



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6570/18

לפני: כבוד השופטת ד' ברק-ארז  
כבוד השופטת ע' ברון  
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערער: חיים שפיגולנט

נגד

המשיב: מדינת ישראל - רשות המיסים - פקיד שומה  
רחובות

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד  
מיום 27.6.2018 בע"מ 32523-06-15 שניתן על-ידי כבוד  
השופט אחיקם סטולר

תאריך הישיבה: כ"ב בתמוז התש"ף (14.7.2020)

בשם המערער: עו"ד אברהם קרן; עו"ד אסף אפרתי

בשם המשיב: עו"ד טליה נעים

### פסק-דין

השופט ע' גרוסקופף:

הערעור שלפנינו נסוב על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז בלוד (השופט אחיקם סטולר) מיום 27.6.2018 בע"מ 32523-06-15 (להלן: פסק הדין). במסגרת פסק הדין, נדון ערעור מס הכנסה שהגיש המערער על שומה לפי מיטב השפיטה ביחס לשנת המס 1998, שהוצאה על ידי פקיד שומה רחובות בשנת 2003 (להלן: פקיד השומה או המשיב ו-השומה או השומה לפי מיטב השפיטה, בהתאמה). המערער הגיש השגה על השומה רק בשנת 2015, מאחר שלטענתו עזב את הארץ בשנת 2002, ועל כן לא ידע בשעתו על הוצאת השומה.

השאלה המרכזית המתעוררת במסגרת הערעור היא מה דין השומה, והאם יש לאפשר למערער להשיג עליה, בהינתן שתיק המס של המערער לשנת המס 1998 בוער על ידי המשיב, ושבמערכת הממוחשבת אין כל אינדיקציה לכך שנימוקי השומה, להבדיל מההחלטה עצמה, נשלחו בשעתו למערער.

העובדות הצריכות לעניין

1. המערער, מר חיים שפיגולנט (להלן: המערער), הוא מְסַגֵּר במקצועו, והבעלים של חברת מסגריית חיים שפיגולנט בע"מ.

2. על פי הרישומים של רשויות המס, ביום 24.2.2000 הגיש המערער דו"ח על הכנסותיו והוצאותיו לשנת 1998 אשר נערך על ידי רואה החשבון סעדיה כהן (להלן: ר"ח כהן). שנתיים לאחר מכן, בשנת 2002, ובטרם הוסדר תשלום המס לשנת 1998, עזב המערער את ישראל והעתיק את מגוריו לקליפורניה, ארה"ב. המערער לא הודיע למשיב על עזיבתו את הארץ ולא עדכן את כתובתו הרשומה אצל המשיב עקב המעבר לחו"ל. עוד יצוין כי באותה שנה מכר המערער את ביתו, ששימש ככתובתו הרשומה אצל המשיב.

3. בשנת 2003, עת שהה המערער בארה"ב, ערך המשיב למערער שומה על פי מיטב השפיטה לשנת המס 1998 לפיה על המערער לשלם מס נומינאלי בסך של כ-2.6 מיליון ש"ח (להלן: צו השומה). עוד באותה השנה, ביום 31.8.2003, הוזן החלק האופרטיבי של צו השומה למערכת שע"מ (מערכת שירות עיבודים ממוכנים של רשות המיסים. להלן: מערכת שע"מ). ואולם, בשל חלוף הזמן, רוב החומר שבתיק המערער המצוי אצל המשיב בוער, ועל כן אין בידי המשיב ראיה אודות שליחת חלקו השני של צו השומה – נימוקי השומה. זאת, למעט מסמך אחד של הודעת נימוקי שומה שהשתמר למרות ביעור התיק, אשר נושאת את התאריך 26.5.2005, כשהיא לא חתומה ולא מוצמד אליה אישור משלוח דואר רשום המעיד על שליחתה למערער (להלן: מסמך נימוקי השומה משנת 2005). יחד עם זאת, המשיב טוען כי הודעת השומה הודפסה ביום 2.9.2003 ונשלחה בדואר רשום לכתובת המערער הרשומה במחשבי המשיב, ואף במחשבי משרד הפנים, ככתובת מגוריו.

4. במהלך השנים בהן שהה המערער בארה"ב, הוא מינה מייצגים שונים וייפה את כוחם לצורך טיפול בענייניו מול המשיב: בשנת 2005 מינה את רואה החשבון אמין עאמר (להלן: ר"ח עאמר), אשר ערך למערער את דו"חות מס ההכנסה לשנים 1999-2002; ובשנת 2010 מונה רואה החשבון בירן שבתאי. יחד עם זאת, אין מחלוקת בין הצדדים כי אף אחד מהמייצגים הללו לא עסק בהסדרת החוב מושא צו השומה בו עסקינן.

5. חלפו השנים והמערער החליט לשוב להתגורר בישראל. בהמשך לכך, ביום 3.12.2014 מינה המערער את רואה החשבון אסף אפרתי (להלן: רו"ח אפרתי או מייצג המערער) לצורך טיפול בענייניו הכספיים טרם חזרתו לישראל. לאחר בדיקה מול רשות המיסים, יידע רו"ח אפרתי את המערער על צו השומה לשנת 1998 שעמד בשעתו על כ-10 מיליון ש"ח (כאשר הקרן עמדה על כ-3 מיליון ש"ח ויתרת הסכום מורכבת מריבית, הצמדה וקנסות).

6. בעקבות האמור, ביום 13.1.2015 הגיש המערער, באמצעות רו"ח אפרתי, בקשה למתן ארכה ולצדה הודעת השגה על צו השומה, על פי סעיף 150(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה). ביום 21.1.2015 דחה המשיב את רישום ההשגה מהטעם שחלפו 12 שנים ממועד המצאת צו השומה – פרק זמן ניכר אשר חורג מהסביר לצורך קבלת ההשגה.

7. אף על פי כן, בין הצדדים התקיים דין ודברים על מנת להגיע להסכמות, מחוץ להליכי ההשגה. ביום 12.2.2015 נערך דיון ראשון בעניינו של המערער אצל רכזה החוליה הרלוונטית לשומה, וביום 22.2.2015 שלח המערער בקשה לביטול השומה מחמת התיישנותה וכן בשל נימוקים נוספים. לאחר מכן, התקיימו מספר דיונים נוספים בין מייצג המערער לנציגי המשיב, אך אלה לא נשאו פרי.

8. על רקע אירועים אלה, הגיש המערער בשנת 2015 ערעור מס לבית המשפט המחוזי. לטענת המערער, בשל היותו בחו"ל בשעת הוצאת צו השומה, ונוכח העובדה שלא ידע עד לסוף שנת 2014 על קיומו של צו השומה, היה על המשיב להיעתר לבקשתו להארכת המועד להגשת ההשגה. לחילופין, נטען, כי לא נמצאו ראיות המעידות על כך שצו השומה נשלח במועד וכי מסמך נימוקי השומה משנת 2005 מלמד כי נימוקי השומה נשלחו למערער כשנתיים לאחר הנפקת צו השומה, דהיינו מעבר לתקופה הקבועה בדיון. משכך, טען המערער כי מועד משלוח נימוקי השומה הוא המועד הקובע, ועל כן אין למשיב סמכות לגבות את החוב מושא השומה מחמת התיישנות.

המשיב, מנגד, טען כי צו השומה הפך לחלוט נוכח חלוף הזמן הרב במהלכו לא נקט המערער בהליכי השגה וערעור במועדים הקבועים בחוק. יתרה מכך, נטען, כי לא ניתן לדון בהשגה לגופו של עניין היות שתיקו של המערער בווער, בהתאם להוראות תקנות הארכיונים (ביעור חומר ארכיוני במוסדות המדינה וברשויות המקומיות), התשמ"ו-

1986 (להלן: תקנות הארכיונים), ועל כן אין בנמצא נתונים כדי לבדוק את אופן עריכת צו השומה. אשר לטענתו החלופית של המערער בדבר התיישנות צו השומה, טען המשיב כי זו לא נטענה בהזדמנות הראשונה אלא לאחר שנדחתה בקשתו למתן ארכה, ומשכך התנהלותו של המערער בהעלאת טענה זו עולה לכדי חוסר תום לב.

פסק דינו של בית המשפט קמא

9. ביום 27.6.2018 ניתן פסק דינו של בית המשפט קמא אשר דחה את ערעור המס. נפסק כי לא נפל כל פגם בשיקול דעתו של המשיב עת סירב לבקשת המערער להאריך את המועד להגשת ההשגה. בית המשפט קמא קבע כי המערער לא יכול להישמע בטענה שיש ליתן לו ארכה רק משום ששהה בחו"ל, והיה עליו לבדוק מה עלה בגורלו של הדו"ח שהגיש לשנת 1998 והאם הוצא צו שומה בגינו. זאת, מכיוון שמכלול הראיות מעלה כי המערער בחר, תוך עצימת עיניים, שלא לבדוק מה אירע עם הדו"ח שהגיש לשנת 1998, אך בו בזמן דאג למנות מספר מייצגים אשר יטפלו בענייניו מול המשיב עת ששהה בחו"ל ואשר אף הגישו דו"חות לשנים שלאחר מכן. כן התייחס בית המשפט קמא לטרוניית המערער על כך שלא קיבל את צו השומה וכי המשיב לא הוכיח ששלח לו אותה, וקבע כי בהינתן שהמערער עזב את הארץ ולא טרח לעדכן את כתובתו, וכן מכר את ביתו אשר נרשם ככתובת מגוריו אצל המשיב, הרי שאין למערער להלין אלא על עצמו. יתרה מכך, נקבע כי בנסיבות אלה גם אם יוכח כי המשיב לא שלח למערער את נימוקי השומה, ממילא המערער לא היה מקבלם משום שהוא אינו גר בכתובת שמסר למשיב. בית המשפט קמא אף זקף לחובתו של המערער את העובדה שהלה לא הביא לעדות עדים חיוניים – רו"ח כהן אשר ערך את הדו"ח לשנת 1998 ובנו של המערער אשר הנחה את רו"ח עאמר לערוך את הדו"חות לשנים 1999-2002 – אשר היו יכולים לשפוך אור על גורלו של הדו"ח משנת 1998. עוד עמד בית המשפט קמא על הקושי בהארכת המועד בחלוף 12 שנים הן לעניין הנזק הראייתי שנגרם למשיב ושאינו ניתן לתיקון, הן לאור הפגיעה בעקרון השוויון בין הנישומים והן משום שקבלת הבקשה תביא לעידוד התנהלות בלתי רצויה מצד נישומים.

אשר לביעור תיקו של המערער המצוי אצל המשיב, נפסק כי בהתאם לתקנות הארכיונים – לפיהם המועד לשמירת תיק של נישום הוא 10 שנים והמועד לשמירת דו"חות הכנסה הוא 5 שנים – המשיב היה רשאי לבער את תיק המערער, ואין לזקוף עניין זה לחובתו. כן נדחתה טענתו של המערער לפיה אין רלוונטיות לתקנות הארכיונים מקום בו התיק עדיין פעיל ומתקיימים הליכי גבייה בגינו.

10. בית המשפט קמא דחה גם את טענתו החלופית של המערער בדבר התיישנות צו השומה. לאחר שסקר את פסיקתו של בית משפט זה הרלוונטית לסוגיה, ובחן את טענות הצדדים, קבע בית המשפט קמא כי המערער לא הצליח להוכיח שלא קיבל את נימוקי השומה לפני חלוף תקופת ההתיישנות, או שהנימוקים נשלחו לאחר תקופת ההתיישנות. כן נקבע כי מסמך נימוקי השומה משנת 2005 לא מעיד כי נימוקי השומה נשלחו רק בשנת 2005, וכי מעת שנקבע כי תיקו של המערער בוער כדין אין האחרון יכול להיבנות מהעובדה שלאחר 12 שנה אין בידי המשיב ראיה בכתב אודות משלוח נימוקי השומה.

11. לבסוף, דן בית המשפט קמא בחזקת התקינות העומדת למשיב ביחס לפעולותיו וקבע כי המערער לא הצליח להרים את הנטל כדי לסתור חזקה זו. בית המשפט קמא עמד על כך שבחלוף 12 שנים מאז הוצא צו השומה, נגרם למשיב נזק ראייתי של ממש שאינו מאפשר לו להתגונן מפני טענות המערער מחד גיסא, ואין בידי המערער כל ראיות רלוונטיות לסתור את צו השומה מאידך גיסא. משכך, סבר כי בשים לב לחזקת התקינות העומדת לטובת המשיב, לא נפל פגם בהוצאת צו השומה.

על פסק דין זה הוגש הערעור שלפנינו.

12. לשלמות התמונה יצוין כי עובר להגשת ערעור המס לבית המשפט קמא, החל פקיד השומה בהליכים לגביית חוב המס במסגרת הליכי הוצאה לפועל, במסגרתם נקט פקיד השומה בהליכים למימוש נכס מסגרייה המצוי באזור התעשייה רמת אליהו בראשון לציון ואשר למערער מחצית מזכויות הבעלות בו. ביום 9.5.2017 הורה בית המשפט קמא, בהסכמת פקיד השומה, על עיכוב הליכים אלו. לאחר שניתן פסק דינו של בית המשפט קמא, הגיש המערער בקשה למתן סעד זמני בערעור המורה על המשך עיכוב הליכי המימוש עד להכרעה בערעור, אך זו נדחתה על ידי השופט נעם סולברג ביום 31.10.2018. בהמשך לכך, נמכר הנכס ועבור חלקו של המערער נתקבל סכום של כ- 700,000 ש"ח שהועבר לקופת הכינוס.

טענות המערער

13. טענותיו של המערער נסובות סביב ארבעה אדנים: ראשית, טוען המערער כי שגה בית המשפט קמא עת קבע כי ביעור תיקו בוצע כדין. לשיטתו, משלא נסתיימו הליכי הגבייה נגד המערער לא היה מקום לבער את התיק, וזאת במיוחד כאשר מדובר בחוב בסדר גודל כמו של צו השומה בו עסקינן, שאז החשיבות בשמירה על המסמכים היא גבוהה יותר. כן נטען כי פקיד השומה לא הביא כל ראיה שממנה ניתן ללמוד כי הביעור

בוצע כדין, ובכלל זאת פירוט השיקולים שהנחו את פקיד השומה בגניזת התיק, מועד גניזת התיק, פרסום הגניזה על פי דין ותחקור הגנז אשר ביצע את הביעור. עוד טוען המערער כי שגה בית המשפט קמא שעה שזקף את הנזק הראייתי שנוצר עקב ביעור התיק לחובת המערער, מקום בו נוצר הנזק על ידי פקיד השומה. יתרה מכך, טוען המערער כי לאור הקביעה כי הביעור נעשה כדין נמנע בית המשפט קמא מלדון בטענות המהותיות שהעלה המערער בדבר סבירות השומה, התיישנות השומה והאפשרות להגשת השגה.

14. שנית, חוזר המערער על טענתו לפני בית המשפט קמא לפיה השומה התיישנה ודינה להתבטל, היות שאין כל תיעוד כי פקיד השומה שלח את נימוקי השומה למערער כלל, ולמצער שלח אותם במועד, וזאת למעט מסמך נימוקי השומה משנת 2005. נטען כי מסמך נימוקי השומה משנת 2005 אינו חתום, וכל שניתן ללמוד ממנו הוא כי לכל המוקדם נשלחו נימוקי השומה במועד המאוחר לתקופה הקבועה בדין. כן מדגיש המערער כי המועד הקובע לשליחת צו השומה הוא המצאת נימוקי השומה למערער ולא המועד שבו שודר צו השומה למערכת שע"מ. עוד נטען כי אין כל תיעוד למאמצי פקיד השומה להביא לידיעת המערער אודות צו השומה, ועל כן ברי שהמערער לא ידע על קיומה. המערער הוסיף וטען כי שגה בית המשפט קמא בקביעתו שהנטל להוכיח מהו המועד שבו נתקבלו נימוקי השומה מוטל לפתחו, וזאת בניגוד לפסיקה המנחה בעניין המורה כי הנטל מוטל על הרשות ולא על הנישום.

15. שלישית, גורס המערער כי היה על פקיד השומה לקבל את בקשתו למתן ארכה להגשת ההשגה. זאת, משום שסעיף 150 לפקודה מתייחס במפורש לכך שהיות הנישום נעדר מהארץ מהווה טעם המצדיק הארכת מועד. כן טוען המערער כי בית המשפט קמא התעלם מכך שלמערער לא היה רואה חשבון מייצג בשנת 2003 – הוא המועד בו שודר צו השומה למערכת שע"מ.

16. רביעית, טוען המערער כי השומה שהוצאה לו איננה סבירה בנסיבות העניין, ואיננה מבוססת על נתונים המשקפים את מצבו הכלכלי האמיתי של המערער בשעתו. בפרט מלין המערער על כך שפקיד השומה לא התיר לו הוצאות בייצור הכנסה הקשורות לעסק המסגרייה שניהל.

17. לבסוף, מעלה המערער גם את הטענות הבאות: כי שגה בית המשפט קמא עת החיל את חזקת התקינות המנהלית ביחס לפעולות פקיד השומה; וכי בית המשפט קמא לא נתן משקל מספק לעדויותיהם של רו"ח אפרתי ורו"ח עאמר ושגה כאשר זקף לחובתו אי הבאתם של עדים נוספים.

18. פקיד השומה סומך את ידיו על פסק דינו של בית המשפט קמא וסבור כי יש לדחות את הערעור מכוח תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1986. לטענתו, המערער חוזר על הטענות שהועלו לפני בית המשפט קמא ונדחו, ואין כל הצדקה להידרש אליהן בשנית.

19. גם לגופו של עניין, סבור פקיד השומה כי דין הערעור להידחות. ראשית, פקיד השומה טוען כי צו השומה נשלח כדין ובמועד, בעוד הוכח שהמערער בחר מצדו לעצום את עיניו ולא לבדוק מה עלה בגורל הדו"ח שעמד בבסיס צו השומה. בהתאם לתיעוד במחשבי פקיד השומה, הודעת השומה הודפסה ביום 2.9.2003 ונשלחה בדואר רשום לכתובת המערער. משכך, לשיטת פקיד השומה, משנשלחה הודעת השומה לכתובתו הרשומה של המערער, בעוד הלה לא עדכן כתובת זו כשעזב את הארץ, הוא מוחזק כמי שידע עליה. לכך מוסיף פקיד השומה כי המערער מכר את הדירה בכתובת הרשומה; כי במסגרת חקירתו התחמק המערער מלטעון בפה מלא כי לא ידע על צו השומה או על החוב לרשויות המס, ואף עלה מהחקירה כי לכל הפחות היה מודע אליהם בשנת 2005 עת פנה לרו"ח עאמר; כי המערער מינה מייצגים שונים עת שהה בחו"ל אשר באמצעותם השיג על שומות אחרות שנשלחו לאותה כתובת רשומה ולא סיפק הסבר מדוע רק צו השומה משנת 1998 לא היה בידיעתו; וכי המערער נמנע מלהביא לעדות את רו"ח כהן ובנו אשר היה בעדותם כדי לסייע בבירור האמת.

20. שנית, טוען פקיד השומה כי צו השומה הוא חלוט וכי המועד להשיג עליו חלף זה מכבר. פקיד השומה עומד בטיעונו על התכלית שבקביעת מועדי השגה וערעור קצובים וברורים מזה ועל עקרון סופיות השומה מזה, וטוען כי אם יתקבלו טענות המערער בעניין זה הדבר יוביל לעידוד התנהגות קלוקלת מצדם של נישומים אשר בוחרים להתעלם מצווי השומה שנשלחים אליהם ורק כעבור שנים רבות כאשר מתגבשים נגדם הליכי גבייה מתקדמים מחליטים לתקוף החלטות שהפכו לסופיות וחלוטות. אף נטען כי בטווח הארוך הדבר יהפוך את מערך גבייה המס למורכב יותר, נעדר ודאות ורווי התדיינות. כן מוסיף פקיד השומה כי הטעמים העומדים בבסיס סעיף 150 לפקודה לעניין הארכת המועד להגשת השגה, ובכלל זאת היעדרות הנישום מהארץ, כפופים לתנאי סבירות. מכאן, שבנסיבות העניין בהן הוגשה ההשגה בחלוף למעלה מ-11 שנים מעת הוצא צו השומה, וללא כל טעם סביר, בקשת המערער איננה סבירה בעליל, ועל כן

בדין סירב פקיד השומה לקבלה. כן מצייין פקיד השומה כי היעדרות לבקשה זו תחטא אף לעקרון השוויון בין הנישומים.

21. שלישיית, סבור פקיד השומה כי יש לדחות את טענת המערער לפיה נימוקי השומה נשלחו בחלוף המועדים הקבועים בדין ומשכך השומה התיישנה. פקיד השומה טוען כי על פי הכלל שנקבע בפסיקה, המועד הקובע לעמידה בלוח הזמנים הקבוע בדין הוא המועד שבו שהפעיל פקיד השומה את סמכותו, דהיינו המועד שבו קבע פקיד השומה את צו השומה, ללא קשר להמצאתו לנישום או לידיעתו עליו. מכאן, שבהתאם לתיעוד במחשביו, צו השומה נקבע עוד ביום 31.8.2003 ומשכך השומה לא התיישנה. מעבר לכך, טוען פקיד השומה כי על אף שאין בידיו אסמכתא ישירה בכתב לעניין משלוח נימוקי השומה, הוא הביא ראיות המוכיחות כי הוא שלח את החלטתו הסופית בדבר השומה בטרם חלף מועד ההתיישנות, וכי עומדת לטובתו חזקת התקינות המנהלית בכל הנוגע למשלוח נימוקי השומה במועד, אשר ההצדקה להסתמך עליה גוברת אף יותר לאור פרק הזמן הארוך שחלף בשל מחדלו של המערער להגיש את השגתו במועד. לעניין מסמך נימוקי השומה משנת 2005 טוען פקיד השומה כי טענותיו של המערער נדחו על ידי בית המשפט קמא ואין מקום להתערב בקביעותיו העובדתיות בעניין זה.

22. רביעית, פקיד השומה דוחה את טענות המערער לעניין ביעור התיק בעניינו. לדידו, בהינתן שחלפו למעלה מ-11 שנים ממועד הוצאת צו השומה המערער לא יכול להישמע בטענה כי היה על פקיד השומה לשמור את החומר בעניינו. פקיד השומה עומד על כך שתקנות הארכיונים מרחיבות את חובת שמירת המסמכים מעבר לתקופה הקבועה בדין להגשת השגה ולפתיחת שומה. פרק זמן זה מהווה מעין כרית בטחון אשר לא נועדה לאפשר פתיחתו של צו שומה חלוט, אלא כדי לתת מענה לצרכים או מקרים חריגים שעשויים להתעורר בקשר לשומה ואשר אינם כרוכים בפתיחתה לגופה. משכך, בחלוף התקופה הקבועה בתקנות הארכיונים וכל עוד לפקיד השומה יש תיעוד בדבר קיום החוב, יידוע הנישום בקיומו וכן בדבר הפעולות שבוצעו לגבייתו, רשאי היה פקיד השומה לבער את החומר גם אם טרם נסתיימו הליכי הגבייה. כל תוצאה אחרת, כך נטען, חותרת תחת המשמעות האופרטיבית של הפיכת צו השומה לחלוט.

23. לבסוף, טוען פקיד השומה כי גם דינן של הטענות לגופה של השומה להידחות. לדבריו, מקום בו מדובר בשומה חלוטה, לא ניתן עוד לערער עליה לגופה. כן טוען פקיד השומה כי בהינתן שנטל ההוכחה לסתור את צו השומה מוטל על המערער, ובשים לב לכך שגם בידי המערער לא נשמרו מסמכים רלוונטיים, כלל לא ברור כיצד יוכל המערער



לבסס את טענותיו. בהקשר זה, אף ציין פקיד השומה כי גם הנטל להוכחת סבירות השומה מוטל על המערער, ולא על פקיד השומה כפי שטוען המערער.

תשובת המערער לטענות פקיד השומה

24. במסגרת תשובתו, דוחה המערער את טענות פקיד השומה. המערער עומד על כך שמוטלת על פקיד השומה החובה לשלוח לנישום הן את הודעת השומה והן את נימוקי השומה, ומשלא שמר פקיד השומה כל תיעוד של משלוח נימוקי השומה אין הוא יכול להסתמך על שליחת הודעת השומה בלבד. כן טוען המערער כי צו השומה הופך לחלוט מקום בו סיים פקיד השומה את הליכי הגבייה בקשר לאותה שומה. מכאן, גם שכל עוד לא הסתיימה מלאכת הגבייה לא היה מקום לבער את תיקו של המערער. לשיטת המערער, יש לראות בביעור החומר כוויתור על זכותו של פקיד השומה לגבות את החוב.

25. לשלמות התמונה יצוין כי ביום 14.7.2020 נערך דיון לפנינו ושמענו את טענות הצדדים בעל-פה. במסגרת הדיון העלינו בפני הצדדים מתווים אפשריים לפשרה, על מנת להביא לסיום הסכסוך. ואולם, מאמצים אלה העלו חרס (ראו הודעת המערער מיום 28.7.2020 והודעת המשיב מיום 29.7.2020), וכעת לא נותר לנו אלא להכריע בערעור.

דיון והכרעה

26. התיק שלפנינו מציג מצב דברים חריג. מחד גיסא, מדובר בנישום שעזב את הארץ מבלי לטרוח להסדיר את ענייניו מול רשויות המס, ואשר נזכר לעשות כן רק באיחור של שנים רבות. על התנהלות שכזו מצד נישום כבר הזדמן לי להעיר בהקשר קרוב:

דומה כי המערער סבור כי העובדה שהוא מתגורר בארצות הברית מאז שנת 1987 מקנה לו חסינות מפני תשלום חובות בגין נכסים המצויים בבעלותו בישראל, ולמצער תירוץ להשתהות בהסדרת ענייניו מול הרשויות. לא מיניה ולא מקצתיה. למערער חירות מלאה לשהות היכן שיבקש, אך את חובותיו בגין נכסיו עליו לשלם כדין, ללא קשר למקום מושבו (עע"ם 1090/19 קלימי דין נג'טולה נ' עיריית בת-ים, פסקה 33 (27.5.2020)).

מאידך גיסא, החלטתו של פקיד השומה לבער את תיק המס של הנישום לשנת המס הרלוונטית, מבלי לשמר בידיו העתק צילומי של התיק, וזאת למרות ידיעתו כי חוב המס בגין השומה שהוצאה טרם שולם, מעוררת אף היא תחושת אי נוחות. ודוק, תקנות הארכיונים אכן התירו את ביעור תיק המס בחלוף התקופה שננקבה בהם, ואולם אין הן

מחייבות זאת (ראו מקרה דומה בו בוערו מסמכים הנוגעים לחוב ארנונה: ע"ם 10372/08 עיריית בת ים נ' אדוט ז"ל, פסקה 15 (4.1.2011)). לפיכך, ניתן להרהר האם לא מוטב היה להימנע מפעולה זו כל עוד לא נפרע חוב המס על פי השומה לפי מיטב השפיטה, ולמצער כל עוד לא התקבלה כל התייחסות מצד הנישום להודעה בדבר הוצאת שומה כאמור. כך, ולו למען האפשרות הרחוקה, ואולי אף הדחוקה, שיתברר כי שתיקת הנישום לאורך שנים נובעת מטעמים המצדיקים מתן ארכה להגשת השגה.

27. במצב הדברים שנוצר, טוב היו עושים הצדדים לו היו מגיעים להבנה ביחס לחבות המס שתושט על המערער, ולמצער על המנגנון שיאפשר לפתור את המחלוקת ביניהם על דרך הפשרה. אפס, הצדדים לא גילו נכונות לעשות לא זו ולא זו, ואין לנו אלה להכריע במחלוקת שהתגלעה ביניהם על פי שורת הדין. כך נעשה, מבלי שיהיה בהכרעתנו על פי שורת הדין כדי לסתום את הגולל במקרה זה על האפשרות שהצדדים ישכילו להגיע להבנות מעשיות על דרך הפשרה – ומוטב מאוחר מאשר לעולם לא.

28. הערעור שלפנינו מבוסס על שני קווי טיעון חילופיים: קו הטיעון העיקרי הוא שהשומה לפי מיטב השפיטה הוצאה שלא כדין, ועל כן דינה להתבטל; קו הטיעון החלופי הוא שגם אם השומה הוצאה כדין, היה מקום לאפשר למערער ארכה להשיג עליה. להלן נבחן שתי טענות אלה כסדרן.

קו הטיעון העיקרי: השומה לפי מיטב השפיטה הוצאה שלא כדין

29. לשיטת המערער השומה לפי מיטב השפיטה לא הוצאה על ידי פקיד השומה בתוך פרק הזמן שנקצב לכך בסעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה, אשר במועד הרלוונטי לשומה בה עסקינן עמד על שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח – לאמור, בהינתן שהדו"ח הוגש בשנת 2000, לא יאוחר מסוף שנת 2003 (כיום עומד פרק הזמן האמור על ארבע שנים, וזאת לאור תיקון 211 לפקודת מס הכנסה).

משמעותם המעשית של הדברים היא כדלהלן: ככל שהשומה לפי מיטב השפיטה אכן לא הוצאה בתוך פרק הזמן שנקצב לכך בסעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה, כטענת המערער, הרי שהשומה העצמית שהגיש המערער הופכת להיות שומה סופית, והיא אשר קובעת בעניינו. לעומת זאת, ככל שפקיד השומה עשה שימוש בסמכותו בפרק הזמן שנקצב לכך, כטענת המשיב, הרי שהשומה על פי מיטב השפיטה היא השומה הקובעת בעניינו של הנישום (להרחבה על הטעמים שבבסיס ההחלטה לערוך שומה לפי מיטב

השפיטה, ראו: ע"א 718/86 אשקר נ' פקיד שומה נצרת, פ"ד מג(3) 52 (1989); ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו (9.8.2009).

30. שומה לפי מיטב השפיטה כוללת שני חלקים: הראשון, הוא ההחלטה האופרטיבית לדחות את השומה העצמית, ולחייב במס בשיעור שנקבע על ידי פקיד השומה לפי מיטב השפיטה (להלן: ההחלטה); השני, הם הנימוקים להחלטה (להלן: נימוקי השומה). החובה לכלול בשומה לפי מיטב השפיטה גם את נימוקי השומה נקבעה במפורש על ידי המחוקק בסעיף 158א(ב) לפקודה, שזו לשונו: "בהודעה על שומה או בצו כאמור בסעיף קטן (א), יפרט פקיד השומה, בנוסף לנימוקים לאי קבלת הדו"ח או ההשגה, גם את הדרך שלפיה נעשתה השומה" (סעיף קטן (א) מתייחס לשומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 לפקודה ולצו שהוא החלטה בהשגה לפי סעיף 152 לפקודה). חובה סטטוטורית זו היא נגזרת של חובת ההנמקה המוטלת על רשויות המס, כרשויות מנהליות (לחובת ההנמקה המוטלת על רשויות המינהל ראו סעיף 2 לחוק לתיקון סדרי המינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958; בג"ץ 111/53 קאופמן נ' שר הפנים, פ"ד ז 534, 541 (1953); דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 438-423 (2010); יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ב – ההליך המינהלי 1269-1304 (מהדורה שנייה, 2011)). עינינו הרואות כי בהודעת שומה על פי מיטב השפיטה חייב פקיד השומה לא רק לכלול את החלטתו האופרטיבית, אלא גם לפרט את טעמיו לדחיית השומה העצמית של הנישום ולהסביר מהי הדרך שבה הגיע לשומה החדשה.

31. ההלכה בשאלה מהן הפעולות המגבשות את הפעלת הסמכות לפי סעיף 145א(2) לפקודת מס הכנסה לפסול את השומה העצמית, ולהוציא שומה לפי מיטב השפיטה, ידעה מספר התפתחויות. במשך שנים שלטה בכיפה ההלכה לפיה הסמכות הופעלה במועד בו פקיד השומה השתמש בשיקול דעתו, וערך שומה לפי מיטב שפיטתו, וזאת אף אם ההודעה בדבר הפעלת הסמכות ניתנת לאחר אותו מועד (ע"א 568/78 פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ, פ"ד לג(3) 735 (1979) (להלן: הלכת ביר)). לימים שונתה ההלכה, ובשנת 2007 נקבע כי מועד הפעלת הסמכות נחשב למועד בו נשלחה החלטת פקיד השומה לידיעת הנישום (ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים נ' סמי (22.4.2007) (להלן: "הלכת סמי"). בדנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 איקאפוד בע"מ (14.7.2011) נקבע, ברוב דעות, כי הלכת סמי תחול למפרע רק ביחס להחלטות של פקיד השומה אשר ניתנו מאז יום 23.5.2004 ואילך (להלן: "כלל התחולה שנקבע בעניין איקאפוד"). להשלמת התמונה יצוין כי פסיקה מאוחרת יותר הבהירה כי המועד הקובע הוא המועד בו נשלחה ההודעה לנישום, ולא המועד בו התקבלה אצלו (ע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב 3 נ' נאמן (10.12.2014)). עוד נקבע, כי גם במצב בו קיימת ידיעה בפועל של הנישום

אודות קיומה של שומה ונימוקיה (באותו עניין עיין מייצג הנישום בשומה במערכת השע"מ טרם שליחתה), אזי כל עוד לא נשלחה שומה סופית לנישום הרי שלא הופעלה הסמכות (ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (13.10.2015)). קיצורו של דבר, כיום ברור ומבורר כי המועד בו הופעלה הסמכות להוציא שומה לפי מיטב השפיטה הוא המועד בו נשלחה השומה לנישום.

32. השומה בה עסקינן ניתנה על ידי פקיד השומה במהלך שנת 2003. לפיכך, בהתאם לכלל התחולה שנקבע בעניין איקאפוד, יש לבחון אותה כפי שטען המשיב לא לפי ההלכה הנוהגת כיום, אלא לפי ההלכה שנהגה ביחס לשומות שהוצאו עובר ליום 23.5.2004, דהיינו על פי הלכת ביר. משמעות הדבר היא שלצורך הפעלת הסמכות לא מועד משלוח השומה לנישום הוא הקובע, אלא המועד בו התקבלה החלטתו של פקיד השומה. מאחר שמועד זה הינו בתוך פרק הזמן שנקצב בסעיף 145(א)(2) לפקודה, הרי שהשומה לפי מיטב השפיטה הוצאה בעניינו כדין. אבהיר עניין זה.

33. טענתו המרכזית של המערער כנגד תוקפה של השומה, היא שגם אם ההחלטה של פקיד השומה ניתנה במועד, ואף אם הוכח שנשלחה אליו הודעה עליה בתוך פרק זמן סביר, הרי שבעקבות ביעור תיק המס, אין באפשרות המשיב להציג ראיות לכך שנימוקי השומה גובשו בסמוך למועד מתן ההחלטה (כל שניתן לדעת מהמעט שנותר בתיק המס, הוא שבשנת 2005 היו בנמצא נימוקי שומה), ואין כל אינדיקציה לכך שנשלחו אל המערער במועד כלשהו לפני שנת 2014.

אילו היה עניינו של המערער נדון על פי ההלכה הנוהגת כיום, היה לטענתו זו של המערער כוח רב. השילוב שבין סעיף 158א לפקודה לבין הלכת סמי מוביל לדידי, מניה וביה, למסקנה כי הפעלת הסמכות להוציא שומה משמעה שליחת השומה לפי מיטב השפיטה, על שני חלקיה – ההחלטה ונימוקי השומה – לנישום. ודוק, הגם שהדבר רצוי, אין חובה בדין כי נימוקי השומה חייבים להישלח בהכרח באותו מועד בו נשלחת ההחלטה, ואין לפסול את פעולת פקיד השומה אך מהטעם שנימוקי השומה נשלחו זמן מה לאחר משלוח ההחלטה. ואולם, לשיטתי, על פי הדין הנוהג מאז שנכנסה הלכת סמי לתוקף, משלוח ההחלטה ונימוקי השומה הם שני חלקיו של שלם אחד – ובלעדי האחד אין די באחר על מנת לבסס את הפעלת הסמכות להוציא שומה.

34. אפס, כפי שהובהר, עניינו של המערער צריך להתברר לפי הדין שנהג בשעת הוצאת השומה, כלומר לפי הלכת ביר. לפי הלכה זו, כפי שכבר נפסק על ידי בית משפט זה, משלוח נימוקי השומה לא היווה תנאי להפעלת סמכות פקיד השומה להוציא שומה

לפי מיטב השפיטה או ביחס להשגה. מקרה הרלוונטי לענייננו נדון בע"א 6315/05 פקיד שומה תל אביב 4 נ' שרצקי (24.12.2012) (להלן: עניין שרצקי), שם דובר בצו שומה ביחס להשגה לפי סעיף 152(ב) לפקודה, אשר תוקפו נבחן עדיין על פי הלכת ביר (גם שם, כמו בענייננו, לאור מועד התחולה שנקבע בדנ"א איקאפוד). הנישום טען כי הגם שצו השומה גובש ונשלח אליו במועד, נימוקי השומה גובשו ונשלחו אליו רק כחודשיים לאחר המועד הקבוע בדין. נפסק, מפי המשנה לנשיאה (כתוארה אז) מרים נאור, כי לפי הלכת ביר יש לראות את חובת ההנמקה הקבועה בסעיף 158א לפקודה כנפרדת מהחובה להחליט בהשגה הקבועה בסעיף 152(ב), וכי מועד ההחלטה נקבע בשעתו אך לפי מועד קבלת ההחלטה, ולא לפי מועד גיבוש ומשלוח נימוקי ההחלטה (ראו עניין שרצקי, פסקאות 70-74). זאת ועוד, בית המשפט הבהיר כי על פי הלכת ביר גם אם נימוקי ההחלטה נשלחו אל הנישום מספר שנים לאחר מתן ההחלטה, אין בכך כדי להצדיק את המסקנה כי הפעלת הסמכות נעשתה שלא כדין (ראו שם, פסקאות 51-53).

להשלמת התמונה יצוין כי השופטת נאור הייתה מודעת היטב לכך שמצב הדברים עשוי להיות שונה אילו העניין היה נבחן על פי הלכת סמי, ואף ציינה במפורש כי הגם שאינה מביעה עמדה בשאלה מהו הדין לעניין הפרת חובת ההנמקה לאחר ביטולה של הלכת ביר, "טוב יעשה פקיד שומה אם יקפיד לחתום גם על כתב ההנמקות הנשלח לנישום כבר בעת מתן ההחלטה" (שם, פסקה 71). המלצה זו בוודאי משקפת את הפרקטיקה הראויה, ואין לי אלא לחזור עליה.

35. לאור האמור, מחייב הדין שנהג בשעתו את הקביעה כי המשיב עמד בנטל לשכנע כי השומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה לנישום בשנת 2003 ניתנה כדין, וזאת גם אם נניח כנגד המשיב כי נימוקי השומה ניתנו באיחור, וכי הם לא נשלחו בשעתו אל המערער.

קו הטיעון המישני: הבקשה למתן ארכה להגשת השגה על השומה לפי מיטב השפיטה

36. בקשתו המקורית של המערער מפקיד השומה הייתה להאריך את המועד להגשת השגה על השומה בהתאם לסמכותו של פקיד השומה לפי סעיף 150(א) לפקודה. בקשה זו נדחתה בשעתו על ידי המשיב, בהינתן משך הזמן שחלף מאז הוצאה השומה, והעדר הסבר המצדיק את השיהוי הניכר שחל בהגשתה.

37. אכן, ככלל, לא תינתן ארכה להגשת השגה על שומה בחלוף תקופה כה ארוכה, וזאת גם אם הנישום נעדר מן הארץ. ודוק, סעיף 150(א) לפקודת מס הכנסה מאפשר

לפקיד השומה להאריך את התקופה להגשת השגה אם הוכח להנחת דעתו כי "האדם החולק על השומה היה מנוע מהגיש את הבקשה תוך המועד האמור, משום שהיה נעדר מן הארץ או חולה או מכל סיבה סבירה אחרת". ואולם, אין לקרוא סמכות זו כמלמדת שדי בעצם ההיעדרות מהארץ כדי להצדיק את מתן הארכה, אלא יש לבחון גם את הזיקה הסיבתית שבין הדברים, לאמור שבשל ההיעדרות מהארץ היה הנישום מנוע מלהגיש השגה. במצב הדברים הרגיל, זיקה סיבתית זו לא תתקיים כשמדובר בשהות ממושכת מחוץ לתחומי מדינת ישראל, שהרי אין בשהות שכזו כדי למנוע מהנישום, במקרה הרגיל, מלמנות מיופה כוח להסדרת ענייניו מול רשויות המס.

38. למרות האמור, סברתי כי בנסיבות המיוחדות של ענייננו, היה מקום לאפשר למערער ארכה להגשת השגה על השומה. לכך מספר טעמים מצטברים: ראשית, כמובהר, המשיב לא הוכיח כי נימוקי השומה נשלחו לנישום, לא בזמן אמת, ולא בכל מועד אחר; שנית, תיק השומה של הנישום בוער, באופן שאינו מאפשר בשלב הנוכחי לברר מה היו הפעולות שננקטו על ידי רשויות המס על מנת להעמיד את הנישום על קיום השומה, אם בכלל; שלישית, גם לאחר עזיבתו את הארץ פעל הנישום מול המשיב באמצעות מייצגים על מנת להסדיר את חבות המס מול המשיב ביחס לשנות מס אחרות, אך לא ביחס לשנת המס אליה מתייחסת השומה לפי מיטב השפיטה (שנת המס 1998). התנהלות זו מתיישבת עם טענתו של הנישום שלא ידע על כלל על שומה זו; ולבסוף, השומה לפי מיטב השפיטה חורגת באופן משמעותי מחיובי המס שהושתו על המערער בשנים אחרות בגין הפעלת המסגרייה, ועיון במסמך נימוקי השומה משנת 2005 אינו מספק על פניו הסבר חד וברור לכך.

39. ודוק, במסגרת הדיון בערעור ציין המשיב כי קיים קושי ניכר לקיים בשלב בו אנו מצויים, בשים לב לביעור תיק המס, דיון לגופה של השגה. ואולם, עובדה זו כשלעצמה אינה מצדיקה שלא לאפשר למערער ארכה להגשת השגה, בהינתן שהאחריות לביעור התיק אינה מוטלת עליו. הנזק הראייתי שגרם המשיב נופל, אם כך, לפתחו (השוו, אריאל פורת ואלכס שטיין "דוקטרינת הנזק הראייתי: ההצדקות לאימוצה ויישומה במצעים טיפוסיים של אי-ודאות בגרימת נזקים" עיוני משפט כא 191 (1998)).

דבר 100

40. לאור כל האמור לעיל, לו תשמע דעתי, נדחה את הערעור על הקביעה שהשומה לפי מיטב השפיטה הוצאה בשעתו כדין, אך נאפשר למערער ארכה להגשת השגה על שומה זו. ההשגה תוגש בתוך 30 יום מיום מתן פסק דין זה.

41. בהינתן מכלול הנסיבות, אציע לחברותיי שלא נעשה צו להוצאות בערכאה זו, ואף נורה על ביטול הצו להוצאות שניתן נגד המערער בבית המשפט קמא.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

חברי השופט ע' גרוסקופף בחן כל פרט ותג בפיתוליה של פרשה זו המובילים אל קורות מסגרייה שהפסיקה לפעול לפני שנים רבות, ואני מסכימה עמו. אכן, הדין עם המשיב בכל הנוגע לפן הפורמאלי של דיני ההתיישנות, במובן זה שניתן היה לקבוע למערער שומה לפי מיטב שפיטה על-פי הדין שחל בזמנים הרלוונטיים. עם זאת, אני מסכימה למסקנתו של חברי לפיה יש ליתן למערער ארכה להגשת השגה על מנת שיוכל – למצער – להעלות את טענותיו, וחזקה על המשיב שישמע אותן בלב פתוח ובנפש חפצה.

אכן, כפי שציין חברי, עד כה הצדדים לא מצאו את הדרך להגיע לפתרון של פשרה שעשוי להתאים יותר לנסיבותיו הייחודיות של המקרה, הכוללות גם את ביעורו של התיק והצורך לברר את הדברים כיום מקץ עשרים שנה. עם זאת, ומבלי שיש בכוחנו להורות על כך, אין להתיימשך מן התקווה שהצדדים ישכילו לבוא בדברים על מנת להביא לסיום ההתדיינות, שדומה כי תועלתה המעשית אינה צפויה להיות רבה (בין היתר בשים לב לכך שהנכס עצמו, ששווי נופל בהרבה מסכום החוב, כבר מומש בהליכי כינוס נכסים).

ש ו פ ט ת

השופטת ע' ברון:

אני מסכימה לחוות דעתו המקיפה של חברי השופט ע' גרוסקופף ולתוצאה שאליה הגיע. כחברתי השופטת ד' ברק-ארז, סבורתני כי בנקודת הזמן הזאת ייטיבו הצדדים לעשות אם יגיעו לכלל הבנות שיאפשרו סיום המחלוקת שביניהם בהסכמה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף.

ניתן היום, ב' בכסלו התשפ"א (18.11.2020).

שופט

שופטת

שופטת