



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092/05 תיעוש אחזקה ותפ ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

ע"מ 1107/07 עמירם סיון בע"מ נ' פקיד שומה כפר-סבא

ע"מ 1097/06 תיעוש אחזקה ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערערת

עמירם סיון בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד רחל כץ

נגד

משיב

פקיד שומה כפר-סבא  
ע"י ב"כ עוה"ד איריס בורשטיין-מוזס מפרקליטות מחוז ת"א  
(אזרחי)

### החלטה

לפניי בקשת המערערת לקבל את הערעור על הסף מחמת התיישנות בגין איחור המשיב בהפעלת סמכותו בהחלטה בהשגה לפי סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). יוער כי הבקשה נוגעת לשנות המס 2001 – 2002 בלבד, כאשר הערעור דנא עוסק גם בשנת המס 2003 אשר לגביה אין מחלוקת כי המשיב הפעיל סמכותו במועדים הקבועים בפקודה.

### הרקע העובדתי

1. המערערת הגישה דוחותיה לשנות המס 2001, 2002 ו-2003 בימים 17.2.2003, 1.6.2003 ו-28.8.2005, בהתאמה. בתאריך 21.12.2005 קבע המשיב למערערת שומה לפי מיטב השפיטה, בהתאם לסמכותו לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה לשנות מס אלו. בתאריך 26.1.2006 הגישה המערערת השגה על השומות הנ"ל.

2. סעיף 152 לפקודה קובע כדלקמן:

"152.

(א) ...

(ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092/05 תיעוש אחזקה ותפ ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

ע"מ 1107/07 עמירם סיון בע"מ נ' פקיד שומה כפר-סבא

ע"מ 1097/06 תיעוש אחזקה ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

(ג) אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ... או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה..."

על פי האמור, המועד האחרון להפעלת סמכות המשיב לקבוע את השומה בצו על פי סעיף 152(ב) הינו המאוחר מבין המועדים – תום שלוש שנים מיום הגשת הדוח על ידי המערערת או בתום שנה מיום הגשת ההשגה. עבור שנות המס 2001 – 2002 מועד זה הינו ביום 26.1.2007, ועבור שנת המס 2003 הינו ביום 31.12.2008.

3. שומת המערערת נקבעה על ידי המשיב ביום 22.1.2007, טרם חלוף המועד הסופי לפי הפקודה. ביום 23.1.2007 המפקחת מטעם המשיב, רו"ח אורנה לוי (להלן: "המפקחת"), שלחה למייצג המערערת פקס אליו צורף מכתב ושני מסמכים. המסמך הראשון שצורף נשא את הכותרת "פירוט הנימוקים לקביעת השומה – תוספת לטפסי שומה", והתנוססה עליו חתימת המפקחת. עוד צורף לפקס מסמך של העתק שאילתת IPRS ממערכת המחשב של המשיב. תדפיס שאילתת ה-IPRS כלל את כל הנתונים המופיעים בצו הנשלח לנישום מהמחשב המרכזי של רשות המיסים, וכן צוין בתדפיס את המועד בו הודפס על ידי המחשב המרכזי הצו שנקבע למערערת ומספר הדואר הרשום של שליחתו. על השאילתה האמורה התנוססה חותמת משרדי המשיב. במכתב המצורף נכתב כדלקמן: "שלוש רב, בהמשך לשיחותינו הרבות רצ"ב פירוט נימוקי השומה + שאילתת IPRS בגין השנים 2001 – 2003 בהן הוצאו צווים. בתק' הקרובה יתקבלו הצוים במענה של החברה."

4. לטענת המערערת, ביום 30.1.2007, לאחר חלוף המועד הנקוב בסעיף 152(ב) לפקודה, התקבל הצו במען המערערת באמצעות דואר רגיל.

### גדר המחלוקת

5. המערערת טוענת בבקשתה כי הצווים שהוצאו לה בגין שנות המס 2001 – 2002 הוצאו באיחור לפי המועדים שנקבעו בסעיף 152(ב) לפקודה, ולכן דין הערעור להתקבל על הסף.

### דיון והכרעה

6. בפסק הדין ע"א 5954/04, פקיד שומה ירושלים 1 נ' משה סמי, מיסים כא/3-ה-65 (יוני 2007) (להלן: הלכת סמי) קבע בית המשפט העליון כי רואים בפקיד השומה כמי שהשתמש בסמכותו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092/05 תיעוש אחזקה ותפ ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

ע"מ 1107/07 עמירם סיון בע"מ נ' פקיד שומה כפר-סבא

ע"מ 1097/06 תיעוש אחזקה ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

לקבוע את השומה רק במועד שבו סיים לקבוע את השומה ושלחה אל הנישום. בכך סטה בית המשפט העליון מההלכה הקודמת שנהגה עד אותו מועד כי השומה יצאה כבר במועד סיום קביעת השומה, אף אם פקיד השומה טרם העבירה לידי הנישום. בפסקי דין מאוחרים, קבע בית המשפט העליון כי הלכת **סמי** תחול באופן רטרואספקטיבי כבר מיום 23.5.2004, יום קבלת ערעורו של סמי בבית המשפט המחוזי בירושלים (דנ"א 3993/07, **פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ**, מיסים כה/4-ה-88 (אוגוסט 2011)) וכי ההלכה תחול אף במקרים בהם הנישום היה מודע **לתוכן** השומה הצפויה אף בטרם זו הוצאה בפועל (רע"א 429/12, **יגאל דור און נ' מס הכנסה פקיד שומה**, מיסים כז/1-ה-84 (פברואר 2013), להלן: **פרשת דור און**). לאור האמור, לשם הכרעה בבקשת המערערת עלינו לבחון רק האם **ההחלטה** בהשגה הובאה לידיעת המערערת או מייצגה לפני התאריך 26.1.2007, הוא היום האחרון בו רשאי המשיב להפעיל סמכותו ולקבוע את שומת המערערת בצו.

7. לאחר עיון בדברים, החלטתי כי דין הבקשה להידחות. ביום 23.1.2007, בטרם חלוף המועד להפעלת הסמכות על ידי המשיב, הועברו בפקס לידי מייצג המערערת פירוט נימוקי השומה ושאלתת IPRS ממחשבי המשיב. בתחתית כל עמוד בשאלתת ה-IPRS הופיעו המילים "קוד-טופס 101", אשר משמעותו כי השומה נשלחה בדואר רשום לנישום (ראו מסמך הדרכה לשאלתת IPRS, אשר צורף כנספח 1 לתשובת המשיב לבקשה). בסופה של שאלתת ה-IPRS צוין כי השומה הודפסה ביום 22.1.2007 ופורט מספר הדואר הרשום של השומה. הפקס שנשלח הכיל את מלוא נתוני השומה הסופית, על פי עדותו של העד מטעם המערערת, רואה חשבון כץ, (פרוטוקול דיון מיום 29.4.2013, עמודים 9 – 10). זאת ועוד, המסמך נחתם על ידי המפקחת, אשר הייתה הגורם בעל הסמכות לקבוע את השומה בצו, ונשא את חותמת המשיב (פרוטוקול דיון מיום 29.4.2013, עמוד 12). הפקס שנשלח למייצג המערערת כלל גם את מכתב המפקחת, אשר בו צוין כי הצווים, אשר תאמו את פירוט נימוקי השומה ואת שאלתת ה-IPRS, יתקבלו בפועל במען המערערת בימים הקרובים. בשליחת הפקס ביום 23.1.2007 יידע המשיב את המערערת הן **בתוכן השומה**, הן בעובדה כי השומה כבר אכן **נקבעה** בפועל על ידי הגורם המוסמך לכך והן כי השומה כבר **נשלחה** אל המערערת. לאור האמור, החל מיום 23.1.2007 לא ניתן עוד לטעון כי המערערת הייתה שרויה במצב של חוסר ודאות אודות השומה הצפויה להיקבע לה. לא ניתן לומר כבעניין דור-און, כי אף ידע הנישום את עמדת המשיב עוד יכול היה האחרון לשנות החלטתו.

8. על פי **הלכת סמי** יש לראות במשיב כמי שהפעיל סמכותו רק משקבע את השומה והביא לידיעת הנישום כי השומה הסופית נקבעה על ידיו: "**במקרה בו עושה פקיד שומה צו אולם אינו עושה**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092/05 תיעוש אחזקה ותפ ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

ע"מ 1107/07 עמירם סיון בע"מ נ' פקיד שומה כפר-סבא

ע"מ 1097/06 תיעוש אחזקה ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

דבר על מנת שמושא הצו יהיה מודע לכך שנעשה בעניינו צו והצו נותר אצל פקיד השומה במגירה - מסופקתני האם ניתן לומר כי הסתיים שימוש של הפקיד בסמכותו. עצם משלוח הצו מעיד על סיום הפעלת הסמכות, קרי על כך שהמשיב ביצע פעולה אקטיבית ליידוע הנישום כי הצו הסופי כבר נקבע. בהקשר זה טוענת המערערת כי הבאת השומה לידיעת הנישום יכולה שתיעשה רק באמצעות המצאה כדין של השומה, והיא בדרך של המצאתה באופן אישי או בדואר רשום. המערערת נסמכת בעניין זה על סעיף 238 לפקודה, אשר קובע כי "הודעה ניתנת להמצאה לאדם בין לידו ובין בדואר רשום לפי מען עסקו או מענו הפריט כפי שהם ידועים לאחרונה...". בדומה, גם סעיף 149 לפקודה קובע כי הודעת שומה תומצא לנישום "ביד או בדואר רשום". לגישת המערערת, אף אם ביום 23.1.2007 נודע לה אודות תוכן השומה שקבע המשיב, שליחת הפקס אינה עוצרת את מירוח ההתיישנות ואין לראות במשיב כמי שהפעיל סמכותו והביא לידיעת המערערת כי קבע את השומה בצו.

9. דעתי אינה כדעת המערערת. יש להבדיל בין שאלת המצאת השומה כדין לבין שאלת עצירת מירוח ההתיישנות על ידי יידוע הנישום על כך שהשומה נקבעה ומהו תוכנה. הלכת סמי אינה עוסקת כלל באופן ההמצאה של השומה ובשאלה האם השומה הומצאה כדין. כל שנקבע בהלכת סמי הוא כי על המשיב להבהיר לנישום בפרק הזמן שהוקצב לכך בפקודה כי השומה נקבעה על ידו באופן סופי. המשיב אינו נדרש דווקא להמציא שומה כדין בפרק הזמן הנקוב בסעיף 152 לפקודה, אלא נדרש רק להביא לידיעת הנישום כי השומה כבר נקבעה. לעניין זה, המצאה של שומה סופית כפי שנעשה כאן, מיידעת את הנישום אודות סיום הפעלת הסמכות. מחוקק תקנות סדר הדין האזרחי מצא לנכון להתאים את דרכי ההמצאה לעידן הפקסימיליה. בהיקש יש לקבל ולו לעניין עצירת מועד ההתיישנות, משלוח בפקסימיליה של כל המידע המעיד על גמר המעשה המנהלי. ודוק, המקרה דן שונה מפרשת דור און, שם העביר המשיב לנישומים אינדיקציה בלבד אודות כוונתו לקבוע את השומה בצו. בית המשפט העליון קבע כי לא די ב"ידיעה משוערת" של הנישום אודות השומה, אלא על המשיב ליידע את הנישום אודות כך שהתקבלה כבר החלטה סופית ומהו תוכנה. משיידע המשיב את המערערת בעניינו כי נקבעה השומה וכי היא נשלחה כבר אל מענה, לא מדובר עוד בידיעה משוערת בלבד, אלא בידיעה קונקרטית כי נקבעה כבר שומה. ידיעה זו עוצרת את מירוח ההתיישנות.

10. טענה דומה לזו של המערערת הועלתה לאחרונה בפני בית המשפט המחוזי בירושלים בעמ"ה 506/07, אביטל שלמה נ' פקיד שומה (ניתן ביום 23.4.2013, פורסם במיסים און-ליין). אף שם נקבע



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092/05 תיעוש אחזקה ותפ ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

ע"מ 1107/07 עמירם סיון בע"מ נ' פקיד שומה כפר-סבא

ע"מ 1097/06 תיעוש אחזקה ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

מפי כבוד השופטת מזרחי כי יידוע הנישום באמצעות פקס כי השומה נקבעה ומהו תוכנה עונה על דרישות הלכת סמי :

"...למחרת היום נערכה השומה, ונימוקי השומה ותקציר השומה נשלחו עוד באותו היום באמצעות הפקס אל המערער וגם אל המייצגת שלו. המפקחת אף וידאה את קבלת המסמכים אצל המערער ואצל המייצגת (עם עובדת בשם איריס אצל המערער, ועובד בשם יניב אצל המייצג) שמרה את אישורי הפקסים, ואף עשתה תרשומות על האישור.

ב"כ המערער, נשען בסיכומיו על דברי המערער בתצהירו לפיהם, נימוקי השומה והצו הומצאו לו ביום 19.2.06. ב"כ המערער הוסיף וטען, כי עפ"י ס' 238 לפקודת מס הכנסה מוגבלות דרכי ההמצאה "בין לידו ובין בדואר רשום". לדבריו המצאה בפקסימיליה אינה נכללת בגדר דרכים אלו.

לשיטתי, דין טענת ההתיישנות בשני תיקים אלו להידחות. הרציונל של הלכת סמי הוא, כאמור, מתן סימן ברור על הפעלת הסמכות ע"י פקיד השומה (מתוך הנחה שהמידע לגבי ההחלטה יגיע בסמוך לנישום). בגדר הלכה זו, לא נדרשת הוכחה בדבר המצאה כדין של ההחלטה. הוראת החוק הרלבנטית אינה דורשת המצאה כזו, אלא שימוש בסמכות בלבד. לכן, גם אם רצוי היה גם להבטיח כי ההחלטה תתקבל ע"י הנישום תוך אותו זמן, לא ניתן לטעת דרישה זו בדברי המחוקק..."

11. לפיכך אני קובע כי עם משלוח הפקס בתאריך 23.1.2007 נעצר מירוץ ההתיישנות שבסעיף 152 לפקודה ויש לראות במשיב כמי שהפעיל סמכותו, בהתאם לקביעות הלכת סמי. לאור האמור, איני נדרש לשאלה בדבר משמעות והשלכות המצאת הצו למערער ביום 30.1.2007, לכאורה באמצעות דואר רגיל ולא בדואר רשום. בקשת המערער לקבלת הערעור על הסף מחמת התיישנות נדחית.

המבקש יישא בהוצאות המשיב ובכללן שכר טרחת עורך דין המשיב בסכום של 10,000 ₪.

הוכחות ביום 27.6.13 שעה 10:00 עד 14:00.

ניתנה היום, כ"ה סיון תשע"ג, 03 יוני 2013, בהעדר הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092/05 תיעוש אחזקה ותפ ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

ע"מ 1107/07 עמירם סיון בע"מ נ' פקיד שומה כפר-סבא

ע"מ 1097/06 תיעוש אחזקה ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

עמ' אלטוביה

מגן אלטוביה, שופט