



## בבית המשפט העליון

דנ"א 2228/17

לפני: כבוד הנשיאה מ' נאור

המבקש: פלוני

נגד

המשיב: פקיד שומה אשקלון

בקשה לדיון נוסף בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 3328/15 שניתן ביום 22.2.2017 על ידי כבוד השופטים: י' דנציגר, צ' זילברטל וד' ברק-ארז

תגובת המשיב לבקשה לדיון נוסף מיום 16.5.2017

תשובת המבקש לתגובת המשיב לבקשה לדיון נוסף מיום 1.6.2017

בשם המבקש: עו"ד יעקב שרביט; עו"ד מאיר לינזן;  
עו"ד יצחק שרגאי; עו"ד זיו שרון

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

### החלטה

לפניי בקשה להורות על קיומו של דיון נוסף בפסק דינו של בית משפט זה בע"א 3328/15 מיום 22.2.2017, שניתן מפני השופט י' דנציגר ובהסכמת השופטים צ' זילברטל וד' ברק-ארז. בפסק הדין נדחה ערעור מס שהגיש המבקש.

רקע

1. בשנת 2011 הוצאו למבקש שומות מס הכנסה לשנות המס 2005-2007 (להלן: שנות המס). בשומות אלו הוגדר המבקש כתושב ישראל וחויב בתשלום מס בסכום משוער של 830 מיליון ש"ח. המבקש הגיש לבית המשפט המחוזי ערעור על הקביעה

לפיה הוא היה תושב ישראל בשנות המס, ועל סכום המס בו חויב. ביום 28.1.2015 דחה בית המשפט המחוזי את ערעורו של המבקש וקבע כי בשנות המס מרכז חייו היה בישראל, ולכן מוצדק היה לראותו כתושב המדינה. קביעתו זו של בית המשפט המחוזי נסמכה על חישוב ימי שהייתו של המבקש בישראל במהלך שנות המס ועל ניתוח שאר העובדות שהוצגו בפניו.

2. המבקש ערער על פסק דינו של בית המשפט המחוזי לבית משפט זה. בערעורו, חזר המבקש וטען כי מרכז חייו במהלך שנות המס לא היה בישראל. לחלופין, טען כי על סמך העובדה שהוכר כתושב חוץ במשך קרוב לעשור עובר לשנות המס, יש להכיר בו בשנות המס כתושב חוץ כמשמעות מונח זה בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה). לחילופי חילופין נטען שהשומות שנערכו הן מופרזות. מנגד, טען המשיב שאין להתערב בקביעותיו של בית המשפט המחוזי ושהמבקש היה תושב ישראל בשנות המס. באשר לטענתו החלופית של המבקש שלפיה יש להכיר בו כתושב חוזר בשנות המס, נטען כי המבקש לא עמד בתנאים לכך.

#### פסק הדין מושא הבקשה

3. בפסק דינו מיום 22.2.2017 דחה בית משפט זה את ערעורו של המבקש. אציין כי בטרם ניגש בית המשפט לנמק את פסיקתו הוא קבע כי "ניתן היה לכאורה לסיים את הדיון כבר בשלב מוקדם זה בלי הנמקה ארוכה, וייתכן אף שלפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984" (פס' 15). חרף זאת, ובשל משקל ההכרעה, פירט בית המשפט את הדרך בה הגיע לתוצאת פסק הדין. תחילה עמד בית המשפט על כך שהמבחן לתושבות הוא מבחן "מרכז החיים". לאחר יישום מבחן מרכז החיים על סמך מכלול העובדות בתיק, דחה בית המשפט את גרסתו של המבקש שלפיה לא היה תושב ישראל בשנות המס וקבע שיש להותיר את פסק הדין של בית המשפט המחוזי על כנו. קביעה זו הסתמכה, בין היתר, על מצבו המשפחתי של המבקש, על היעדרם של מעמד או תשלומי מס במדינות אחרות ועל היקפי שהותו ועסקיו בישראל.

4. בפסק הדין נדחתה גם טענתו של המבקש שהוא קיבל הבטחה שלטונית להיחשב תושב חוץ. טענה זו של המבקש נסמכה על מכתב שנשלח למבקש מרשות המיסים, ובו נכתב כי אם הצהרתו שהוא תושב חוץ נכונה, הוא ייחשב ככזה לעניין פקודת מס הכנסה. עוד נכתב במכתב זה כי הצהרתו של המבקש תאומת על ידי פקיד שומה כאשר יטופל התיק ויערכו השומות. בית המשפט קבע שלא ניתן לראות במכתב זה משום הבטחה כלשהי וכי גם אם הייתה ניתנת הבטחה שכזו, ספק אם היה בכך כדי

לסייע למבקש. בית המשפט דחה גם את טענת המבקש שיש בשומות שנערכו לו לפני שנות המס, אשר בהן הוכר כתושב חוץ, כדי לשנות את ההכרעה בנוגע להיותו תושב ישראל בשנות המס. זאת, כיוון שכל שנת מס עומדת בפני עצמה ופקיד השומה אינו כבול בהחלטותיו בשנים הקודמות. בהקשר זה הודגש כי "ממילא אין לראות בשומות שהוצאו למערער [המבקש בהליך דנן – מ.ג.] משום קביעה פוזיטיבית שהכירה בו כתושב חוץ, כאשר השומות נסגרו בהיעדר חקירה או בדיקה מטעם פקיד השומה, ובהתבסס על הצהרות המערער כפי שהוגשו" (פס' 24 לפסק הדין).

5. קביעה זו היוותה גם את הבסיס לדחיית טענתו החלופית של המבקש, שלפיה יש להכיר בו כתושב חוזר בשנות המס ולהעניק לו את הפטור המנוי בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה לתושבים חוזרים. טענה זו הסתמכה על כך שבשומות שקדמו לשנות המס המבקש הוכר כתושב חוץ, ולכן אם בשנות המס לאחר מכן יוכר כתושב ישראל – יש להחיל עליו את הפטור של תושב חוזר. פטור זה ניתן, עד לתיקון 168 לפקודת מס הכנסה, למשך חמש שנים למי "שחדל להיות תושב ישראל ושהה דרך קבע מחוץ לישראל שלוש שנים רצופות לפחות". כאמור, בית המשפט דחה טענה זו של המבקש, בקבעו כי "הכרתו כ'תושב חוץ' בשומות לא יכולה להיחשב כהכרה מהותית בו לצורך מתן הטבת מס או פטור ממס, שעה שהיא בוצעה על-יסוד הצהרתו, ללא הליך שומה וללא בחינה או קביעה פוזיטיבית לגבי סטאטוס התושבות שלו" (פס' 25). זוהי הקביעה שבגינה הוגשה הבקשה שלפנינו. נוסף על כך דחה בית המשפט טענות נוספות של המבקש שנגעו לסכום השומות עצמן. טענות אלו לא נדחו לגופן, כיוון שלפי ההסדר הדיוני בתיק זה, משהוכר המבקש כתושב ישראל, הוחזר התיק לפקיד השומה לבחינת סכומים אלו.

על פסק דין זה הוגשה הבקשה שבפניי.

טענות הצדדים

6. לטענת המבקש יש להורות על דיון נוסף בפסק הדין מושא הבקשה משום שהוא הפך את ההלכה הנוהגת בנוגע לתוקפה של שומת מס שהתיישנה ולהשפעתה על שנות מס עתידיות. במקרה דנן, סוגיה זו מתעוררת בשאלה האם יש להכיר במבקש כתושב חוזר בשנות המס על סמך העובדה שבשומות מס קודמות הוכר המבקש כתושב חוץ – קביעה שהתיישנה ללא בדיקה שלה לגופו של עניין. התיישנות זו יסודה בסעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה. בסעיף זה נקבע שפקיד שומה רשאי לערוך בדיקות ותיקונים בנוגע להצהרות מס תוך ארבע שנים:

## סמכות לשום

145. (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 ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, 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;

[...]

כאמור, בפסק הדין נדחתה טענתו של המבקש שיש להכיר בו כתושב חוזר. לטענת המבקש זוהי "הלכה חדשה העומדת בסתירה להלכה הקודמת של בית המשפט העליון" (פס' 6 לכתב הבקשה). המבקש טען שההלכה הקודמת שנסתרה בפסק הדין דנן היא ששומת מס שהתיישנה היא בעלת תוקף סופי ומחייב לא רק לעניין שנת המס שהתיישנה, אלא גם לעניין שנות מס עתידיות. לטענת המבקש, העובדה שבית המשפט לא הכיר בו כתושב חוזר – אף שבשנים שקדמו לשנות המס הוא הוכר כתושב חוץ בשומות המס שהתיישנו, ושבשנות המס הוא הוכר כתושב ישראל – מצביעה על שינוי ההלכה הנזכרת בכך שהיא אינה מקבלת את הקביעות לגבי מקום מושבו בשומות המס שהתיישנו.

7. המבקש הוסיף כי הלכה חדשה זו היא משמעותית בשל שורה של סיבות, וביניהן פגיעתה בעיקרון סופיות השומה ובזכויותיהם החוקתיות של הנישומים, והשפעותיה על יכולתם של נישומים לכלכל צעדיהם בהתבסס על שנות מס שהתיישנו. לא למותר להדגיש בהקשר זה כי המבקש לא ביקש לערער בבקשתו על הקביעה העובדתית בפסק הדין שלפיה מעמדו כתושב חוץ בשנים שקדמו לשנות המס נקבע אך

מתוקף התיישנות וללא בחינה או קביעה פוזיטיבית של העניין. המבקש לא טען גם שעל סמך ההכרה בו כתושב חוץ בשנים שלפני שנות המס יש להכיר בו ככזה גם בשנות המס. טענתו של המבקש התמקדה בכך שאם הוכר בשנות המס כתושב ישראל, ובשנים שקדמו להן כתושב חוץ, אזי נכון היה לראותו כתושב חוזר בשנות המס.

8. מנגד, טען המשיב כי טענותיו של המבקש הן ניסיונות לערער שוב על הממצא העובדתי שלפיו הוא לא הוכר בשנים שקדמו לשנות המס כתושב חוץ. בנוסף, בנוגע לסוגיות המשפטיות שלכאורה עולות בבקשה של התיישנות או מניעות, נטען שעניינים אלו מתבססים על התפתחות הלכתית הדרגתית. לכן, אין לקיים דיון נוסף אפילו אם ניתן להצביע על חידוש מסוים בהלכות אלו. המשיב הוסיף וטען שפסק הדין מושא הבקשה הוא נכון ומעוגן בהלכה. נטען, שאין בעובדה שהצהרותיו של המבקש התיישנו כדי לאשר באופן פוזיטיבי שהיה תושב חוץ בשנים שקדמו לשנות המס. לכן, אין להכיר בו כתושב חוזר בשנות המס. המשיב הדגיש כי בענייננו לא תוקנה השומה בנוגע לשנים שקדמו לשנות המס, אלא רק נקבעה שומה לשנות המס. המשיב הוסיף והצביע על נימוקים לפיהם לטעמו הקביעה בפסק הדין היא נכונה, ולכן אין עניין בכל מקרה בקיומו של דיון נוסף. יצוין, כי המבקש הגיב לטענות המשיב ודחה אותן, בציינו כי מדובר בערעור על הלכה משפטית חדשה וחשובה.

דיון והכרעה

9. דין הבקשה להידחות. לפי סעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984, יש להיענות לבקשה לקיום דיון נוסף רק מקום שנפסקה הלכה חדשה וקשה או הלכה הסותרת הלכות קודמות של בית משפט זה. כידוע, על הלכה חדשה שנקבעה לגלות עצמה על פני פסק הדין, אשר יצביע על כוונה מפורשת של בית המשפט לחדש הלכה (ראו: דנ"א 173/15 בן ישי נ' אוצר מפעלי ים בע"מ (17.8.2015)). במקרה דנן, ישנו קושי בטענת המבקש שלפיה בית המשפט קבע הלכה חשובה בפסקה קצרה מפסק הדין (ראו: שם, בפס' 9; דנ"א 920/14 חוות צברי אורלי בע"מ נ' מדינת ישראל, פס' 5 (18.8.2014)). בית המשפט לא קבע בפסק הדין כל הלכה באופן מפורש, אלא לכל היותר הוסיף נדבך נוסף או פיתוח הלכתי בפסיקה העוסקת בסוגיות של התיישנות, של השתקים ושל אפשרותה של רשות המיסים כרשות מינהלית לשנות ולתקן את החלטותיה (ראו, למשל: ע"א 8876/09 גזית החזקות (מגן מיסודה של גזית אינק) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (7.3.2012); ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014); ע"א 8150/11 חב' ש.י. סימון אחזקות בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ

אשדוד (11.2.2015). אדגיש כי אף אם הייתי מגיעה לכלל מסקנה כי בפסק הדין מושא הבקשה נקבעה הלכה חדשה, לא היה בכך די כדי שאורה על קיומו של דיון נוסף בענייננו, שהרי "חידוש הלכתי כשלעצמו אין בו כדי להצדיק בכל מקרה ומקרה סטייה מן הכלל הרגיל שלפיו פוסק בית המשפט העליון במותב שלושה ופסיקתו היא סוף פסוק" (דנ"פ 3080/14 דני חורי נ' מדינת ישראל (19.11.2014)).

10. בשולי הדברים אציין כי בחנתי את הפסיקה שאליה הפנה המבקש ואיני סבורה כי קיימת סתירה בינה לבין פסק הדין מושא הבקשה. מעבר לכך, בפסקי הדין האלו, כמו גם בפסק הדין מושא הבקשה, כלל לא נקבעה הלכה גורפת. גם עובדה זו מחזקת את המסקנה שאין מקום להורות על קיומו של דיון נוסף בענייננו.

סוף דבר, הבקשה נדחית. המבקש יישא בהוצאות המשיב בסך של 5,000 ש"ח.

באשר לאיסור הפרסום, בהתאם לכך שפסק הדין מושא החלטה זו פורסם ללא פרטים מזהים, גם החלטה זו תפורסם באותו האופן.

ניתנה היום, ד' באב התשע"ז (27.7.2017).

ה נ ש י א ה