

ישן מפני חדש

סיכום של ההלכות בנושא התיישנות שומות לאור פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין ינקו וייס < נדב שגיא, טל בן־משה



המנהל. בעבר נקבע (פס"ד ביר, ע"א 568/78), והלכה זו נשמרה שנים רבות, כי מירוץ הזמן-נים, בו רשאי פקיד השומה להשתמש בסמכותו ולערוך שומה לפי מיטב שפיטתו, נעצר במועד בו השתמש פקיד השומה בשיקול דעתו. כלומר: כל עוד נערכה השומה בתוך פרק הזמן שנקבע, וגם אם טרם נשלחה לנישום, עמד פקיד השומה במסגרת הזמן-נים. לפי הלכה זו יכול היה פקיד השומה באופן תיאורטי, לערוך את השומה ולאפ-סנה במגירה, כך שלנישום לא תהיה כל ידיעה לגביה, ולצאת ידי חובתו.

בשנת 2007 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין סמי. באותו מקרה נערך דיון בהוראת סעיף 152(ג), ובאופן ספציפי בשאלה מה דינה של החלטה בהשגה אשר קיבל פקיד השומה בתוך המועד הקובע אולם נשלחה לנישום ("יצאה מכלל שלי-טתו") לאחר המועד הקובע. בית המשפט העליון ביטל את ההלכה ששררה מאז פסק דין ביר, וקבע, כי מירוץ ההתיישנות ייפסק רק בעת "הוצאת הצו מחזקתו", קרי: בעת שליחת החלטה לנישום. בפסיקה שניתנה לאחר עניין סמי (רע"א

חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדוח אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום".

במקביל קובע סעיף 152(ג) (לפני תיקון 211): "אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל - בתוך ארבע 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".

מהוראות אלו אנו למדים, כי המועד האחרון בו רשאי פקיד השומה להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, בטרם תקבל השומה העצמית, הוא שלוש שנים מתום שנת המס בה הוגש דוח הנישום, ובאישור המנהל - תוך ארבע שנים. המועד האחרון בו רשאי פקיד השומה להחליט בהשגה, בטרם תתיישן ההשגה ותקבל, הוא המאוחר מבין: שנה מיום הגשת ההשגה או שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדוח (ובאישור המנהל - ארבע שנים). כיום (אחרי תיקון 211) פרק הזמן הוא ארבע שנים, ללא צורך באישור

אחרונה ניתן בבית המשפט העליון פסק הדין בע"א 805/14 ("עניין ינקו וייס") בו נקבע פעם נוספת, כי המועד הקובע להתיישנות השומה הוא המועד בו נשלחה בפועל השומה לנישום. גם אם ידע הנישום קודם על הוצאת השומה, אין ידיעה זו עוצרת את מרוץ ההתיישנות, אשר נפסק רק בעת שליחת השומה. זהו שלב נוסף ביישום ההלכה שנקבעה בע"א 5954/04 ("עניין סמי") בנוגע להתיישנות שומות והשגות. ברשימה זו נבקש לסכם את הפסיקה בנושא, ונתחיל מהחקיקה.

סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה, בנוסחו לפני תיקון 211, קובע: "פקיד השומה רשאי, בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדוח, ובאישור המנהל - תוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור 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

רו"ח ועו"ד) נדב שגיא, עו"ד טל בן־משה, משרד שגיא

הדגש שהושם בפסיקה שניתנה מאז פסק הדין בעניין סמי, הוא שפקיד השומה יקבל את החלטתו במועד הקבוע בדין וישלח אותה לנישום בטרם יחלוף המועד הקובע. לפיכך, מירוך ההתיישנות אינו נפסק כל עוד לא ניתנה החלטת פקיד השומה ונשלחה אל הנישום. ידיעת הנישום על קיומה של השומה, אפילו באופן ודאי, אינה מפסיקה מירוך זה. לאור זאת התקבל הערעור. בשולי הדברים, יש לציין כי לפסק הדין בבית המשפט המחוזי בעניין ינקו וייס, נודעה חשיבות לא מעטה בסוגיית השליטה והניהול של חברה שהתאגדה מחוץ לישראל, נושא אשר ממילא לא נדון רבות בפסיקה. עם קבלת הערעור בידי בית המשפט העליון על בסיס טענת התיישנות, בטל פסק הדין במחוזי כולו, לרבות דיון זה.

ולשלוח אותם לנישום בתוך המועד הקובע. אין דרישה שהשומה או ההחלטה יומצאו לנישום בתוך המועד הקובע, אולם רק בעת שליחתן לנישום נעצר מירוך ההתיישנות. ככל שנשלחה השומה או ההחלטה לנישום לאחר המועד הקובע, ואפילו ידע הנישום על מהות השומה או ההחלטה באופן ודאי לפני כן, הרי שאלה בטלות. ההלכות מרוכזות בטבלה המצורפת. ●

פקיד השומה, לפיה ידיעת המייצג אודות השומה בתוך המועד הקובע "מכשירה" את השומה, גם אם זו נשלחה באיחור.

בית המשפט העליון דחה פרשנות זו וקבע, כי הדגש שהושם בפסיקה שניתנה מאז פסק הדין בעניין סמי, הוא שפקיד השומה יקבל את החלטתו במועד הקבוע בדין וישלח אותה לנישום בטרם יחלוף המועד הקובע. לפיכך, מירוך ההתיישנות אינו נפסק כל עוד לא ניתנה החלטת פקיד השומה ונשלחה אל הנישום. ידיעת הנישום על קיומה של השומה, אפילו באופן ודאי, אינה מפסיקה מירוך זה. לאור זאת התקבל הערעור.

בשולי הדברים, יש לציין כי לפסק הדין בבית המשפט המחוזי בעניין ינקו וייס, נודעה חשיבות לא מעטה בסוגיית השליטה והניהול של חברה שהתאגדה מחוץ לישראל, נושא אשר ממילא לא נדון רבות בפסיקה. עם קבלת הערעור בידי בית המשפט העליון על בסיס טענת התיישנות, בטל פסק הדין במחוזי כולו, לרבות דיון זה.

לאור פסקי הדין של בית המשפט העליון, ניתן לסכם את ההלכה כך: מירוך ההתיישנות של שומות והשגות מתחיל במועד המצאת השומה או ההשגה לפקיד השומה. על מנת לעמוד במועדים הקבועים בחוק להוצאת השומה או למתן ההחלטה בהשגה, על פקיד השומה לקבוע את השומה או לקבל את ההחלטה בהשגה במסגרת המועדים שנקבעו,

429/12, מיסים כז1, ה-84) נדונה השאלה האם מירוך ההתיישנות נעצר בשעה שפקיד השומה ערך את השומה אך לא שלח אותה במועד לנישום, אולם זה האחרון ידע בתוך מסגרת הזמנים על הכוונה של פקיד השומה לקבל החלטה בעניינו ועל מהות החלטה. בית המשפט העליון קבע, כי ידיעה משו-ערת של הנישום בדבר תוכן ההחלטה אינה מפסיקה, וכי על מנת שפקיד השומה ישתמש בסמכויותיו כדין במסגרת המועדים, עליו להעביר את ההחלטה לידיעת הנישום.

התפתחות נוספת של הסוגייה התרחשה בע"א 3929/13. באותו מקרה נדונה השאלה האם המועד הקובע לשימוש פקיד השומה בסמכויותיו להחליט בהשגה, בהתאם לסעיף 152(ג), הוא המועד בו נשלח הצו לנישום או המועד בו קיבל אותו הנישום. בית המשפט העליון, קבע כי מטעמים של וודאות, פשטות ומניעת ריבוי התדיינות עובדתיות, היום הקובע יהיה מועד משלוח הצו לנישום, ולא מועד קבלתו.

ההתפתחות האחרונה היא בעניין ינקו וייס. העובדות היו פשוטות: פקיד השומה שלח את השומה לנישומה לאחר המועד הקובע, אולם שידר אותה למערכת שע"ם בתוך המועד. לא היתה מחלוקת שרואה החשבון של הנישומה נכנס למערכת שע"ם וידע על השומה לפני שחלף מועד ההתיישנות שלה. בבית המשפט המחוזי התקבלה טענת

התיישן או לא?

האם ההחלטה תקפה?	האם הנישום ידע על ההחלטה בתוך המועד?	האם ההחלטה הומצאה לנישום בתוך המועד?	האם פקיד השומה שלח את ההחלטה לנישום בתוך המועד?	האם ההחלטה שודרה לשע"מ בתוך המועד?	האם פקיד השומה קיבל את ההחלטה בתוך המועד?
√	√/x	x	√	√	√
x	√/x	/	x	√	√
*	√/x	x	√	x	√
x	/	/	/	/	x

* מקרה זה טרם נדון באופן ישיר בפסיקה. בתי המשפט נחלקו בשאלה האם שידור השומה הוא חלק משלב הפעלת שיקול הדעת של הנישום (בש"א 3325/00), או שמא מדובר באקט טכני בלבד (עמ"ה 1080/02). אנו סבורים, כי הואיל ורק לאחר שידור השומה נקבע גובה החבות במס, הרי שמדובר בחלק מהותי מהליך הפעלת שיקול הדעת. לפיכך, לדעתנו, כל עוד לא שודרה השומה לשע"מ במועד, הרי שאין לראות את פקיד השומה כמי שמילא אחר חובתו, וזאת גם אם נימוקי השומה נשלחו לנישום בתוך המועד.