



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2011

ע"מ 1046-06 דור-און יגאל נ' פקיד שומה

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערער

דור-און יגאל
באמצעות ב"כ עו"ד אורי גולדמן ועו"ד יעקב גולדמן

נגד

משיב

פקיד שומה
באמצעות ב"כ עו"ד אורית וינשטיין-פרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי)

החלטה

לפני בקשה מקדמית למתן פסק דין בערעור לשנת המס 1999 בשל שהשומה נשלחה למבקש-
המערער באיחור בניגוד להלכת סמי (ראו להלן).

הרקע לבקשה

המשיב קבע למבקש שומה לפי מיטב השפיטה בגין שנת המס 1999 (להלן "השומה"), בהתאם
לסעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן "הפקודה").
במסגרת נימוקי הערעור העלה המבקש טענה מקדמית לבטלות השומה מחמת התיישנות. במסגרת
טענה זו, טען המבקש כי השומה שהוציא המשיב הוצאה מאוחר למועד הקבוע בפקודה. לטענת
המבקש הוא הגיש דו"ח על הכנסותיו לשנת המס נשוא הערעור ביום 28.2.01. על פי סעיף 145 (א)(2)
לפקודה המשיב היה רשאי לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה
הוגש לו הדו"ח, קרי עד ליום 31.12.04. לטענתו, רק ביום 13.1.05 קיבל לידי את השומה ואת
נימוקי השומה זאת כאשר השומה הודפסה על ידי המשיב ביום 2.1.05. עוד טוען המבקש כי
המפקחת חתמה על נימוקי השומה ביום 11.1.05. המפקחת הגב' מרציאנו מצהירה, והדברים לא
נסתרו, כי תרשומת מפורטת באשר לשומה למיטב השפיטה נערכה על ידה כבר ב 21.6.04 (נספח ב'
לתצהירה) תרשומת זו נחתמה על ידה ב 29.12.04. תרשומת זו אושרה ונחתמה בחתימת סגן פקיד
השומה ב 30.12.04 במועד זה שודרה השומה במחשבי המשיב. עוד מצהירה הגב' מרציאנו כי
המערער ומייצגו, רו"ח מנחם דותן הוזמנו לדיון בשאלות נשואות השומה ב 27.1.04. וכך כותבת
בתצהירה הגב' מרציאנו: "מאחר והסוגיה בתיק נגעה ליתר חובה שהיתה למערער בספרי
חברתתנע, ובדיון בשלב א' עם רו"ח המייצג הובהר על ידי כי בכוונת פקיד השומה למסות את יתרת

עמוד 1 מתוך 11



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2011

ע"מ 06-1046 דור-און יגאל נ' פקיד שומה

החובה בני"ל בתי המערער (היחיד) ולא בתיקה של חברת תנע, הוזמן על ידי תיק המערער, שהתנהל במשרדי פקיד שומה ת"א 4" ובהמשך "על פי נוהל העבודה השגור אצלי, אני נוהגת ליידע מראש מייצגים ו/או נישומים על דבר הכוונה להוציא שומה לפי מיטב שפיטה, טרם הוצאתה. כך גם נוהגת במקרה הנדון". (ההדגשות במקור). המערער לא חולק על כי ידע את עמדת המשיב.

נקודת המוצא לדיון היא כי המערער ומייצגו ידעו את עמדת המשיב בקשר לשומה לפי מיטב השפיטה בנוגע ליתרות המערער בספרי חברת תנע קודם למועד האחרון לשיגור השומה.

לאחר הגשת תגובת המשיב לבקשה המקדמית ותגובת המבקש לתשובה, נקבע מועד לחקירת המצהירים לצורך קבלת החלטה בבקשה המקדמית ליום 7.5.07. ביום 22.4.07 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 5954/04, 1857/05 פקיד שומה ירושלים 1 נגד משה סמי ואיקאפוד בע"מ, מסים כ/א-3, עמ' ה-65 (להלן "הלכת סמי").

בנסיבות אלה ביקש המשיב לדחות את מועד הדיון בבקשה המקדמית עד לאחר קבלת פסק דין בדיון הנוסף בעניין התחולה הרטרואקטיבית של הלכת סמי. משיקולים של יעילות דיונית וחסכון בזמן שיפוטי בית המשפט נעתר לבקשה והדיון נדחה עד להכרעת בית משפט העליון בעניין תחולת הלכת סמי למפרע.

