

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

סמכותו של פקיד השומה, והנישום יוצא, ככלל, מהסיכון, כי שומתו העצמית או עמדתו בהשגה, בהתאמה, יתקפו על ידי פקיד השומה.

ההתיישנות מאפשרת, אפוא, לנישום לכלכל את צעדיו בתבונה ולשחרר ולנייד משאבים כספיים עם השגת הודאות לגבי תוצאות המס.

סעיף 147 לפקודה

חריג לעקרון הודאות קיים בסעיף 147 לפקודה. לאמור, סעיף 147(א)(1) לפקודה מאפשר למנהל לפתוח שומות, גם לאחר שתמה התקופה המנויה בסעיפים 145(א)(2) ו-152ג לפקודה, וכדברי הסעיף: "המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג), לפי המאוחר, ..., לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד שומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו."

יצוין, כי סעיף 147(א)(2) לפקודה מקנה למנהל אורכה נוספת להפעיל את סמכויותיו, כאשר מדובר בנישום אשר הורשע לפי סעיפים ספציפיים בפקודה או בנישום שהוטל עליו כופר.

משמעו של דבר, מנהל רשות המסים מוסמך לפתוח שומות שהתיישנו ואף לערוך לכאורה "מקצה

הנושא: "סעיף 147 לפקודה כבבואה לריסון כוחה של רשות המסים"

פתח דבר

עיקרון הודאות מהווה את אחד מעקרונות היסוד עליהם מושתתים דיני המס. כך כמשל, סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") מאפשר לפקיד השומה לדחות את הנתונים המוצגים בדוח המס של הנישום (שומה עצמית) ולהוציא לנישום שומה לפי מיטב השפיטה "בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, ובאישור המנהל - תוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור".

עקרון זה חוזר על עצמו גם בסעיף 152(ג) לפקודה, אשר תוחם את סמכותו של פקיד השומה לדון בהשגה שהגיש הנישום. הסעיף מורה, ככלל, שאם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח השנתי (ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור) או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם בין פקיד השומה לבין הנישום (סעיף 152(א) לפקודה) ובנוסף, פקיד השומה לא הוציא צו לנישום (סעיף 152(ב) לפקודה), אזי "יראו את ההשגה כאילו התקבלה".

כלומר, הפקודה מרסנת את סמכותו של פקיד השומה להוציא שומות וצווים, בין היתר, באמצעות הגבלת פרק הזמן, העומד לרשותו לשם מיצוי סמכויותיו. בתום פרק הזמן האמור מתיישנת

את ניסיונות השימוש של מנהל רשות המסים בסמכותו לפי סעיף 147 לפקודה, תוך שרטוט מחדש של הנסיבות, המאפשרות למנהל לעשות שימוש בהוראות הסעיף.

עניין דן מרום (ע"א 976/06)

פסק הדין שחולל את התמורה הראשונה ביחס לסמכות המנהל לפתוח שומות מכוח סעיף 147 לפקודה היה פסק הדין בעניין **מרום**. באותו עניין קבע בית המשפט העליון, בהסתמך על דברי הפרשנות המופיעים בחב"ק ועל פסיקה דומה בעניין סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, כי "את סמכות הנציב לפתוח שומה על פי סעיף 147 יש לפרש בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות. מרגע ששומה הפכה לסופית לנישום קיים אינטרס להסתמך על השומה, ופתיחת שומה זאת על ידי הנציב תיעשה רק כאשר השיקולים והאינטרסים הציבוריים יצדיקו פגיעה בהסתמכות זו. את האיזון יש לבצע על רקע כלל הנסיבות, ובהן אינטרס ההסתמכות של הנישום על סופיות השומה, הנזק שנגרם לנישום או שעלול להיגרם לו כתוצאה מפתיחת השומה, מהותו של האינטרס הציבורי שאנו מבקשים לקדם, וכמובן נסיבות פתיחת השומה המבוקשת... משמעותו של איזון זה בענייננו היא שלצורך הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 147 נדרש כי יתקיימו נסיבות מיוחדות וחריגות המצדיקות את פתיחת השומה בשלב מאוחר זה."

שיפורים" בשומות ובהחלטות שהוצאו על ידי פקידי השומה.

בתי המשפט נהגו בעבר לפרש את סמכותו של המנהל לפי סעיף 147 לפקודה בצורה רחבה. בעניין **ברקוביץ** (עמ"ה 53/90) לדוגמה, נקבע, כי למנהל יש סמכות לבצע פתיחת שומה לפי סעיף 147 אף במקרה שבו ידע פקיד השומה את כל העובדות אך טעה מבחינה משפטית, או שמסיבות שונות זנח את הטיפול בסוגיה מסוימת. באופן דומה קבע בית המשפט בעניין **איגלטקס** (עמ"ה 13/98), כי סמכות הנציב "רחבה היא, ודי בהצבעה על טעות משפטית או במחלוקת משפטית או עובדתית בין הנציב לפקיד השומה, על מנת שסמכותו הביקורתית לפעול במסגרת סעיף 147 תקום, ועל מנת שהשומה המוטעית תוחלף בשומה חדשה מתוקנת" (וראו גם ע"א 264/64).

דווקא רשות המסים הייתה זו שנטלה על עצמה ריסון עצמי בשימוש בהוראות סעיף 147 לפקודה. בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החב"ק), נקבע לעניין זה, כי: "עקב היות הסמכות הקבועה בסעיף רחבה והמועד להפעלתה רחוק ממועד הגשת הדו"ח, באופן שיש בו כדי לפגוע בזכות הנישומים ורשויות המס לסופיות השומה, יש להפעיל סמכות זו לאחר שיקול דעת מעמיק תוך לקיחה בחשבון של שיקולים כגון: גובה המס, מהותיות הסוגייה המתעוררת בו והשלכתה על נישומים אחרים."

נראה, כי הריסון העצמי נותר רק ברמה הדקלרטיבית. לאחרונה נאלצו בתי המשפט להגביל

94(ב)א לפקודה, כנוסחם עובר לתיקון 132 לפקודה).

פקיד השומה טען באותם המקרים, כי מדובר ב"עסקה מלאכותית", היות והפירוק אינו נובע ממניע מסחרי או כלכלי כלשהו - פרט למניע תכנון המס. בהתאם, דרש לראות ברווחי החברות (שפורקו) כדיבדנד ולמסותו בשיעור של 25%.

בסופו של יום ולאחר משא ומתן הגיעו הצדדים באותם מקרים לפשרה ולשומה בהסכם לפיה נקבע שיעור המס בגין אותם רווחים ראויים לחלוקה (שלפני 31.12.02) ל-17.5%.

מעניין לציין, לענייננו, כי טרם החתימה על הסכמי השומה, נפסק בבית המשפט העליון בעניין **סילבאן שיטרית**, כי פירוק חברה בנסיבות דומות מהווה עסקה מלאכותית ולפיכך יש להתעלם מפירוק החברה הישנה ולמסות את מכירת המניות כמשיכת דיבדנד-בשיעור של 25%.

לאור האמור ולאחר שימוע שנערך למערערים, החליט היועץ המשפטי של רשות המיסים להורות על תיקון השומות המקוריות, בהתאם לסעיף 147(א)1 לפקודה, בהיותן שומות שהוצאו שלא כדין, בניגוד לעמדת רשות המיסים כפי שהוצגה בעניין **סילבאן שיטרית** ובניגוד להלכה הפסוקה של בית המשפט העליון.

המערערים טענו בבית המשפט המחוזי, כי לא התקיימו התנאים והנסיבות בעטיים מוסמך מנהל רשות המיסים, מכוח סעיף 147 לפקודה, לפתוח את

לגופם של דברים. בעניין **מרום** ביקש פקיד השומה, בין היתר, להפעיל את סמכויותיו מכוח סעיף 147 לפקודה, לאחר שנמנע לקבוע בצו את שומת הנישום במסגרת פרק הזמן הקצוב בפקודה בסעיף 152(ג) לפקודה, כנוסחו דאז. בית המשפט דחה את ניסיונו של פקיד השומה והבהיר, כי: "**סעיף 147 לא נועד לפתוח שומה כאשר הפתיחה נובעת אך ורק ממחדלו של פקיד השומה מטיפול בשומת הנישום, וכאשר לא התקיימו כל נסיבות מיוחדות אחרות הרובצות לפתחו של הנישום, ואשר יצדיקו את פתיחת השומה. משכך לא היה מקום להפעלת סמכות הנציב ולהוצאת הצווים על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה**". בית המשפט העליון הדגיש בעניין זה, כי לא היה עוררין, שהנישום נקט במדיניות של גילוי בדוחותיו לצרכי מס, כך שמחדלו של המשיב לא נגרם כתולדה מאי גילוי מצד הנישום.

עניין מחלב (ע"מ 504/09)

בעניין **מחלב** שניתן לפני מספר חודשים, נדונה דרישתו של היועץ המשפטי של רשות המיסים לפתוח חמישה הסכמי שומה. בבסיס ההסכמים עמד, ככלל, תכנון המס, שפורט ב**רשומון מס מס' 4** בעניין **סילבאן שיטרית** (ע"א 10666/03), במסגרתו הוחלט על פירוקה מרצון של חברה ועל הקמת חברה חדשה תחתיה. פירוק החברה נועד לאפשר לבעלי המניות בחברה ליהנות ממשיכת רווחים ראויים לחלוקה בשיעור של 10% בהתאם להוראות הדין שחל באותן שנים (סעיפים 93(א)3) ו-

ונוסיף על כך את הצורך בעקרון סופיות השומות הקבוע בפקודה והמבואר שוב ושוב בפסיקה". מתוך נימוקים אלו, הגיע בית המשפט למסקנה בעניין הנדון לפניו, כי למרות, שנפלה טעות משפטית מצידו של פקיד השומה בשומות המקוריות (שבהסכם), "לא מתקיימות הנסיבות החריגות והמיוחדות המצדיקות הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה".

בית המשפט מייחס חשיבות גם לכך, שהשומה הסופית בעניינו הייתה שומה שבהסכם, אשר קדם לה מו"מ ושגלום בה מלכתחילה, ובהגדרה, אלמנט פשרה (לגישה שונה המכפיפה את הסכמי השומה לסעיף 147 לפקודה ראו בש"א 9769/06, אשר ניתן לפני פסיקת בית המשפט העליון בעניין **מרום** וכן בש"א 6634/07). בנוסף, מציין בית המשפט, כי השפעות הרוחב של הפסיקה בעניינו מוגבלות בשל שינויי החקיקה שחלו כאמור בסעיפים הרלוונטיים במסגרת תיקון 132 לפקודה.

הרי כי כן, החליט בית המשפט לקבל את חמשת הערעורים, לבטל את החלטת פקיד השומה בדבר פתיחת אותן השומות, ובמקביל לבטל את השומות החדשות שהוצאו בעקבות פתיחת השומות המקוריות. כפועל יוצא מכך, הושבו על כנן השומות המקוריות (שבהסכם), שנערכו בין המערערים לבין פקיד השומה.

סיכום

לשון סעיף 147 לפקודה מקנה לפקיד השומה סמכות נרחבת בכל הקשור לבחינת ופתיחת שומות,

הסכמי השומה בעניינם. כלומר, בפני בית המשפט עלתה השאלה, האם הטעות המשפטית, שטעה פקיד השומה במתן אישורו לסגירת שומות בהסכם מהווה כשלעצמה עילה המצדיקה החלטה לפתיחת השומות עפ"י סעיף 147 לפקודה?

בית המשפט ברשות כב' השופט אילון השיב על כך בשלילה.

בית המשפט אזכר תחילה את הפסיקה הישנה (ע"א 264/64), אשר פסקה, כי הסמכות הנתונה למנהל על פי סעיף 147 למעשה בלתי מוגבלת. ברם, באותה נשימה, ראה בית המשפט להדגיש את השינוי שחל בגישתו של בית המשפט העליון בעניין **מרום**. משינוי זה הסיק בית המשפט, כי: "אין די בטעות משפטית או עובדתית שנפלה לפני פקיד השומה בשומתו הסופית על מנת להצדיק פתיחתה על ידי הנציב מכוח סמכותו שבסעיף 147 לחוק. הפעלת סמכות הנציב תותר אך ורק "בנסיבות חריגות ומיוחדות" ו"רק כאשר השיקולים והאינטרסים הציבוריים יצדיקו פגיעה בהסתמכות זו". ובהמשך: "כאמור וכמפורט - הלכה נתחדשה מלפני בית המשפט העליון זה לא מכבר בע"א 976/06 - ולפיה הפעלת סמכות הנציב לפי סעיף 147 לפקודה תיעשה במשורה קמוצה ורק בנסיבות חריגות ומיוחדות. טעמיה של הלכה זו פורטו ומוצו באותו פסק הדין ועיקרם בצמצום הרב הנדרש מפגיעה באינטרס ההסתמכות עפ"י עקרונות המשפט המינהלי,

לבסוף, דומה, כי הצרת סמכותו של פקיד השומה עולה בקנה אחד עם הדרישה להוגנות בהתנהלות רשות המסים, כפי שבאה לידי ביטוי לאחרונה גם בעניין פור (ע"א 10011/07). באותו עניין התווה בית המשפט העליון, כי "על הכל חופים אפוא, כמובן, העקרונות הבסיסיים של מס אמת ושל הגינות. כשם שהמחוקק, הרשויות ובתי המשפט מצווים ועושים להיאבק במניפולציות ובהערמות בתחום המס, שמטבע הדברים מועד לפורענויות אשר כאלה, שכן מטבע האנוש רבים הם שאינם ששים לתשלום מס - כך חובתם גם לתת יד לכך שנישום לא ייפגע בלא צורך במובן של מס אמת." מכוח עקרונות אלו, ברי, כי המנהל צריך לשעות לבקשת נישום לפתיחת שומות מכוח סעיף 147, כאשר פתיחה של השומות מבוססת על עובדות חדשות ו/או יש בכוחה למנוע תקלה מיסויית ולהביא לשומת אמת (וראו בעניין זה לאחרונה ע"מ 1203-05). חשוב להכיר עקרונות אלו לפני תום שנת המס המתקרבת לטובה.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

אשר נחשבו כשומות סגורות ובכלל זה גם שומות בהסכם. לכאורה עולה מלשום הסעיף, כי למעט סייג ההתיישנות (פרק הזמן המוסדר בסעיף), המנהל אינו מוגבל בהפעלת הסמכות על פי סעיף 147 לפקודה.

פסק הדין בעניין מרום, מלפני כשנתיים, יצק מגבלות לסמכותו זו של המנהל בקובעו, כי שימוש בסעיף 147 לפקודה, יעשה רק בהתקיים נסיבות מיוחדות וחריגות, המצדיקות את פתיחת השומה.

פסק הדין בעניין מחלב שניתן לאחרונה, פיתח הלכה זו והטעים, כי אין די בטעות משפטית או עובדתית שנפלה אצל פקיד השומה בשומתו הסופית על מנת להצדיק פתיחתה על ידי סעיף 147 לחוק.

עיננו הרואות, אם כן, כי פתיחת שומות מכוח סעיף 147 לפקודה לאחר עניין מרום, שמורה לנסיבות מיוחדות וחריגות. נסיבות בהן נמצא, כי הנישום העלים מידע חיוני מפקיד השומה (ולגישה מחמירה יותר ראו בש"א 6634/07). נסיבות בעלות השלכות רוחב, המשפיעות על נישומים רבים. נסיבות בעלות משמעות כספית כבדת משקל, וכיוצא באלו. דומה, כי ככל שמדובר יהא בשומה בהסכמה, כך יקשה על מנהל רשות המסים לפתוח את השומה בהתבסס על סעיף 147 לפקודה.

מכל מקום, מובן, כי אין בקביעת בית המשפט בעניין מרום, כדי לשלול את סמכות המנהל לפעול לפתיחת שומות מכוח סעיף 147 לפקודה, כאשר מתלווה לכך, כאמור, הרשעה בעבירות המפורטות בסעיף או הטלת כופר.