

## חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

בית המשפט המחוזי בשני פסקי דין משנת 2004 שדנו בפרשנות הסעיף, קבע, כי הביטוי "השתמש פקיד השומה בסמכויותיו" בהתאם לסעיף 152(ג) לפקודה מחייב את פקיד השומה להוציא את ההחלטה (הצו) מכלל שליטתו במסגרת הזמן הקצוב בסעיף, שאם לא כן שומתו של הנישום תתיישן.

בשני פסקי דין אלו קרא בית המשפט המחוזי תיגר על פסיקה קודמת של בית המשפט העליון משלהי שנות ה-70 של המאה הקודמת בעניין **ביר** (ע"א 568/78). לפי הלכת **עניין ביר**, אשר שלטה בכיפה עד אותה עת יש לראות בפקיד השומה כמי שעשה "שימוש בסמכותו" מרגע בו קבע פקיד השומה את המס בצו בכתב ללא קשר להמשך קורותיו של הצו לאחר מכן.

בית המשפט העליון נדרש לדון בערעור שהגישה רשות המסים על שני פסקי הדין בעניין **איקאפוד** ובעניין **סמי** ומצא כי הן מבחינה לשונית והן מבחינה תכליתית צדק בית המשפט המחוזי, כאשר קבע, כי הביטוי "השתמש פקיד השומה בסמכויותיו" בסעיף 152(ג) לפקודה מחייב את פקיד השומה להוציא את ההחלטה (הצו) מכלל שליטתו במסגרת הזמן הקצוב בסעיף. בכך נתן בית המשפט העליון גושפנקא סופית לביטול הלכת עניין **ביר**.

בית המשפט העליון לא הסתפק בביטול הלכת **ביר**, אלא פסק, כי תחולת שינוי הלכת עניין **ביר** תהא רטרואפקטיבית, דהיינו שינוי ההלכה יחול למפרע

## תפקודה הלקוי של רשות המסים בכל הקשור להתיישנות שומות על רקע פסק הדין בעניין

### איקאפוד

### פתח דבר

נראה, כי רשות המסים מסרבת להפנים, את שינוי ההלכה בעניין התיישנות שומות מס, אשר נשלחו באיחור לנישום, על אף שחלף כעשור מאז ניתנו פסקי הדין הראשונים בעניין. בשלושה פסקי דין מהתקופה האחרונה מפגינים בתי המשפט את חוסר סבלנותם להתנהלות רשות המסים ומחייבים את רשות המסים לבדק בית בסוגיה ולהתנהלות שונה ויעילה יותר. ברשימה זו, נסקור תחילה את הפסיקה המנחה ולאחר מכן נדון בפסיקה החדשה שניתנה בסוגיה לאחרונה.

### ע"א איקאפוד (ע"א 1857/05)

סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"), שדן בהשגה שהגיש נישום על שומה שנערכה לו על ידי פקיד שומה, קובע, כי "**אם בתום שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל – בתוך 4 שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה מיום שהוגשה ההשגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה**".

כפי שנראה להלן, הגם שהסוגיה הוכרעה הן לגופו של עניין והן לתחולת העניין על ידי בית המשפט העליון, מאכזב לראות, כי פקידי רשות המסים מסרבים להפנים את ההלכה החדשה- ישנה (שמלאו לה לאחרונה כעשר שנים). לשיטתם, ניתן ללכת בחלק מן המקרים על הסף ולאטגר את הקביעה המחייבת, לפיה פקיד השומה מחויב להוציא את ההחלטה (הצו) מכלל שליטתו במסגרת הזמן הקצוב בסעיף וליידע את הנישום על החלטתו. מובן, כי הלכה זו מחייבת את מנהל מע"מ ומנהל מיסוי מקרקעין בהתאמה.

#### עניין יגאל דור און ואח' (רע"א 429/12)

בכל התיקים שנדונו בעניין יגאל דור און שניתן בחודש ינואר 2013 טען פקיד השומה, כי למרות שהחלטת פקיד השומה הועברה לידיעת הנישום לאחר המועד הקבוע בחוק, הנישום ידע עוד קודם לכן על כוונה עקרונית - לתת החלטה בעניינו, ואף על מגמתה של ההחלטה. לטענת פקיד השומה נערכה תרשומת ובה צוין, ברמת פירוט כזו או אחרת, מהן עיקרי ההחלטות שבכוונת המשיב לקבל והנישומים ידעו - ברמת פירוט משתנה מתיק לתיק - מהי ההחלטה שפקיד השומה עתיד לקבל בעניינם. צירוף המאפיינים הללו, לטענת המשיב, מחליש את אינטרס ההסתמכות של הנישומים, ולפיכך גם מצדיק כרסום בתחולה הרטרואפקטיבית של הלכת סמ"י. במיוחד, כאשר כל התיקים באותו עניין נכנסו לתוך "תקופת הרטרואפקטיביות" שנקבעה בדנ"א איקאפוד. דהיינו, החלטות פקיד השומה ניתנו לאחר יום 23.5.2004 אך לפני יום

על כל ההליכים שהיו תלויים ועומדים באותה עת. בהסתמכותם של פקידי השומה על הלכת עניין ביר, לא היה די כדי למנוע תוקף רטרואפקטיבי, באשר שומה היה עליהם לצפות, כי ההלכה המיושנת שנקבעה בעניין ביר עשויה להשתנות בחלוף הזמן. רשות המסים לא השלימה עם רוע הגזירה והגישה עתירה לקיומו של דיון נוסף.

#### דנ"א איקאפוד (דנ"א 3993/07)

הרכב מורחב של שבעה שופטים הכריע ברוב של ארבעה נגד שלושה, כי יש להחיל את ההלכה החדשה המבטלת את הלכת עניין ביר (ע"א 568/78) באופן רטרואפקטיבי גם על הליכים תלויים ועומדים שטרם ניתן בהם פסק דין חלוט. עם זאת, התחולה הרטרואפקטיבית תוגבל רק לאותם הליכים, אשר ניתנה בהם החלטה בהשגה (לעניין סעיף 152(ג) לפקודה), או הוצאה שומה לפי מיטב שפיטה (לעניין סעיף 145(א)(2) לפקודה) מיום 23.5.2004 ואלו לא נשלחו לנישום בתוך פרק הזמן הנקוב באותם סעיפים.

שופטי הרוב הסבירו את עמדתם בין היתר בכך שפסק הדין בעניין ביר קבע רף התנהגות מינימאלי המסתפק בהזנת תקציר השומה למחשבי פקיד השומה, אך לא נפסק בו כי הרשות חייבת לנצל את מלוא הזמן הנתון לה. התנהלות זאת של רשות המסים, בדבר מיצוי הזמן "עד הדקה ה-90", אף זכתה לביקורת מצדם של בתי המשפט, אשר ראו בה כסתירה לחובת ההגינות שמחויב בה פקיד השומה כלפי הנישום.

**עניין רן דביר (ע"מ 32858-02-12)**

בעניין זה שניתן בחודש אוגוסט 2014, הגיש המערער את דוח 2006 לפקיד השומה ביום 27.12.2007, ולפיכך המועד האחרון להוצאת שומה, לפי מיטב השפיטה היה עד 31.12.2010. המערער טען, כי השומה הוצאה לו לאחר המועד האמור ולכן דינה להתיישן. מנגד פקיד השומה טען, שהמערער כלל אינו רשאי לשנות מגרסתו, במסגרת הערעור, ולהעלות טענות שלא נטענו על ידו במסגרת דיוני השומה - קרי, טענות בדבר משלוח חישוב המס באיחור. כמו כן, טען פקיד השומה, כי השומה נשלחה למערער במסגרת התקופה המותרת ומכל מקום כל עוד השומה נשלחה ויצאה מרשותו של פקיד השומה בזמן. פקיד השומה עמד בחובתו. לעומתו טוען המערער כי מה שקובע זה מועד קבלת השומה אצל הנישום ולא מועד שליחתה.

בית המשפט בראשותו של כב' השופט סטולר, קיבל את הערעור ושלל את גישתו של פקיד השומה. על סמך הפסיקה הרלוונטית קבע בית המשפט, כי: **"האירוע שעוצר את מרוץ ההתיישנות הוא כאשר השומה לפי מיטב השפיטה מועברת לידיעת הנישום. הרציונל הוא הפסקת מצב חוסר הוודאות בו נתון הנישום. שכן, עד להעברת השומה לנישום הוא במצב של חוסר וודאות שמסתיים עם העברת השומה".** לאור האמור בית המשפט קובע, כי שליחת נימוקי השומה עצמם במסגרת התקופה המותרת, ללא השומה עצמה, אינה עומדת

מתן פסק הדין בעניין **איקאפוד** (22.4.2007), כאשר הילכת **ביר** עדיין הייתה תקפה.

בית המשפט העליון בראשות כב' השופט הנדל קיבל את הערעורים לגופו של עניין ושלל את גישת פקיד השומה. בית המשפט מציין, כי שאלת התחולה הוכרעה במסגרת דנ"א **איקאפוד** ועל כן הילכת **עניין איקאפוד** ולא הילכת **עניין ביר** היא החלה בעניינו. לדידו של בית המשפט העליון, ידיעתם של הנישומים איננה מעלה ואיננה מורידה. הנישומים לא ידעו שפקיד השומה ישלח את החלטותיו באיחור. הנישומים גם לא ידעו בוודאות מה יהיה גורל ההשגה או הדו"ח שהגישו. מעל לכל מציין בית המשפט העליון כי **"אין באמרה זו או אחרת, מפיו של פקיד בדרגה כזו או אחרת, כדי להוות הבטחה שלטונית שהופכת את הנטייה לעובדה. ממילא, אין בהשערה של הנישומים אודות תוכן ההחלטה כדי להצדיק איחור במשלוח ההחלטה"**.

בית המשפט סיים בפראפרזה על מטבע הלשון המפורסם, כי **"רק כשזה נגמר - זה באמת נגמר"**. במילים אחרות, כל עוד לא הועברה לידיעת הנישום ההחלטה החתומה כדת וכדין - לא מסתיים מבחינתו עידן חוסר הוודאות.

סביר היה להניח, כי פסיקה זו הייתה צריכה לסתום את הגולל מבחינתם של פקידי המס ולגרומם להם להתיישר עם הלכת עניין **איקאפוד**. תקוות לחוד ומעשים לחוד.

הניהול בית המשפט פסק למנהלים כי חלק מן המקרקעין יהווה כשכר טרחה. ביום 31.12.2010 מכרו העוררים חלקים מהמקרקעין ודווחו על כך בשומה עצמית מיום 17.2.2011. במסגרת השומה העצמית בקשו מהמשיב להנפיק להם 4 שוברים לתשלום המס. כשבועיים לאחר מכן ביקשה מתמחה במשרד עורכי הדין שטיפל במכירה לחלק את התשלום בין שלושה מוכרים בלבד, תוך השמטת עזבון אליהו מירון. לאחר מכן במהלך חודש אוגוסט 2011 הוציא המשיב מסמך לב"כ העוררים הנושא את התאריך 8.8.2011 והמכונה "פירוט נימוקים לקביעת שומת מס שבח לפי מיטב השפיטה" ובו נכתב, בין היתר, כי לא נמצאה התאמה בין השומות העצמיות לבין הנתונים הקיימים אצל המשיב (להלן: "פירוט הנימוקים"). ביום 31.8.2011 נערכה פגישה במשרדי המשיב אודות פרטים אלו. ביום 5.12.2011 קיבל ב"כ העוררים הודעת תיקון שומה מיום 1.12.2011, כאשר החיובים מתייחסים ל-4 מוכרים. בתחילת ינואר 2012 הגישו העוררים השגות וטענו כי המשיב איחר בהוצאת השומות ולכן השומות העצמיות הפכו לסופיות. ביום 31.12.2012 שיגר המשיב החלטה בהשגות בטפסים הנושאים את הכותרת "טיוטא", שנשלחה בפקס (להלן: "ההחלטה בהשגה"). במקביל נשלחה ההחלטה גם בדואר ונתקבלה אצל העוררים רק ביום 14.1.2013. העוררים הגישו בקשה לקבלת הערר על הסף. דעת הרוב בוועדת הערר קבעה, כי השומה שהוצאה לעוררים בשלב הראשון התיישנה משום

בדרישות הדין. כך גם מכתבים, אשר התקבלו אצל המערער לאחר תקופת ההתיישנות.

לבסוף, לא יכול היה בית המשפט להימנע ממתחת ביקורת על התנהלות פקיד השומה שעניינה הוצאת צווים בשעות האחרונות סמוך לתום תקופת ההתיישנות. "מדיניות זו של הליכה על הסף גורמת לבזבז זמן ומשאבים יקרים, הן של הצדדים והן של בית המשפט ותוצאתם בכל מקרה של ספק צריכה לפעול לטובת הנישום וכנגד רשויות המס. לא מן המותר לצטט בעניין זה את דברי כב' השופטת נאור המשנה לנשיא אשר הבהירה כי מדיניות ההליכה על הסף צריכה לפעול לטובת הנישום וכנגד המשיב, ובלשונה: "נראה שגם לאחר שהדברים נכתבו שוב ושוב המשיך פקיד שומה "ללכת על הקצה" כך שכעת קיימת לטענתו משמעות כספית ניכרת להחלת ההלכה באותם תיקים בהם הוא שפעל ללא שימת לב לדברי הביקורת. אכן, אילו היה פקיד שומה קשוב לביקורת והיה הוא נוקט באותו אמצעי זהירות כה פשוט של הקדמת משלוח החלטותיו, ממילא לא הייתה מתעוררת מחלוקת בכל אותם תיקים".

**עניין עזבון אליהו מירון (ו"ע 25331-02-13)**

באותו עניין אשר ניתן בחודש פברואר 2014 דובר בנסיבות מורכבות במסגרתן נדונה חבות מס השבח של המנוח, אשר היה אחד המנהלים בתביעה לפירוק שיתוף במקרקעין. העוררים באותו עניין היו המנהלים בתביעה לפירוק השיתוף. בעקבות עבודת

המוסדרים בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "התקנות") המצאה כדין ובין היתר לא וידא קבלת הפקס ולא שמר את אישורי פקס. בנוסף, הוועדה קבעה, כי המילה "טיוטא", אשר הופיעה בראש ההחלטה בהשגה, מסמלת דבר זמני הנמצא בתהליך עריכה ולדידה "אין החלטה בהשגה - טיוטה" כהחלטה בהשגה". דעת הרוב אינה מקבלת את טענת המשיב, כי מדובר בליקוי אוטומטי וטכני ומדגישה, כי הדבר אינו עולה בקנה אחד עם עקרונות הוודאות וההסתמכות של הנישום. בנוסף, הוועדה חזרה וציינה, כי על המשיב חל הנטל להראות ידיעה סובייקטיבית של הנישום לגבי סופיות החלטתו. בעניינה המשיב לא עמד בנטל זה ולא הראה שהעוררים ידעו שנתקבלה ההחלטה בהשגותיהם. משכך, קבעה דעת הרוב, כי המועד בו הגיעה ההחלטה בהשגה לעוררים ייחשב כיום 14.1.2013 שהוא מעבר למסגרת הזמנים הרלוונטיים בחוק מיסוי מקרקעין לפני תיקון 70.

לקראת הסוף, לא יכלה דעת הרוב שלא לבקר בצורה חריפה את התנהלות המשיב בעניינה ובלשונה: "איני יכול שלא להביע את תסכולי נוכח התנהלות המשיב בערר זה. משאיחר המשיב בהוצאות השומות, וכמי שהשתמש בסעיף 85 לחוק לתיקון השומות (פעולה השנויה במחלוקת שסבלה גם היא מבעיות פרוצדורה ביחס להוצאת שומה לעורר 1), היה לטעמי מקום שינקוט משנה זהירות ביחס למועד מתן החלטתו בהשגות שהוגשו ע"י העוררים. בנסיבות אלה, מצופה מהמשיב לתת את החלטתו ולשלחה לעוררים עוד

שהובאה לידיעת העוררים לאחר ששת החודשים שהוקצבו למשיב לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), כנוסחו לפני תיקון 70. טענת המשיב, כי פירוט הנימוקים היה תחליף שומה, נדחתה על ידי דעת הרוב בקביעה, כי יצא ללא השומה עצמה וללא פירוט המס לתשלום. ועדת הערר גם ציינה שבמסגרת המסמך התבקש ב"כ העוררים להבהיר נקודה בעניין יום ושווי הרכישה, משמע שלדידה של דעת הרוב המשיב טרם גמר דעתו במסגרת הזמן הקצוב. ועדת הערר גם סירבה לראות בתחשיבים שהועלו על ידי המשיב במסגרת הדיונים כתחליף לשומה, אשר מלמד, כי העוררים ידעו על השומה שהוצאה להם במסגרת הזמן החוקי.

למרות קביעה זו, ראתה דעת הרוב להמשיך ולדון בערר לגופו של עניין משום שהסכימה, כי בנסיבות העניין רשאי היה המשיב לתקן את השומה מכוח סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין בעילה של טעות בשומה.

בכך לא הסתיימה הסאגה. העוררים טענו, כי גם במסגרת ההחלטה בהשגה, איחר המשיב את הרכבת והוציא את ההחלטה באיחור.

דעת הרוב פסקה שוב, כי המשיב לא עמד במסגרות הזמנים והפעם קיבלה את הערעור על הסף.

לעניין שאלת המצאת ההחלטה בהשגה בפקס, קבעה הוועדה, כי המשיב לא עמד בתנאים

דומה, כי הגיע העת, שפקידי המס יפסיקו להתחכם ויפעלו לייעל את המערכת בהתאם להלכת בית המשפט העליון. ויפה שעה קודם. מכל מקום, חשוב שגם המייצגים יהיו ערים ללוחות הזמנים הרלוונטיים בתיק ויבחנו כל איחור מצדו של פקיד המס, שכן העלאת הטענה מצדם בזמן אמת יכולה לייתר את הדיון לגופו של עניין, כפי שראינו בפסקי הדין שנסקרו ברשימה זו.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד סיון נוה.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר

המשרד [www.ampeli-tax.co.il](http://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.

**טרם הגיע המועד שקצב לכך המחוקק, ובוודאי שלא להמתין עם החלטה ליום האחרון.**"

ובהמשך: "אני סבור שיש להביא בחשבון את המתח בו נמצאים העוררים, עד לקבלת החלטת המנהל בהשגה שהוגשה, על כן נכון שהמנהל יעשה כל מאמץ אפשרי ואפילו מאמץ רב יותר מזה, על מנת שהאזרח/המערער יקבל את החלטתו במועד מוקדם, ולא ברגע האחרון או אולי קצת אחרי הרגע האחרון."

דומה, כי גם דעת הרוב בוועדה מאסה בהתנהלות הבעייתית (בלשון המעטה) של המשיב.

המעניין הוא, כי השופט אלטוביה בדעת המיעוט, קבע, כי משלוח ההחלטה בהשגה בפקס עם המילה "טיוטה" מהווה משלוח שומה במועד (31.12.2012) ומהווה ראייה שבאי כוח העוררים ידעו על החלטתו של המשיב בהשגה בפרק הזמן הקצוב בפקודה.

### סיכום

תם ונשלם. בתי המשפט קבעו באופן שאינו משתמע לשתיה פנים, כי המועד הקובע לעניין הפסקת מרוץ התיישנות של השומה הוא המועד שבו החלטת השומה לפי מיטב השפיטה (או הצו), כשהיא חתומה כדת וכדין, הועברה לידיעת הנישום. ידיעת הנישום לגבי ההחלטה היא זו שעומדת במרכז הדברים. החלטת שומה שהועברה לאחר המועד הקובע תתיישן והנישום יקבל מעין אישור אוטומטי לשומתו העצמית.