ביום 14.7.11 ניתנה החלטת בית המשפט העליון בדנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ ומשה סמי, מסים כה/4, עמ' ה-88 (להלן "דנ"א סמי"). לאור הכרעת בית המשפט העליון בדנ"א סמי, הוגשה הבקשה דנ.

טענות הצדדים

א. המבקש טוען כי על פי החלטת בית המשפט העליון בדנ"א סמי, הלכת סמי תחול על הליכים תלויים ועומדים שטרם ניתן בהם פסק דין חלוט, וככל שהוצאה שומה לפי סעיף 145(א) לפקודה אחרי יום ה-23.5.04. היינו, ההלכה חלה בעניינו, ולכן היה על המשיב להמציא את השומה למבקש עד ליום 31.12.04. חוזר המבקש על טענתו כי רק ביום 13.1.05 קיבל לידי את השומה ואת נימוקה, וכי תאריך הדפסת השומה הינו 2.1.05. זאת ועוד, תאריך חתימת המפקחת על נימוקי השומה הינו 11.1.05, קרי 11 יום לאחר המועד הקבוע בפקודה. משלא הוצאה השומה במועד, הרי יש לראות את השומה כאילו נתנה בחוסר סמכות ועל כן בטלה.

ב. מנגד, טוען המשיב כי עמדת כבי' השופטת חיות בדנ"א סמי, שהתוותה את דעת הרוב, קבעה כי בהחלטה למפרע של הלכת סמי אין כדי למנוע מן המדינה מלהעלות טענות העומדות לה בתיקים השונים עליהם תחול הפסיקה, בין אם מדובר בטענות מדוקטרינות משפטיות שונות ובין אם מתחום המיסים עצמו. לפיכך, טוען המשיב כי מאחר ותכלית הוראות סעיפים 145(א)(2) ו-152(ג), כפי שפורשה בהלכת סמי- צמצום חוסר הודאות המשפטית של אדם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2011

ע"מ 06-1046 דור-און יגאל נ' פקיד שומה

הממתין להכרעה בעניינו- מתקיימת בענייננו, לא יכולה לקום למבקש טענת התיישנות. שכן, המבקש מוחזק כבעל ידיעה. לטענת המשיב מאחר והמבקש, באמצעות מייצגו, ידע במהלך הדיון בשלב א' מהי עמדת פקיד השומה ביחס לסוגיה נשוא הערעור ואת כוונתו של פקיד השומה למסות את יתרות החובה בספרי חברת תנע מערכות ממוחשבות בע"מ, אשר המבקש החזיק ב- 100% ממניותיה, כהכנסת עבודה בידי המבקש בתיקו האישי, ואת כוונתו להוציא שומה למבקש בשל הכנסה זו, הרי שלא יכולה לקום לו טענת התיישנות כלפי המשיב.

דיון והכרעה

1. וזהו לשונו של סעיף 145(א) לפקודה, (ההדגשות אינן במקור):

(א) (1) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 131, יראו את הדו"ח כקביעת הכנסה בידי אותו אדם (להלן - שומה עצמית) ופקיד השומה ישלח לו הודעה בדבר סכום המס שהוא חייב בו על פי הדו"ח; דין הודעה כאמור כדין הודעת שומה לפי סעיף 149;

(2) 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:

(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;

לוח הזמנים הקבוע בסעיף זה יחד עם זה הקבוע בסעיף 152(ג) הם שעמדו במרכז של הלכת סמי. על אף שהדיון נע סביב הפרשנות הראויה של סעיף 152(ג), נקבע כי במבחנה מהותית הדיון רלוונטי באותה מידה לפרשנות סעיף 145 לפקודה, כך שההלכה שנקבעה בעניין סמי חלה גם על פרשנותו של סעיף 145 לפקודה (ראו גם דנ"א סמי, סעיף 1 לפסק דינה של כבי השופטת חיות).

2. עד לקביעת בית המשפט העליון בעניין סמי נהגה שנים רבות הלכת ביר (ע"א 568/78 פקיד שומה נ' ביר, פ"ד לג(3), 735), אשר קבעה כי מרוץ הזמנים נעצר משעה שקבע פקיד השומה את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2011

ע"מ 06-1046 דור-און יגאל נ' פקיד שומה

הצו שבכתב. הלכת ביר מיקדה את הדגש במועד בו הופעל והושלם שיקול הדעת של המשיב. שם נקבע כי מועד זה צריך שיהא בתוך התקופה הקבועה בסעיף 145(א) לפקודה.
 3. בהלכת סמי קבע בית המשפט העליון כי בתוך המועדים בפקודה בקשר עם קביעת שומה, על פעולת פקיד השומה להקיף הן את קביעת צו השומה והן את הוצאתו מרשותו לנישום. בית המשפט עמד על התכלית הניצבת בבסיס הוראות הסעיף, וקבע כך:

"תכליתה של קביעת פרק זמן בו צריכה הרשות המנהלית לקבל החלטה, היא, בין היתר, צמצום חוסר הודאות המשפטית בה שרוי אדם כאשר טרם ניתנה בעניינו החלטה... לא ניתן אפוא להגשים את תכליתה של מגבלת הזמן אשר קצב המחוקק לפקיד השומה מבלי שמגבלה זו תהיה ידועה גם לנישום עצמו. כאשר קובע פקיד השומה את המס בצו שבכתב ומניח את הצו ב"מגירתו" או במחשבו, אין הוא מגשים את התכלית המונחת בבסיס ההגבלה בזמן" (הלכת סמי, פסקה 9).

4. נפקותה של הלכת סמי היא, כי היה ושיגור הצווים לא נעשה במועדים הקבועים בפקודה, יראו את הצווים כבטלים ובהקשר של סעיף 152 לפקודה, יראו את השגת הנישום כהשגה שהתקבלה.
5. בדנ"א סמי נקבע כי ההלכה תחול על ההליכים התלויים ועומדים בפני בית המשפט, אשר טרם ניתן בעניינם פסק דין חלוט. בנוסף, נקבע כי ההחלה למפרע תוגבל באופן שתחול רק באותם הליכים שבהם החלטת פקיד השומה לפי סעיף 152(ג) או סעיף 145(א) לפקודה ניתנה לאחר 23.5.04, הוא יום מתן פסק הדין בעניין סמי בבית משפט מחוזי בעמ"ה 7050/03, **משה סמי נגד פקיד שומה**, מיסים יח/4-ה-123 (להלן "**היום הקובע**"). מקום בו החלטת פקיד השומה ניתנה לפני היום הקובע תחול הלכת ביר.
6. בענייננו, הצדדים מסכימים כי מאחר והשומה נשוא הערעור נערכה בסוף שנת 2004- מאוחר ליום הקובע, הרי שהלכת סמי חלה על המקרה. על אף האמור, טוען המשיב כי לאור התכלית הניצבת בבסיס הלכת סמי ומאחר ולטענתו המבקש מוחזק כבעל ידיעה באשר לסוגיה המיסיית נשוא השומה, הרי שהושגה תכלית החקיקה ולא יכולה לקום למבקש טענת התיישנות.
7. השאלה אפוא היא מהי נפקותם של צווים אשר הוצאו לאחר המועדים הקבועים בסעיפים 145 ו-152 לפקודה בנסיבות בהם **יודע** הנישום קודם למועד האחרון להוצאת השומה, כי המשיב לא מקבל את עמדתו באשר לסוגיות נשוא השומה וכי בכונתו להוציא לו שומה לפי מיטב השפיטה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2011

ע"מ 06-1046 דור-און יגאל נ' פקיד שומה

הלכת סמי קובעת כי עצירת מרוץ מועד פקיעת סמכותו של המשיב לקבוע שומה, תעשה בעת שיגור ההחלטה לנישום. צמצום חוסר הוודאות של הנישום, על אף היותה תכלית מרכזית בהלכת סמי, אינה ניצבת לבדה. פעולת השיגור במועדה מהווה ביטוי למנהל תקין ולפעילות פקיד השומה על פי הפקודה, ובהתאם לקביעות בית המשפט. השגת חלק מתכליות הלכת סמי בדרך שאינה עומדת בקנה אחד עם ההלכה בסופו של יום תערער ותחליש את משקל ההלכה או לכל הפחות תוביל לחוסר וודאות באשר למועד סיום ההליך השומתי בעניינו של הנישום. קבלת עמדת המשיב כפשוטה, בצד המעשי, תוביל להטיית הדיון לרמת ידיעתו של הנישום את עמדת המשיב, דיון באופן שהמידע נמסר וכדומה. גישה זו מובילה לסרבול שאין לו מקום כשמדובר בגביית מס. שהרי אחת מאמות המידה של "מס טוב" היא גם היות המס בר גביה בלא סרבול והתדיינות יתר (וראו הדיון על "מערכת מס טובה" בספרו של המלומד אמנון רפאל (בהשתתפות שלומי לור), **מס הכנסה** (כרך ראשון), הוצאת רונן, מהדורה רביעית, עמ' 4-3).

8. ידיעת הנישום תהווה מרכיב עיקרי בשקילת האיזון הראוי בין עיקרון ההסתמכות של הנישום לבין אינטרסים מתחרים וטענות שיועלו בהתאם לנסיבות כל מקרה לגופו, אך אין בידיעת הנישום לבדה בכדי ליתר את הקבוע בהלכת סמי ומיד אעמוד על דקויות האבחנה המתבקשות. דברים דומים אמרתי בבש"א 13876/08 + עמ"ה 1021/07, **מרוז מנחם ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 3**, מייסים כג/1 (פברואר 2009) ה-30, עמ' 225 (להלן "**מנחם מרוז**").

"מסירת הודעה בעל פה או בכתב לנישום כי בדעת המשיב לדחות את השגתו אינה card blanc להארכת המועד הקבוע בסעיף 152(ג) או לכרסום בקביעות בית המשפט העליון בעניין סמי ואיקאפוד. אולם מקום שמתעוררת מחלוקת כדוגמת זו שבבקשה שבפני, רכיב טענת ההסתמכות בשקילת מכלול טענות הצדדים, יוקטן בנסיבות מעין אילו...

כך מבלי לגרוע מחובת המשיב לפעול בתוך פרק זמן סביר ולרבות כמצוות הלכת סמי. שהרי קיומה של זכות, ובכלל זה זכותו של נישום כי השגתו תתקבל אם לא פעל המשיב כנדרש בהמשך לסעיף 152(ג) לפקודה ולהלכת סמי, תעשה בתום לב. סד הזמנים כמו סעד ההתיישנות אינם עומדים בפני עצמם והם ביטוי תכליתי לעקרונות שביסודם. גם אם נדרשת מעם הרשות הקפדה יתירה בעמידה באילו, תעשה זו בצד עמידה על התנהלות תמת לב מצד הנישום".

ודוק, בעניין מנחם מרוז נקבע עובדתית בערכאה הדיונית (בידי מותב זה) כי המשיב שיגר במועד את הצו על הנמקותיו למכשיר הפקסימיליה של רואי חשבון המערער. כן נקבע כממצא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2011

ע"מ 06-1046 דור-און יגאל נ' פקיד שומה

עובדתי כי המייצגים היו בעלי גישה למחשב המשיב ולתיקו של המערער. בהקשר זה נקבע כי בדיקת המייצג בתיק הנישום אם קיים צו בסמוך לאחר המועד האחרון שבו המשיב מוסמך לעושת כן, בדיקה המעלה שאין צו, תהווה חזקה לכאורה לכך שהצו לא שודר במועד (מנחם מרוז, שם).

בהמשך לכך יוער כי שאלת אופן שיגור הצו, בהינתן האמצעים הטכנולוגיים הקיימים וביניהם קיומה של גישה ישירה מהמחשב של חלק מהמייצגים אל תיקי הנישומים אותם הם מייצגים במחשבי המשיב, או קבלת הודעות בדואר אלקטרוני, היא שאלה נפרדת שתצריך ודאי בחינה מיוחדת של המחוקק.

9. ובאשר למקרה שבפני, העובדות המוסכמות על הצדדיים הן כי בעניינינו חלה הלכת סמי, וכי המבקש הגיש דו"ח לשנת המס 1999 ביום 28.2.01. השומה הודפסה ביום 2.1.05, ורק ביום 13.1.05 קיבל המבקש לידי את הודעת השומה ואת נימוקיה. בתגובתו טוען המשיב "כי נימוקי השומה היו מוכנים כבר באותו מועד, ואילו התאריך שנרשם על גבי נימוקי השומה מתייחס למועד משלוח השומה ונימוקיה למבקש". דברים דומים נאמרו בסעיף 5 לתצהירה של המפקחת: "...ואילו התאריך שנרשם על גבי נימוקי השומה מתייחס, למיטב הבנתי, למועד משלוח השומה ונימוקיה למבקש". מעיון בנימוקי השומה החתומים על ידי המפקחת עולה כי הם נושאים את התאריך 11.1.05. נוכח האמור ניתן לקבוע כי השומה על נימוקיה **נשלחה** למבקש ביום 11.1.05. מאידך הנמקות השומה באות לידי ביטוי ב"תרשומת לשומה שלא בהסכם" (נספח ב' לתצהיר הגב' מרציאנו מטעם המשיב). תרשומת זו כאמור נערכה ב-21.6.04 ואושרה ונחתמה בידי סגן פקיד השומה במועד, ב-30.12.04.

10. לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה המועד האחרון להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה הוא תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, היינו עד ליום 31.12.04. לפיכך השומה, אשר נשלחה ביום 11.1.05, נשלחה באיחור. מצאתי כי המשיב לא עמד בלוח המועדים שנקבע בהלכת סמי, לפיו היה עליו לשגר את הצווים לכל המאוחר ביום 31.12.04. האם משמעות הדבר כי השומה בטלה?

11. אין בידוע מייצגי המבקש, במסגרת דיוני השומה, כי המשיב אינו מקבל את עמדת המבקש בנוגע לסוגיות נשוא השומה בכדי לרפא את אי העמידה במועדים הקבועים בסעיף 145(א). קביעת השומה היא תוצר של הפעלת שקול הדעת של המשיב. בתוך ההליך המחשבתי של הפעלת שקול הדעת מצויה גם ההנמקה, השקילה של טענות הנישום מול טענות רשות המס, הבחינה המחודשת המתלווה בטרם הקביעה. הקביעה היא התגבשות כל מרכיבי שקול הדעת כשהצו וההנמקה שבצידה בכתב הם הביטוי הפיזי לכך. אין להמיר את דרישת המחוקק לביטוי אותה התגבשות בצו וכתב הנמקות בהודעה בעל פה או אף בהודעה בכתב שאינה הצו או השומה וכתב ההנמקה שהם כאמור הביטוי הסופי להתגבשותה של קביעת המשיב את השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2011

ע"מ 06-1046 דור-און יגאל נ' פקיד שומה

רק הם הגביש המוגמר שמבנהו יציב וגמור. קודם להתגבשות זו, חלקיקי המחשבות והטענות עשויים עוד להשתנות ולקבל צורה אחרת. אף אם גמלה בלב המשיב ההחלטה לדחות את ההשגה והסיכוי שיחזור בו מדעתו זו שואף לאפס, וכך נמסר לנישום, עדיין סיכוי הוא. קודם לחתימת הצו, יושב המשיב בינו לבינו בעת כתיבת ההנמקות או בעת שהוא עומד לחתום על הנמקות שהוכנו בידי מי מעובדיו ושוקל את הדברים. נצרך הוא עתה להסביר ולפרט את דעתו בכתב והליך זה יכול ויביאו לראות בקעים בעמדתו. לאחר שנחתם הצו ובד בבד נכתב כתב ההנמקות או אושר, אזי נתקבעה ההחלטה לכדי גביש. זהו הגביש, קרי הצו וכתב ההנמקה שיש לשגר לנישום על מנת ששלב זה שבשומה יסתיים. את זאת יש לעשות בתוך המועדים הקבועים בפקודה.

12. בהלכת ביר נקבע כי במונח 'קביעה' די בהתגבשות הצו, קרי בהשלמת מתן ביטוי בכתב להליך הפעלת שקול הדעת עד למועד הקבוע בפקודה. על פי הלכת ביר הוצאת הצו, שיגורו לנישום, יכול היה להתרחש **מחוץ לסד המועדים** הקבוע בפקודה. זאת בהנחה שהרשות פועלת בהתאם לכללי מנהל ציבורי תקין ומשגרת הצו בסמוך לאחר מכן. הלכת סמי רואה למעשה בהליך הקביעה שתי פעימות: פעימת השלמת התגבשות הצו לביטוי כתוב וחתום ופעימת השיגור, שתייהן יחדיו על פי הלכת סמי, באות בגדר 'קביעה'. דהיינו הלכת סמי מזיזה את מועד הפעילה של הוצאת הצו בהיותה חלק מהקביעה, **לתוך סד המועדים** הקבועים בפקודה.

13. הסתמכות הנישום על המועדים הקבועים בפקודה מהווה הסבר בצורך בהזזת הפעילה השנייה, קרי הזזת מועד שיגור הצו לנישום אל תוך המונח 'קביעה', אל תוך פרק הזמן הקבוע בפקודה. הלכת סמי מעבירה את מועד שיגור הצו מתחום 'הזמן הסביר' במשור המנהלי **לאחר** הקביעה ומורה על השלמת השיגור **בתוך** המועדים הקבועים בפקודה. כך בן השאר, בשל ציפייתו של הנישום כי אם קבע המחוקק את שקבע באשר למועד השלמת המעשה המינהלי, אזי בכלל המעשה המנהלי של קביעת השומה יש להביא את שליחתה בתוך מועד זה. הציפייה הסבירה של הנישום, קרי ידיעתו את עמדת המשיב בכללותה, אינה יכולה לשמש כעת מנוף בידי המשיב לאיין את הצורך שקבע מחוקק הפקודה לעבור דרך הליך הגיבוש והקביעה הסופית והמחולטת של הצו בתוך פרק הזמן הקבוע. רוצה לומר, עד שהצו לא חתום ובצדו הנמקה כנדרש, יכול המשיב לחזור בו מן העמדה שמסר טלפונית או בדיון עם הנישום. המחוקק עומד על כך כי את החתימה והסיום הסופי והמחולט של קביעת הצו יש לערוך בתוך התקופה שקבועה בפקודה. עמדת המשיב מובילה לתוצאה הפוכה לתכלית שביקש בית המשפט העליון להגיע אליה.

14. ציפיית הנישום ועקרון הסתמכותו מצויים בהזזת מועד השיגור לתוך סד המועדים ואין הם יכולים לשמש עתה כלי לביטול הצורך בגיבוש הצו וההנמקות בתוך המועדים הקבועים בפקודה. אחרת יכול פקיד השומה להודיע בעל פה לנישום כי השגתו נדחת רגע לפני תום התקופה ולפי עמדת המשיב כפשוטה יצא הוא ידי חובתו ועתה יכול הוא לסיים את מלאכת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2011

ע"מ 06-1046 דור-און יגאל נ' פקיד שומה

- הקביעה, כולל הפעימה הראשונה של התגבשות הצו, לאחר המועד הקבוע בפקודה. ברור הוא כי לא כך הוא. אמור מעתה, הלכת סמי לא ביטלה את הצורך בגיבוש הצו וההנמקות בתוך המועדים הקבועים בפקודה גם במקום שבו נאמר לנישום כי השגתו נדחית כולה או חלקה.
15. עם זאת, באשר לפעימה השנייה, שיגור הצו לנישום, אין להתעלם במקטע זה מהרציונאל שקבע בית המשפט העליון והוא הציפייה של הנישום ועקרון ההסתמכות. מקום בו שוכנע בית המשפט כי השומה או הצו נערכו ונחתמו במועד במשולב עם כתב ההנמקה, כי מלאכת שקול הדעת הושלמה במועד ובנוסף, הנישום יודע את עמדת המשיב כי אינו מקבל באופן חלקי או מלא את הדו"ח או ההשגה, לא תעמוד לו טענה בדבר ציפייה סבירה או הסתמכות כי בתוך פרק הזמן הקבוע בפקודה אם לא יצאה אליו שומה או צו התקבל הדו"ח או ההשגה. כך, אף אם חתימת השומה או הצו נעשו לאחר שעמדת המשיב הובאה לידיעת הנישום אם עמדתו זו נותרה בעינה, מורכבת מאותם פריטים וסוגיות שנמסרו לנישום ומעוגנת על אותן הנמקות והסברים שניתנו לנישום. זאת משום שבמועד התגבשות אותו גביש כאמור למעשה מאשרר בעל הסמכות את פרטי השומה וההנמקה שנמסרו לנישום. בעניין זה הולך אני בכל הכבוד אחרי בתי המשפט ב עמ"ה 8027/04 א. **לביא שמירה ושרותים בע"מ נ. פקיד שומה י-ם**, מיסים יט/5 עמ' 245 וכן עמ"ה 8047/04 **טוטנאור נ. פקיד שומה י-ם**, מיסים כ/2 עמ' 208.
16. עמדה פרשנית זו תתאים לגישתי לתקופה שבין מתן פסק הדין סמי בבית המשפט המחוזי, הוא המועד הקובע על פי דני"א סמי ועד למועד מתן פסק הדין סמי בבית המשפט העליון. כך משום שעמדה פרשנית זו יוצרת אי וודאות וצורך בהתדיינות באשר לידיעתו של הנישום ותתאים לתקופה האמורה שהיא תקופת "בן השמשות" שבין הלכת ביר להלכת סמי. משעה שיצא מלפני בית המשפט העליון פסקי הדין סמי ואיקאפוד יש להעדיף עמדה פרשנית הנשענת על וודאות וקלות הוכחה. לאחר פסק דין סמי בעליון תהא אשר תהא רמת הידיעה של הנישום את עמדת המשיב, על המשיב לגבש את השומה או הצו ולשגרם לנישום בתוך סד המועדים הקבועים בפקודה.
17. ובקצירת האומר: (1) הלכת סמי אינה מעניקה למשיב כלי לדחות את מועד הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה או לדחות את הצו הדוחה את ההשגה מעבר למועדים הקבועים בפקודה בשל ידיעת הנישום כי כך בדעתו לעשות. גובש צו או שומה לפי סעיפים 145(א) או 152 (ג) לאחר המועד הקבוע בהם, יראו את הדו"ח או ההשגה כמתקבלים. (2) בתקופת "בן השמשות" אם שוכנע בית המשפט כי הנישום ידע את עמדת המשיב והצו או השומה גובשו על הנמקותיהם במועד הקבוע בפקודה, איחור סביר בשיגור הצו לא יאינו, ובלבד שגובשו הצו או השומה במועד הקבוע בפקודה. (3) על פי הלכת דני"א סמי והמועדים שנקבעו בה, גם אם גובש הצו במועד, אולם לא ידע הנישום את עמדת המשיב, יגבר עקרון ההסתמכות וציפייתו של הנישום כי אם לא שוגר אליו בתוך המועד צו או שומה, יראו כאילו התקבלה השגתו או הדו"ח שהגיש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2011

ע"מ 06-1046 דור-און יגאל נ' פקיד שומה

4) שומות לפי מיטב השפיטה או צווים הדוחים את ההשגה שהוצאו לאחר המועד הקבוע בפקודה ולאחר שניתן פסק דין סמי בעליון יהיו בטלים בלא צורך בבחינת רמת מודעות או ידיעה של הנישום.

18. אעיר כי התיישנות השומה הוא מונח שנעשה בו שימוש תדיר אולם המדובר בפקיעת סמכותו של המשיב להוציא שומה לאחר חלוף המועד. מה על נישום לעשות שעה שהוא טוען לבטלות שומה שהוצאה מכוח סעיף 145(א)(2) שלא במועד? האם די לבסס השגתו על כך או שעליו גם לטעון במקביל לגופה של השומה למקרה וטענת הבטלות תידחה? לכך פנים לכאן ולכאן. לכאורה מסברת את האזון דעה כי אם סבור נישום כי המשיב איחר בהוצאת השומה למיטב השפיטה, מה לו להתחיל ולתקוף את השומה לגופה כשהדבר כרוך לעיתים בהערכות המצריכה השקעת זמן וממון. עם זאת, חובת שיתוף הפעולה של האזרח עם הרשות הציבורית, חובת הנישום לנהוג בתום לב מול רשות המסים, מובילה לכך כי נישום הטוען לחוסר סמכות בשל איחור בהוצאת השומה בשלב א' צריך שיטען במקביל הן באשר לכך והן באשר לשומה לגופה. העלאת מלא הטענות ובמקביל במסגרת ההשגה והערעור היא הכרחית. כך לשם ברור שומת האמת בלא הימשכות והתארכות. התארכות יתר של הליכי השומה והליכי הערעור מזיקה הן לנישום שאינו יכול לכלכל צעדיו כל עוד תלויה מעל ראשו השומה והן לציבור בכללותו והדברים ידועים. לאור זאת אין לומר ברגיל כי אם טען הנישום לגופה של השומה, הסכים הוא מכללא לוותר על טענתו בקשר עם בטלות השומה בשלב א'. מנגד, הטוען להתיישנות – דהיינו לחוסר סמכות, לעשות כן בהזדמנות הראשונה, עליו לטעון זאת כבר במסגרת ההשגה. העלאת טענת חוסר סמכות בקשר עם שלב א' רק במסגרת הערעור בבית המשפט תהווה ברגיל, חריגה מנורמות תום הלב המתבקשת ומעיין עדות כבושה.

19. איני מקבל את טענת המבקש לפיה די בכך שהשומה נתקבלה אצלו ביום 13.1.05 כדי לקבל את הערעור על הסף. שהרי הלכת סמי קובעת כי מרוץ המועדים לצורך חישוב ההתיישנות מסתיים בעת שיגור הצו אל הנישום, ולא בעת קבלת הצו אצל הנישום. המשיב יוצא ידי חובתו על ידי משלוח הצו.

עמדה זו נאמרה מפני כב' השופטת מזרחי בעמ"ה 8027/04 איקאפוד בע"מ נגד פקיד שומה ירושלים, יט/2, עמ' ה- 263:

"אציין, כי כבר החלטתי בענין עמ"ה (י-ם) 7050/03 סמי נ' פקיד שומה, כי המועד הקוטע את 'מירוץ ההתיישנות' לפי סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה הוא המועד בו נשלח הצו אל הנישום, ולא מועד ההכרעה בשומה ושידורה למחשב".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2011

ע"מ 06-1046 דור-און יגאל נ' פקיד שומה

על עמדה זו חזרו שוב ושוב במסגרת דני"א סמי :

"משמעות החלטה זו היא, כי לצורך חישוב ההתיישנות לענין טיפול בהשגה על פי סעיף 152(ג) לפקודה, מיצוי סמכויותיו של פקיד השומה, הקוטע את מירוץ ההתיישנות, הוא מועד משלוח ההחלטה בהשגה לנישום..." (שם, בפסק דינה של כב' השופטת פרוקצ'יה).

"בפסק הדין נושא הדיון הנוסף נקבע, בניגוד לפסיקה קודמת, כי רואים השגה שהגיש נישום לפקיד השומה כאילו נתקבלה אם פקיד השומה לא שלח לנישום את שומתו תוך שנה מיום הגשתה של ההשגה. כלומר, אין די בכך שפקיד השומה נותן החלטה תוך שנה ושומר אותה לעצמו. אין פקיד השומה יכול להסתפק במתן ההחלטה, אלא עליו אף לפעול למשלוח ההחלטה לנישום תוך תקופת השנה" (שם, פסקה 3 לפסק דינו של כב' השופט גרוניס).

"ההלכה החדשה שפסקנו בע"א 5594/04 קובעת כי יש לפרש את הביטוי "השתמש פקיד השומה בסמכויותיו" בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] תשכ"א-1961 (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה) באופן שמניין ימי השנה אשר לאחריה יראו את ההשגה כאילו נתקבלה (כאמור באותו סעיף), אינה נקטעת עם מתן החלטתו של פקיד השומה בהשגה ואף לא עם הזנתה של אותה החלטה למחשב של רשות המס. על מנת לקטוע את מרוץ השנה הקבועה בסעיף 152(ג) הנ"ל יש צורך, כך קבענו, במשלוח ההחלטה אל הנישום" (שם, פסקה 1 לפסק דינה של כב' השופטת חיות).

20. אני מקבל את הסבר המשיב כי תאריך המופיע על הנמקת השומה אינו אינדיקטיבי במקרה זה לאור ניסוחה הברור של 'התרשומת לשומה שלא בהסכמי' (אותו נספח ב' שצוין לעיל), . התאריך בו נערכה התרשומת והתאריך בו נחתמה מהווים ביחד עם שדור השומה למחשב, ראייה כי התהליך שכיניתי לצורך הנוחות 'גיבוש השומה' ארע בתוך המועד הקבוע בפקודה. לאור ידיעת המערער ומייצגו את עמדת המשיב בקשר עם יתרות שמשך מהחברה שבשליטתו, אין לקבל את עמדתו כי השומה התיישנה אך בשל שזו נשלחה לאחר המועד. הואיל והשומה יצאה בתקופת 'בן השמשות', ידיעתו של הנישום את עמדת המשיב במשולב עם גיבוש השומה במועד, שוללת את יכולתו של הנישום לטעון לבטלות השומה בשל ציפייתו כי הדו"ח התקבל. משכך הבקשה נדחית.

