

**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

16 מרץ 2021

ע"מ 38310-01-21 ויסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מרה ויסמן

מערערת

ע"י ב"כ עוה"ד עמית חזד, נועה מילשטיין ואפרת דורוני

נגד

פקיד שומה תל אביב 4

משיב

ע"י ב"כ עוה"ד יעל הרשמן-אקסן ושירה ויזל-גלצור

פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

כתבי עת:

רפעת עזאם, "פרשנות דיני המיסים: מס-אמת וזכויות האדם בפסיקת בית-המשפט העליון", משפט ועסקים, יח (דצמבר 2014) 401

חקיקה שאוזכרה:

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 131, 145(א)(2)(ב), 145(ב), 150, 150(א), 152(ב), 153, 194

תקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984 (כפי שהיו נכון ליום 31.12.2020): סע' 100, 101

תקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), תשל"ט-1978: סע' 9(א)

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 88

חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975: סע' 82(ו)

חוק בתי משפט לענינים מינהליים, תש"ס-2000

מיני-רציו:

\* סילוק ערעור על הסף מחמת מעשה בית דין בעקבות החלטת בג"ץ ובהיותו הליך סרק שאינו "ערעור מס".

\* מסים – מס הכנסה – השגה

\* מסים – מס הכנסה – דוחות כספיים

\* מסים – מס הכנסה – ערעור על שומה

\* מסים – מס הכנסה – שומה

המשיב הגיש בקשה לסילוק ערעור המערערת על הסף. מכתבי הטענות עולה כי קיימות שתי סוגיות עיקריות הנתונות במחלוקת בין הצדדים: (א) האם המכתב ששלח הנישום למשיב מהווה השגה כדין; ו-(ב) ולחלופין, האם דוחות המס מהווים השגה כדין.

בית המשפט קיבל את הבקשה ופסק כלהלן:

אין בהוראות פקודת מס הכנסה הוראה המאפשרת לנישום להגיש ערעור מס על כל החלטה של פקיד השומה בהשתמשו בשיקול הדעת שניתן לו על פי הוראות הפקודה, ובפרט כנגד החלטת פקיד השומה שלא לקלוט את הדוחות שהגיש לכאורה כהשגות על השומות שהוצאו לו בהיעדר דוחות. ברם, המערערת לא נותרה ללא מענה והגיש עתירה לבג"ץ למתן צו המורה למשיב ליתן טעם מדוע לא תבטל החלטתו שלא לקלוט את הדוחות כהשגות על השומות בהעדר דוחות. לאחר שבג"צ דן בעתירה ושקל את מכלול נסיבות העניין, הוחלט לדחות אותה על הסף ונקבע, כי הליך השגה והליך ערעור אינם פתוחים עוד בפני הנישום או המערערת" וכן קבע כי אין בכך לפתוח את שערי בג"צ.

המקרה דנן נמנה עם אותם מקרים חריגים המצדיקים את סילוקו של הערעור על הסף.

אין לקבל את טענת המערערת, כי מכתב ההשגה היווה השגה כדין שהיה לקבלה ביחס לשנות המס שבערעור. היה על הנישום, ועל המערערת בנעליו, להגיש השגה כדין על השומות בהעדר הדוחות באמצעות הגשת דוחות מס לשנות המס שבערעור. הנישום והמערערת לא עשו כן, וחלף זאת הגישו מכתב השגה שאיננו מקיים את הוראות הדין, אף לא בקירוב. לפיכך, יש לקבוע כי לא הוגשה השגה בשנת 2015 על השומות בהעדר הדוחות בגין שנות המס שבערעור.

לא ניתן לראות בדוחות המס שהוגשו כהשגה ולו מפאת האיחור הניכר בהגשתם – כחמש שנים לאחר מועד הוצאת השומות בהיעדר הדוחות – וזאת, מבלי שניתנה כל הצדקה לאיחור.

לשוננו של סעיף 150 לפקודה וכותרתו מלמדים עליו, כי סעיף 150(א) לפקודה דן בזכותו הכללית של נישום להשיג על שומה שהוצאה לו והוא קובע את המסגרת הראויה להגשת השגה, כל השגה. סעיף 150(ב) מוסיף על ההוראות הכלליות שבסעיף 150(א), ביחס לשומה שהוצאה בהעדר דוח לפי סעיף 145(ב) לפקודה, וקובע כי במקרה שכזה רק דוח שהוגש ייחשב כהשגה. זאת, בכפוף להוראות הכלליות שנקבעו במסגרת סעיף 150(א) לפקודה, ומבלי לגרוע או לסייג מהן. במילים אחרות, כאשר סעיף 150(ב) לפקודה נוקט במילים "יראו כהשגה", הוא מתייחס ל"השגה" שפורטה בסעיף 150(א) לפקודה, זו שהוגשה בהתאם לאותם התנאים לרבות לעניין המועד להגשתה. סעיף 150(ב) לפקודה יונק את חיותו מסעיף 150(א) לפקודה.

## פסק דין

בפניי בקשה מטעם המשיב לסילוק הערעור על הסף, ולמען הזהירות, ליתן הארכת מועד להגשת ההודעה המפרשת את נימוקי השומה עד לאחר ההכרעה בגורלה של הבקשה (להלן: "**הבקשה**").

בהחלטתי מיום 16.2.2021 נעתרתי לבקשת המשיב להארכת המועד להגשת ההודעה המפרשת את נימוקי השומה מטעמו וכעת הגיעה העת להכריע גם בבקשתו לסילוק הערעור על הסף.

אקדים ואומר, כי הגעתי לכלל מסקנה כי יש להיעתר לבקשת המשיב לסילוק הערעור על הסף, וכך אני מורה, מכל הטעמים שיפורטו להלן.

### רקע בתמצית

1. המערערת היא אלמנתו ויורשתו של מר בוריס ויסמן ז"ל, שנפטר בתחילת שנת 2019 (להלן: "הנישום").

הנישום הגיש דוחות מס על הכנסותיו לשנות המס 2010 – 2012 אך נמנע מלהגיש דוחות מס על הכנסותיו לשנים 2006 – 2009 וכן לשנת המס 2013 (להלן יכוננו שנות המס 2006 – 2009 ו-2013: "שנות המס שבערעור").

2. בתחילת שנת 2014 נפתחה חקירה פלילית, בין היתר, בעניין הנישום, שבסיומה הוגש נגדו כתב אישום. עם פטירתו של הנישום, ההליך הפלילי נגדו הופסק, אולם המשיך להתנהל כנגד מעורבים אחרים באותה פרשה, ביניהם גם בנו של הנישום, מר אבישר ויסמן (להלן: "אבישר").

בחודש יולי 2014, בעקבות ממצאי החקירה הפלילית, נקבעו לנישום שומות לשנות המס 2006 – 2013. קביעת ההכנסה החייבת של הנישום נעשתה בתיק המשותף לנישום ולמערערת, כשהנישום הוא בן הזוג הרשום.

3. מאחר שבגין חלק משנות המס הגיש הנישום דוחות (2010 – 2012) ובגין חלקן האחר הוא לא הגיש דוחות (שנות המס שבערעור) – השומות יצאו על בסיס שתי הוראות שונות שבפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"):

3.1. החלק המתייחס לשנים 2010 – 2012 יצא כשומות לפי מיטב השפיטה לאחר הגשת דוחות לפי הוראות סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה.

ביום 11.3.2015 שלח הנישום למשיב מכתב המשיג על כלל השומות לשנים 2006 – 2013, בהתבסס על סעיף 150(א) לפקודה (להלן: "מכתב ההשגה"). ההשגה ביחס לשנים 2010-2012 נקלטה והמשיב החליט לדחותה. לאחר שההשגה נדחתה והוצאו לנישום שומות בצו, הגיש הנישום ערעור לבית המשפט, שנכון ליום כתיבת החלטה זו עודנו מתנהל בפני מותב זה (ע"מ (מחוזי ת"א) 52353-01-17 ויסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4) [פורסם בנבו].

3.2. החלק המתייחס לשנות המס שבערעור נקבע כשומות בהיעדר דוחות מכוח סעיף 145(ב) לפקודה, בסכום מס של כ-80 מיליון ש"ח (קרן) נכון ליום הוצאת השומה (להלן: "השומות בהיעדר הדוחות").

כאמור, ביום 11.3.2015 שלח הנישום למשיב את מכתב ההשגה. יחד עם ההשגות שהוגשו כדין ביחס לשנות המס 2010 – 2012, התייחס הנישום במכתב ההשגה גם לשומות בהיעדר הדוחות. הנישום לא צירף למכתב ההשגה דוחות מס לשנות המס שבערעור.

עוד באותו יום החזיר המשיב לנישום את מכתב ההשגה, כאשר רכז החוליה מחק בכתב ידו את שנות המס שבערעור מכותרת המכתב (2006 – 2013) ותיקן שם, גם כן בכתב ידו, כי מדובר בהשגה על שנות המס 2010 – 2012 בלבד. כן הוסף בכתב ידו של הרכז כי **"שנים 2006-2009 ושנת 2013 שומות 04"** (נספח ב' לכתב הערעור). יובהר כי הנישום לא הגיב לתיקון זה.

4. בחלוף כארבע שנים ממועד הוצאת השומות בהיעדר דוח, ולאחר שחוב המס הסופי לא נפרע, חידש המשיב בחודש מרץ 2019 את הליכי הגביה בקשר עם חוב המס.

5. בחודש יולי 2019, כחמש שנים לאחר הוצאת השומות בהיעדר הדוחות, הגישה המערערת למשיב קבוצת מסמכים הנושאים את הכותרת **"דוחות על הכנסות"**, אשר מתיימרים להיות דוחות על הכנסות לשנות המס שבערעור, למעט לשנת המס 2007. רק חצי שנה לאחר מכן, בראשית שנת 2020, הגישה המערערת נייר נוסף שכותרתו **"דוח על הכנסות"** לשנת המס 2007 (להלן, יחדיו: **"דוחות המס"**). זאת לעמדת המערערת, באופן שיביא לעצירת הליכי הגביה שהחלו בקשר עם חובות המס.

6. ביום 28.8.2019, שלח המשיב מכתב למערערת בו הסביר, כי **"הואיל והדוחות שהגשת נערכו באופן סתמי, ללא מסמכים מהותיים וללא הפרטים הנדרשים על פי החוק, וכן העובדה כי ההשגות הוגשו מעבר לזמן הקבוע בחוק, לא אוכל בשלב זה לקלוט את הדוחות כהשגה על השומות"**. עם זאת, במסגרת אותו מכתב, ציין המשיב כי **"במידה ויומצאו המסמכים החסרים וכן מכתב המספק סיבה מבוססת מדוע לא הוגשו ההשגות בזמן החוקי, תוך 30 ימים ממועד מכתב זה, נוכן לבחון שוב את הבקשה להשגה"** (נספח ד' לכתב הערעור).

7. בתגובה טענה המערערת במכתב למשיב מיום 4.9.2019, כי הדוחות שהוגשו ממלאים אחר דרישת המחוקק וכי דחיית הבקשה להשגה בשל המועד בו הוגשה, אינה סבירה ומנוגדת לעקרון מס אמת (נספח ה' לכתב הערעור).

8. ביום 26.11.2019 שלח המשיב למערערת מכתב בו דחה את טענותיה. לדידו, דוחות המס הוגשו הרבה מעבר לזמן הקבוע בחוק, ללא שסופק נימוק לאיחור הניכר. כמו כן, המשיב חזר על טענותיו בנוגע לחוסר בפרטים מהותיים ובאסמכתאות (נספח ו' לכתב הערעור).

9. ביום 20.2.2020 הגישה המערערת עתירה לבג"ץ למתן צו המורה למשיב ליתן טעם מדוע לא תבוטל החלטתו שלא לקלוט את הדוחות שהוגשו לכאורה כהשגות על

השומות בהיעדר דוחות (בג"ץ 1382/20 ויסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4, [פורסם בנבו] להלן: "ההליך בבג"ץ"). בג"ץ דחה את עתירת המערערת על הסף בפסק דין מיום 7.12.2020 (להלן: "ההחלטה בבג"ץ").

### טענות המשיב

10. לטענת המשיב, משלא הוגשה השגה על השומות בהיעדר דוחות במועד ובאופן הקבוע [בסעיף 150](#) לפקודה, כלומר, תוך 30 ימים ממועד המצאת השומה לנישום ובדרך של הגשת דוחות שנתיים, ומשלא התבקשה הארכת התקופה – הפכו השומות בהיעדר דוחות לסופיות וחלוטות כבר בסמוך לחודש אוגוסט 2014. אף שהנישום ידע על השומות בהיעדר דוחות ועל אף שידע בזמן אמת כי לא נרשמו השגות ביחס לשנות המס שבערעור, הרי שבמשך ארבע שנים וחצי ממועד הוצאת השומה ועד לפטירתו, הנישום בחר, וטעמיו עמו, שלא להגיש השגות על השומות בהיעדר הדוחות באמצעות הגשת דוחות מס לשנות המס שבערעור. בכך הניח הנישום לשומות בהיעדר דוחות להפוך לסופיות וחלוטות.

יתרה מזו, המסמכים שהוגשו כדוחות מס כלל אינם יכולים להיחשב כדוחות שנתיים בהיותם חסרים וחלקיים, ומבלי שכללו את הטפסים שיש לצרף אליהם. כך למשל, בצד הנתונים המיוחסים לשנת 2006 נכתב בכתב יד: "בהיעדר נתונים מהבנק נלקח ממוצע השנים 2008, 2009 ו-2013" ובתחתית הדף נכתב: "כל הנתונים בדוח מס זה הינם לפי מיטב ידיעתי (אלמנתו של מר בוריס ויסמן ז"ל)". על טופסי נספחי ד' לשנים 2006 – 2007 נכתב, כי הנתון על ההכנסה החייבת בדיבידנד מחושב "לפי ממוצע שנים 08, 09 ו-13". לניירות המתייחסים לשנה 2006 צורפו טבלאות אקסל שעיון בהן מלמד כי טבלת האקסל באנגלית, שעליה מתבססות יתר הטבלאות, אינה יותר מאשר הצגה של נתונים שנמסרו על ידי הלקוח, שלא בוקרו ולא נבדקו על ידי רואה חשבון. הנתונים המופיעים בטבלאות גם נקבעו בניגוד לכללים הקבועים בפקודה, למשל בנוגע לקיזוז הפסדים, והם אף סותרים אחד את השני. המערערת אף לא כללה בניירות המתייחסים לשנות המס שבערעור כל דיווח על הכנסות ממשכורת בארץ ולא צירפה מלכתחילה טופסי 106. המערערת גם לא צירפה טופס 1325, בניגוד להוראות המשיב. אם באופן רגיל קביעת שומה נעשית על בסיס דוח הממלא אחר דרישות הפקודה כפי שפורשו בפסיקה, על אחת כמה וכמה לגבי דוח שמוגש בעיתוי ובנסיבות שלאחר הוצאת שומה, במטרה לשמש מענה לשומת המשיב. אין זה מתקבל על הדעת ששלב ההשגה יתקיים מבלי שהנישום טרח והגיש הצהרה מלאה כפי חובתו בדין – חובה שמלכתחילה הפר.

11. הנישום היה מיוצג בענייני מס לכל אורך הדרך. הדבר מקנה משנה תוקף לבחירות המודעות שביצע הנישום בקשר עם השומות שהומצאו לו. עניין זה מתחזק לאור העובדה שהמערערת, יחד עם הנישום ואבישר, לקחו במהלך שנת 2014 חלק בהליך

שהתנהל לפי [סעיף 194](#) לפקודה, במסגרתו צוין במפורש כי השומות לשנות המס שבערעור הוצאו בהיעדר דוחות.

12. המערערת לא סיפקה כל הסבר, ובשום שלב, מדוע הוגשו דוחות המס רק לאחר שנים רבות ולא קודם לכן, ומדוע הדוח לשנת המס 2007 לא הוגש יחד עם יתר הדוחות. אין בניירות שהגישה המערערת כל עובדות חדשות שהתגלו ושלא ניתן היה לגלותן במועד.

13. החלטת המשיב שלא לקבל את מכתב ההשגה, כהשגה לשומות בהיעדר דוחות, מנומקת בכתב ידו של הרכז. הגם שההסבר אינו מחזיק מספר רב של מילים, הוא ברור לחלוטין, ודאי כשהוא ממוען לנישום שמיוצג היטב הן על ידי עו"ד והן על ידי רו"ח. על שומות 04 לא ניתן, על פי חוק, להשיג במכתב.

בנוסף, לו ביקש הנישום לטעון כי מכתב ההשגה מהווה השגה על השומות בהיעדר דוחות, היה עליו לעשות כן בסמוך למועד ההחלטה, תוך פרק זמן סביר ולא כעבור שנים ארוכות. הנישום לא היה רשאי להתעלם מהחלטת הרכז, להניח לזמן לחלוף ובדיעבד לטעון כאילו הוגשה השגה ולא ניתנה בה החלטה.

ודאי נכון הדבר נוכח תחולתה של דוקטרינת הבטלות היחסית. הנישום היה מודע לשומות בהיעדר דוחות, וידע שהדרך להשיג עליהן היא בהגשת דוחות. למרות זאת, הנישום בחר להימנע מהגשת דוחות. בנסיבות אלו, אפילו נפל פגם באופן הניסוח של ההנמקה, הרי שהדברים היו פשוטים וידועים לנישום ולמייצגיו ואין בכך כדי להביא לבטלותה של ההחלטה.

14. יש לדחות את טענת המערערת כי המסכת העובדתית זהה בין כל השנים. לא מן הנמנע שישנן עובדות נוספות, שהיו ידועות לנישום ואינן ידועות למשיב, שמבדילות בין שנות המס בהן בחר מלכתחילה להגיש דוחות לבין שנות המס שבערעור.

15. יש לדחות גם את טענת המערערת כי כביכול החלטת המשיב איננה עומדת בתנאי הוראת ביצוע 11/2007 של רשות המסים (להלן: **"הוראת הביצוע"**). הוראת הביצוע נוגעת לנושא של **"קבלת החלטה לגבי דוח שהוגש לאחר שהוצאה שומה בהיעדר דוח (04) והמהווה השגה"** (סעיף 1.1.1.ג בחלק הכללי להוראת הביצוע). המערערת מפרטת את ההוראות שבסעיף 6 להוראת הביצוע, אולם משמיטה מהן התייחסויות באופן שעלול להטעות את הקורא לחשוב שהמערערת הגישה דוח המהווה השגה. הוראת הביצוע מתייחסת לאופן הטיפול בדוחות המוגשים כהשגות. היא איננה חלה על מכתבים המתיימרים להיות השגות על שומות בהיעדר דוחות.

16. לשיטת המשיב, בהליך דן טוענת המערערת כי הנישום הגיש השגה ביום 11.3.2015, הן ביחס לשנות המס שבערעור והן ביחס לשנות המס 2010 – 2012. אולם, טענה עובדתית זו אינה עולה בקנה אחד עם העובדה שהמערערת הגישה רק בשנים 2019 ו-2020 את דוחות המס וביקשה לראות בהם כהשגות לשנות המס שבערעור.

הטענה העובדתית האמורה גם עומדת בסתירה לטענה העובדתית שטענה המערערת בהליך בבג"ץ – כי הגשת דוחות המס בשנים 2019 ו-2020 היא הגשת ההשגה. מכתב

ההשגה כלל לא נזכר בעתירת המערערת בבג"ץ והמערערת לא הגישה אותו במסגרת עתירתה (למען הדיוק, המערערת התייחסה למכתב במסגרת תשובתה לתגובת המשיב לעתירה). גם בפסקה 5 להחלטה בבג"ץ נקבע כי במשך ארבע שנים וחצי ממועד הוצאת השומות, הנישום לא הגיש השגות על השומות בהיעדר דוחות. לפיכך, המערערת מושתקת מלטעון היום כאילו הנישום הגיש השגה על השומות בהיעדר דוחות בשנת 2015.

17. עוד קבע בג"ץ כי בפני הנישום היה פתוח הליך אחר, והוא הגשת השגה ובמידת הצורך גם ערעור מס. הוסיף בג"ץ וקבע במפורש כי הליכים אלו אינם פתוחים עוד בפני הנישום או המערערת, ועם זאת, אין בכך בכדי לפתוח את שערי בג"ץ. הנה כי כן, אין תוקף לטענת המערערת כי כביכול בג"ץ הפנה אותה להליך דנן. כמו כן, בג"ץ טרח לציין במפורש את מורת רוחו מן העובדה שהמערערת החליטה לפעול אך ורק מתוך רצון לעכב את הליכי הגביה.

### טענות המערערת

18. בתשובתה לבקשה, טוענת המערערת כי דין הבקשה להידחות. לטענתה, הנישום הגיש את השגתו כבר בשנת 2015 ויש לראות בה השגה סופית ומחייבת. לחילופין, יש לקלוט את הדוחות שהגישה המערערת כהשגה מכוח הוראות [סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה, שלא קובעות מועד להגשת הדוחות.

19. בנוגע להגשת ההשגה בשנת 2015, במסגרת מכתב ההשגה השיג הנישום במאוחד על השומות שהוצאו לו לשנים 2006 – 2013. זאת מאחר שהוא כפר בעובדה כי עליו להגיש דוחות מס ומאחר ששומות המס לכל השנים יצאו על ידי המשיב במאוחד ועל בסיס אותן השנים. המשיב קלט את השגתו של הנישום לשנים 2010 – 2012. המשיב לא דן בהשגה בנוגע לשנות המס שבערעור ולא נתן החלטה מנומקת מדוע לדידו על הנישום להגיש דוחות. משהמשיב לא עשה כן במסגרת המועדים הקבועים בחוק, לא מדובר בדחייה של ההשגה אלא יש לראות את ההשגה כאילו התקבלה. המשיב לא פעל בהתאם להוראת הביצוע, והנישום מעולם לא קיבל עדכון רשמי ומפורט מהמשיב. כל שקיבל הנישום מהמשיב הוא מספר מילים סתומות בכתב יד. במצב כזה, בהתאם להוראות, ההשגה שהגיש הנישום אושרה או הייתה צריכה להיות מאושרת באופן אוטומטי.

מהפסיקה גם עולה כי המשיב לא מוסמך לחסום את דרכו של נישום מלהשיג על שומות שהוצאו, וזאת גם אם הנישום הסתפק בהודעה על כוונתו להשיג על השומות ומבלי לכלול בהודעתו את נימוקי ההשגה לגופם.

הנישום כפר בעצם חובתו להגיש דוח, לפיכך היה על המשיב לרשום השגה ומשלא עשה כן, ניתן לראות את השנים כשנים סגורות, משלא התקבלה בגינן החלטה בהשגה.



20. היה על המשיב לקלוט את הדוחות שהגישה המערערת כהשגה מכוח הוראות [סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה, שכן הזכות להשיג מכוח סעיף זה אינה מוגבלת בזמן. בניגוד [לסעיף 150\(א\)](#), שקובע במפורש כי השגה על שומה תוגש תוך שלושים ימים ממועד המצאת השומה, [סעיף 150\(ב\)](#) לא נוקב במועד להגשת דוח כהשגה. על כך ניתן ללמוד מעמדתו של המשיב בהליך [ע"מ \(מחוזי ת"א\) 49453-01-20 מואלם נ' פקיד שומה גוש דן](#) [פורסם בנבו] (להלן: "עניין מואלם"), בגדרו טען המשיב כי [סעיף 150\(ב\)](#) לא כולל מגבלת זמן. כמו כן ניתן ללמוד על כך משומת המס שהוצאה לאבישר.
21. המשיב הסתיר את העובדה כי בגין אותן שנים, אותה הכנסה ואותה מסכת עובדתית ומשפטית, הוציא המשיב שומות מס גם לאבישר. השומות הן שומות חלופיות. ביום 25.2.2015 הגיש אבישר את דוחותיו לשנות המס 2006 – 2013. דוחות אלו כללו פירוט על הכנסתו של אבישר כשכיר ועל הכנסותיו מריבית. על אף שדוחותיו של אבישר לא שונים מבחינה מהותית מהדוחות שהוגשו על ידי המערערת, הללו התקבלו על ידי המשיב כהשגה מכוח [סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה.
- בנוסף לכך, דוחותיו של אבישר הוגשו באיחור של 227 ימים, מבלי שהוא נדרש לספק סיבה ביחס לאיחור ומבלי שהאיחור עמד לו לרועץ. בדומה, מכתב ההשגה הוגש לאחר שחלפו 241 ימים ממועד הוצאת השומה, וגם הוא התקבל ביחס לשנים 2010 – 2012. הנה כי כן, המשיב עושה בחוק כבשלו ולא עומד על מועדים.
22. המשיב אינו רשאי להציג עמדות סותרות במסגרת הליכים שונים. די בבחירתו של המשיב "לדבר בשני קולות" בענייננו ובעניין [מואלם](#) כדי להביא לדחיית הבקשה.
23. החובה לקלוט את דוחות המערערת מכוח [סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה עולה גם מההיסטוריה החקיקתית של הסעיף ומהיגיון הדברים. בנוסף, המשיב קולט כעניין שבשגרה דוחות שמוגשים כהשגה מכוח [סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה, גם אם הללו הוגשו שנים רבות לאחר הוצאת השומה.
24. המשיב המשיך לקיים משא ומתן עם המערערת בנוגע לכל שנות המס, לרבות אלו שבערעור, גם לאחר שנת 2014. לפיכך, המשיב לא סבר שהשומות שהוצאו למנוח לשנות המס שבערעור הן חלוטות, שאם היה סבור כך, הוא היה מנוע מלהתדיין ולנהל משא ומתן לגביהן.
25. נוכח פטירתו של הנישום ומאחר שהמשיב מעולם לא דחה את השגתו של הנישום במכתב ההשגה בקשר לשנות המס שבערעור, נאלצה המערערת להגיש את דוחות המס על בסיס הנתונים שהיו ידועים לה מידעיה אישית וכן בהתבסס על עיון במסמכים שהותיר אחריו הנישום. המערערת הגישה את הדוחות בהתאם לחובות החלות עליה, והם התבססו על ניירות מקצועיים של מנהל חשבונו בשוויץ שהתבסס על דפי הבנק הרלוונטיים. בנסיבות אלה, עמדה המערערת בכל דרישות הדין והיה על המשיב לקלוט את דוחותיה.



כמו כן, גם דוח מס שאינו עומד בכל הדרישות המפורטות [בסעיף 131](#) לפקודה עדיין צריך להיקלט על ידי המשיב כהשגה. עמדה זו מתיישבת עם עמדה שהציג המשיב בהליך [ה"פ \(מחוזי חי'\) 23598-07-11 ויסולי נ' רשות המיסים](#), [פורסם בנבו] פס' 11 (30.1.2013) (להלן: "עניין ויסולי"), בו טען המשיב כי די בהגשת דוח אפס לקליטת ההשגה.

התהיות שמעלה המשיב בבקשה מוכיחות שהמערערת הגישה דוחות שיש לבחון לגופם, והן תהיות שניתן להעלות ביחס למרבית הדוחות המוגשים לרשות. המערערת גם כפרה בטענות המשיב לגופן. כך, המשיב מעולם לא ביקש כי המערערת תמלא טופס 1325; בדוחות שמוגשים על ידי יחיד אין חובה שרואה חשבון יבצע ביקורת או יבדוק את אמיתות הנתונים והבנקים בדרך כלל לא לוקחים אחריות על האמור בטפסים; אין מניעה כי החישוב יעשה על דרך האומדנה.

בדוחותיה של המערערת נכללו נתונים המשקפים מבחינה מהותית בדיוק את אותם הנתונים שהוצגו בדוחותיו של אבישר, ובעוד הדוחות שהגיש אבישר נקלטו על ידי המשיב, מבלי שנטען לגביהם כי אינם מגובים בנתונים או כי נדרש לצרף טפסים נוספים, דוחותיה של המערערת נדחו.

26. משיקולי מדיניות, יש לקלוט ולדון בהשגות, הן זו שהגיש הנישום בשנת 2015 והן דוחות המס שהגישה המערערת. השומות לשנים 2010 – 2012 הוצאו במאוחד עם השומות בהיעדר דוחות והתבססו על אותן טענות ועובדות לכאורה. קליטת דוחות המס כהשגה ואיחוד הדיונים ביחס לכל שנות המס תסייע למנוע הכרעות סותרות ביחס לשומות.

27. בהתאם להנחיות הפעולה של המשיב שנקבעו בחוזר מס הכנסה מספר 5/2005 העוסק בטענות חלופיות בשומה ושומות חלופיות, לא רשאי המשיב לפעול אל מול אבישר ביחס לשנות המס שבערעור כשאל מול המערערת הוא טוען כי מדובר בשומות חלוטות. אילו השומות בהיעדר דוחות אכן היו חלוטות, לא היה בידי המשיב להוציא לאבישר שומות ביחס לאותן שנים, שכן אין לגבות מס כפול ביחס אליהן.

28. בצו שיצא כהחלטה בהשגה של אבישר, תוקנו הסכומים בשומה. שינוי זה יוצר טעם לפגם בהתנהלות המשיב, שכן שומתו של הנישום נותרה על כנה, על אף שישנו פער של למעלה מ-30 מיליון ש"ח שנגבים לכאורה ביתר מאת הנישום.

29. לא ניתן לראות בהחלטה בבג"ץ כמעשה בית דין שחוסם את המערערת מלברר את הערעור דנן. הליך הערעור הוגש בהתאם להחלטה בבג"ץ. בסעיף 17 להחלטה בבג"ץ הובהר שיש לדחות את העתירה על הסף בשל קיומו של סעד חלופי הקבוע בפקודה, כלומר, הגשת השגה וערעור עליה לבית המשפט.

## דיון והכרעה

30. אקדים ואציין, כי מצאתי לדון בבקשה על יסוד כתבי הטענות והאסמכתאות שצורפו להם, מבלי לקיים דיון בעל פה. מעבר לעובדה שמדובר בסוגיה משפטית בעיקרה, החלטתי מבוססת על הכרעתו של בית המשפט העליון הנכבד בהחלטה בבג"ץ ועל עובדות שאינן שנויות במחלוקת בין הצדדים. יצוין כי ממילא המערערת לא הגישה תצהיר בתמיכה לתשובתה לבקשה, כך שגם מטעם זה מתייחד הצורך בקיום בירור עובדתי, אף אם קיימת מחלוקת או עמימות עובדתית מסוימת בנוגע לטענותיה.

31. לאחר שעיינתי, עיין היטב, בכתבי הטענות ובהחלטה בבג"ץ, אני סבורה כי יש להיעתר לבקשת המשיב לסילוק הערעור על הסף, בהתאם [לתקנות 100](#) ו-[101 לתקנות סדר הדין האזרחי](#), התשמ"ד-1984 החלות בענייננו מכוח [תקנה 9\(א\) לתקנות בית משפט \(ערעורים בענייני מס הכנסה\)](#), התשל"ט-1978.

32. אכן, במקרה הרגיל יש מקום לפתוח פתח רחב לנישום ללבן את טענותיו מול הרשות במסגרת ערעור מס, ואף לאפשר זאת, בנסיבות המתאימות, גם אם הנישום אינו עומד בכל התנאים הפורמליים להגשת הערעור.

יושם אל לב, כי אין בהוראות [פקודת מס הכנסה](#) הוראה המאפשרת לנישום להגיש ערעור מס על כל החלטה של פקיד השומה בהשתמשו בשיקול הדעת שניתן לו על פי הוראות הפקודה, ובפרט כנגד החלטת פקיד השומה שלא לקלוט את הדוחות שהגיש לכאורה כהשגות על השומות שהוצאו לו בהיעדר דוחות (והשוו למשל להוראת [סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\)](#), התשכ"ג-1963 הקובעת, כי ניתן להגיש ערעור **"על כל החלטה של המנהל בהשתמשו בשיקול הדעת הניתן לו בחוק זה"**; ראו גם [סעיף 82\(ו\) לחוק מע"מ](#); הנישום אף אינו רשאי להגיש עתירה מנהלית או ערעור מנהלי לפי [חוק בתי משפט לעניינים מנהליים](#), התש"ס-2000 כנגד החלטה מסוג זה של פקיד השומה).

ברם, המערערת לא נותרה ללא מענה והגישה עתירה לבג"ץ למתן צו המורה למשיב ליתן טעם מדוע לא תבוטל החלטתו שלא לקלוט את הדוחות כהשגות על השומות בהיעדר דוחות. לאחר שבג"צ דן בעתירה ושקל את מכלול נסיבות העניין, הוחלט לדחות אותה על הסף ונקבע, כי הליך השגה והליך ערעור **"אינם פתוחים עוד בפני הנישום או המערערת"** וכן קבע כי אין בכך **"לפתוח את שערי בג"צ"** (ההחלטה בבג"ץ פס' 17-18). בנסיבות אלו, לא ישום בית משפט זה עצמו מעל קביעת בג"ץ המהווה מעשה בית דין בענייננו.

33. בהינתן מכלול הנסיבות, כפי שיפורטו להלן, דעתי היא כי המקרה שלפנינו נמנה עם אותם מקרים חריגים המצדיקים את סילוקו של הערעור על הסף.

תחילה, אתייחס להחלטה בבג"ץ ולהשלכותיה על ענייננו.

בהחלטה בבג"ץ מפורטות הטענות שנטענו על ידי הצדדים וכתבי הטענות שם אף צורפו לכתב הערעור. בעיקרו של דבר, הטענות בבג"ץ דומות במהותן לטענות שנטענו בהליך דנן. בית המשפט העליון בשבתו כבג"ץ הכריע על בסיס אותן טענות, וקבע כי לא הוגשה השגה למשיב ביחס לשנות המס שבערעור. בסעיף 18 להחלטה בבג"ץ קבע בית המשפט העליון במפורש וכעניין שבעובדה כי **"הליכי ההשגה כבר אינם פתוחים"** בפני המערערת, והוא אף הוסיף וקבע **"כי העובדה שהעותרת בחרה להגיש את אסופת המסמכים למשיב רק אחרי תחילת ההליכים של גביית חוב המס הסופי מעלה תמיהה רבתי בנוגע לכוונותיה. שיהיו כבד זה לא נומק בעתירה וממילא לא הוסבר על ידי העותרת באופן שיש בו כדי להסיר את התמיהה ולמנוע את הסקת המסקנות המתבקשות"** (סעיף 19 להחלטה בבג"ץ). מהאמור עולה באופן ברור, כי בית המשפט העליון סבר כי בנסיבות ענייננו אין מקום לאפשר למערערת לפתוח בהליך השגה על השומות בהיעדר הדוחות.

המערערת טענה כי בית המשפט העליון החליט בסעיף 17 להחלטה בבג"ץ כי **"יש לדחות את העתירה על הסף בשל קיומו של סעד חלופי הקבוע בפקודה – קרי, הגשת השגה וערעור עליה לבית המשפט הנכבד"** (סעיף 147 לתשובה לבקשה). אולם, אין זה אלא ציור חלקי ומטעה של האמור בהחלטת בית המשפט העליון בכלל, ובסעיף 17 בפרט. כאמור, בית המשפט העליון קבע כי בענייננו **"הליכי ההשגה כבר אינם פתוחים"**, ובסעיף 17 עצמו, הבהיר בית המשפט העליון, בכל הנוגע לסעד החלופי, כי **"העותרת [המערערת] לא ניסתה לממשו"**, וכי **"נישום המבקש לחלוק על שומות מס שהוצאו בעניינו צריך להגיש את השגותיו לפקיד השומה בדרכים ובמועד הקבועים בסעיף 150(א) לפקודה"**. כלומר, בית המשפט העליון לא קבע כי גם כיום נתון סעד חלופי למערערת, אלא רק כי היה באפשרותה של המערערת להגיש השגה בזמנים הרלוונטיים, אולם היא החמיצה את המועד להגשתה.

הנה כי כן, די בהחלטה בבג"ץ כדי להביא לסילוק הערעור על הסף תוך חיוב המערערת בהוצאות נכבדות המשקפות את מורת רוחו של בית המשפט מניהול הליך סרק זה.

34. עם זאת, למעלה מן הצורך ולפנים משורת הדין, ועל מנת שלא יהיה הנייר חסר, מצאתי לדון להלן גם בטענות הצדדים לגופן.

מכתבי הטענות עולה כי קיימות שתי סוגיות עיקריות הנתונות במחלוקת בין הצדדים: (א) האם מכתב ההשגה מהווה השגה כדין; ו-(ב) ולחלופין, האם דוחות המס מהווים השגה כדין.

על מנת לבחון אם יש מקום לסלק את הערעור על הסף, יש לעמוד על מספר שאלות.

**ראשית**, יש לברר האם הנישום הגיש "השגה" בשנת 2015, ואם כן, מה דינה של השגה זו. על מנת לבחון זאת, יש לבדוק האם מכתב ההשגה יכול היה להוות "השגה" לפי [סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה, ומה משמעות המענה בכתב היד שניתן מטעם המשיב על גבי ההשגה.

**שנית**, ככל שיימצא כי הנישום לא הגיש "השגה" בשנת 2015, יש לברר האם דוחות המס שהוגשו בשנים 2019 ו-2020 יכלו לשמש כהשגה. על מנת לבחון זאת, יש מקום לבדוק מהו סד הזמנים בו רשאי נישום להשיג על שומות שנקבעו לו בהיעדר דוחות והאם דוחות המס פורטו ומולאו כנדרש.

בהמשך הדברים אתייחס גם לטענות נוספות שהעלו הצדדים וכן לטענה כי המשיב מבצע אפליה פסולה בין המערערת לבין נישומים אחרים.

ככל שבסוף הדיון יימצא כי התשובות לשאלות המוזכרות לעיל הן שליליות, כלומר, כי הן מכתב ההשגה והן דוחות המס אינם מהווים "השגה" על השומות בהיעדר דוחות, ויימצא כי אין ממש בטענת המערערת על אפליית לרעה לעומת נישומים אחרים, לא יהיה מנוס מסילוק הערעור על הסף, שכן אין לפנינו "ערעור מס", שכן המערערת כלל לא הגישה "השגה", ומשכך זכות הערעור בהתאם [לסעיף 153 לפקודת מס הכנסה](#) אינה מסורה בידיה [\(סעיף 153\)](#) לפקודה קובע כי "מי שרואה עצמו מקופח על ידי החלטת פקיד השומה על פי [סעיף 152\(ב\)](#), רשאי לערער לפני בית המשפט המחוזי..."; [\(סעיף 152\(ב\)\)](#) לפקודה מתייחס להחלטה בהשגה אותה הגיש הנישום).

### **האם מכתב ההשגה מהווה השגה כדין?**

35. לא מצאתי לקבל את טענת המערערת, כי מכתב ההשגה היווה השגה כדין שהיה לקבלה ביחס לשנות המס שבערעור.

[סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה קובע כי "לא הגיש הנישום דוח לשנת מס מסוימת והוצאה לו שומה לפי [סעיף 145\(ב\)](#) לגבי אותה שנה, יראו כהשגה על אותה שומה [רק דוח שהגיש לגביה, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי הנישום לא היה חייב בהגשת הדוח או שלא ניתן היה להגישו](#)" [ההדגשה אינה במקור].

מלשון הסעיף עולה באופן ברור, כי [רק](#) דוח מס יכול לשמש השגה על שומות בהיעדר דוחות. הנישום לא הגיש דוחות מס אלא מכתב השגה, ולפיכך, לא ניתן לראות במכתב ההשגה כ"השגה" בהתאם להוראות [סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה. משכך, בצדק נמנע המשיב מלהתייחס למכתב ההשגה כהשגה בקשר לשומות בהיעדר דוחות (וראו [בש"א \(מחוזי\)](#)

**ת"א) 26068/04 דור חן מסחר בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4** [פורסם בנבו] (18.2.2007) (להלן: "עניין דור חן").

36. המערערת טוענת כי הנישום "כפר בחובתו להגיש דוח" (סעיף 64 לתשובה לבקשה), ולכן יש מקום לראות במכתב ההשגה כהשגה שהוגשה כדין.

לא ניתן לקבל טענה זו.

**ראשית**, עיון מדוקדק במכתב ההשגה מעלה כי לא נמצא ולו מקום אחד בו כפר הנישום בעצם חיובו להגיש דוחות מס לשנות המס שבערעור. דווקא ההיפך הוא הנכון, הטענות במכתב ההשגה הן כלליות ונטענו במאוחד גם ביחס לשנות המס שלגביהן הוגשו דוחות מס (2010 – 2012).

לו היה בוחר הנישום שלא להגיש דוחות כלל, תוך שהוא כופר בחובתו זו, אולי היה ניתן לקבל טענה זו בדוחק. אולם כאמור, מכתב ההשגה התייחס באותו האופן הן לשנים שהוגשו בהן דוחות מס והן לשנים שלא הוגשו בהן דוחות מס. לא ייתכן כי הנישום כפר בחובתו להגיש דוחות מס ביחס לכלל השנים כאשר בפועל הוא הגיש דוחות מס ביחס לחלקן.

יתרה מזו, בסעיף 1 למכתב ההשגה מצוין במפורש כי ההשגה היא "מכוח סעיף 150(א) **לפקודת מס הכנסה**", כך שנראה כי גם הנישום לא התכוון לכך כי ההשגה שהגיש היא מכוח **סעיף 150(ב) לפקודה**, באמצעות הגשת דוחות מס.

**שנית**, עצם העובדה שהמערערת הגישה דוחות מס בגין שנות המס שבערעור בשנים 2019 ו-2020 מלמד, כי אף לשיטתה, הנישום היה חייב בהגשת דוחות מס בקשר לשנות המס שבערעור. בהקשר זה יוער, כי אף אם הנישום סבר שאינו חב במס בגין הכנסה חייבת, עדיין היה עליו להגיש דוח מס "אפס". יפים לעניינו הדברים האמורים בעניין **ויסולי**, בפס' 34 – 35 :

"רואים אנו כי סעיף 150(ב) מסייג את זכותו של נישום להשיג על שומה ומתנה את הגשת ההשגה בהגשת דו"ח. רק במקרים חריגים, בהם חולק הנישום על חובתו להגיש דו"ח על הכנסותיו, יכול הוא להגיש השגה ללא הגשת דו"ח. המבקש לא טען כי אינו חייב בהגשת דו"ח על הכנסותיו. עיון ב'מכתבי ההשגה' (נספחים 'טז/1', 'טז/2' להמרצת הפתיחה) מגלה כי המבקש טען כי לא היו לו הכנסות חייבות, אולם ברי כי העדר הכנסה חייבת אינו פוטר מהחובה להגשת דו"ח. למעשה המבקש אפילו אינו טוען כי לא היו לו הכנסות חייבות, שכן ראינו כי טענתו העיקרית הינה טענת פירעון. לגרסתו הוא קיבל תקבולים מהם נוכה מס במקור. משמע, המבקש מודה בקבלת הכנסות עליהן היה עליו להצהיר.

**מכאן ברי כי טענותיו של המבקש בדבר קבלת השגותיו לשנים 2004 - 2005 דינן להימחק על הסף מחמת העדר כל עילה.**

המערערת טוענת בסעיף 15 לתשובתה לבקשה כי "דוחות אלה שימשו אף הם כהשגה". דהיינו, בעצם הגשת דוחות המס גילתה המערערת את דעתה כי גם לשיטתה יש להגיש דוחות מס בקשר לשנות המס שבערעור. אם אכן סברה המערערת כי אין מקום להגיש דוחות מס, היה עליה לעמוד על טענתה זו גם במועד הגשת דוחות המס.

**שלישית**, בהליך בבג"ץ לא טענה המערערת כי מכתב ההשגה מהווה השגה כדין. אף נקבע בסעיף 5 להחלטה בבג"ץ כי: "במשך ארבע שנים וחצי ממועד הוצאת השומות, ועד למועד פטירתו, הנישום לא הגיש השגות על השומות שיצאו בהיעדר דו"חות. רק בחודש יולי 2019 הגישה העותרת לפקיד השומה אסופת ניירות הנושאים את הכותרת 'דו"חות על הכנסות'". לא ניתן לטעון כעת טענה עובדתית "כבושה" אחרת, שכבר הוכרע בבית המשפט העליון הנכבד בניגוד לה (ראו סעיפים 70-71 לבקשה מהם עולה כי מכתב ההשגה עמד בפני בג"ץ בקבלו את החלטתו לדחות את העתירה על הסף).

**רביעית**, נראה כי אף הנישום עצמו לא סבר כי מכתב ההשגה מהווה השגה לשנות המס שבערעור. כך, ביום 21.12.2016 הוציא המשיב לנישום שומה בצו לשנים 2010 – 2012. הנישום הגיש ערעור על הצו לשנים אלו, אולם הוא לא הגיש ערעור או פניה למשיב בקשר ליתר שנות המס שבערעור, אף שלשיטתו הן היו אמורות להיות חלק מהשומה. אם הנישום אכן סבר, כי מכתב ההשגה שהוגש בשנת 2015 מהווה השגה גם על השומות בהיעדר דוחות, מדוע לא הגיש ערעור ביחס לשנות המס שבערעור ביחד עם ערעורו לשנים 2010 – 2012? ובכלל, מה היה לשיטתו המענה להשגה מצד המשיב ביחס לשנים הללו?

אין מחלוקת שניתן מענה כלשהו מצד המשיב, והנישום לא יכול היה להתעלם ממנו. הנישום ידע בזמן אמת כי קיים הבדל בין השומות, שכן ניתן מענה מסוים בנוגע לשנות המס שבערעור והתנהל הליך נפרד בכל הנוגע לשומות לשנים 2010 – 2012. בכל זאת, הנישום בחר שלא לפעול בנדון.

37. לא ניתן לקבל את טענת המערערת כי הנישום הגיש השגה מאוחדת בשנת 2015 משום שלדידו הוא לא היה אמור לשלם מס ומשום שהשומות יצאו במאוחד. אם אכן היה ממש בטענה זו, הנישום לא היה מגיש דוחות מס רק על חלק מהשנים, אלא הוא היה נמנע מלהגיש דוחות מס בכלל. עצם בחירת הנישום להגיש דוחות על חלק מהשנים, ועל חלק אחר לא, מגלה כי לדעתו היה הבדל בין השנים ולא ניתן להתייחס אליהן במאוחד.

38. כן לא ניתן לקבל את טענת המערערת כי האמור בפרוטוקול ישיבה מס' 130 של ועדת הכספים, הכנסת ה-14 (27.5.1997) (להלן: "**פרוטוקול ועדת הכספים**") תומך בטענתה כי מכתב ההשגה היווה השגה כדין על שומה בהיעדר דוח.

הדיון בוועדת הכספים אליו מפנה המערערת התקיים עובר לתיקון מס' 134 לפקודה, בו נקבע, כי יראו כהשגה על שומה בהיעדר דוח "רק" דוח מס שהוגש. המצב המשפטי בשנת 1997 (עובר לתיקון) היה שונה במהותו ממצב העניינים הנוכחי, ובזמנו ראו כהשגה "גם" דוח שהוגש: "**דורון לוי: סעיף 4 מתקן את סעיף 150 לפקודה שדן בשלב ההשגה. אנחנו מבקשים להוסיף סעיף קטן (ב) שיאמר: 'יראו כהשגה גם דו"ח שהגיש נישום לשנת מס שלגביה נערכה לו שומה לפי סעיף 145(ב)', ואני אסביר למה הכוונה ... יוסי דולן: אני רוצה להבין. אם לאחר התיקון, בהנחה שהתיקון ייכנס לתוקף, אתה מוציא שומה בהיעדר דו"ח ואני לא מגיש דו"ח אלא אני מגיש השגה האם ההליך הזה הוא תקין? דורון לוי: בוודאי. גיורא עמיר: הוא הוסיף פה שגם דו"ח ללא השגה ייחשב כהשגה" (שם, עמ' 39 ו-41).**

39. המערערת טוענת כי תשובת המשיב בכתב היד על מכתב ההשגה לאו תשובה היא, ולפיכך יש לקבוע כי מכתב ההשגה היווה השגה כדין שדינה להתקבל על הסף.

לא ניתן לקבל טענה זו.

**ראשית**, הנישום, אשר היה מיוצג בידי יועצים מהשורה הראשונה בתחום, לא הגיש דוח מס כהשגה. לפיכך, הוא לא עמד בתנאי הראשוני והבסיסי להגשת השגה. כלומר, מכתב ההשגה לא נכנס מלכתחילה לגדרי "השגה" לפי [סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה, ביחס לשנות המס שבערעור (והשוו [ע"א 8244/98 פקיד שומה חדרה נ' שבי, פ"ד נז\(4\) 241 \(2003\)](#)). לאור זאת, אין חשיבות לאופן בו ניתן מענה המשיב, שכן אף אם לא היה ניתן מענה כלל, השגה לא הוגשה, ואין בהיעדר מענה (לשיטת המערערת) כדי להפוך את מכתב ההשגה לדוח מס המקיים את השגת הנישום. על המשיב לא מוטלת החובה "להדריך" את הנישום, שהיה מיוצג היטב כאמור, וככל שהנישום לא פעל על פי הוראות הדין, אף לא בקירוב, אין לו לבוא בטרזניה אלא עם עצמו.

יתרה מזו, הנישום לא יכול לבוא בטרזניה בהקשר זה עם המשיב, אשר נתן מענה ענייני בזמן אמת, גם אם לא היה מפורט דיו. נדרשת מידה לא מבוטלת של עזות מצח מצד המערערת לטעון כי יש להתייחס למכתב ההשגה כאל השגה כדין, שאף יש לקבלה על הסף בהיעדר מענה, ובה בעת לטעון כי יש להתעלם מהחלטת המשיב משום שאין בה כל הנמקה.

הנישום היה מודע לכך שהשגתו לשנות המס שבערעור לא נקלטה, וזאת בניגוד לקליטת ההשגה לשנים 2010 – 2012, ובכל זאת הוא בחר שלא לעשות מאומה בנדון.



אין ענייננו במי שעשה כמיטב יכולתו כדי לעמוד בהוראות הדין, אלא במי שבחר בחירה מודעת להתעלם ממענה המשיב.

**שנית**, לטעמי, אף אם נפל פגם במענה המשיב, לא יהיה בכך, בנסיבות העניין, כדי להביא לסעד של קבלת ההשגה (שכאמור מלכתחילה לא הוגשה). כאמור, הנישום היה מודע לכך שהשגתו לא נקלטה ביחס לשנות המס שבערעור והוא בחר להתעלם במודע מהמענה שניתן לו. לפיכך, לא ניתן לומר כי נגרם לו עוול מהמענה החסר. בחירתו שלא לפעול בעניין לא נבעה אפוא מאופן ניסוח המענה אלא מטעם אחר השמור עמו (וראו בהקשר זה טענת המשיב בסעיף 45 לבקשה, כי בחירתו של הנישום שלא להגיש דוחות כהשגות ביחס לשנות המס שבערעור, מקימה חזקה כי לו הוגשו הדוחות היה בהם להרע את מצבו ביחס לתוצאת המס על פי השומות שהוצאו).

לפיכך, אין להורות על קליטת מכתב ההשגה כהשגה ביחס לשומות שהוצאו בהיעדר דוחות (והשוו [ע"א 6315/05 פקיד שומה תל אביב 4 נ' שרצקי](#), [פורסם בבנו] פס' 65 (24.12.2012)).

אין בכך לחסוך מביקורת למשיב, על כי לא הקפיד למלא את חובתו כלפי הנישום למתן מענה נהיר ומסודר, אף במקרים בהם אין עליו חובה לעשות כן.

40. נוסף על כך, אין לקבל את טענת המערערת, כי התנהלות המשיב עומדת בניגוד לכאורה להוראת הביצוע מטעמו.

הוראת הביצוע רלוונטית למקרה בו הוגשה השגה, כלומר הוגשו דוחות מס, אולם, כאמור, בענייננו כלל לא הוגשו דוחות מס בשנת 2015, אלא רק מכתב ההשגה. לפיכך, אין מקום ללמוד לענייננו מהוראת הביצוע אליה מפנה המערערת. נראה שגם המערערת סוברת כך, לאור דבריה המאולצים בתשובתה בהקשר זה, ובאופן שאינו מדויק כלל ועיקר, כי "**המנוח לא קיבל מעולם עדכון רשמי ומפורט מהמשיב בדבר דחיית הדוחות שהגיש כהשגה על השומות שהוצאו לשנים הרלוונטיות**" (סעיף 42 לתשובה לבקשה, ההדגשה אינה במקור). כאמור, אין מחלוקת כי בשנת 2015 הנישום לא הגיש דוחות מס בגין שנים אלו וממילא הליך ההשגה לא החל מעיקרו.

41. הוא הדין בכל הנוגע לטענות המערערת, כי בהתאם לפסיקה, אל לו למשיב להתעלם מהשגות הנישומים.

כאמור, בהתאם להוראת [סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה, משלא הוגש דוח מס, ממילא אין השגה על שומה שנקבעה בהיעדר דוח, ועוד קודם לדיון בשאלה, האם בסמכות המשיב לדחות את ההשגה, עליה לעמוד בהגדרות הבסיסיות הנדרשות מ"השגה".

יצוין בהקשר זה כי מכתב ההשגה לא כלל נימוקים מפורטים, מלבד טענות ראשוניות וכלליות, ועם זאת המשיב רשם אותו כהשגה ביחס לשנים 2010 – 2012. כלומר, המשיב לא בחן את המכתב לגופו ולא דחה אותו בהסתמך על הטענות הכלולות בו, אלא התמקד בדרישות המסגרת להגשת השגה. דרישות, שהנישום לא עמד בהן לגבי שנות המס שבערעור, אף לא בקירוב.

42. טענת המערער, כי יש ללמוד מהעובדה שהמשיב ניהל עמה משא ומתן כי לא ראה בשומות בגין שנות המס שבערעור כסופיות, טוב היה לולא נטענה. לכל היותר, ניתן לומר כי המשיב ניסה לבוא לקראת המערער והנישום, על אף שלא היה זה מחובתו לעשות כן. המערער מנסה להיבנות מפעולות שנקט המשיב לפני משורת הדין ולטובתה, ואין לתת לכך יד. קבלת טענה זו תביא לכך שייגרע מצבו של המשיב מקום בו הוא מנסה להקל עם נישומים וכתוצאה מכך הוא עלול להימנע מלנסות ולפתור סכסוכים בדרכים אלטרנטיביות, באופן שיזיק לשאר הנישומים.

43. לסיכום חלק זה, היה על הנישום, ועל המערער בנעליו, להגיש השגה כדין על השומות בהעדר הדוחות באמצעות הגשת דוחות מס לשנות המס שבערעור. הנישום והמערער לא עשו כן, וחלף זאת הגישו מכתב השגה שאיננו מקיים את הוראות הדין, אף לא בקירוב. לפיכך, יש לקבוע כי לא הוגשה השגה בשנת 2015 על השומות בהעדר הדוחות בגין שנות המס שבערעור.

#### **האם דוחות המס יכולים להיחשב כהשגה?**

44. כזכור, בחודש יולי 2019, כחמש שנים לאחר הוצאות השומות בהיעדר הדוחות, הגישה המערער למשיב קבוצת מסמכים הנושאים את הכותרת "דוחות על הכנסות", אשר מתיימרים להיות דוחות על הכנסות לשנות המס שבערעור, למעט לשנת המס 2007. רק חצי שנה לאחר מכן, בראשית שנת 2020, הגישה המערער נייר נוסף שכותרתו "דוח על הכנסות" לשנת המס 2007. זאת לעמדת המערער, באופן שיביא לעצירת הליכי הגבייה שהחלו בקשר עם חובות המס.

45. לטעמי, לא ניתן לראות בדוחות המס שהוגשו כהשגה ולו מפאת האיחור הניכר בהגשתם – כחמש שנים לאחר מועד הוצאת השומות בהיעדר הדוחות – וזאת, מבלי שניתנה כל הצדקה לאיחור.

המערער אף לא מנסה לטעון כי יש "סיבה סבירה" לאיחור. כל שהיא טוענת הוא, כי אין הגבלת זמן להגשת דוחות מס בהתאם להוראת [סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה.

דעתי שונה.

הגשת דוחות מס כהשגה על שומה בהעדר דוח, בהתאם [לסעיף 150\(ב\)](#) לפקודה, מוגבלת לפרק זמן של 30 ימים, באופן הזהה להוראות הנוגעות להגשת השגה על שומה לפי מיטב השפיטה.

46. [סעיף 150](#) לפקודה, תחת הכותרת "זכות השגה לפני פקיד השומה" קובע כדלהלן:

"(א) היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה ותוגש תוך שלושים יום מיום המצאת הודעת השומה, אלא שאם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהאדם החולק על השומה היה מנוע מהגיש את הבקשה תוך המועד האמור, משום שהיה נעדר מן הארץ או חולה או מכל סיבה סבירה אחרת, רשאי הוא להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות.

(ב) לא הגיש הנישום דוח לשנת מס מסוימת והוצאה לו שומה לפי [סעיף 145\(ב\)](#) לגבי אותה שנה, יראו כהשגה על אותה שומה רק דוח שהגיש לגביה, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי הנישום לא היה חייב בהגשת הדוח או שלא ניתן היה להגישו".

47. כפי שחזר ונשנה בפסיקה "פרשנות דיני המס אינה שונה מתורת הפרשנות הכללית המקובלת בענפי המשפט האחרים, אף כי יש לחוקי המס מאפיינים ייחודיים משל עצמם ותכליות ייחודיות המונחות ביסודם ... קרי, גם בדיני מיסים לשון החוק היא זו שקובעת את גבולות הפרשנות. כך כאשר גבולות הלשון כוללים משמעויות אפשריות שונות, יש לבחור את הפרשנות המגשימה בצורה מיטבית את תכליתו של החוק לרבות, במקרים המתאימים, הגנה על אינטרס ההסתמכות של הנישום" ([ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' אביבי רייך](#), [פורסם בבנו] פס' 14 לפסק דינו של כב' השופט ד' מינץ (21.2.2021)).

48. [לטעמי](#), לשונו של [סעיף 150](#) לפקודה וכותרתו מלמדים עליו, כי [סעיף 150\(א\)](#) לפקודה דן בזכותו הכללית של נישום להשיג על שומה שהוצאה לו והוא קובע את המסגרת הראויה להגשת השגה, כל השגה. [סעיף 150\(ב\) מוסיף על ההוראות הכלליות שבסעיף 150\(א\)](#), ביחס לשומה שהוצאה בהעדר דוח לפי [סעיף 145\(ב\)](#) לפקודה, וקובע כי במקרה שכזה רק דוח שהוגש ייחשב כהשגה. זאת, [בכפוף להוראות הכלליות שנקבעו במסגרת סעיף 150\(א\) לפקודה, ומבלי לגרוע או לסייג מהן](#). במילים אחרות, כאשר [סעיף 150\(ב\) לפקודה נוקט במילים "יראו כהשגה"](#), הוא מתייחס ל"השגה" שפורטה [בסעיף 150\(א\) לפקודה](#), זו שהוגשה בהתאם לאותם התנאים לרבות לעניין המועד להגשתה. [סעיף 150\(ב\) לפקודה יונק את חיותו מסעיף 150\(א\) לפקודה](#).

49. ניתן ללמוד על כך גם מההיסטוריה החקיקתית של [סעיף 150](#) לפקודה.

עד לתיקון מס' 114 לפקודה משנת 1997, כלל לא היו תתי-סעיפים [לסעיף 150](#) לפקודה. עד לאותו תיקון, [סעיף 150](#) עמד לבדו בנוסחו של [סעיף 150\(א\)](#) לפקודה כיום. כלומר, באותה עת, לא הייתה יכולה להיות מחלוקת, כי המועדים וההוראות הקבועים בסעיף התייחסו לכלל סוגי ההשגות, לרבות השגות על שומות בהיעדר דוח.

במסגרת תיקון מס' 114 לפקודה, הוסף סעיף קטן ב', בו נקבע כי **"יראו כהשגה גם דו"ח שהגיש נישום לשנת מס שלגביה נערכה לו שומה לפי סעיף 145(ב)".** סעיף זה בא לרבות על ההוראות הכלליות [שבסעיף 150](#) לפקודה, מבלי לשנות את ההסדר החקיקתי הכולל בנוגע להשגה על שומות בהיעדר דוח. כך נכתב בדברי ההסבר להצעת החוק:

**"סעיף 150 לפקודה קובע את זכותו של הנישום להגיש השגה לפקיד השומה על שומה שהוצאה לו ואת המועד להגשתה. מוצע לקבוע כי יראו כהשגה גם דו"ח שהגיש נישום בשנת מס שלגביה נערכה לו שומה לפי מיטב השפיטה" (דברי הסבר לסעיף 4 להצעת חוק לתיקון [פקודת מס הכנסה](#) (תיקון מס' 115), התשנ"ז-1997, ה"ח הממשלה 2607).**

עדות נוספת לכך ניתן למצוא גם בדברים האמורים בעמ' 39 – 41 לפרוטוקול ועדת הכספים, שעסקו בתיקון מס' 114 ונגעו לשאלה האם הגשת דוח מס לאחר הוצאת שומה תיחשב כהגשתו מעיקרא או כהשגה.

כ-6 שנים לאחר מכן, במסגרת תיקון מס' 134, תוקן סעיף קטן ב' לנוסחו הנוכחי ונקבע בו כי **"רק" הגשת דוח תיחשב כהשגה.**

עינינו הרואות, כי מעיקרו לא נחקק [סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה כסעיף חלופי [לסעיף 150\(א\)](#), אלא כסעיף משלים המתייחס אך לאפשרות או לחובה להגיש דוח מס כהשגה על שומה בהיעדר דוח.

50. זוהי גם הפרשנות הרווחת של הסעיף. כך למשל, בהחלטה בבג"ץ קבע בית המשפט העליון ביחס לשומות בהיעדר דוחות כי **"נישום המבקש לחלוק על שומות מס שהוצאו בעניינו צריך להגיש את השגותיו לפקיד השומה בדרכים ובמועד הקבועים בסעיף 150(א) לפקודה"** [ההדגשה אינה במקור] (שם, סעיף 17).

אף מפרוטוקול ועדת הכספים שצירפה המערערת עולה אותה המסקנה:

**"דורון לוי: ... זאת אומרת שבהעדר דו"ח רשאי פקיד השומה להוציא לו שומה. שומה בהעדר דו"ח היא כמו שומה לפי מיטב שפיטה מבחינת לוח הזמנים שבו**

**מדובר, דהיינו אם תוך 30 ימים לא הוגשה השגה על אותה שומה בהעדר דו"ח, השומה הזאת הופכת להיות שומה סופית; נוצר כאן לנישום חוב מס ואפשר לעבור להליכי גבייה" (שם, עמ' 39 – 40).**

וכן ראו למשל ע"מ (מחוזי באר שבע) 42715-02-17 עזון נ' פקיד שומה אשקלון, [פורסם בנבו] פס' 43 (20.4.2020).

51. גם התכלית הניצבת בבסיס סעיף 150 לפקודה תואמת את מסקנתי זו.

המחוקק איזן בין כלל האינטרסים המשתקפים בסעיף 150 לפקודה, ובעיקרם, האינטרסים של סופיות ויעילות הליך השומה אל מול האינטרס של הגעה לשומת "מס אמת", וקבע כי השגה על שומת מס תוגש תוך 30 ימים. אין כל סיבה לכך שהשגה על שומה בהיעדר דוח תסויג מאיזון זה, ואיני מוצאת עיוות המחייב תוצאה פרשנית אחרת. זאת בייחוד נוכח טענת המערערת, לפיה המחוקק כלל לא ביקש להגביל את המועד להגשת השגה על שומה בהעדר דוח. אין זאת אלא שקביעה מעין זו היא שתעוות את דברי המחוקק. יפים לענייננו הדברים האמורים ב-ע"א 976/06 מרום נ' פקיד שומה באר-שבע, [פורסם בנבו] פס' 34 (6.11.2008):

**"לא מצאתי גם כי מתקיים בענייננו עיוות המחייב תוצאה פרשנית אחרת במסגרת החקיקתית הקיימת. מדוע התיישנותה של סמכות הנציב לפתוח שומה כאשר מדובר על השגה על שומה 'רגילה' על פי סעיף 145(א) (1) צריכה להיות שונה מהשגה על שומה על פי מיטב השפיטה בהיעדר דו"ח? בשני המקרים מדובר בהשגות על שומה ואין כל תכלית לשוני המוצע".**

52. המערערת מנסה ללמוד לעניינה גם מהעובדה שהוחלט להאריך רק את המועד הקבוע בסעיף 150(א) לפקודה, בעקבות מגפת הקורונה. אולם אין בכך לסייע לה. כאמור לעיל, המועד להגשת השגה, כל השגה, נקבע בסעיף 150(א) לפקודה. סעיף 150(ב) לפקודה בא רק להוסיף על האמור לעניין הגשת דוח מס כהשגה. לכן, לא רק שאין צורך, אלא שגם לא ניתן היה להאריך את המועד של סעיף 150(ב) לפקודה, שכן המועד לגבי נקבע מלכתחילה בסעיף 150(א) לפקודה.

53. לא ניתן לקבל את טענת המערערת, כי המחוקק רצה להותיר לנישומים צוהר להגיש השגה במועד מאוחר מ-30 הימים שנקבעו בסעיף 150(א) לפקודה, בכך שאפשר להסיר את המחדל של אי-הגשת הדוח מלכתחילה, בעת הגשת ההשגה. לא ניתן ללמוד מן האחד על השני ומדובר בהסקת מסקנות שגויה. אכן, המחוקק קבע במפורש כי ניתן להגיש דוח באיחור לשם הגשת השגה, אך אין זה מחייב כלל ועיקר כי את ההשגה

עצמה ניתן להגיש באיחור, וכלל הפסיקה שהובאה על ידי המערערת אף לא רומזת על כך.

54. לטענת המערערת, המשיב "מדבר בשני קולות". כך, בעניין **מואלם** טען המשיב, בסתירה מוחלטת לטענותיו בהליך דנן, כי אין הגבלת זמן להגשת דוח מס כהשגה לפי [סעיף 150\(ב\)](#) לפקודה.

הצדק עם המערערת בנקודה זו, אולם עדיין אין בכך להביא לקבלת דוחות המס כהשגה. אם עמדת המשיב בעניין **מואלם** הייתה מתקבלת, או אם המערערת הייתה מסתמכת על עמדה זו בהתנהלותה, ייתכן שהיה בכך להביא לקבלת טענותיה, למצער בנוגע לאלו הנוגעות לסד הזמנים בערעור. אולם, טענה זו לא התקבלה ולא הובאה כל הוכחה לכך שהמשיב או המערערת פעלו בהתאם לעמדה זו מלבד עצם העלאת הטענה בעניין **מואלם**. כידוע, מלאכת פרשנות הוראות החוק נתונה לסמכותו הבלעדית של בית המשפט ודעתי היא כי עמדת המשיב בעניין **מואלם** בטעות יסודה, שכן כאמור חלה מגבלת זמן על הגשת השגה על שומות בהיעדר דוח. לפיכך, אני נותרת בעמדותי לפיה דוחות המס לא הוגשו במועד ודינם דחייה.

כמובן שמצופה מהמשיב, שהוא רשות מנהלית, להביע את עמדותיו באופן אחיד וקוהרנטי. בשום אופן אין לקבל התנהלות בה המשיב מדבר בשני קולות ובאופן העלול לפגוע באמון הציבור בו. לטעמי, מדובר במחדל חמור של המשיב, וינתן לכך ביטוי בפסיקת ההוצאות בהליך.

55. המערערת טוענת לאפליה אסורה מצד המשיב. לטענתה, הדוחות של אבישר, השגת הנישום על השנים 2010 – 2012 וכן דוחות נוספים, נקלטו על ידי המשיב למרות שחל איחור בהגשתם של מספר חודשים ולמרות שלא היו מפורטים כנדרש. לא ניתן לקבל טענה זו.

**ראשית**, על אף שגם איחור של יום אחד בהגשת השגה, איחור פסול הוא, יש מקום לתת משקל למידת האיחור (והשוו [בש"א 5636/06 נשר נ' גפן](#), [פורסם בנבו] פס' 2 (23.8.2006) (להלן: "עניין נשר").

לעניין שיקול הדעת שמפעיל המשיב, האם לקלוט את ההשגה, אם לאו, אין דומה איחור של מספר חודשים לאיחור של מספר שנים. באף לא אחד מהמקרים שהציגה המערערת, לא חלפו יותר ממספר חודשים עד להגשת ההשגה, וודאי שלא חלף פרק זמן כה משמעותי של חמש שנים ממועד הוצאת השומות ועד להגשת הדוחות. ויודגש, כי [בעמ"ה \(מחוזי ירושלים\) 7050/03 סמי נ' פקיד שומה](#) [פורסם בנבו] (23.5.2004) (להלן: "עניין סמי") שהביאה המערערת בתמיכה לטענתה, השומה לא יצאה "בשנת

**המס 1997** כפי שציננה (סעיף 110.g לתשובה לבקשה), אלא **"בגין שנת המס 1997"** (פס' 1 לעניין סמי), וההבדל ברור (כמו כן, ייתכן כי באותם מקרים הייתה הצדקה לאיחור או שניתנה ארכה על ידי המשיב).

ניתן להניח כי אם הנישום היה מגיש את דוחות המס בסמוך למועד הוצאת השומות, כפי שעשה עם מכתב ההשגה, השגתו הייתה נרשמת, כפי שאכן אירע ביחס לשנים 2010 – 2012.

**שנית**, אף אם המשיב לא היה אמור לקלוט את ההשגות המאוזכרות, לאור האיחור בהגשתן, המערערת לא יכולה להיבנות מכך לענייננו. כידוע, **"אף במצב שבו מוכחת טענה לאכיפה סלקטיבית, אין משמעות הדבר כי יוקנה סעד 'חיובי' של אי אכיפת הדין לטוען לכך. זאת, שכן ביטול ההחלטה המפלה אינו מקים זכות לפלוגי שאינה מוכרת לו בדין"** (ע"א 1600/08 **מקסימדיה פרסום חוצות בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו**, [פורסם בנבו] פס' 25 (18.8.2011)). כך ברשויות מנהליות בכלל, ובענייני מס בפרט (רע"א 7998/17 **פלוגי נ' רשות המיסים**, [פורסם בנבו] פס' 7 (13.11.2017); ע"מ (מחוזי ת"א) 34974-12-17 **דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן**, [פורסם בנבו] פס' 77 – 79 (3.2.2020) והאסמכתאות שם; ע"מ (מחוזי ת"א) 49874-08-15 **אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות** [פורסם בנבו] (24.2.2021)).

עוד יצוין, כי גם המערערת "הרוויחה" מגמישותו של המשיב בקבלת השגת הנישום לשנים 2010 – 2012, ואם היא מעוניינת לעמוד על הוראות הדין בדיוקנות, מן הראוי הוא שתתכבד ותמשוך את הערעור שהוגש לשנים 2010 – 2012; ממילא, היא מושתקת מלטעון בעניין.

56. לא מצאתי לקבוע מסמרות בנוגע לשאלה, האם דוחות המס שהוגשו עמדו בפירוט הנדרש. עם זאת, מצאתי להעיר גם בעניין זה שתי הערות, שתומכות בהחלטתו של המשיב לדחות את קליטת דוחות המס כהשגה, גם מטעם זה.

**ראשית**, ככל שמועד הגשת דוחות המס רחוק יותר ממועד הוצאת השומה, כך יגבר הצורך בפירוט מדויק ושלם של הנתונים המובאים בהם.

בעניין **דור חן** עמד בית המשפט המחוזי (כב' השופט מ' אלטוביה) על חשיבות המידע המצוי בדוחות המס לשם הגעה לשומת "מס אמת":

**"המידע המצוי בדו"ח אמור לשמש את המשיב בקביעת שומת האמת, לאפשר בחינה מחדש את השומה בהעדר דו"ח, הן כבקרה והן כמקור מידע, כבסיס נתונים המהווים הצהרת הנישום בדבר הכנסותיו והוצאותיו. בהעדר היכולת לערוך דו"ח בשל העדר בסיס נתונים עליו דו"ח נבנה, קרי בהעדר ניהול מערכת**



**כלשהיא של ספרים, אין התכלית העיקרית, היא המידע המאפשר להגיע אל שומת האמת, מושגת" (שם, עמ' 13).**

מטבע הדברים, ככל שחולף הזמן ממועד הוצאת השומה והתרחשות האירועים, כך גוברים הקשיים הכרוכים בניהול דיון בהשגה ובערעור על ההחלטה בה (עניין נשר, פס' 2). על מנת שניתן יהיה להתגבר על הקשיים הללו, יש להעמיד נתונים ופרטים מדויקים, אותם יש לספק במסגרת דוחות המס.

כמו כן, וזה העיקר, אין כל הצדקה לפגוע באינטרס הסופיות וביעילות הדיון מקום בו לא מסופקים נתונים מדויקים ומבוססים שניתן להגיע על בסיסם לתוצאה של "מס אמת". זאת במיוחד במקרים בהם השיקול הנוגע למשך האיחור מושך אל עבר דחיית הגשת ההשגה. אסביר.

כאמור לעיל, משך האיחור הוא אחד השיקולים הנשקלים במסגרת הבחינה, האם יש מקום ליתן הארכת מועד להגשת ההשגה. שיקול מרכזי נוסף שנשקל, כחלק ממארג השיקולים, הוא "סיכויי ההליך" – ככל שסיכויי ההליך נמוכים יותר, נחלשת ההצדקה למתן אורכה להגשתו (עניין נשר, פס' 2; [בש"מ 6229/11 דון - יחיא נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה, חיפה](#), [פורסם בנבו] פס' 10 – 12 (10.1.2012)).

בענייני מס, ככל שהדוחות חסרים יותר, כך "סיכויי ההליך" והאפשרות להגיע למס אמת פוחתים בהתאמה. על מנת שתהיה הצדקה לשינוי השומה, יש להעמיד נתונים מדויקים שיהוו בסיס ראוי לקביעת השומה ויגבירו את "סיכויי ההליך". כאשר מצרפים שיקול זה לשיקול בדבר משך האיחור, החשיבות בהעמדת נתונים מדויקים גוברת על אחת כמה וכמה. מילים אחרות, ככל שמשך האיחור מושך לכיוון דחיית ההשגה, כך גובר הצורך להוכיח כי ישנם סיכויים גבוהים לקבלת ההשגה באמצעות הגשת דוח מפורט ומדויק.

אין גם מקום לקבל את טענת המערערת, כי המשיב קלט את דוחותיו של אבישר, בניגוד לדוחותיה, על אף הפירוט הדומה בהם לכאורה. דוחותיו של אבישר הוגשו במועד סמוך להוצאת השומות. זאת בשונה מדוחות המס של המערערת שהוגשו שנים רבות לאחר הוצאות השומות ומחייבים פירוט רב יותר. די בכך כדי להקים שוני מובחן בין המקרים באופן המצדיק את דחיית קבלת דוחות המס של המערערת.

**שנית**, בנסיבות ענייננו, הנישום, שהוא בעל הידע על הכנסותיו, קיבל החלטה מודעת שלא להגיש את דוחות המס. העמימות הראייתית בקביעת השומה נוצרה אך ורק בעקבות מחדלו זה של הנישום. במקרה שכזה, אך מן ההיגיון הוא, כי המשיב יסרב לשנות את השומה כל עוד לא הובאו בפניו נתונים מדויקים ומפורטים המצדיקים את שינויה. ייתכן כי במקרה אחר, בו למערערת אין ולא יכול היה להיות ידע בנוגע

לנתונים הרלוונטיים, התוצאה הייתה אחרת וניתן היה להקל עמה. אולם במקרה בו לא הוגשו דוחות מס בכוונה תחילה על ידי הנישום, אולי משום שאילו היו מוגשים על ידו היה בהם לשנות לרעה את תוצאת השומות, ורק לאחר שנים רבות ובעקבות נקיטת הליכים לאכיפת חובות המס, מבקשת המערערת להגישם "לפי מיטב ידיעתה", כאשר הם חסרים נתונים מלאים ומפורטים על אודות ההכנסות, אין לאפשר זאת. במקרה זה על הנישום לשאת במלוא כובד תוצאות מחדלו. יפים לענייננו הדברים האמורים בעניין דור חן, בעמ' 10:

**"המביא עצמו למצב שבו אין באפשרותו להגיש דו"ח ראוי בשל אי ניהול ספרים, אינו יכול לטעון בשלב הגשת הדו"ח כי בשל העדרם של ספרים, הרי הוא נאלץ להגיש דו"ח חסר או דו"ח אומדנא או דו"ח בלתי מאושר אולם עושה הוא כן מתוך כוונה סובייקטיבית להגיש דו"ח ראוי ככל שיש בידו לעשות כן".**

57. לא מצאתי כי יש בניהול ההליכים מול אבישר כדי לשנות מהחלטתי.

בשומות חלופיות חייבים הנישומים ביחד ולחוד, ולמשיב הבחירה ממי לגבות את המס ובאיזה שיעור, כל עוד המס לא נגבה ביתר. לא הוכח כי קיים חשש בענייננו לגבייה ביתר וחזקה על המשיב כי יימנע מכך. לפיכך, אין כל מניעה לכאורה שההליך של אבישר יתנהל במקביל לקביעה כי השומות בהיעדר הדוחות הן שומות חלוטות.

יש להבהיר, כי השומות החלוטות הן "מס האמת" בנסיבות העניין ואין מקום לטענה כי קיים חשש מפני הכרעה סותרת בעניינו של אבישר, באופן שעלול לפגוע בגביית מס אמת (ראו [ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ](#) [פורסם בנבו] (9.5.2018), ולדברים האמורים בפסק-דינה של כב' השופטת ד' ברק-ארז :

**"אציין כי בניגוד לנטען אף אין להשקיף על השאלה שהונחה לפתחנו כעל עימות חזיתי בין שיקולים פורמאליים לבין החתירה לגביית 'מס אמת'. לאמיתו של דבר, 'מס אמת' אינו מונח טכני-מתמטי. זהו מונח נורמאטיבי, המגלם בתוכו לא רק את הערך המתמטי או החשבונאי של המס, אלא גם שיקולים של הוגנות, צדק חלוקתי, ודאות ויעילות מינהלית (ראו למשל: רפעת [עזאם 'פרשנות דיני המיסים: מס אמת'](#) וזכויות האדם בפסיקת בית-המשפט העליון' משפט ועסקים יח 401, 410 (2014))."**

וכן [דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי](#), [פורסם בנבו] פס' 47 לפסק-דינה של כב' הנשיאה (בדימ') מ' נאור (12.9.2017):

**"מסכימה אני עם עמדתו של חברי שלפיה עלינו לשאוף לפרשנות שתגשים צדק, מידתיות והגינות בכל עניין ובדיני המס בפרט. עם זאת וכפי שציינתי בעבר, לצד**

עקרונות אלה – המהווים כולם מאפיינים של התכלית בדבר מס אמת – ניצבות גם תכליות אחרות ובהן יעילות, יציבות וודאות בדיני המס (ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע, [פורסם בנבו] פס' 2 בפסק-דין (10.8.2016); ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, [פורסם בנבו] פס' 22 בפסק-דין (2.2.2014)).

58. טרם סיום אעיר, כי למערערת ניתנה ההזדמנות לתקן את שגיאותיה ולהגיש דוחות מלאים ומפורטים. כמו כן ניתנה לה ההזדמנות להסביר את האיחור הניכר בהגשת הדוחות. המערערת לא ניצלה הזדמנות זו ותחת זאת בחרה להפנות אצבע מאשימה כלפי המשיב, מבלי להסביר את מחדלה שלה, בשום שלב של ההליך. זאת לא ניתן לקבל. על בסיס כל זאת, יש לקבוע כי דוחות המס הוגשו שלא כדין ובצדק סרב המשיב לקלוט אותם ולרשום על בסיסם השגה על השומות בהעדר דוחות בגין שנות המס בערעור.

### סוף דבר

59. בהסתמך על כלל המפורט לעיל, דין הערעור להיות מסולק על הסף.

60. על פניו, היה מקום לחייב את המערערת בהוצאות משמעותיות ונכבדות לאור העובדה כי טענותיה כבר נדחו בהליך דומה וכי לא הובא על ידה נימוק אמיתי הראוי להישמע שיש בו להסביר את השיהוי הכבד בהגשת דוחותיה ובהעלאת טענותיה, מלבד העובדה, העולה מבין השורות, על נקיטת הליכי הגבייה מטעם המשיב.

עם זאת, לאור חוסר הקוהרנטיות בעמדת המשיב בנוגע לפרק הזמן העומד לנישום לצורך הגשת השגה לפי סעיף 150(ב) לפקודה, מה שהצריך התמודדות עם טענות המערערת בהקשר זה תוך בזבוז משאבים שיפוטיים, הן בהליך זה והן בעניין **מואלם**, המערערת תישא בהוצאות המשיב בגין הגשת הבקשה על הצד הנמוך ובסך של 10,000 ש"ח בלבד.

ניתן היום, ג' ניסן תשפ"א, 16 מרץ 2021, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי 54678313  
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן