



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

המבקש (המערער)
אבי אילון
ע"י ב"כ עוה"ד ד"ר ערן למפרט, דרור ורסנו, ארז ליבוביץ
יגאל ארנון ושות'

נגד

משיב
פקיד שומה תל אביב 1
ע"י ב"כ עו"ד יעל הרשמן
פרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

החלטה

בפניי בקשה מטעם המערער לביטול השומה ולקבלת הערעור על הסף מחמת התיישנות (להלן: "הבקשה").

המערער ביקש כי יתקיים דיון מקדמי בבקשה בטרם קיום דיון לגופו של ערעור. לטענתו, ההכרעה בטענת התיישנות עשויה לייתר את המשך הדיון כולו ובכך תתרום ליעול ההליך. כן טען כי הבקשה אינה דורשת בירור עובדתי, ולכל היותר דורשת בירור עובדתי קצר ופשוט, שכן השאלה העיקרית שבמחלוקת היא שאלה משפטית ולכן לא יהיה בקיום הדיון המקדמי משום כפל דיונים.

בית המשפט נענה לבקשת המערער וקבע מועד לקיום דיון מקדמי בטענת התיישנות לרבות חקירה קצרה של נותני התצהירים מטעם הצדדים וסיכומים בעל פה.

בטרם התקיים הדיון הודיעו הצדדים כי הגיעו להסדר דיוני לפיו הם מוותרים על חקירת המצהירים.

בית המשפט קבע כי ההחלטה בבקשה תיעשה על יסוד הבקשה, תגובת המשיב לבקשה ותשובת המערער לתגובת המשיב. כן נדחתה בקשת המשיב להשלמת טיעון בעל פה.

אקדים ואומר כי דין הבקשה להידחות, מכל הנימוקים שיפורטו להלן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

רקע עובדתי וטענות הצדדים

1. בתאריך 25.12.2016 הגיש המערער השגה על שומה לפי מיטב השפיטה ועל הטלת קנס גירעון.
2. בתאריך 21.12.2017 נמסרו למערער במסירה אישית קבוצת מסמכים הכוללים את נימוקי השומות בעניינו וכן פלטים ממערכת שע"מ (שרות עיבודים ממוכנים) המפרטים את הסכומים הכספיים הנגזרים מהשומות (נספח ו' לבקשה). בנוסף למערער נשלחו מסמכים אלה בתאריך 21.12.2017 גם למיצגו, רו"ח יוסי כץ, הן בפקס, הן בדואר אלקטרוני והן במסירה אישית (צרופות א'-ג' לתגובת המשיב לבקשה).
3. מסמכים אלה נשלחו למערער ולמיצגו גם בדואר רשום בתאריך 24.12.2017.
3. בתאריך 23.12.2017 הופקו על ידי המשיב הודעות על הטלת קנס גרעון לשנות המס 2011 ו-2012 על פי סעיף 191 לפקודת מס הכנסה. הודעות אלו הודפסו בתאריך 24.12.2017 ונשלחו למערער בדואר רגיל בתאריך שאינו ידוע. הודעות אלו התקבלו אצל המערער לכל המוקדם בתאריך 7.1.2018.
4. בתאריך 3.1.2018 קיבל המערער בדואר רשום הודעות על שומות בצו לשנים 2011 ו-2012 (נספח ג' לבקשה).
5. המערער צרף אישור מעקב מאתר דואר ישראל ממנו עולה כי הודעות אלו נשלחו על ידי המשיב רק בתאריך 27.12.2017.
5. המערער טוען כי בתאריך 27.12.2017, עת נשלחו לו הודעות השומות בצו, חלפה לה תקופת ההתיישנות שעמדה למשיב לשימוש בסמכותו למתן החלטה בהשגה בהתאם להוראת סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה. לאור זאת, יש להפעיל את הסנקציה הקבועה בסעיף 152(ג) לפקודה ולראות את ההשגה כאילו התקבלה. כך, הן לעניין הודעות השומות והן לעניין ההודעה על הטלת קנס גרעון. מוסיף המערער וטוען כי המסמכים שהכילו את נימוקי השומה ואת העתקי התשדורות למערכת שע"מ, שהתקבלו בידו בתאריך 21.12.2017 ובטרם חלוף תקופת ההתיישנות, אינם מהווים הודעות שומה וגם לא הודעה על קנס גרעון ולכן אין בהם לעצור את מרוץ תקופת ההתיישנות.
6. המשיב טוען כי המסמכים שנמסרו למערער במסירה אישית בתאריך 21.12.2017 (נספח ו' לבקשה) כוללים את כל המרכיבים שעל הודעות שומות בצו לכלול ובין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

היתר את סך ההכנסה החייבת, סכום המס לתשלום, שיעור קנס הגרעון, חישוב הריבית נכון למועד משלוח הצווים והודעה על זכויות הנישום לפי סעיפים 150 או 153 לפי הפקודה (זכות השגה או ערעור, לפי העניין).
לאור זאת, המשיב טוען כי עמד במסגרת הזמן שהוקצבה לו למתן החלטה בהשגה ואין בסיס לטענת ההתיישנות של המערער.

גדר המחלוקת

7. המערער הקדיש חלק נכבד מבקשתו, ומתשובתו לתגובת המשיב, לדיון בהלכות שיצאו מלפני בית המשפט העליון בסוגיית ההתיישנות סמכות פקיד השומה הן לעניין המועד להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה (סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה) והן לעניין המועד למתן החלטה בהשגה, כבענייננו (סעיף 152(ג) לפקודה).
ברם, לטעמי, לא היה בכך צורך.
8. אין מחלוקת מהו גדר ההלכה שיצאה מלפני בית המשפט העליון בסוגיה שלפנינו ועיון בטענות הצדדים מלמד כי גם ביניהם לא נטושה מחלוקת בשאלה זו.
שניהם מסכימים כי, לפי ההלכה הפסוקה, המועד בו נפסק מרוץ תקופת ההתיישנות להוצאת שומה בצו הוא המועד בו השלים פקיד השומה את סמכותו ושלה את השומה הסופית למערער.
אין מחלוקת כי סיום הפעלת שיקול דעתו של המשיב בעריכת השומה אינה מסיימת את מרוץ ההתיישנות.
אין מחלוקת כי הזנת נתוני השומות למחשבי המשיב כשלעצמה אינה מסיימת את מרוץ ההתיישנות.
אין מחלוקת כי משלוח השומות לנישום לאחר תום תקופת ההתיישנות תביא לקבלת ההשגה כמות שהיא מחמת התיישנות. ודוק, המועד הקובע הוא מועד **משלוח** השומה לנישום ולא מועד **קבלתה** בידו (ראו התפתחות הפסיקה בסוגיה: ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' משה סמי (22.04.2007), דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (14.07.2011), רע"א 429/12 יגאל דור און נ' מס הכנסה פקיד שומה (06.01.2013), ע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב 3 נ' נאמן (10.12.2014), ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (13.10.2015)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

למעשה, שני הצדדים מסכימים כי, רק בהתקיים שני תנאים **מצטברים** ייעצר מרוץ תקופת ההתיישנות: האחד, שפקיד השומה עשה שימוש בסמכותו והשלים את עריכת השומה באופן סופי ומחייב; השני, ששומה זו נשלחה לנישום. אם אחד מתנאים אלה יתקיים **לאחר** תום תקופת ההתיישנות, תבוטל השומה מחמת התיישנותה.

9. זאת ועוד, שני הצדדים מסכימים כי בתאריך 21.12.2017, עת נמסרו למערער ולמיצגו במסירה ידנית המסמכים שבנספח ו' לבקשה, טרם חלפה תקופת ההתיישנות.

שני הצדדים גם מסכימים כי בתאריך 27.12.2017, התאריך בו נשלחו בדואר רשום הודעות השומה שבנספח ג' לבקשה למערער, חלפה יותר משנה ממועד הגשת ההשגה ולכן חלפה תקופת ההתיישנות.

10. **מהי, אם כן, המחלוקת בין הצדדים?**

המחלוקת היא בשאלת **מעמדם של המסמכים שנמסרו למערער בתוך תקופת ההתיישנות**, דהיינו, האם הם בגדר שומות בצו והטלת קנס גרעון, אם לאו. לטענת המשיב, מסמכים אלה מהווים צווי שומה לכל דבר ועניין שכן יש בהם את כל המרכיבים שעל צוויים לכלול. עוד טוען המשיב, כי גם אם בית המשפט יסבור כי נפלה טעות כלשהיא בצוויים אלו הרי מדובר לכל היותר בפגם שבצורה שאינו פוסל את הצו וזאת בהתאם להוראת סעיף 159(א) לפקודה. לטענת המערער, מסמכים אלה אינם בגדר "שומה בצו" מכמה טעמים: פלט שע"מ אינו מסמך קריא ורשמי להבדיל מהודעה על שומה בצו המודפסת על דף רשמי של רשות המיסים בצבע כחול-לבן; פלט שע"מ מבוסס על קודים שאינם נהירים לנישום; פלט שע"מ אינו חתום; שני פלטי שע"מ שנמסרו נוקבים בסכומים שונים של סכום המס לתשלום ואינם מהווים בהכרח את גרסת השומה העדכנית והסופית; המפקח ששידר את השומות לשע"מ אינו מוסמך לחתום על השומות בצו; בנימוקי השומה לא מופיע סכום המס לתשלום; במסמכים לא צוין סכום קנס הגרעון שבו חויב המערער.

דיון והכרעה במחלוקת

11. אתחיל בכך, שהמועד האחרון למתן החלטה בהשגה היה בתאריך 25.12.2017, ולא בתאריך 24.12.2017 כטענת המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

סעיף 10(ב) לחוק הפרשנות קובע: "תקופה קצובה במספר חדשים או שנים לאחר אירוע פלוני תסתיים בחדשה האחרון ביום שמספרו בחודש כמספר יום האירוע, ואם היה החודש חסר אותו יום - ביום האחרון של החודש". סעיף 3 לחוק הפרשנות מגדיר "יום" כתקופה מחצות הלילה עד חצות הלילה שלאחריו.

משמעות הדברים היא כי מקום בו נקצבה למשיב תקופה של שנה להכריע בהשגה, הרי שתקופה זו חולפת לאחר חצות הלילה ביום המדויק שמספרו בחודש כמספר יום האירוע, בשנה שלאחר מכן.

כלומר, אם ההשגה הוגשה בתאריך 25.12.2016, היה על המשיב לתת את החלטתו בהשגה ולשלוח אותה למערער עד לתאריך 25.12.2017 בחצות הלילה. רק אם היה המשיב עושה כן בתאריך 26.12.2017 ואילך היה רשאי המערער לטעון כי המשיב חרג ממסגרת תקופת ההתיישנות הקבועה לו בפקודה ולכן דין ההשגה להתקבל כמות שהיא.

12. אין מחלוקת כי בתאריך 21.12.2017, דהיינו, ימים ספורים לפני חלוף תקופת ההתיישנות, הגיעה למענו הפרטי של המערער עובדת ממשרד המשיב ומסרה לו במסירה אישית מסמכים (נספח ו' לבקשה).

למסמכים צורף דף פתיח שכותרתו: "אישור קבלת מסמכים בעניין שומה בצו לשנים 2011 ו-2012" ובו ופורטו שלושת המסמכים שנמסרו למערער:

1. נימוקי שומה לשומה 09 בצו הכוללים 5 עמודים;

2. שידורי השומות משע"מ משאילתת ISUG לשנת 2011 עמוד 1 ולשנת 2012 עמוד 1;

3. הקרנת שומות משע"מ משאילתת IPRS, לשנת 2011 עמודים ולשנת 2012 עמודים.

13. האם מסמכים אלה מהווים "צו בכתב" כדרישת סעיף 152(ב) לפקודה? אם התשובה לכך תהיה בחיוב, משמעות הדברים היא כי המסמכים שנמסרו למערער בתאריך 21.12.2017, בטרם חלפה תקופת ההתיישנות, ענו לדרישות הפקודה ולכן עצרו את מרוץ ההתיישנות.

14. המערער טוען כי "צו לקביעת שומה" חייב לשאת צורה, כותרת ותוכן של "צו" ואילו המסמכים שנמסרו לו בתוך תקופת ההתיישנות (נספח ו' לבקשה) לא הוכתרו כצווים ואין להם את הנראות והסופיות של צווים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

לטענתו, רק ההודעות על שומות מס הכנסה שנשלחו על גבי מכתב רשמי של רשות המסים (שומות כחול-לבן, נספח ג' לבקשה), מספקות את הרשמיות והסופיות הנדרשות מ"צווים שבכתב". אלא שהודעות אלו נשלחו אליו לאחר תום תקופת ההתיישנות ולכן דינן להתבטל.

15. טענה זו של המערער אין בידי לקבל.

16. לשון סעיף 152 לפקודה היא כדלקמן:

152. (א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו בא

לידי הסכם עם פקיד השומה על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם.

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

(ג) אם בתוך ארבע 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; ואולם השגה שהוגשה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, בתוך חמש שנים מתום שנת המס שבה הוגשה.

17. על "צו בכתב", העונה על דרישות סעיף 152(ב) לפקודה, לכלול את החלטת המשיב בהשגה ו"לקבוע את המס" – זו מהות הצו (עמ"ה (מחוזי חיפה) 2012/98 ישראל הרפז נ' פקיד שומה חיפה (17.6.1999)).

מה לי אם המסמך נושא כותרת "צו בכתב" ומה לי אם לא. מסמך שכותרתו "צו" אך אין בו את קביעת המס בו חייב הנישום, לא יהווה צו על אף כותרתו. וכבר נפסק כי הצורה נסוגה בפני המהות וכי "לא הצורה הפורמלית שבה נערכה השומה היא הנותנת לה תוקף אלא שיקול הדעת העומד מאחוריה והשלמתו במועד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

הקבוע בדין (ע"מ (מחוזי חיפה) 47962-12-12 **כוכב המשולש** 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה פסקה 38 (30.09.2015)).

אם מחפש המערער את התנאי הצורני במסמכים שנמסרו לו בתוך תקופת ההתיישנות, הרי שיכול למוצאו בכותרת נימוקי השומה – **"פירוט הנימוקים לקביעת השומה בצו"**.

לא מצאתי מניין הסיק המערער כי קיימת תבנית אחת מסוימת להודעה על שומה בצו ומנין הסיק כי יש חובה להדפיס שומות על נייר כחול-לבן או בפורמט מסוים דווקא.

סעיפים 145(א)(2)(ב) ו-149 לפקודת מס הכנסה, המלמדים על הפרטים המהותיים שצריכים להיכלל בשומה המוצאת לנישום, אינם קובעים כיצד ייעשה הדבר ובאיזו מתכונת ובלבד **שמבחינה מהותית** הנישום יקבל במסגרת השומה את כל הפרטים שהיו צריכים להימסר לו.

כפי שנראה להלן, המסמכים שנמסרו למערער בתוך תקופת ההתיישנות (נספח ו' לבקשה) עונים לדרישות הפקודה ולכן די היה בהם כדי לעצור את מרוץ ההתיישנות. יתירה מכך, אף אם נפלה טעות בצורת הצווים, ואינני אומרת שכך, מדובר לכל היותר בפגם שבצורה שאינו מבטל את הצו, וזאת בהתאם להוראת סעיף 159(א) לפקודה: **"שומה לא תיפגם ולא תיפגע מחמת טעות שחלה בה בשמו או בשם משפחתו של אדם חייב מס, או בתיאוריה של הכנסה, או בסכום המס שהוטל או מחמת שוני שבין השומה לבין ההודעה עליה; ובלבד שהודעת השומה הומצאה כהלכה, לאדם שעליו עומדים להטיל המס והיא מכילה, בעצם ובפועל, את הפרטים שעל פיהם נעשתה השומה"**.

18. המערער טוען כי המסמכים שקיבל בתאריך 21.12.2017 אינם כוללים פירוט מלא ומספק של כלל הפריטים שיש לכלול בהודעת השומה ולכן הם אינם עונים על הגדרת **"צו שבכתב"**.

19. טענה זו אין בידי לקבל.

20. המסמך הראשון שנמסר למערער נושא את הכותרת **"פירוט הנימוקים לקביעת השומה בצו תוספת לטופסי השומה"**.

הכותרת מפרטת את שנות המס הרלוונטיות (2011, 2012) ואת שם הנישום. בפתיח למסמך נכתב:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

"לאחר שדנתי בהשגותיך ושמעתי את טענותיך החלטתי לדחותן וקבעתי את הכנסתך לפי מיטב השפיטה בצו לשנים 2011 ו-2012 בהתאם לסעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה... מהנימוקים הבאים".

מיד לאחר מכן פורטו נימוקי המשיב, אחד לאחד, ולבסוף צוין כי המשיב החליט על הטלת קנס גרעון בהתאם להוראת סעיף 191(ב) לפקודה בשיעור של 15% מסכום הגרעון.

בתום נימוקי השומה קבע המשיב בטבלה את אופן בניית השומה שכללה הן את פרטי ההכנסה המוצהרת והן את כל התוספות למוצהר לכל אחת משנות המס. המשיב חילק את ההכנסה על פי השומה לסוגי ההכנסות השונים וקבע לצד כל סוג של הכנסה את שיעור המס הרלוונטי לו.

כן הוסיף באורים ונימוקים לתוספות המוצהרות באופן שגם אדם מן היישוב יכול היה להבין על נקלה, על פי מסמך זה, מה גובה סכום הכנסתו החייבת על פי השומה וכיצד חושב.

על גבי המסמך צוין כי המערער זכאי לערער על השומה בצו בתוך 30 ימים: "על פי סעיף 150/153 לפמ"ה הנך רשאי להשיג/לערער על השומה/צו תוך 30 יום מיום המצאת הודעת השומה".

בסוף המסמך חתם המפקח, מר מנדי חדאד, שהוסמך לשמש כעוזר פקיד שומה לעניין סעיף 152(ב) (ראו, ילקוט פרסומים 7357, ד' בתשרי התשע"ז 6.10.2016). הנה כי כן בנימוקי השומה מפורט כדבעי סכום הכנסתו החייבת של המערער על מרכיביו השונים, באופן בהיר וקריא, וכן מובהר לו כי הוא רשאי לערער על השומה בצו.

21. ממשיך המערער וטוען כי נימוקי השומה אינם נוקבים בסכום סופי וקבוע של המס לתשלום ומטעם זה אינם מהווים "צו בכתב".

בנוסף לטענתו, פלטי שע"מ שנמסרו לו מכילים קודים שאינם נהירים לאדם מהישוב, ויתרה מכך, הם אינם חתומים ואינם רשמיים.

22. טענות אלה של המערער דינן להידחות.

23. במסגרת המסמכים שמסר המשיב למערער, טרם חלוף תקופת ההתיישנות, היו 2 סוגי מסמכים ממערכת שע"מ:

אחד, שידורי השומות משע"מ משאילתת ISUG (עמוד 1 לכל אחת משנות המס).

שני, הקרנת השומות משע"מ משאילתת IPRS (2 עמודים לכל אחת משנות המס).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

24. מסמך שידורי השומות ISUG נושא את הכותרת: "תקציר שומה ליחיד".

אמנם מסמך זה כולל גם קודים (שדות) לשימוש פנימי של המשיב אך הוא כולל גם הסבר מילולי בשפה מובנת כגון: "הכנסות", "ניכויים", "הכנסה חייבת", "מס מגיע", "יתרת מס + ריבית להיום" ובצד של אלה את הערכים הכספיים המתאימים לכל אחד.

מסמך זה כולל את סכום המס המגיע לכל אחת משנות המס: 4,843,056 ש"ח לשנת 2011 ו-6,621,598 ש"ח לשנת 2012 וכן חיובי ריבית וקנסות.

מסמך שידורי השומות IPRS נושא בכותרתו את שמו של המערער ואת תאריך העדכון של המסמך – 20.12.2017. מסמך זה כולל הסברים מילוליים ואת סכום המס המגיע לכל אחת משנות המס: 4,843,056 ש"ח לשנת 2011 ו-6,621,598 ש"ח לשנת 2012, וכן חיובי ריבית וקנסות.

כלומר, בשני פלטי שע"מ לכל אחת משנות המס מופיע בדיוק אותו סכום של "מס מגיע" וההבדל ביניהם הוא רק לעניין סכום "יתרה לתשלום", המשתנה מטבע הדברים בגלל חיובי הריבית הצפויים.

25. הנה כי כן, נימוקי השומות שנמסרו למערער – ביחד עם שני פלטי מערכת שע"מ – כוללים את כל הפרטים שצריכים להופיע בשומה בצו.

על סכום המס המגיע יכול היה המערער ללמוד מהפירוט בפלטי שע"מ, גם אם היה חסר בנימוקי השומה, ועל ההכנסה החייבת שנקבעה לו, על מרכיביה השונים, יכול היה המערער ללמוד הן מנימוקי השומה והן מפלטי שע"מ. לא ראיתי כי היה בפירוט מרכיבים אלה בהודעות השומה שנשלחו למערער בדואר רשום (נספח ג') לאחר תום תקופת ההתיישנות, כדי להוסיף על כך.

26. סעיף 149 לפקודה מגדיר את הפרטים המהותיים שצריכים להיכלל בשומה לנישום:

"... סכום הכנסתו החייבת, סכום המס המשתלם על ידיו וזכויותיו לפי סעיף 150 או סעיף 153, לפי העניין".

פרטים אלה נמסרו לידי המערער כדין במסגרת המסמכים שנמסרו לו בתוך תקופת ההתיישנות ולכן אין לטענתו על התיישנות על מה לסמוך.

27. לא מצאתי לקבל את טענת המערער כי לפי הפסיקה בעניין ינקו וייס לא ניתן לראות בפלטי שע"מ משום "שומה".

בעניין ינקו וייס בית המשפט דן בשאלה האם די בכניסה עצמאית של ב"כ הנישום למערכת השע"מ כדי לבסס את הידיעה על קיומה של השומה וקבע כי "שידור



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

השומה למערכת השע"מ אינו מהווה את השלמת סמכויותיו של פקיד השומה, שכן טרם שלח את השומה הסופית והחתומה אל הנישום, והשומה טרם יצאה מידי.

בעניין ינקו וייס לא דן בית המשפט במעמדם של פלטי שע"מ כ"שומה", אלא קבע כי לא די בידיעת הנישום אודותם כדי לעצור את גלגלי ההתיישנות. ברם, בענייננו שונה המצב בתכלית השינוי.

המשיב לא הסתפק בשידור השומה למחשב אלא הדפיס את תקצירי השומה לאחר שידורם במערכת ומסר אותם למערער ביחד עם נימוקי השומה במסגרת הזמנים הקבועה בפקודה. המשיב לא ביקש להסתמך על כניסת המערער למערכת על מנת לבסס את ידיעתו על השומה אלא דאג ליידע אותו באופן אישי ובתוך התקופה הקבועה בפקודה.

28. זאת ועוד, אין מקום לקבל את טענת המערער כי הצו נחתם שלא כדין.

מי שמוסמך לחתום על צו הוא מפקח מס הכנסה שהוסמך כדין והמשיב צרף אישור מהרשומות על הסמכתו של המפקח מנדי חדאד לכך (צרופה ה לתגובת המשיב). אזכיר כי מר חדאד חתם על נימוקי השומה (נספח ו' לבקשה) ובפלטי שע"מ הוא מופיע כמי ששידר את השומות למחשב.

בניגוד לנטען על ידי המערער, אין בדין כל דרישה שהצו שנשלח לנישום יהיה חתום על ידי סמכות גבוהה מסמכות של מפקח. הדרישה אליה מפנה המערער בהוראת הביצוע של המשיב (הוראת ביצוע 1/2016 תכנית עבודה בתחום השומה לשנת 2016, הוראת ביצוע 20/97 אישור שומות בשאלתא ISHR) היא כי הצו יאושר על ידי סמכות כזו אך אין דרישה כי יחתם על ידי אותה סמכות.

בסעיף 9 לתצהירו הצהיר מר חדאד כי הצווים "נבדקו ואושרו במערכת שע"מ על ידי סגנית פקיד השומה, עו"ד מירב דדוש קודם שנשלחו למערער ולמייצגו ביום 21/12/2017. זאת בהתאם להוראת ביצוע 1/2016 של מס הכנסה".

המערער לא הביא ראיות לסתור הצהרה זו ובסופו של יום בחר שלא לחקור את מר חדאד על תצהירו. מכאן, שאין בסיס לטענתו כי הצווים לא אושרו כנדרש על פי הוראת הביצוע.

29. בתוך כך אציין כי אין כל ממש בטענת המערער לפיה מרוץ ההתיישנות נעצר רק כאשר נשלחת לנישום הודעת שומה סופית חתומה על ידי פקיד השומה בעצמו. לא מצאתי ביסוס לטענתו זו בחוק או בפסיקה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

- בעניין ע"א 3929/13 יוסי נאמן נ' פ"ש ת"א 3 (10.12.2014) אכן נקבע כי לא די בשידור השומה במחשבי המשיב כדי לעצור את מרוץ ההתיישנות אלא יש לשלוח אותה לנישום, אולם בית המשפט לא קבע שם כי השומה תהא תקפה רק אם נחתמה על ידי פקיד השומה בעצמו.
30. טענה נוספת בפי המערער היא כי, בשני פלטי שע"מ מופיעים סכומים שונים ביחס לסכום החבות במס, לגבי כל אחת משנות המס, ולכן לא הייתה לו דרך לדעת מה סכום המס הסופי בו חויב.
31. גם טענה זו אין בידי לקבל.
32. במסמך ה-ISUG לשנת 2011 נכתב כי "יתרת מס + ריבית להיום 6,105,693" ואילו במסמך ה-IPRS לשנה זו נכתב כי "יתרת המס: 6,105,153; ריבית וקנס צפויים 25,726; יתרה לתשלום 6,130,879".
- במסמך ה-ISUG לשנת 2012 נכתב כי "יתרת מס + ריבית להיום 7,859,229" ואילו במסמך ה-IPRS לשנה זו נכתב כי "יתרת המס: 7,858,511; ריבית וקנס צפויים 34,162; יתרה לתשלום 7,892,673".
- הנה כי כן, מדובר בפערים קטנים לגבי יתרת המס לתשלום, ככל הנראה כפועל יוצא מחיובי ריבית וקנסות צפויים, וגם המערער מאשר כי מדובר בפער זניח ("הפערים בין הסכומים במסמכים השונים אמנם קטנים...") (סעיף 37 לבקשה)).
- ברם, בכל הנוגע לסכום "המס המגיע" אין הבדל בין שני פלטי שע"מ ושניהם מצביעים על סכומים זהים (סכום מס של 4,843,056 ש"ח לשנת 2011 וסכום של 6,621,598 ש"ח לשנת 2012).
- יצוין כי סכומי ה"יתרה לתשלום" במסמך ה-IPRS לשתי שנות המס זהים לסכומים שמצוינים בהודעות השומה שנשלחו למערער בדואר רשום (נספח ג' לבקשה).
33. גם טענת המערער לעניין ציון מספרי הגרסאות בפלטי שע"מ אין בה להועיל לו. מטענות המשיב עולה כי כל פעולה שמבצע המפקח מתועדת במערכת המחשב ומכאן מספרי הגרסאות המופיעים על הפלט (סעיף 12 לתגובת המשיב). המערער לא הביא ראיה לסתור זאת.
- מכל מקום, חזקה שהגרסה ששלח המשיב למערער הוא הגרסה האחרונה ובכל מקרה ברי כי גרסה זו היא המחייבת אותו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

34. כפועל יוצא מכל האמור לעיל, המסמכים שנמסרו למערער טרם חלוף תקופת ההתיישנות (נספח ו' לבקשה) כוללים את כל המרכיבים שעל שומות בצו לכלול, דהיינו, את פרטי ההכנסה המוצהרת, את כל התוספות למוצהר בכל אחת משנות המס על פי חלוקה ושיעורי המס הרלוונטיים, כולל הסברים ונימוקים לתוספות שנקבעו ולדרך בניית השומה, סכום כולל של ההכנסה החייבת, סכום המס המגיע, חישובי ריבית וקנסות נכון למועד משלוח הצו וצפויים וכן את שיעור קנס הגרעון (עליו ארחיב בנפרד בהמשך) וכן הודעה על זכותו של המערער לערער על הצו לבית המשפט.

בכל אלה יש כדי לענות על דרישת "צו שבכתב" לפי סעיף 152(ב) לפקודה.

35. יושם אל לב כי הדגש שהושם בפסיקת בית המשפט העליון הוא כי השומה או הצו יישלחו לנישום לאחר שפקיד השומה סיים להפעיל את שיקול דעתו. מטרת הדרישה, כי השומה או הצו יצאו מרשותו של פקיד השומה ויישלחו לנישום, היא לוודא שלא ניתן יהיה לערוך בהם כל שינוי באופן שעלול לאפשר עקיפה של תקופת ההתיישנות (עניין ינקו וייס, פסקה 43: "אף אם הנישום מודע בפועל לקיומה של שומה זו ולתוכנה, הוא בוודאי עשוי לחשוב שהשומה עשויה להיות מבוטלת ושאינה סופית...").

לכן קבע בית המשפט כי לא די בשידור השומה במחשבי המשיב כדי לעצור את מרוץ ההתיישנות אלא יש לשלוח את הצו לנישום, וכך בדיוק נעשה בענייננו. המשיב לא הסתפק בשידור הצווים למחשב ולא טען כי די בכך כדי לעצור את מרוץ ההתיישנות. המשיב דאג למסור את הצווים הן למערער והן למיצגו במסירה אישית ביום שלאחר שידורם למחשב (21.12.2017) ובטרם חלפה תקופת ההתיישנות ובכך הסיר כל ספק בשאלה אם סיים להפעיל את שיקול דעתו בקשר עם הצווים. אם המשיב לא היה שולח את הצווים למערער, היה יכול להתעורר ספק אם סיים להפעיל את שיקול דעתו או שהוא עשוי לשוב ולהפעילו מאוחר יותר לאחר סיום תקופת ההתיישנות. במקרה זה היה בסיס לטענה כי הצו אינו "סופי". אולם אין זה מצב הדברים בענייננו, שכן המסמכים נשלחו למערער (ונמסרו לו באותו יום במסירה אישית) והמשיב הודיע לו ולמיצגו באופן סופי על קביעותיו בשומות בצו באופן שאינו מאפשר למשיב לחזור בו ולשנות ממרכיבי הצווים שקבע.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

המשיב פעל בהתאם להלכה הפסוקה ולא ניתן לומר כי כתב את הצווים "למגירה" על מנת שיוותרו בשליטתו כך שיוכל לערוך בהם שינויים גם לאחר תום תקופת ההתיישנות.

לאור זאת, משקבעתי כי המסמכים שנמסרו למערער ולמיצגו בתאריך 21.12.2017 עונים על דרישות הפקודה ל"צו שבכתב", אין עוד בסיס לטענת ההתיישנות של המערער.

36. לסיכום עד כה: נימוקי הצווים נמסרו למערער ולמיצגו במסירה אישית ביחד עם פלטי שע"מ המהווים תקצירי שומה. במסמכים אלה יש כדי לענות על דרישות הפקודה, כפי שהוסבר לעיל, והם מהווים שומות בצו. מדובר במסמכים רשמיים שעולה מהם באופן ברור מה הכרעת המשיב בהשגת המערער ומה היא קביעת המס לגביו בכל אחת משנות המס.

מאחר שמסמכים אלו נשלחו למערער בטרם חלפה התקופה הקבועה בסעיף 152(ג) לחוק, יש לדחות את בקשת המערער לביטול השומות בצו מחמת התיישנות.

דיון בקנס על גרעון

37. כאמור, בתאריך 21.12.2017 נמסרו למערער נימוקי הצווים, המהווים חלק מהשומה בצו, והובהר בהם כי המשיב החליט על הטלת קנס בשיעור 15% מהגרעון מכוח סעיף 191 לפקודה. יצוין כי בתקצירי השומות שבפלטי מערכת שע"מ לא מופיע סכום קנס על גרעון.

38. כזכור, בתאריך 23.12.2017 הופקו על ידי המשיב הודעות על הטלת קנס על גרעון לשנות המס 2011 ו-2012. ההודעות הודפסו בתאריך 24.12.2017 ונשלחו למערער בדואר רגיל.

המשיב לא טען בפני בעניין מועד שליחת הודעות הקנס בדואר.

המערער טוען כי בהתחשב במועד ההדפסה של הודעות הקנס, ברי כי הן נשלחו אליו לאחר תאריך 24.12.2017. כן ציין כי ההודעות התקבלו אצלו לכל המוקדם בתאריך 7.1.2018.

39. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים בעניין הטלת קנס על גרעון הגעתי לכלל מסקנה כי אין בסיס לטענת ההתיישנות של המערער בהקשר זה.

40. ברי כי אם המשיב היה שולח את הודעות הקנס ביום הדפסתן, בתאריך 24.12.2017, לא היה בסיס לטענת המערער כי חלה התיישנות על הטלת הקנס. זאת משום, שעד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

- חצות הלילה בתאריך 25.12.2017 טרם חלפה תקופת ההתיישנות להטלת קנס על גרעון בגין השומות בצו.
- ברם, מהעובדות שהוצגו בפניי לא ניתן לדעת מתי המשיב שלח הודעות אלה למערער והאם במועד המשלוח כבר חלפה תקופת ההתיישנות.
41. יושם אל לב, כי בנימוקי השומה לא מופיע סכום קנס על גרעון שהוטל על המערער מלבד האמירה כי, "לא הנחת את דעתי כי לא התרשלת בעריכת הדו"ח שמסרת, ועל כן החלטתי להטיל קנס גרעון בהתאם לאמור בסעיף 191(ב) לפקודה בשיעור של 15% מסכום הגרעון".
- גם בפלטי שע"מ לא מצאתי התייחסות לסכום קנס על גרעון.
- מכאן שיש מקום להידרש לשאלת הנפקות שיש ליתן להעדרו של חישוב אריתמטי של סכום הקנס במסגרת השומות בצו.
42. המערער טוען כי היה על המשיב לפרט את סכום הקנס על גרעון בצו שבכתב (מפנה לסעיף 191(ד) לפקודה הקובע כי "לענין סעיפים 152-149 דין הוספת קנס על גרעון לפי סעיף זה כדין שומה"). מאחר שסכום הקנס לא מופיע במסמכים שנמסרו לו בתאריך 21.12.2017, דין הודעת הקנס להתבטל מחמת התיישנות.
43. מהו קנס על גרעון?
44. סעיף 191(א) מגדיר "גרעון" – "הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי הענין".
- דהיינו, סכום הגרעון נקבע בגובה ההפרש שבין המס שקבע המשיב בשומה שבצו לבין המס שנקבע בהצהרת המערער על פי דוחותיו.
- המשיב רשאי לחייב את הנישום בקנס על גרעון בשיעור של 15% מסכום הגרעון בנסיבות מסוימות (סעיף 191(ב) לפקודה).
45. צודק המערער בטענתו כי במסמכים שנמסרו לו (נספח ו' לבקשה), בטרם חלפה תקופת ההתיישנות, לא נכלל סכום קנס על גרעון לתשלום.
- עם זאת, בנימוקי השומות בצו שערך המשיב, שנשלחו למערער במועד, נכללים כל יסודות החישוב של קנס על גרעון: סכום המס בו חייב המערער על פי הדוחות שהגיש למשיב הוא סכום קבוע וידוע; סכום המס בו חויב המערער על פי הודעות השומה בצו שערך המשיב אף הוא כבר נקבע (4,843,056 ש"ח לשנת 2011 ו- 6,621,598 לשנת 2012); המשיב הודיע למערער בנימוקי השומה כי שיעור הטלת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

הקנס על גרעון יעמוד על 15%; המשיב הפנה את המערער לסעיף 191 לפקודה שם מצויה ההגדרה של "גרעון".

מאחר שכל הנתונים הרלוונטיים לחישוב הקנס על גרעון כבר נקבעו במועד משלוח השומות בצו למערער בתוך תקופת ההתיישנות, והמשיב אינו יכול לשנות מהם, לא מצאתי כי יש בהעדרו של ציון **סכום** הקנס לתשלום, שניתן לחשבו בפעולה אריתמטית פשוטה, כדי לשנות מהתוצאה.

בכל הנוגע לידיעתו של המערער על גובה סכום הקנס בו חויב, הרי שהוא היה מודע לו שכן הגיש עליו השגה (סוף נספח ב' לבקשה).

46. כפועל יוצא, לא ניתן לומר כי המשיב לא הפעיל את סמכותו לעניין הטלת קנס על גרעון במועד. אף לא ניתן לומר כי המערער היה שרוי באי וודאות לגבי עצם הטלת הקנס ולאופן חישובו. אף אם נפל פגם באי ציון **סכום** הקנס, יש לאזן פגם זה אל מול הנזק החמור לקופה הציבורית לו תתקבל טענת ההתיישנות.

תכלית הוראת ההתיישנות, המצדיקה את הטלת הסנקציה המשמעותית שבצידה, היא לוודא שפקיד השומה יפעיל את סמכותו תוך פרק הזמן שנקבע בפקודה וזאת כדי לצמצם את אי הוודאות בה שרוי הנישום. לא ניתן לומר כי תכלית זו מתקיימת בנסיבות העניין כאשר מסמכים רשמיים של רשות המיסים הכוללים נימוקים מפורטים ופלטי מחשב הכוללים את כל הנתונים הנדרשים לצורך חישוב קביעת המס ואופן חישוב הקנס על הגרעון הומצאו למערער ולמיצגו במועד.

47. הערה לסיום - המועדים הקבועים בסעיפי ההתיישנות בפקודת מס הכנסה מעניקים למשיב מרווח זמן מספיק להוציא שומות ולקבל את החלטותיו במועד. לאור זאת, על המשיב להימנע מקבלת החלטות ב"דקה התשעים" המביאות לפתחו של בית המשפט מחלוקות ודיונים בטענת ההתיישנות העלולים לגרום להפסד לקופה הציבורית.

נציג המשיב ציין (בסעיף 10 לתצהירו) כי הדיונים בהשגה התמשכו במידה רבה בשל האופן שבו בחר המערער לנהל אותם. לדבריו, למערער ניתנו עוד ועוד הזדמנויות להעלות טענות ולהביא ראיות על מנת ששומת המס שתצא לו תהא שומת אמת וזו הסיבה בעטיה נמשכו ההליכים עד מספר ימים לפני תום התקופה שנקבעה להוצאת הצווים.

המערער לא הגיב בתצהירו לטענות אלו של המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 אוקטובר 2018

ע"מ 18-01-42945 אילון נ' פקיד שומה תל אביב 1

כך או כך, חתירה לשומת מס אמת אינה מצדיקה מתן החלטה ימים ספורים לפני תום תקופת ההתיישנות. בשים לב לדברים שנאמרו לעיל, טוב יעשה המשיב אם יכלכל צעדיו מבעוד מועד וייעל את שיטות עבודתו על מנת להימנע מהבאת מחלוקות מעין אלו לפתחו של בית המשפט בשנית.

סוף דבר

על יסוד כל האמור לעיל, בקשת המערער לקבלת הערעור על הסף ולביטול השומות בצו מחמת התיישנות – נדחית.

המערער יישא בהוצאות המשפטיות של המשיב בגין בקשה זו בסכום של 20,000 ש"ח. בפסיקת ההוצאות לקחתי בחשבון גם את התנהלות המערער שגרמה לדחיית הדין שנקבע לדין בבקשה, כעולה מפרוטוקול הדין מתאריך 27.6.2018.

קדם משפט בהליך העיקרי ייקבע לתאריך 28.11.2018 בשעה 10.30.

ניתנה היום, ה' חשוון תשע"ט, 14 אוקטובר 2018, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת