

התיישנות שומה

ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פ"ש חולון - התיישנות שומה לפי מועד משלוח השומה ולא לפי מועד העיון בה בשע"מ

(ניתן ביום 13.10.15 בבית המשפט העליון בפני השופטים סי' ג'ויבראן, א' שהם וע' ברון)

העובדות

ערעור החברה בבית המשפט המחוזי שבו נקבע שהמערערת היא תושבת ישראל לצורכי מס נדחה.

המערערת, היא חברה בשם ינקו וייס (אחזקות) 1996 בע"מ, אשר החזיקה ב-100% ממניות סלטי צבר תעשיות מזון (1985) (להלן: "סלטי צבר"). סלטי צבר החזיקה בבעלותה מפעל לייצור ושיווק סלטים מצוננים ואת החברות א.צ. קקטוס שווק וסחר עולמי בע"מ והצבריה (1994) בע"מ.

בעלי המניות במערערת הם אבי ינקו (להלן: "מר ינקו") ואשתו חנה (מחזיקים יחד 50% מהחברה), רוני וייס (להלן: "מר וייס") ואשתו אושרה (מחזיקים יחד 50% מהחברה).

בסמוך לשנת 1999 נרשמה המערערת כחברה בלוקסמבורג וביום 13.9.1999 נרשמה כחברה בבלגיה. ביום 2.7.2000 מכרה המערערת את מניות סלטי צבר. בדין וחשבון לשנת המס 2000 לא דיווחה המערערת על רווח ההון החייב במס ממכירת מניות סלטי צבר, אולם המשיב סבר שהמערערת חייבת במס על רווח ההון שצמח לה ממכירת המניות האמורה ובהתאם קבע את השומה נשוא הערעור.

למעשה, הצדדים חלוקים בשאלה, האם יש לראות במערערת תושבת ישראל בהתאם לחלופה השנייה הקבועה בהגדרת "תושב ישראלי"¹.

לצד הערעור לבית המשפט המחוזי הגישה החברה ביום 27.5.07 בקשה לביטול השומה בשל איחור במשלוח השומה ונימוקה (בש"א 11232/07) משום שהשומה הסופית נשלחה אליה רק ביום 26.1.05, בעוד שהמועד האחרון למשלוח השומה היה בסוף שנת המס 2004. בית המשפט קמא דחה את הערעור משום שהשומה שודרה למערכת שירות עיבודים ממוכן של רשות המסים (שע"מ) ורואה החשבון המייצג נכנס למערכת וראה את שומת המס ששודרה ועל כן ידע בטרם חלף המועד הקובע על קיומה של השומה. בית המשפט קמא נתן את פסק דינו ביום 18.12.13 ודחה בשנית את טענת ההתיישנות, על אף שכבר פורסם פסק דין **דור און**², שם נקבע כי שומה שהוצאה באיחור תהא בטלה גם אם נודע עליה לנישום במועד. סיבותיו היו: ששידור השומה למערכת שע"מ מהווה פעולה סופית וידעת הנישום לגבי קיומה שוות ערך למשלוח הודעה על השומה; וכן לאור התמשכות ההליכים. לעצם העניין קבע שהחברה המערערת היא תושבת ישראל

¹ להלן הגדרת "תושב ישראלי" הקבועה בסעיף 1 לפקודה:

"תושב ישראלי או 'תושב' -

לגבי חבר בני-אדם -

(1) חבר הרשום בישראל ועיקר פעילותו בישראל; ובלבד שאם הוא רשום כחברה נכרית יראוהו כתושב ישראל רק אם ביקש

זאת; ביקש כאמור, לא יוכל לחזור בו לפני תום שלוש שנות מס אלא אם שר האוצר התיר זאת;

(2) חבר שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל;

² רע"א 429/12 דור און נ' פ"ש (6.1.13), האתר המשפטי **מסטקס**.

משום שהשליטה והניהול בישראל בשל ההחלטות המרכזיות שהתקבלו בישראל ע"י ינקו וויס. אולם בגופו של עניין מיותר לדון מפני שהדיון נסב אודות ההתיישנות, כאשר בסופו של דבר בית המשפט העליון קיבל את הטענה ואת הערעור.

טענות הצדדים

המשיב: יש לדחות את טענת ההתיישנות בלי לדון בה לגופה כי זו לא הועלתה בשלב ההשגה על השומה ואף לא במועד האפשרי הראשון בהליך השיפוט. ידיעה ודאית של המערערת על שידור השומה ביום 30.12.14 יצרה אצלה וודאות שתוצא לה שומה במועד.

המערערת: בית המשפט המחוזי שגה ביחס לטענתה בנוגע לבטלות השומה לאור פסקי הדין וביניהם פסק דין **דור און**. תכלית ההלכה - צמצום חוסר הוודאות של הנישום ע"י יצירת כלל ברור הנוגע להתיישנות. כל עוד המשיב לא שלח את השומה במועד השומה בטלה ואפילו המערערת היתה מודעת לו. שידור שומה אינו בא במקום שומה, כיוון שצריך להכיל את דרך עריכת השומה, נימוקיה, זהות עורכה וכיו"ב. די באיחור במשלוח נימוקי השומה כדי לבטלה. יש לדחות את השומה גם לגופו של ענין מבחינת "שליטה וניהול".

בית המשפט העליון פסק

אי העלאת הטענה בדבר ביטול השומה בהזדמנות הראשונה

כאמור, בית המשפט העליון קיבל את ערעור הנישומה בשל התיישנות השומה. בית המשפט התייחס לטענת המשיב בדבר סילוק הטענה על הסף משום שלא הועלתה בהזדמנות הראשונה האפשרית. אמנם ערעור על שומת מס מהווה המשך הליך ההשגה והנישום אינו יכול לנצל את הערעור לשיפור מקצים, שאחרת ירוקן הליך ההשגה מכל תוכן¹. עם זאת, בעניין **רובומטיקס**² צויין כי בסמכות בית המשפט המחוזי לאפשר לנישום להעלות טענות חדשות בשלב הערעור, כחלק מחובתו לוודא שהשומה שומת אמת ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה והדבר שמור למקרים חריגים מבלי לפגוע בצד האחר ומבלי לפגוע ביעילות הדיונית, ובתוקפו וחשיבותו של הליך ההשגה ובאפשרות לערוך ברור עובדתי מלא של טענות הצדדים³. בית המשפט העליון סבור היה שמקרה זה נופל בחריגים מהסיבות הבאות:

- א. אין חשש שהתרת העלאת הטענה תפגע בתוקף הליך ההשגה ותביא צדדים לשמור בקנה טענות לשלב הערעור, או תיפגע סופיות הדיון ויעילותו;
- ב. המערערת לא כבשה את טענת ההתיישנות בתקווה למקצה שיפורים משום שפסק דין **סמי** ניתן ביום 22.4.07 ועד אותו מועד נהגה הלכת ביר, לפיה שומה שהוכנה במועד ונשלחה באיחור תעמוד על כנה;
- ג. בקשת הביטול בבש"א 11232/07 הוגשה ביום 25.5.07, כחודש לאחר פסק דין **סמי**, מועד בו הפכה הטענה לרלוונטית, כך שהתאפשר לבית המשפט המחוזי להכריע בה באופן יעיל ומידי וללא שיהוי מבלי לפגוע באפשרות להתגונן מפניה.
- ד. טענת ההתיישנות הועלתה בעקבות הלכת סמי אשר הוחלה באופן רטרוספקטיבי על הליכים תלויים. בדיוק מתאים למקרה.

¹ רע"א 777/14 ליבוביץ נ' פ"ש גוש דך (6.3.14), האתר המשפטי מסטקס;

² רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פשמ"ג (2.4.15), האתר המשפטי מסטקס.

³ השוו לע"א 5238/13 וינברג נ' מנהל מיוסי מקרקעין ת"א (5.3.15), האתר המשפטי מסטקס.

המסגרת הנורמטיבית

במשך שנים שלטה בכיפה **הלכת יצחק ביר בע"מ**¹ ולפיה מרוץ הזמנים נעצר במועד בו פקיד השומה השתמש בשיקול דעתו לפסול את השומה העצמית ולהוציא שומה לפי מיטב שפיטתו, כאשר לא היה חייב לשלוח את ההודעה לפני תום תקופת ההתיישנות. בשל התוצאה הקשה לנישום שנשאר בחוסר וודאות שונתה ההלכה ביום 22.4.07 על ידי הלכת **סמי**². המטרה היתה לצמצם את חוסר הודאות המשפטית בה היה הנישום שרוי ע"י קביעת מסגרת זמן ברורה להפעלת סמכותו של פקיד השומה. ומשכך, מרוץ הזמנים להתיישנות נקבע רק כאשר החלטת פקיד השומה מועברת לידיעת הנישום. **בדנ"א פ"ש ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ**³ נקבע שההלכה תחול באופן רטרואספקטיבי על הליכים תלויים ועומדים בהם הוצאה שומה לאחר 23.5.04, יום מתן פסק הדין המחוזי בעניין סמי, שכן מאותו יום פקיד השומה לא יכול היה להסתמך עוד על הלכת ביר.

בפסק דין **דור און יישם בית המשפט העליון את הלכת סמי**. אף שהנישומים ידעו על כי פקיד השומה מתעתד להוציא שומה לפי מיטב השפיטה נשלחה השומה באיחור ובית המשפט דחה את טענת פקיד השומה לפיה ידיעת הנישום אודות הכוונה להוציא שומה ולגבי תוכנה של השומה מייתרת את הצורך להעביר אליו את ההחלטה עצמה. נפסק כי ידיעה משוערת של הנישום בדבר משלוח השומה אינה משרתת דייה את התכלית של צמצום חוסר הודאות של הנישום והודגש כי נדרשת ידיעה של הנישום על עצם משלוח ההחלטה, דהיינו השומה הסופית ולכן השומות בוטלו.

בפסק דין **נאמן**⁴ הגיע בית המשפט העליון למסקנה שכדי ליצור כללים ברורים וכדי למנוע אי וודאות אצל הנישום בקשר למועד ההתיישנות, המועד לסיום מרוץ הזמנים להתיישנות הוא מועד משלוח ההחלטה החתומה אל הנישום ולא מועד קבלתה אצלו ובכך תהיה אי תלות בשיתוף פעולה של הצד האחר הנוגע בדבר. לכן על פקיד השומה לשלוח את החלטתו הסופית לפני חלוף המועד הקובע, אחרת השומה תהיה בטלה.

מן הכלל אל הפרט

מאחר שהדוח הוגש ביום 6.12.01 היה על המשיב לקבל החלטה עד סוף שנת המס 2004, אך השומה נשלחה למערערת רק ביום 26.1.05 (אף שביום 30.12.14 שודרה השומה שערך למערכת שע"מ והנישום נחשף לכך).

מאחר שהשומה הוצאה לאחר 23.5.04 (יום מתן פסק הדין המחוזי של **סמי**) הרי שבהתאם לדנ"א איקאפוד חלה הלכת סמי ודין השומה להתבטל בשל האיחור. הלכת **סמי** מתמקדת בפקיד השומה ובעמידתו בזמנים ובנסיון ליצור כלל שהוא וודאי לנישום ושהוא יכול לסמוך עליו. אמת המידה אינה תלויה בצד האחר והתנהגותו, בהתאם לפסק דין **נאמן**. הסתמכות על ידיעתה בפועל של המערערת היתה מעוררת שאלות רבות שאינן ניתנות לפתרון. לפיכך, גם במצב בו קיימת ידיעה בפועל של הנישום בדבר תוכן ההחלטה לגביו ונימוקיה, אין בכך כדי לסייע למשיב, אשר שולח את השומה באיחור. יתירה מכך, פקיד השומה הוא גם "מונע נזק" יעיל.

¹ ע"א 568/78 פ"ש נ' יצחק ביר בע"מ (26.7.79), פ"ד לג"מ (3) 735 והאתר המשפטי **מסטקס**. הלכה זו יושמה גם בע"א 443/89 מנהל מע"מ אשדוד נ' עיני (בטוקאדה) (13.2.90), פ"ד מד(1) 541 והאתר המשפטי **מסטקס**.

² ע"א 5954/04 פ"ש ירושלים נ' סמי (22.4.07), האתר המשפטי **מסטקס**.

³ דנ"א 3993/07 פ"ש ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (14.7.11), האתר המשפטי **מסטקס**.

⁴ ע"א 3929/13 פ"ש ת"א 3 נ' נאמן (10.12.14), האתר המשפטי **מסטקס**.

הערות העורך

1. הדיון בבית המשפט העליון שונה מבחינת תוכנו מזה שהתנהל בבית המשפט המחוזי משום שכמעט כולו עסק בהתיישנות השומה, בעוד שבית המשפט המחוזי עסק בעיקר בנושא התושבות של חברה לפי "שליטה וניהול".

2. יש בשורה בפסק הדין לנישומים:

א. אף אם הם מקושרים לשע"מ ויודעים על שומה ששודרה הדבר לא יועיל לפקיד השומה מבחינת ההתיישנות והוא לא יעלה ולא יוריד;

ב. הקריטריון של משלוח השומה הפך להיות חד באופן שהוא מסייע לגבי פיזור הערפל וחוסר הוודאות בנושא אצל הנישומים.



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 805/14

לפני: כבוד השופט ס' גובראן
כבוד השופט א' שהם
כבוד השופטת ע' ברון

המערערת: ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה חולון

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 18.12.2013 בע"מ 1090/06 שניתן על ידי כבוד השופט מ' אלטוביה

תאריך הישיבה: כ"ה באלול התשע"ה (9.9.2015)

בשם המערערת: עו"ד רון דרור; עו"ד אופיר מנציל

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט ס' גובראן:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט מ' אלטוביה) בע"מ 1090-06 מיום 18.12.2013, במסגרתו נדחה ערעור המערערת על שומת המס שנקבעה לה על ידי המשיב לשנת המס 2000, בגדרה נקבע כי המערערת היא תושבת ישראל לצורכי מס.

רקע עובדתי

2. המערערת התאגדה בחודש פברואר 1996 תחת השם סלטי צבר אחזקות (1996) בע"מ, ושנתיים לאחר מכן שינתה את שמה לינקו וייס אחזקות 1996

בע"מ. בעלי המניות במערערת הם אבי ינקו (להלן: ינקו) ואשתו חנה, המחזיקים יחד 50% ממניות החברה, ורוני וייס (להלן: וייס) ואשתו אושרה, המחזיקים יחד בשאר 50% ממניותיה. המערערת החזיקה ב-100% ממניות סלטי צבר תעשיות מזון (1985) בע"מ (להלן: סלטי צבר). ביום 8.7.1997 נכרת הסכם בין המערערת וסלטי צבר לבין טבעול (1993) בע"מ, אשר פעלה עבור אוסטיב בע"מ (ביסוד) (להלן: אוסטיב), לפיו אוסטיב צורפה כמשקיעה וכבעלת 51% ממניות סלטי צבר. בהמשך להסכם זה, נכרת בחודש דצמבר 1998 הסכם נוסף בין המערערת לאוסטיב, לפיו ניתנה למערערת אופציה בלעדית לחייב את אוסטיב לרכוש את כל מניות סלטי צבר שנותרו בידי המערערת תמורת 6.2 מיליון דולר (להלן: האופציה). עוד הוסכם כי במקרה של מימוש האופציה, תחלק סלטי צבר דיבידנד בו חלקה של המערערת יעמוד על סכום של 800,000 דולר (להלן: הסכם האופציה).

במקביל, המערערת נקטה בצעדים ליצירת פעילות עסקית בבלגיה. ביום 28.5.1998, המערערת רכשה בניין ברחוב "רו זה פיירס" בבריסל, וביום 13.9.1999 נרשמה כחברה בבלגיה.

3. ביום 2.7.2000, הודיעה המערערת לאוסטיב על מימוש האופציה, ובהתאם רכשה האחרונה את מניות סלטי צבר הנותרות בסכום הקבוע בהסכם האופציה. בדו"ח שהגישה לשנת המס 2000, לא דיווחה המערערת על סכום זה כרווח הון החייב במס בישראל, היות שלטענתה היא הייתה חברה בלגית במועד מימוש האופציה, ולכן הרווח חייב במס בבלגיה. המשיב חלק על דיווח המערערת, וקבע בשומה לפי מיטב שפיטתו כי המערערת הייתה תושבת ישראל במועד האמור. על כן חייב אותה במס על רווח ההון ממכירת המניות.

ההליכים בבית המשפט המחוזי

4. המערערת ערערה על השומה שקבע המשיב לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו. לצד הערעור, המערערת הגישה ביום 27.5.2007 בקשה לביטול השומה בשל איחור במשלוח השומה ונימוקיה (בש"א 11232/07). זאת, משום שהשומה הסופית נשלחה אליה רק ביום 26.1.2005, בעוד המועד האחרון

למשלוח השומה לפי סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה), היה בסוף שנת המס 2004 (להלן: המועד הקובע). בית המשפט המחוזי דחה את הבקשה בהחלטתו מיום 12.11.2007, הואיל והשומה שודרה למערכת שירות עיבודים ממוכן של רשות המיסים (להלן: מערכת השע"מ או המערכת) לפני המועד הקובע; והואיל ורואה החשבון המייצג של המערערת (להלן: המייצג) נכנס למערכת השע"מ וראה את שומת המס אשר שודרה, ועל כן ידע בטרם חלף המועד הקובע על קיומה של השומה. לפיכך, בית המשפט המחוזי קבע כי אין בעובדה שהשומה הסופית נשלחה באיחור כדי להביא לבטלותה.

5. ביום 18.12.2013, ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי, בו נדחה ערעורה של המערערת. בית המשפט המחוזי דחה בשנית את טענת ההתיישנות, אף על רקע פסק דינו של בית משפט זה ברע"א 429/12 דור און נ' מס הכנסה פקיד שומה (6.1.2013) (להלן: עניין דור און), שם נקבע כי שומה שהוצאה באיחור תהיה בטלה גם אם נודע עליה לנישום במועד. בית המשפט המחוזי קבע כי נסיבות העניין מצדיקות את דחיית הבקשה, הן משום ששידור השומה למערכת מהווה פעולה סופית וידיעת הנישום לגבי קיומה שוות ערך למשלוח הודעה על השומה, והן לאור התמשכות ההליכים בעניין זה לפניו.

6. לגופו של עניין, בית המשפט המחוזי בחן האם המערערת היא תושבת ישראל, בהתאם למבחן השליטה והניהול הקבוע בהגדרת "תושב ישראל" לעניין חבר בני אדם בסעיף 1 לפקודה, ומצא כי בנסיבות המקרה השליטה והניהול במערערת בשנת המס הרלבנטית נעשתה מישראל. על כן, בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת המשיב כי יש לראות את המערערת כתושבת ישראל בשנת המס הרלבנטית. בפרט, בית המשפט המחוזי מצא כי מנהלי החברה בפועל היו ינקו ווייס, וכי ינקו היה זה שקיבל את החלטות המדיניות המרכזיות בחברה, ועשה זאת מישראל. כך, למשל, היה זה ינקו שקיבל את ההחלטה על מימוש הסכם האופציה, ולא הדירקטורים הבלגיים של החברה.

7. עוד דחה בית המשפט המחוזי את טענת המערערת כי המשיב מנוע מלטעון שהמערערת היא תושבת ישראל משום שבשנת המס 1999 סיווג אותה כתושבת בלגיה, וזאת משום שבשנת המס 1999 המשיב כלל לא דן בתושבות המערערת אלא קיבל את הדיווח העצמי שלה, ולכן לא נמצא כי קיימת מניעות. בית המשפט המחוזי הזכיר גם את הכלל לפיו כל שנת מס נדונה לגופה, ולכן סיווג בשנת מס מסוימת לא יוצר

אוטומטית מניעות מלטעון אחרת בשנת מס אחרת. על סמך כל האמור, בית המשפט המחוזי דחה את ערעורה של המערערת, ומכאן הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים

המערערת

8. לעמדת המערערת, בית המשפט המחוזי שגה בכך שדחה את טענתה בדבר בטלות השומה מחמת התיישנות במשלוח השומה ונימוקיה, אך בשל כניסתו של המייצג למערכת השע"מ ומודעותו לקיומה של השומה במערכת. המערערת מפנה להלכה אשר נקבעה בבית משפט זה במספר פסקי דין – וביניהם פסק הדין בעניין דור און – כי מרוץ הזמנים להתיישנות סמכותו של פקיד שומה לחלוק על דיווח עצמי מסתיים אך ורק כאשר פקיד השומה נותן החלטה וזו מועברת לידי הנישום, וכי ידיעה משוערת של הנישום בדבר תוכן ההחלטה אשר אמורה להתקבל בעניינו אינה משפיעה על בטלות שומה שהוצאה באיחור.

9. לשיטת המערערת, תכליתה של ההלכה – צמצום חוסר הוודאות של הנישום על ידי יצירת כלל ברור וודאי בכל הנוגע להתיישנות סמכותו של פקיד השומה – מחייבת מסקנה לפיה ההלכה תקפה גם מקום שבו השומה שודרה למערכת השע"מ והנישום נחשף אליה, אך השומה לא נשלחה אליו במועד, שכן רק במועד המשלוח הופכת השומה לסופית. עד לאותו מועד, מדובר בהשערה של הנישום או בידיעה משוערת שאינה סופית, נוכח אפשרותו של פקיד השומה לתקן ולשנות את השומה. לעמדת המערערת, הידיעה הנדרשת מצדו של הנישום היא בדבר עצם משלוח ההחלטה ולא בדבר תוכנה, ושידור שומה למערכת אינו ממלא את דרישת הידיעה הזו.

10. עוד טוענת המערערת כי שידור שומה למערכת השע"מ אינו יכול להיחשב כ"שומה" לעניין סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה, כיוון ששומה – כצו הנוטל מקניינו של אדם – חייבת לכלול את דרך עריכת השומה, נימוקיה, זהות עורכה וכיוצא באלה. היות שפרטים אלו אינם כלולים בשומה המשודרת למערכת, לא מדובר בשומה כנדרש בפקודה.

11. לחלופין, טוענת המערערת כי אף אם תידחה עמדתה בדבר הידיעה על השומה, עדיין דין השומה להתבטל, מחמת איחור במועד משלוח נימוקי השומה. לגישת המערערת, משלוח נימוקי שומה באיחור, אפילו מקום שבו הייתה מודעות לשומה עצמה במועד, מחייב את בטלותה של השומה בשל הפרת חובת ההנמקה.

12. אף לגוף השומה, המערערת סבורה כי בית המשפט המחוזי שגה עת קבע כי השליטה והניהול במערערת נעשים מישראל. המערערת טוענת כי פרשנותו הראויה של מבחן השליטה והניהול בסעיף 1 לפקודה היא שמדובר בשני מבחנים נפרדים ומצטברים: מבחן של ניהול אשר בוחן את המקום בו מתקבלות ההחלטות בחברה, ומבחן של שליטה אשר בוחן את מקום מושבם של בעלי המניות בחברה. המערערת גורסת כי בנסיבות העניין, ניהולה נעשה מבלגיה, וכי בית המשפט המחוזי שגה כאשר עירב בין מקום מושבם של ינקו ווייס, בעלי המניות, לבין מקום הניהול של החברה.

13. כן חוזרת המערערת על טענתה כי המשיב מנוע מלטעון שמקום מושבה הוא בישראל, לאחר שבשנת המס 1999 חייב אותה במס כתושבת בלגיה ולא השיב לה את סכומי המס ששילמה.

14. לבסוף, המערערת טוענת כי בית המשפט המחוזי שגה כאשר התייחס בפסק דינו לעמדת הרשויות בבלגיה לפיהן המערערת היא תושבת ישראל, כאשר שאלה זו הייתה מושא הליך אשר באותו מועד היה תלוי ועומד בבית משפט בבלגיה.

המשיב

15. המשיב סומך את ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי, והוא סבור כי הטענות המועלות ביחס למקום ניהולה של המערערת הן טענות עובדתיות אשר נדחו על ידי בית המשפט המחוזי, ולפיכך אין יסוד להתערבות בממצאיו של בית המשפט בדבר מקום התושבות שלה.

16. לעניין טענת ההתיישנות, טוען המשיב כי המערערת לא העלתה את הטענה בשלב ההשגה על השומה, ואף לא במועד הראשון בהליך המשפטי. לשיטתו, היה על המערערת להעלות את הטענה בהקדם האפשרי ולא לשמור אותה לשלב ערעור

המס בפני בית המשפט המחוזי, ומשלא עשתה זאת – דין טענתה להידחות מבלי להיבחן לגופה.

17. גם לגוף הטענה, סבור המשיב כי אין פגם בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. לעמדתו, מסגרת הזמנים הקבועה בסעיף 145(א)(2) לפקודה מהווה ביטוי לתכליתו של הסעיף, והיא להגביל את חוסר הוודאות של הנישום. היות שבעניינה של המערערת, בית המשפט המחוזי קבע כממצא עובדתי כי המייצג נכנס למערכת השע"מ ומצא שם את השומה ששודרה בטרם חלף המועד הקובע, הרי שאין עוד אי ודאות מצד הנישום בדבר משלוח השומה ואין עילה לביטול השומה, אף אם השומה עצמה נשלחה באיחור. לשיטת המשיב, עניין דור און עסק במקרים בהם ידיעת הנישומים הייתה משוערת, ולא בידיעה ודאית כפי שנקבע כממצא עובדתי בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניינה של המערערת.

יצוין כי בדיון בפנינו, הסכים בא-כוח המשיב כי שידור השומה למערכת השע"מ אינו מהווה הודעת שומה לנישום כנדרש בסעיף 149 לפקודה. הטיעון בפיו הוא כי לעניין התיישנות סמכות פקיד השומה לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה, די בקיומה של ידיעה ודאית של הנישום על קיומה של השומה ועל שידורה למערכת בכדי להגשים את תכלית הוודאות לנישום, העומדת ביסוד הסעיף. לשיטת המשיב, מרוץ הזמנים להתיישנות סמכות פקיד השומה נפסק במועד שבו קמה לנישום ידיעה ודאית בדבר קיומה של השומה, בין אם על דרך של הודעת שומה לנישום לפי סעיף 149, ובין אם בדרך אחרת – כפי שלשיטתו אירע בענייננו.

18. לעניין מבחן התושבות, המשיב גורס כי בית משפט זה הכריע זה מכבר כי מבחן התושבות הוא מבחן יחיד, בהתאם לגישתו של המשפט האנגלי בסוגיה, במסגרתו בוחנים האם קיים בסיס ממשי של שליטה וניהול בתאגיד מישראל. לשיטת המשיב, פסק דינו של בית המשפט המחוזי תואם הלכה זו. מכל מקום, אף לפי המבחן הכפול המוצע על ידי המערערת, המשיב סבור כי נוכח ממצאיו העובדתיים של בית המשפט המחוזי, התוצאה המתחייבת היא שהמערערת תסווג כתושבת ישראל בשנת המס הרלבנטית, משום שהן ניהולה והן השליטה בה נעשו מישראל.

19. אקדים לומר כי לאחר עיון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי ולאחר שבחנתי את טענות הצדדים בכתב ובעל פה לפנינו, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להתקבל, וכי דין השומה שהוצאה למערערת להתבטל מחמת התיישנות.

20. בטרם אדון בסוגיית ההתיישנות בנסיבות העניין שלפנינו, אחזור בקצרה על ההיסטוריה הפרשנית של הוראות ההתיישנות ביחס לסמכותו של פקיד השומה, שכן זו תאפשר לעמוד בצורה מיטבית על תכליתו של הסדר ההתיישנות בפקודה, ובהתאם – על פרשנותו הראויה של ההסדר.

21. מסגרת הזמנים להפעלת סמכותו של פקיד השומה לבחון דו"ח שומה עצמית המוגש לו על ידי נישום ולהחליט האם לקבלו או האם לדחות אותו ולקבוע תחתיו שומה לפי מיטב שפיטתו, מוגדרת בסעיף 145(א)(2) לפקודה, אשר נוסחו במועד הגשת שומתה העצמית של המערערת היה כדלהלן:

"פקיד השומה רשאי, תוך 3 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."

הפקודה קובעת, אפוא, את לוח הזמנים הבא: משעה שנישום הגיש דו"ח שומה עצמית, לפקיד השומה נתונות 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח להכריע בשומה העצמית (בנוסח הסעיף כיום, יכול המנהל לאשר כי ההחלטה תינתן בתוך 4 שנים), וככל שיבחר בכך, לדחות את השומה העצמית ולהכין שומה לפי מיטב שפיטתו. היה ופקיד השומה לא פעל כך בטרם חלף המועד, השומה העצמית זוכה למעין "אישור אוטומטי" ועל פקיד השומה לקבל אותה כמו שהיא

(ראו: עניין דור און, בפסקה 2). הסדר דומה, שבו מסגרת הזמנים היא שנה אחת, קבוע בסעיף 152 לפקודה, בכל הנוגע להחלטה בהשגתו של נישום על החלטת פקיד השומה.

22. השאלה הפרשנית אשר עלתה מלשון הוראות סעיפים 145(א)(2) ו-152 לפקודה (להלן: סעיפי ההתיישנות בפקודה) היא אילו פעולות של פקיד השומה ייחשבו כפעולות העוצרות את מרוץ הזמנים ומונעות אישור אוטומטי של השומה העצמית או של ההשגה. במשך שנים שלטה בכיפה ההלכה אשר נקבעה בע"א 568/78 פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ, פ"ד לג(3) 735 (1979) (להלן: הלכת ביר), ולפיה מרוץ הזמנים נפסק במועד בו פקיד השומה השתמש בשיקול דעתו לפסול את השומה העצמית של הנישום, וערך שומה לפי מיטב שפיטתו. הודגש, כי אין חובה על פקיד השומה להודיע לנישום על החלטתו בתוך התקופה הקבועה בסעיף 145(א)(2) לפקודה, וכי הודעה זו יכולה להינתן גם לאחר שחלף המועד הקובע. יצוין, כי בית משפט זה היה ער לכך שתוצאה זו קשה לנישום, שעשוי להיות בחוסר ודאות לגבי שנת מס מסוימת שנים רבות לאחר הגשת הדו"ח, אך מצא כי זו התוצאה המתחייבת מלשון החוק (ראו הלכת ביר, פסק דינו של השופט מ' בייסקי, בעמוד 743).

23. הלכת ביר עמדה על מכונה, ואף יושמה על סמכויות פקיד השומה לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, בע"א 443/89 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' עיני (בטוקאדה). פ"ד מד(1) 541 (1990), עד אשר שונתה לפני מספר שנים בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי (22.4.2007) (להלן: הלכת סמי). בהלכת סמי נקבע כי הפרשנות שניתנה לסעיפי ההתיישנות בפקודה בהלכת ביר היא פרשנות מילולית שאיננה תואמת את כללי הפרשנות התכליתית הנוהגים בימינו, תוך שצוין שאף השופטים בהלכת ביר התקשו להשלים עמה. בית משפט זה מצא כי תכליתם של סעיפי ההתיישנות בפקודה היא לצמצם את חוסר הוודאות המשפטית בה שרוי הנישום כל עוד טרם ניתנה החלטה בעניין שומתו או השגתו, על ידי קביעת מסגרת זמן ברורה להפעלת סמכותו של פקיד השומה. על כן נקבע, כי מרוץ הזמנים להתיישנות סמכותו של פקיד השומה יסתיים רק כאשר החלטתו של פקיד

השומה מועברת לידיעת הנישום. כן נקבע, כי הלכה זו תחול באופן רטרואספקטיבי על הליכים תלויים ועומדים.

התחולה הרטרואספקטיבית של הלכת סמי נדונה בדיון נוסף בדנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (14.7.2011) (להלן: דנ"א איקאפוד). בדנ"א איקאפוד נקבע כי ההלכה תחול באופן רטרואספקטיבי חלקי בלבד, על הליכים בהם הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה או ניתנה החלטה בהשגה לאחר יום 23.5.2004 – היום בו ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין סמי – שכן החל מאותו מועד לא היה פקיד השומה רשאי להסתמך עוד על הלכת ביר.

24. לאחר מכן, בעניין דור און, עמד בית משפט זה על אופן יישומה של הלכת סמי. בפרט, נדונה השאלה האם יכולה ידיעה של הנישום בנוגע לכוונתו של פקיד השומה להוציא לו שומה לפי מיטב שפיטתו להוות חריג להלכת סמי, במובן זה שייקבע כי מקום שבו הנישום ידע, לפני שחלף המועד הקובע, על כוונת פקיד השומה להוציא לו שומה לפי מיטב שפיטתו – הרי שבמועד זה מפסיק מרוץ ההתיישנות והשומה שתישלח תהא תקפה אף אם ההודעה עליה תישלח באיחור.

בעניין דור און, אוחדו ערעוריהם של 3 נישומים, אשר כל אחד מהם ידע, במידה זו או אחרת – ובטרם חלפו 3 שנים משנת המס בה הגישו דו"ח – כי פקיד השומה מתעתד להוציא לו שומה לפי מיטב שפיטתו. בפועל, השומה נשלחה אל כל אחד מהנישומים באיחור, ותוך חריגה מהמועד הקובע. בית משפט זה דחה את טענת פקיד השומה, לפיה ידיעת הנישום אודות הכוונה להוציא לו שומה ולגבי תוכנה של השומה, מייתרת את הצורך להעביר אליו את ההחלטה עצמה. נפסק כי ידיעה משוערת של הנישום בדבר משלוח השומה, דהיינו ידיעה אודות הכוונה לשלוח שומה ובדבר הנימוקים אותם היא צפויה לכלול, אינה משרתת דייה את התכלית של צמצום חוסר הוודאות של הנישום. הודגש, כי נדרשת ידיעה של הנישום אודות עצם משלוח ההחלטה, ובמילים אחרות – ידיעה על כך שנשלחה שומה סופית. בהעדר ידיעה כאמור בנסיבות המקרה, נפסק כי השומות שהוצאו באיחור בטלות.

25. לאחרונה, בע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב 3 נ' נאמן (10.12.2014) (להלן: עניין נאמן), בחן בית משפט זה היבט יישומי נוסף של הלכת סמי, והוא האם פקיד השומה צריך לשלוח את השומה אל הנישום במועד הקובע, או שהשומה החתומה צריכה להתקבל אצל הנישום לפני חלוף מועד זה. בית משפט זה עמד על כך שעל הכללים הנוגעים למסגרת הזמנים בה מחויב פקיד השומה להיות ברורים ופשוטים, ולמנוע אי ודאות וריבוי התדיינות עובדתיות. כמו כן, נמצא כי על הכללים להיות כאלו שאינם תלויים בשיתוף הפעולה של הצד האחר הנוגע בדבר. על כן נפסק, כי המועד הקובע לסיום מרוץ הזמנים להתיישנות סמכותו של פקיד השומה הוא מועד משלוח ההחלטה החתומה אל הנישום, ולא מועד קבלתה אצלו.

26. סיכומם של דברים, על פי פסיקת בית משפט זה, תכלית סעיפי ההתיישנות בפקודה היא ליצור ודאות אצל הנישום ביחס לשומתו, במסגרת זמנים קבועה ומוגדרת. ההלכה היא כי על מנת שיראו את פקיד השומה כמי שהפעיל במועד את סמכותו להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או להכריע בהשגה עליה, עליו לשלוח את החלטתו הסופית בטרם חלף המועד הקובע, ושומה אשר נשלחה לאחר המועד הקובע תהא בטלה. על רקע האמור, נפנה עתה לבחון את טענות הצדדים לפנינו.

מועד העלאתה של טענת ההתיישנות

27. ראשית, אתייחס לטענת המשיב לפיה יש לדחות את טענת ההתיישנות של המערערת מבלי לדון בה לגופה, וזאת משום שטענת ההתיישנות לא הועלתה בשלב ההשגה על השומה, ואף לא במועד האפשרי הראשון בהליך השיפוט. לחיזוק טענתו, המשיב מפנה לפסיקה לפיה על הנישום להעלות בהליך ההשגה על השומה את כל טענותיו, ולא להותיר סרח עודף אשר יובא רק בשלב הערעור.

28. דין טענה זו להידחות. אכן, צודק המשיב כי ערעור על שומת מס אינו דומה להליך המתנהל בערכאה שיפוטית ראשונה, אלא מהווה המשך של הליך ההשגה על השומה. הנישום אינו יכול לנצל את הליך הערעור ל"שיפור עמדות", שאחרת תרוקן מתוכן משמעותו של הליך ההשגה בפני רשות המס (ראו: רע"א 777/14 ליבוביץ נ' פקיד שומה גוש דן (6.3.2014)). עם זאת, ברע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015) צוין, כי בסמכותו של

בית המשפט המחוזי לאפשר לנישום להעלות טענות חדשות בשלב הערעור, כחלק מחובתו לוודא שהשומה תהא שומת אמת, ובלבד שיובטח כי אפשרות זו לא תנוצל לרעה. למותר לציין, כי השימוש בסמכות זו שמור למקרים חריגים, בהם הפעלתה אינה גורמת נזק דיוני לצד האחר לכך; אינה פוגעת ביעילות הדיונית; ואינה פוגעת בתוקפו ובחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס, וביכולת לערוך במסגרת ההכרעה בהשגה בירור עובדתי מלא של טענות הצדדים (והשוו לע"א 5238/13 וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין – מחוז ת"א, בפסקאות 6-7 (5.3.2015)), שם פורטו שיקולים אלו כשיקולים המצדיקים את מניעת האפשרות להעלות טענות חדשות שלא בהזדמנות הראשונה). בהתקיים תנאים אלו, רשאי בית המשפט לבחון, בהתאם לשיקול דעתו, האם נסיבות העניין אכן מצדיקות את הפעלת הסמכות לאפשר העלאת טענות לראשונה בשלב ערעור המס.

29. על רקע האמור לעיל, נחה דעתי כי המקרה שלפנינו הוא אחד מאותם מקרים חריגים. ראשית, איני סבור כי קיים חשש שהתרת העלאתה של טענת ההתיישנות תפגע בתוקפו של הליך ההשגה ותביא צדדים "לשמור בקנה" טענות לשלב הערעור, או כי תיפגע בסופיות הדיון וביעילות הדיונית. נסיבות המקרה שלפנינו מעידות על כך שהמערערת לא כבשה את טענת ההתיישנות בתקווה למקצה שיפורים בהליך הערעור. פסק הדין בהלכת סמי ניתן ביום 22.4.2007, ועד לאותו מועד ההלכה הנוהגת הייתה הלכת ביר, לפיה שומה שהוכנה במועד אך נשלחה באיחור תהא תקפה. בקשתה של המערערת לביטול השומה בשל התיישנותה בבש"א 11232/07 הוגשה ביום 25.5.2007, דהיינו כחודש לאחר פסק הדין בהלכת סמי. ניתן להיווכח כי טענת ההתיישנות הועלתה לראשונה במועד שבו הפכה טענה זו לרלבנטית; במסגרת בקשה נפרדת לביטול השומה, כך שהתאפשר לבית המשפט המחוזי להכריע בה באופן יעיל ומייד; וללא שיהוי, באופן שלא פגע באפשרותו של המשיב להתגונן מפניה. על כן, סבורני כי התקיימו במקרה שלפנינו שלושת התנאים האמורים לעיל, ומשכך היה בסמכותו של בית המשפט המחוזי לאפשר את העלאת טענת ההתיישנות לראשונה בהליך שלפניו.

30. כמו כן, אני סבור כי נסיבות המקרה שלפנינו הן כאלה המצדיקות את הפעלת הסמכות האמורה. טענת ההתיישנות הועלתה בשלב ערעור המס בעקבות

הלכת סמ"י, אשר הוחלה באופן רטרואקטיבי על הליכים תלויים. החלת ההלכה באופן זה נועדה לאפשר לנישומים להעלות טענה בדבר בטלות השומה בשל התיישנות, אף אם לא טענו לה במועד ההשגה וכך מוצדק לנהוג גם בענייננו (והשוו להחלטת רשם בית משפט זה בע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן (18.9.2007), אשר התיר תיקון כתב טענות בערעור כך שתתווסף אליו טענת התיישנות שנזנחה, לאור תחולתה הרטרואקטיבית של הלכת סמ"י). על סמך האמור, אינני מקבל את טענת המשיב לפיה יש לדחות את טענת ההתיישנות מבלי לדון בה לגופה, ועל כן אעבור לדון בטענה זו כעת.

המכון למסוים וליעוץ כלכלי בע"מ ©

הפרשנות הראויה של ההסדר הקבוע בסעיפי ההתיישנות בפקודה

31. הסוגיה העומדת להכרעה עתה היא השפעתה של ידיעה בפועל של הנישום בדבר קיומה של שומה בעניינו, על מרוץ הזמנים להתיישנות סמכותו של פקיד השומה להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו. כלומר, האם קביעה כממצא עובדתי שהנישום ידע בפועל על קיומה של שומה בעניינו, "מכשירה" שומה שנשלחה לנישום לאחר המועד הקובע? על מנת להכריע בשאלה זו, אדרש תחילה להגדיר מהי התכלית של מסגרות הזמנים הקבועות בסעיפי ההתיישנות בפקודה.

32. מהתפתחות ההלכה אשר פורטה לעיל, עולה כי הקו המנחה בפרשנות סעיפי ההתיישנות בפקודה הוא כי תכליתם לצמצם את התקופה שבה מצוי הנישום בחוסר ודאות לגבי שומתו ביחס לשנת מס מסוימת, וזאת על דרך של יצירת מועד אשר עד אליו חייבת להתקבל החלטת פקיד השומה. על מועד זה להיות מוגדר בבירור, כך שיוכל הנישום להסתמך עליו כאשר הוא מכלכל את צעדיו העתידיים. עמדה על כך הנשיאה (כתוארה כיום) מ' נאור בהלכת סמ"מ (בפסקה 9 לפסק דינה):

"המחוקק קבע כי משך הזמן שיועמד לרשות המנהל על מנת שיקבל בו החלטה אינו בלתי-מוגבל, ואף נקבע פרק זמן שכזה. איני רואה כל שיקול התומך בכך שמשכו של פרק זמן זה לא יהיה גלוי וידוע לנישום. רק כאשר משך זה מוגדר ותחום מראש יכול אדם לתכנן את צעדיו ולדעת, לפחות, החל מאיזה יום תהיה לו שוב האפשרות לכלכל את צעדיו בשים לב להחלטה. כך למשל, אם ברצונו להשקיע במיזם חדש, או לחלופין, לצרוך את הכסף להנאתו, יכול הוא לקבוע שאת החלטתו הסופית בעניין יקבל באותו יום בו צריכה להתקבל החלטת פקיד השומה בהשגה. זכותו של אדם לדעת מהי מצבת נכסיו וחובותיו (ראו והשוו בהקשר אחר ע"א 158/54 דה בוטון נ' בנק המזרחי פ"ד (1) 687, 695 ה (1956)). לא ניתן אפוא להגשים את תכליתה של מגבלת הזמן אשר קצב המחוקק לפקיד השומה מבלי שמגבלה זו תהיה ידועה גם לנישום עצמו."

33. יודגש, כי בעוד תכליתם של סעיפי ההתיישנות בפקודה היא לצמצם את אי הוודאות של הנישום, הרי שהאמצעי להגשמת תכלית זו מתמקד בפקיד השומה. לשם הגשמת תכלית הוודאות, ההסדר שנבחר קובע מסגרת זמנים קשיחה וברורה שבה חייב פקיד השומה לעמוד, אחרת תופעל הסנקציה של קבלת השומה העצמית

או קבלת ההשגה מבלי לבחון אותן לגופן. הסדר זה מבטא העדפה של ערך הוודאות כערך מכריע, וזאת אף על חשבון ערכים אחרים של מערכת המס. כדברי השופט (בדימוס) א' פרוקצ'יה בדנ"א איקאפוד (בפסקה 48 לפסק דינה):

"ההנחה הטמונה בהסדר חקיקתי זה היא, כי החוק נותן משקל מכריע לחובתו של פקיד השומה לעמוד בלוח הזמנים שנקבע לצורך מתן החלטתו ושיגורה לנישום, וזאת גם על פני העקרון המנחה בדבר חשיבות גביית מס אמת, העובר כחוט השני בהקשרים שונים של דיני המס. שהרי, הסנקציה המוטלת על רשות המס בשל אי-קיום החובה על פי סעיף 152(ג) לפקודה, שעניינה קבלת ההשגה כמות שהיא, אינה מתיישבת בהכרח עם גביית מס אמת, שכן היא אינה מאפשרת בדיקת נכונותה של ההשגה וקביעת המס המגיע מהנישום בעקבות בדיקה זו".

התכלית העומדת ביסוד סעיפי ההתיישנות בפקודה מחייבת הצבת גבולות ברורים – אף אם לעתים אלו עשויים להיות שרירותיים – להפעלת סמכויותיו של פקיד השומה. במסגרת גבולות אלו נבחנת אך פעולתו של פקיד השומה, ולא נסיבות חיצוניות. כך למשל, גם מקום בו האיחור במשלוח השומה נעשה מסיבות שאינן תלויות בפקיד השומה, או שהאיחור הוא במספר ימים בודדים כך שאינו פוגע לכאורה בתכלית הוודאות, עדיין מדובר באיחור המחייב את בטלות השומה. כדברי הנשיאה (כתוארה כיום) מ' נאור בדנ"א איקאפוד (בפסקה 13 לפסק דינה):

"ייתכן שהאיחור במועד אינו קשור בפקיד שומה עצמו אלא ביחידות אחרות של המדינה האחראיות על הדפסת החלטות ומשלוחן. ייתכן גם שהאיחור הוא קצר. בנתונים שהוגשו לנו נטען כי האיחור הממוצע הוא של 14 ימים. המדינה גם פירטה כי היו מספר מקרים בהם האיחור היה של למעלה מ- 55 ימים. לדעתי גם זה וגם זה אינם איחורים קצרים ולא ברור מה מנע מפקיד שומה לבצע את כל הנדרש לפני חלוף המועד. בנוסף, בכל מקרה שנקבעים מועדים גם איחור בן יום הוא איחור. ניתן כמובן לשאול האם עוד יום אחד יפגע באמת בתכלית שעומדת בבסיס ההגבלה? התשובה לכך היא שלכל גבול יש שוליים של שרירות ואין מנוס מכך. וכפי שקבע חברי השופט רובינשטיין "הצבת גבולות ברורים אף היא תכלית

ראויה כשלעצמה, וראוי לחתור להשיגה" (ע"א 9096/07 סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה עכו, פסקה כ"ד (11.2.2010)). בענייננו הדברים הם בעלי משנה תוקף שהרי הגבול נועד כדי להפחית את אי הוודאות בה נמצא הנישום ונוכח זכותו לדעת מהי מצבת זכויותיו וחובותיו.

34. כלומר, הדגש המרכזי אותו יש ללמוד מתוך הלכת סמי ופסקי הדין המאוחרים לה, הוא כי יש להבטיח שפקיד השומה יקבל את החלטותיו במועד שנקבע לכך בדין, וכי ישלח אותן אל הנישום בטרם חלף המועד הקובע. המשתנה המכריע הוא פעולתו של פקיד השומה, ללא קשר להתנהגותו של הנישום או לידיעתו האפשרית בדבר קיומה של החלטה בעניינו, אשר טרם ניתנה באופן סופי.

35. דגש זה הוא שעמד ביסוד פסק דינו של בית משפט זה בעניין דור און. כפי שעמדתי על הדברים לעיל, באותו עניין נדונו 3 מקרים בהם היה הנישום מודע לכוונתו של פקיד השומה להוציא שומה בעניינו, וקיבל הסבר בדבר נימוקי השומה והנושאים שייכללו בה. על אף שלא הייתה מחלוקת בדבר ידיעתם של הנישומים באותו מקרה על הכוונה להוציא להם שומה, הדגיש בית משפט זה כי ידיעתו של הנישום צריכה להיות בדבר עצם משלוח ההחלטה ולא רק בדבר תוכנה, שכן רק אז "זה באמת נגמר", אך "כל עוד לא הועברה לידיעת הנישום ההחלטה החתומה כדת וכדין – לא מסתיים מבחינתו עידן חוסר הוודאות" (שם, בפסקה 11 לפסק דינו של השופט נ' הנדל). ידיעתו של הנישום בדבר כוונת פקיד השומה אינה פרט רלבנטי, אפוא, לשאלת התיישנות סמכותו של פקיד השומה, והמועד היחיד שבו נפסק מירוך הזמנים הוא המועד בו השלים פקיד השומה את סמכותו ושולח את השומה החתומה והסופית.

36. הכלל המשפטי שנקבע בעניין דור און הוא ברור, ודאי וקל ליישום, ומגשים היטב את תכלית סעיפי ההתיישנות בפקודה, המפורטת לעיל. כדברי השופט ד' ברק-ארז בעניין נאמן: "במקרים בהם הרשות מחויבת במתן מענה לאזרח, ראוי כי ייקבעו כללים ברורים ופשוטים לבחינת סד הזמנים שבו מחויבת הרשות. קל וחומר כאשר מדובר במקרים שבצידם סנקציה חריפה" (בפסקה 14 לפסק דינה). הכלל המתואר מונע מחלוקות עובדתיות בסוגיית היקף וטיב הידיעה הנדרש

מהנישום בכדי שייחשב כמי שידע על השומה במידה המצדיקה את אי-בטלותה, ובכך מאפשר לנישום להסתמך על מסגרת הזמן הקבועה בדין להחלטותיו של פקיד השומה. הכלל מאפשר לנישום לכלכל בקלות את צעדיו, שכן הוא יודע שתקופת חוסר הוודאות שלו תסתיים, לכל המאוחר, בחלוף המועד הקובע, מבלי שתידרשנה הכרעות עובדתיות נוספות בדבר קיומה של ידיעה מצדו על השומה.

37. הדברים נלמדים גם מפסק הדין בעניין נאמן. באותו עניין, כאמור, נקבע כי המועד בו פקיד השומה ייחשב כאילו הפעיל את סמכותו הוא מועד משלוח ההודעה אל הנישום, ולא מועד קבלתה אצלו. נפסק כי מקום בו פקיד השומה מוציא לנישום שומה לפי מיטב שפיטתו ושולח לו אותה במועד, אך השומה נמסרת לידידיו של הנישום לאחר המועד הקובע – תיחשב השומה כשומה שהוצאה במועד. קביעה זו תואמת את הכלל המתואר לעיל, לפיו ידיעתו של הנישום אינה רלבנטית לקטיעת מרוץ הזמנים, שכן השומה תהא תקפה אף אם הנישום לומד עליה לראשונה רק כאשר הגיעה לידידיו, לאחר המועד הקובע.

38. למעשה, פסקי הדין בעניין דור און ונאמן משלימים זה את זה, ומהם אנו למדים כי המשתנה היחיד לפיו ייקבע המועד בו נקטע מרוץ ההתיישנות להפעלת סמכותו של פקיד השומה להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או להכריע בהשגה, הוא המועד בו הפעיל פקיד השומה את סמכותו, ללא קשר לידיעת הנישום על הפעלת הסמכות.

39. על יסוד כל האמור, אני סבור כי פרשנותם הראויה של סעיפי ההתיישנות בפקודה היא כי מרוץ הזמנים להתיישנות סמכותו של פקיד השומה אינו נקטע כל עוד לא ניתנה החלטה סופית וחתומה של פקיד השומה ונשלחה אל הנישום, וכי אין מקום להכיר בחריגים לקביעה זו המבוססים על ידיעתו של הנישום. זאת, אפילו במקרה שבו הנישום יודע בפועל ובאופן ודאי על קיומה של שומה בעניינו.

מן הכלל אל הפרט

40. במקרה שלפנינו, העובדות אינן שנויות במחלוקת בין הצדדים. המערערת הגישה את דו"ח השומה העצמית שלה ביום 6.12.2001, ומכאן שעל פי סעיף 145(א)(2) לפקודה, היה על המשיב לקבל החלטה לעניין הדו"ח עד לסוף שנת

המס 2004. המשיב החליט לדחות את דו"ח השומה העצמית של המערערת ולקבוע תחתיה שומה לפי מיטב שפיטתו. ביום 30.12.2014, בטרם חלף המועד הקובע, שודרה השומה שערך אל מערכת השע"מ, אך עם זאת, השומה הסופית נשלחה אל המערערת רק ביום 26.1.2005, דהיינו לאחר המועד הקובע.

41. אין מחלוקת בין הצדדים גם על כך שביום 30.12.2014 בשעה 17:25, נכנס המייצג אל תיק המערערת במערכת השע"מ ומצא שם את השומה, אם כי הצדדים חלוקים בדעתם לגבי מידת הידיעה הנגזרת מכך, ולגבי סופיות השומה המשודרת למערכת. עם זאת, משקבע בית המשפט המחוזי כי המייצג נחשף אל השומה והתקיימה ידיעה ודאית של המערערת בדבר קיומה של השומה במועד זה, אצא אף אני מנקודת הנחה שהתקיימה במקרה שלפנינו ידיעה ודאית ולא משוערת.

42. נוכח העובדה שהשומה לפי מיטב השפיטה הוצאה לאחר יום 23.5.2004, הרי שבהתאם לדנ"א איקאפוד, חלה על ענייננו הלכת סמי, ולכאורה דין השומה שהוצאה בטלות מחמת הוצאתה באיחור. לטענת המשיב, אשר התקבלה בבית המשפט המחוזי, ידיעה ודאית של נישום בדבר קיומה של השומה – דוגמת זו אשר קמה למשיבה כתוצאה מכניסתו של המייצג לתיק המערערת במערכת השע"מ – מספיקה כדי לקטוע את מרוץ הזמנים ולהביא לקביעה שהמשיב הפעיל את סמכויותיו במועד. זאת, לשיטתו, משום שמרגע שהמייצג ראה את השומה, נוצרה ודאות למערערת כי תוצא לה שומה במועד, וכך הוגשמה, לטענתו, התכלית שביסודן של הלכות סמי ודור און, במובן זה ש"זה נגמר" וישנה שומה.

43. כפי שעמדתי בהרחבה לעיל, דין טענה זו להידחות. עמדת המשיב מציבה את הזרקור על המערערת ומידת הוודאות הקיימת אצלה בדבר קיומה של השומה, ובכך עמדתו מבטאת הבנה שגויה של תכלית הוודאות בבסיס הלכת סמי. הלכת סמי מתמקדת בפקיד השומה ובעמידתו בזמנים, בניסיון ליצור כלל שהוא ודאי לנישום ושביכולתו להסתמך עליו. אמת המידה לפיה ייקבע אם פעולת פקיד השומה נעשתה במועד איננה צריכה להיות תלויה בצד האחר הנוגע לדבר והתנהגותו (השוו לעניין נאמן, בפסקה 17). שידור 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. אף אם הנישום מודע בפועל לקיומה של שומה זו ולתוכנה, הוא ודאי עשוי לחשוב שהשומה עשויה להיות מבוטלת ושאינה סופית (על אחת כמה וכמה שעה שהשומה ששודרה למערכת השע"מ אינה חתומה), ובוודאי אינו יכול לדעת אם תישלח השומה במועד.

44. זאת ועוד, המקרה שלפנינו מעיד היטב על המחלוקות העובדתיות אשר עשויות להיווצר במידה ויותר חריגים להלכת סמ"י, המבוססים על ידיעה בפועל: האם השומה במערכת השע"מ אכן הייתה סופית? מהי מידת הפירוט הנדרשת בשומה המשודרת למערכת בשביל לבסס ידיעה ודאית? האם די בכניסה לתיק המערערת במערכת כדי לבסס את ידיעת המייצג בפועל, ולא באופן משוער, על קיומה של השומה? סבורני כי מוטב להימנע ממחלוקות עובדתיות מעין אלה, אשר יפגעו בערך הוודאות של הנישום ויפגעו ביכולתו לכלכל את צעדיו החל ממועד ברור ומוגדר. כמו כן, מחלוקות אלה יחייבו התדיינות משפטית בשאלות עובדתיות, אשר עשויה להימשך זמן רב. מבחן הבוחן את ידיעתו של הנישום יחטא, אפוא, לתכלית שביסוד הלכת סמ"י וההלכות שבאו בעקבותיה. על כן, סבורני כי גם במצב בו קיימת ידיעה בפועל של הנישום בדבר תוכן ההחלטה לגביו ונימוקיה במסגרת המועד הקובע, אין בכך לסייע למשיב כאשר זה שולח שומה באיחור ממועד זה.

45. יתרה מכך, פקיד השומה הוא אף מונע הנזק היעיל ביותר. יפים לענייננו דבריה של הנשיאה (כתוארה כיום) מ' נאור בדנ"א איקאפוד (בפסקה 2 לפסק דינה):

"המדינה טוענת בפנינו כי החלת הפסיקה החדשה על תיקים תלויים ועומדים תגרום לקופת האוצר נזק. ואולם, האמצעים שהיה על פקיד שומה לנקוט כדי למנוע את "הנזק" הם כה פשוטים עד כי לדעתי אין מנוס מהמסקנה כי התנהלותו של פקיד שומה אינה סבירה ויש לראותו כמי שנטל על עצמו את הסיכון הכרוך בשינוי ההלכה. אכן כפי שקבע הנשיא ברק "הסבירות אינה דורשת נקיטת כל האמצעים האפשריים כדי להסיר את הסיכון. הסבירות דורשת נקיטת אמצעי זהירות סבירים להסרת הסיכון" (ע"א 5604/94 חמד נ' מדינת ישראל, פ"ד נח(2) 498, 509 א (2004)). פקיד שומה טען כזכור כי המועד הקובע

הוא מועד ההזנה למחשב וכי הוא הסתמך על מועד זה. ואולם, גם לשיטת פקיד שומה כל שהיה עליו לעשות ולו כ"אמצעי זהירות" היה להקדים ולשלוח את החלטותיו. התנהלות שאינה נוקטת באמצעי פשוט זה משמעה לקיחת סיכון. סיכון זה רובץ לפתחו של פקיד שומה. ודוק: על התנהלותו של פקיד שומה בהקשר זה בדיוק נמתחה לא אחת ביקורת חריפה ונקבע כי עליו לערוך חשבון נפש ולהקדים ולשלוח את החלטותיו" (ההדגשה היא במקור – ס. ג').

המועדים הקבועים בסעיפי ההתיישנות בפקודה מעניקים לפקיד השומה מרווח זמן משמעותי לקבל את החלטותיו בדבר דו"חות שומה עצמית והשגות של נישומים. אי עמידתו של פקיד השומה במועדים אלו היא היוצרת מחלוקות עובדתיות ומשפטיות אשר ניתן היה להימנע מהן בנקל, ואשר עניינן בזוטות כגון המחלוקת במקרה שלפנינו בדבר משמעות כניסת המייצג למערכת. ייטיב המשיב לעשות אם ישקיע את מרצו בהתייעלות שיטות עבודתו, כך שיישלחו השומות במועד ולא תפסיד הקופה הציבורית הכנסות, וכך שדיונים בסוגיות הנוגעות להתיישנות סמכותו לא יגיעו עוד אל פתחיהם של בתי המשפט.

46. מן הטעמים שבוארו לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי יש מקום להתערבות בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. על כן, הייתי מציע לחבריי לקבל את הערעור, לבטל את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ולפסוק כי השומה אשר הוצאה למערערת נשלחה לאחר המועד הקובע ומשכך דינה להתבטל, וכי על המשיב לקבל את דו"ח השומה העצמית אשר הוגש על ידי המערערת לשנת המס 2000. משכך, מתייטר הצורך לדון ולהכריע בשאר הטענות אשר העלתה המערערת בערעורה. המשיב יישא בשכר טרחת עורכי דינה של המערערת בסכום של 50,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט א' שהם:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ע' ברון:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ס' גובראן.

ניתן היום, ל' בתשרי התשע"ו (13.10.2015).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט