שניתנה, כשם שלא יצרה את החיוב, כך גם לא
4 הייתה יכולה לבטלו, ככל שהחיוב קיים. בכל מקרה ההודעה היא דקלרטיבית ולא מהותית.

5
6 למעשה מה שמבקש המערער לטעון הוא שמשוואה ההודעה האמורה לגבי סגירת תיק
7 המנוח - ואפילו נשלחה ההודעה בטעות, קרי; בהעדר סמכות - עומדת לו הזכות להסתמך
8 על הודעה זו.

9
10 כשם שהוראה מינהלית הקובעת הנחות או הטבות שאינן מעוגנות בחוק ואף סוטות ממנו
11 וניתנות "לפנים משורת הדין" אינה יכולה לשמש בסיס לתביעת זכות, על אחת כמה וכמה
12 שאין לעשות כן לגבי מסמך שמעצם מהותו אינו יכול ליצור כל מצג (ראה לצורך השוואה
13 ע"א 831/76 יוסי י' לוי נ' פקיד שומה חיפה, לב(1) 421, להלן: פס"ד לוי).

14
15 זאת ועוד, כפי שפורט שם בפס"ד לוי (כב' השופט י' כהן) "העלאת טענת השתק כלפי רשות
16 ציבורית, איננה מן הפשוטות" (שם, 434-ז). המורכבות קיימת לא רק בשל העובדה
17 שהרשות מוציאה מסמך שאינו תואם למצב העובדתי בפועל, אלא במקום שבו קשה
18 להשלים עם מצב שהאזרח הטוען לקיומו של מצג סומך **בתום לב** על הבטחת הרשות ובשל
19 כך הוא ניזוק מבלי שיוכל לקבל סעד מבית המשפט.
20 לא זה המקרה בענייננו.

21
22 כפי שהוכח המערער איננו תם לב בקשר לחוב המס הדחוי וטענתו בדבר הסתמכות על
23 ההודעות הנ"ל או על העדרן, אין לקבלה.
24 בנוסף, גם לפי דעת השופט כהן בפס"ד לוי, יש מקום לשקול טענת השתק כנגד רשות
25 ציבורית כאשר התנהגות השלטון עלולה לגרום עוול רציני, בין היתר כאשר **האינטרס**
26 **הציבורי לא יהיה ניזוק בצורה משמעותית על ידי קבלת טענת השתק** (שם, 436 בראש
27 העמוד).

28 בענייננו, גם לו היה מדובר במצג שווא, לא היה מקום לקבלו מפני שהתנהגות המשיב, ככל
29 שהייתה נגועה בהתרשלות ואולי אף בהתרשלות חמורה, לא גרמה כל נזק למערער; ואילו
30 דחיית עמדת המשיב יהיה בה משום פגיעה חמורה באינטרס הציבורי.

31
32 לכן, גם לו התמלאו כל התנאים לקיומו של מצג שווא - ואין זה המקרה בענייננו - גם אז
33 היה מקום לאזן בין עיקרון חוקיות המינהל לבין האינטרסים של הפרט שהסתמך בתום לב



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

ובסבירות על מצג של רשות מינהלית, ובעניין האיזון יש לתת משקל למידת הפגיעה בתקנת
הציבור לעומת הפגיעה בפרט, וכן פגיעה אם קיימת בצדדים ג'.

מעבר לאמור, הטעם העיקרי לדחיית הטענה הוא העדר מצג, והעדרו של מצג שווא, בין
היתר, בשל העדר תום לב אצל המערער וידיעה ברורה בדבר קיומו של חוב המס הדחוי שלא
שולם.

העדר תום לב:

61. אין ספק שהמשיב התרשל התרשלות חמורה ומתמשכת באופן התנהלותו בתיק זה. ואכן
נדרשת בדיקה לגבי אופן התנהלותו של המשיב, ובקרה, שלו נתקיימה, הייתה חוסכת הליך
מיותר זה והייתה מאפשרת גבייה בזמן נכון. ואולם, אין הצדקה להתעשרות שלא כדין של
המערער על חשבון הקופה הציבורית. אין בהתנהלות הרשות כדי להפחית מחובתו של
נישום שלא להתחמק ביודעין מחוב מס שלקח על עצמו, בכלל, וכאשר חוב המס, נדחה
בהסכמה ובהסתמך על בקשתו, בפרט. אם יש דוגמא ברורה להיעדר תום לב מצד נישום, זה
המקרה.

כפי שהובהר, מדובר בחוב מס חלוט מכוח הסכם שומת המנוח, שנערך בידיעת המערער.
במסגרת אותו הסכם נקבע מועד לתחילת תשלום חוב המס הדחוי, תוך הדגשה כי מדובר
בהסכם חריג, ועל בסיס החלטה של נציבות מס הכנסה להתחשב באופן מירבי בבקשת
הנישום.

לא מדובר איפוא על מחלוקת לגבי החוב, אלא ידיעה ברורה על קיומו. ומכאן שתום הלב
דורש במקרה כגון זה, כאשר רשות המיסים באה לקראת המערער, להודיע לרשות המס על
קיום החוב, ולשלם את החוב במועד שנקבע בהסכם, אף ללא דרישה מטעם נציבות מס
הכנסה; ובוודאי שלא להתכחש לו משהוצגה הדרישה.
התרשלותו של המשיב במקרה זה אינה מאיינת במקרה זה את העדר תום הלב.
משנתגלתה הטעות בסופו של דבר בתוך תקופת ההתיישנות, היה על המערער לשלם את חוב
המס הדחוי.

אשר על כן, על המערער לשלם את חוב המס הדחוי על פי חלקו בעיזבון.

חיובו של המערער כיו"ר:

62. לטענת המערער, לא הייתה עליו חובה לפעול לסילוק החוב הדחוי, ככל שידע עליו, לאחר
פטירת האב (עמ' 517). לטענתו, אין לו חובה אישית לעשות כן משהיו ר"ח ומייצגים והם
אלה שראו את כל החובות. לשאלת בית המשפט מדוע סבור הוא כי אין עליו חובה לפנות



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

למשיב כנושה, ביודעו על חוב המס הדחוי, השיב כי לא ידע אם חוב המס הדחוי שולם (עמ' 522).

63. ככל שביקש המערער לקבל את עיזבונו לאחר הסדרת חובות העיזבון וביודעו שקיים חוב כזה, רשאי היה על פי סעי' 123 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965, יחד עם אחיו להזמין את נושי המוריש ולהודיע להם בכתב על תביעותיהם. הודעה כאמור ראוי היה כי יוציא המערער בנוגע לחוב המס הדחוי בשנת 2000, עם פטירת אביו המנוח. ואולם גם אם לא נקט בדרך זו, אין בכך כדי לגרוע מחובתו כיורש לסלק את חוב המס הדחוי מן העיזבון, לאחר שנודע לו בדרך כל-שהיא על חוב המס הדחוי (ראו סעיפים 127-128 לחוק הירושה; שמואל שילה **פירוש לחוק הירושה, תשכ"ה - 1965** (כרך שלישי) 361 (2002); ת"א (מחוזי-ת"א) 1850/04 **בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' ק.א.מ. ייזום תכנון והשקעות בע"מ**. ניתן ביום 19/4/09).

במקרה דנן, הוכח מה חלקו של המערער בעיזבון וכן הוכח החוב הקיים, לרבות ידיעת המערער על החוב עובר למועד חלוקת העיזבון. לפיכך, לא היה מקום כי המערער ימתין עם דרישה מאת המשיב לסלק יתרת חוב המס הדחוי, אלא עליו היה לפנות למשיב ולבדוק את גובה החוב שעליו לשלם מתוך העיזבון, ומשלא עשה כן, היה עליו לעשות כן מייד לאחר קבלת דרישת חוב המס ב-2009.

חבות לחוב של המערער כיורש, קמה גם לאחר חלוקת העיזבון.

המערער הפנה, בין היתר, לסעי' 133 לחוק הירושה ובהסתמך עליו ביקש לפטור אותו מחוב המס הדחוי. אין בנסיבות העניין כדי להחיל סעיף זה בענייננו.

סעיף 133 לחוק הירושה לא בא ליתן פטור מתשלום חובות יורש שלא פעל בתום לב לגבי חובות לגיטימיים של המנוח, וכאשר היורש ידע על החוב.

חלות הסעיף קמה רק במצבים חריגים, ולא במקרים רגילים לגביהם אין כול הצדקה למנוע את פירעון החובות מנכסי העיזבון, גם אם היורש לא היה מודע לחובות אלה בעת שהירושה הגיעה לידי (תמ"ש 1571/01 **בק' א' נ' ק' ל' תק-מש 2005** (4) 50 מתוך: בעז קראוס **דיני ירושה ועיזבון** 399(א) (תוספת חמש-עשרה)).

שינוי חזית:

64. המערער טען כי היה בטיעוני המשיב משום שינוי חזית. אין מקום לקבל הטענה.

אכן אין להתעלם מן העובדה כי דרך התנהלותו של המשיב, כפי שצינתי עד למשלוח 'הודעת השומה' לפי סעי' 149 לפקודה בשנת 2009, הייתה מלווה בהתרשלות, בהעדר בקרה נדרשת, וכי הטעות שנתגלתה - למרות היקפה המשמעותי - הייתה באקראי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

1 יחד עם זאת, משנתגלתה הטעות, נהג המשיב במידה רבה של זהירות - תוך מגבלות שהציב
2 לעצמו אם בשל פרשנות ואם בשל זמן בירור - ואולם משהחליט המשיב על דרך פעולתו
3 בתיק ודחה על הסף בקשת המערער לדון בחוב החלוט הנובע מהסכם שומת המנוח, כערעור
4 מס, ובמקביל, הבהיר כי מדובר בתביעת חוב חלוט אשר בגינה הוגשה אף תביעה אזרחית,
5 הרי שעמדתו הייתה עקבית, וכל טענה בדבר שינוי חזית שהעלה המערער, דינה להידחות.

אופן גביית החוב:

6
7
8 65. משמדובר בחוב מס חלוט, עומדת הסמכות למשיב לאכוף את ביצוע התשלום לפי הוראות
9 פקודת המסים (גביה) (ראה סעי' 193 לפקודה).
10 הסמכות לגבות את החוב בדרך זו מפורטת גם בפקודת המסים (גביה) (ראה סעי' 4 לפקודת
11 המסים (גביה)).

12
13 מכאן, לאחר שנדחה ערעור המס שהוגש על ידי המערער, זכאי המשיב להמשיך בהליכי
14 גביית חוב המס הדחוי על פי פקודת המסים (גביה).

15
16 יחד עם זאת, אין להתעלם מן העובדה כי מי שהגיש את ההליך האזרחי הוא המשיב, הגם
17 שעשה כן על דרך הזהירות בלבד.
18 השאלה הנשאלת היא, האם יש בנקיטה בהליך זה כדי להכתיב את דרך אכיפת תשלום
19 המס, בדרך האזרחית בלבד.

20
21 לצורך השוואה, עיון בפקודת העיריות [נוסח חדש] (להלן: פקודת העיריות) מורה, שגביית
22 ארנונה יכול שתיעשה בדרך של פקודת המסים (גביה) או לחלופין לנקוט בהליך אזרחי,
23 ובמקרה האחרון תיעשה הגביה כחוב אזרחי.
24 דרך דומה מצויה בפקודה המבהירה שחוב המס יכול שייגבה בדרך הנקוטה בפקודת
25 המסים (גביה) או כחוב לממשלת ישראל, קרי; כחוב אזרחי אחר (ראה סעי' 195 לפקודה).

26
27 מכאן שכל שלא ישולם חוב המס הדחוי על ידי המערער, פתוחה בפני המשיב הדרך לנקוט
28 בהליכי גביה, בין כחוב אזרחי ובין באמצעות פקודת המסים (גביה).

הוצאות:

29
30
31 66. כפי שהבהיר המערער באמצעות בא-כוחו מדובר בתיק רחב היקף הן מבחינת חומר הראיות
32 והן לאור ההיקף הכספי. המשיב ביקש אף הוא ליתן ביטוי להיקף התיק ומהות המחלוקת
33 בפסיקת ההוצאות. משנתקבלה עמדת המשיב, זכאי הוא להוצאות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

03 ספטמבר 2012

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
ת"א 52253-12-10 מדינת ישראל-רשות המיסים(מס הכנסה ומע"מ) נ' המנוח ואח'

יחד עם זאת בקביעת שיעורם, יש גם לתת ביטוי מסוים להתרשלות באופן התנהלות
המשיב, מאז כריתת הסכם שומת המנוח ועד למשלוח 'הודעת השומה', בשנת 2009.
בנסיבות אלה יועמדו הוצאות המשפט ושכר טרחת עוה"ד על סכום כולל של 150,000 ₪.

התוצאה:

67. אשר על כן אני מורה כמפורט להלן:
- (א) אני מורה על דחיית ע"מ 8944-06-09. התוצאה מן האמור, שהמשיב רשאי היה להמשיך בהליכי גבייה לפי פקודת המיסים (גבייה), בנוגע לחוב מס שעמד נכון ליום 26/12/10 על סכום של 13,852,511 ₪.
- (ב) אני מקבלת את תביעת התובעת - מדינת ישראל - רשות המסים ומחייבת את המערער, שהוא הנתבע בתיק האזרחי, לשלם לתובעת סכום של 13,852,511 ₪, נכון ליום 26/12/10, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כחוק מיום הגשת התביעה האזרחית (30/12/2010), ועד לתשלום המלא בפועל.
- (ג) המערער ישלם לתובעת הוצאות משפט ושכר טרחת עורך דין בסכום כולל של 150,000 ₪, נכון למועד מתן פסק הדין.
- (ד) משנתקבלה התביעה האזרחית, הגם שהוגשה על דרך הזהירות, ניתן לגבות החוב, כחוב אזרחי.

המזכירות תמציא עותק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ט"ז אלול תשע"ב, 03 ספטמבר 2012, בהעדר הצדדים.

שולמית וסרקורוג, סגנית נשיא