

**בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ה"פ 5478-11-20 מכון ויצמן למדע נ' פקיד שומה פתח תקווה**  
תיק חיצוני:

**בפני כבוד השופט אבי גורמן**

**המבקש:**

**מכון ויצמן למדע**

**באמצעות ב"כ עו"ד ליאור נוימן, עו"ד גיא ורטהיים ועו"ד אורי ליבני, ממשרד ש. הורביץ ושות', עו"ד**

**נגד**

**המשיב:**

**פקיד שומה פתח תקווה**

**באמצעות ב"כ עו"ד יעל הרשמן  
פרקליטות מחוז תל אביב - אזרחי**

**ספרות:**

**דפנה ברק-ארז משפט מינהלי**

**חקיקה שאוזכרה:**

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 2(1), 9(2), 135, 145, 145(א)(2), 145(א)(2), 150(א), 151, 152(ב), 152(ג), 152(א), 153(א), 157, 158(א)

תקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984 (כפי שהיו נכון ליום 31.12.2020): סע' 101(א)(2), 101(א)(3)

תקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט-2018: סע' 1, 5, 41(א)(4), 43, 180(ג)(1), א'

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963

חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975

חוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976: סע' 3, 6

פקודת המסים (גביה)

**מיני-רציו:**

\* בית המשפט קיבל את בקשת המשיב – פקיד שומה, ודחה על הסף המרצת פתיחה שהוגשה בעניינה של שומה שהוציא המשיב למבקש. נקבע, כי קיום הליכים שיפוטיים נוספים ומקבילים לאלה שקבע המחוקק בדיני המס, הינו מתכונת מסוכנת לבזבוז משאב הזמן השיפוטי והציבורי, והוא אף עלול לפגוע בתכליות חשובות נוספות.

\* מסים – מס הכנסה – סמכות בית-המשפט

\* מסים – מס הכנסה – השגה

\* מסים – מס הכנסה – ערעור על שומה

\* בתי-משפט – סמכות – סמכות עניינית

\* דיון אזרחי – סדר הדין – תקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018

המשיב הגיש בקשה לדחייה על הסף של המרצת פתיחה שהגיש המבקש - מכון ויצמן למדע. במסגרת המרצת הפתיחה ביקש המבקש כי בית המשפט יצהיר כי שומה שהוציא לו פקיד שומה פתח תקווה הוצאה שלא כדין ולכן היא בטלה. בקשת הדחייה על הסף נשענת בעיקר על כך שבפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], נקבעו הליכים ייחודיים לערעור על החלטות המשיב, מהם אין לטענת המשיב מקום לסטות. בהתאם להליכים אלה שנקבעו בפקודה, זמנו של ערעור לבית המשפט הוא רק אחרי סיומו של שלב ב' של דיוני השומה – לאחר שנדונה ונדחת השגה שהגיש נישום, והערעור נעשה בפני בית המשפט המיועד לכך ולא במסגרת תביעה אזרחית רגילה. נוסף על כך טוען המשיב כי הליך של המרצת פתיחה אינו מתאים לבירור המחלוקות שבין הצדדים. המבקש מנגד טוען כי מדובר במקרה חריג, המעלה שאלה בעלת חשיבות עקרונית, אותה נכון וראוי להביא לפתחו של בית המשפט בדרך של בקשה לפסק דין הצהרתי, ולא להמתין ולפסוע בדרך הקבועה בפקודה.

בית המשפט קיבל את הבקשה ופסק כלהלן:

על הנישום לנקוט בהליכים הקבועים בדיני המס ובהם בלבד, במקרים חריגים המעוררים שאלות בעלות חשיבות עקרונית, נשמרה לנישום האפשרות לפנות ישירות לבית המשפט הרגיל או לבג"ץ, גם כאשר הנושאים נתונים להליך של השגה וערר. על אף רצונו של המבקש להציג שאלה משפטיות עקרוניות, אין זו השאלה העיקרית אותה יהיה צורך לבחון, וודאי לא השאלה הראשונית בה תידרש הכרעה. ההמתנה עם הבחינה השיפוטית עד לאחר סיומו של שלב ב' של דיוני השומה – כמצוות המחוקק, נכונה ביחס לתיק זה, ויש להקפיד עליה אף משיקולי מדיניות – כפי שעולה באופן ברור מפסיקת בית המשפט העליון. על אף שנראה לכאורה כי בהתנהלות המשיב נפלו פגמים של ממש, המועד לבחינת הדברים וקביעת המשקל שיש לתת להם, הוא השלב שקבע לכך המחוקק בפקודה – במסגרת ערעור שיוגש, אם יוגש, לאחר הדיון בהשגה ודחייתה על ידי המשיב מבלי שעלה בידי הצדדים להגיע להבנות.

## פסק דין

לפניי בקשה לדחייה על הסף של המרצת פתיחה שהגיש מכון ויצמן למדע (להלן, בהתאם לכינויו בהליך העיקרי: "המבקש"). במסגרת המרצת הפתיחה ביקש המבקש כי בית המשפט יצהיר כי שומה שהוציא לו פקיד שומה פתח תקווה (להלן, בהתאם לכינויו בהליך העיקרי: "המשיב") ביום 30.9.2020 בגין שנת 2015, הוצאה שלא כדין ולכן היא בטלה.

בקשת הדחייה על הסף נשענת בעיקר על כך שבפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") נקבעו הליכים ייחודיים לערעור על החלטות המשיב, מהם אין לטענת המשיב מקום לסטות. בהתאם להליכים אלה שנקבעו בפקודה, זמנו של ערעור לבית המשפט הוא רק אחרי סיומו של שלב ב' של דיוני השומה – לאחר שנדונה ונדחת השגה שהגיש נישום, והערעור נעשה בפני בית המשפט המיועד לכך ולא במסגרת תביעה

אזרחית רגילה. נוסף על כך טוען המשיב כי הליך של המרצת פתיחה אינו מתאים לבירור המחלוקות שבין הצדדים.

המבקש מנגד טוען כי מדובר במקרה חריג, המעלה שאלה בעלת חשיבות עקרונית, אותה נכון וראוי להביא לפתחו של בית המשפט בדרך של בקשה לפסק דין הצהרתי, ולא להמתין ולפסוע בדרך הקבועה בפקודה. השאלה העקרונית אותה מציב המבקש היא, מה דינה של שומה שהוצאה מכוח [סעיף 145\(א\)\(2\)](#) לפקודה (להלן: "שומת שלב א'") אשר ההליכים בה החלו פרק זמן קצר לפני מועד התיישנותה, וזאת בניגוד להנחיה שהוציאה רשות המסים בעניין זה ותוך פגיעה בזכות הטיעון השמורה לנישום.

### עיקרי העובדות

1. המבקש עוסק במחקר מדעי, והוא מוגדר כ-"מוסד ציבורי" לעניין [סעיף 9\(2\)](#) לפקודת [מס הכנסה](#), דבר המזכה אותו בפטור ממס על הכנסות פסיביות.
2. לעיתים, אגב המחקר המדעי הבסיסי בו עוסק המבקש, מתגלה פוטנציאל לניצול הממצאים שהתגלו במחקר לצרכים מסחריים. במקרים כאלו המשיב מיידע את ידע חברה למחקר ופיתוח בע"מ (להלן: "ידע") בנוגע לאותן המצאות, ידע פועלת לרישום פטנטים על אותן המצאות, ובמקרים המתאימים היא מתקשרת עם גורמים מסחריים בהסכמים המניבים לה תשלומים שונים, לרבות תמלוגים. עם קבלת תשלומים אלה, ידע מעבירה אותם למבקש ולחוקרים הרלוונטיים, בניכוי הוצאותיה של ידע ובניכוי עמלה.
3. בעקבות מחלוקות שהיו בין המבקש לרשויות המס אודות שאלת המיסוי של הכנסות המבקש מידע, ובעקבות שומות שהוצאו למבקש בגין השנים 2000-2002, הגיעו המבקש, ידע ורשות המסים להסכמי שומה ולהבנות אשר מצאו את ביטויים במכתב ששלח למבקש ביום 31.3.2004 סגן נציב מס הכנסה, בדבר תנאים לסיווג הכנסות המבקש מתמלוגים כהכנסות פטורות לפי [סעיף 9\(2\)](#) לפקודה (להלן: "הסכם 2004"); הסכם 2004 צורף כנספח ב' להמרצת הפתיחה).
4. בהסכם 2004 נקבע בין השאר, כי "כל עוד היקף, אופן ואופי הפעילות" של המבקש לא ישונו באופן מהותי, רשות המסים תראה בהכנסות המבקש מידע כהכנסות אשר [סעיף 9\(2\)](#) לפקודה פוטר ממס בגינן. בהסכם 2004 יש אף התייחסות לשאלה מהו "שינוי מהותי" אשר עד להתרחשותו ההסכם בתוקף, והדבר מותנה בין השאר בכך שהכנסות המבקש מידע לא יעלו על שיעור מסוים מכלל הכנסות המוגדרות בהסכם. הוראות אלה בהסכם 2004 יוצרות את מה שמכונה בפי הצדדים "הנוסחה". כבר כעת אציין כי בכתבי הטענות שהגישו הצדדים ובדיון שנערך לפניי, לא פירט מי מהצדדים אודות הנוסחה ואופן יישומה.

5. במשך שנים ארוכות נהגו הצדדים בהתאם להסכם 2004 והכנסות המבקש מידע נהנו כאמור מפטור ממס.
6. ביום 8.8.2017 שלחה המפקחת אצל המשיב, רו"ח יעל מאיר, דרישת מסמכים אל המבקש, בתוקף סמכותה לפי סעיפים [135 ו-151](#) לפקודה לערוך ביקורת על הכנסות המבקש בשנים 2013-2015. מדובר בדרישת מסמכים סטנדרטית, המאפיינת תחילתם של הליכי ביקורת שומה.
- כפי שעולה מנספח ט"ו להמרצת הפתיחה, בין הצדדים נערך דיון שומה, ובתאריך 8.11.2017 שלח ב"כ המבקש מסמכים נוספים אל המשיב.
- אין מחלוקת בין הצדדים כי מאז אותו המועד בשלהי 2017 ועד להליכי השומה שיתוארו מיד, לא בוצעו הליכי שומה גלויים בין המשיב למבקש.
7. במהלך שנת 2020 נוהלו הליכי שומה לידע, אצל פקיד שומה למפעלים גדולים (להלן: "פשמ"ג"). לדברי המשיב, בעקבות מידע שהעביר לו פשמ"ג אודות הכנסות המבקש מידע, החליט המשיב לפתוח מחדש בהליכי השומה כלפי המבקש.
- כתוצאה מהאמור, ביום 1.9.2020 שלח מר ניב רוזן, מפקח (מתמחה) אצל המשיב (להלן: "המפקח"), דרישת מסמכים אל מייצגי המבקש, ביחס לשנים 2015-2018, בין השאר מסמכים הנוגעים לתמלוגים שמקבל המבקש. בהתאם לדרישה זו התבקש המבקש להעביר את המסמכים לידי המשיב עד ליום 15.9.2020, וכן נקבע דיון שומה ליום 21.9.2020.
8. ביום 13.9.2020 שלח המפקח הודעת מייל במסגרתה הודיע על דחיית המועד שנקבע לדיון השומה, עד לאחר קבלת החומר שהתבקש, אז, כך נכתב, ייקבע מועד לדיון.
9. ביום 15.9.2020 נשלח אל המפקח החומר שהתבקש.
10. ביום 22.9.2020 שלח המפקח דרישת מסמכים נוספת אל המבקש. במסגרת דרישה זו נדרש המבקש להראות כי הוא עומד בנוסחה שנקבעה בהסכם 2004.
- דרישה זו נענתה על-ידי המבקש, ביום 24.9.2020.
11. ביום 24.9.2020 נערך דיון טלפוני, רב משתתפים, בין המשיב למבקש. בדיון זה השתתפו נציגי המשיב, נציגי פשמ"ג ומייצגי המבקש. עיון בסיכום שהוציא המבקש לדיון זה (נספח ח' להמרצת הפתיחה), מלמד כי בין השאר טען המבקש כי המשיב מתנהל בחוסר תום לב, בכך שהחל בהליכי שומה בשלב מאוחר למדי, סמוך למועד התיישנות השומה, ובדרך זו מנע ממנו את האפשרות להציג את עמדותיו באופן הראוי. לאחר הדיון שלח המפקח אל ב"כ המבקש את הנתונים הנוגעים לשנת 2015, משולבים בתוך הנוסחה שנקבעה בהסכם 2004, באופן המציג את טענת המשיב לפיה המבקש אינו עומד בתנאי ההסכם.
12. ביום 27.9.2020, ערב יום הכיפורים, שלח המפקח לב"כ המבקש, סיכום שערך לדיון מיום 24.9.2020. כמו כן ביקש המפקח לקבוע המשך דיון ליום 29.9.2020.

13. ביום 29.9.2020 שלח המבקש אל המפקח התייחסות לעניינים שעלו בדיון מיום 24.9.2020. כמו כן באותו היום, 29.9.2020, שלח ב"כ המבקש – עו"ד ליאור נוימן, מכתב אל מנהלת המשיב, גב' מיכל בירנפלד, בו קבל על דרך התנהלות המשיב וטען כי היא בניגוד לדין.
14. ביום 30.9.2020 נערך דיון שומה טלפוני רב משתתפים, אשר גם בו לקחו חלק מפקחים מטעם המשיב ומטעם פשמ"ג, ומייצגי המבקש.
15. באותו היום, 30.9.2020, הוא היום האחרון בו ניתן לעשות כן טרם התיישנות השומה, הוציא המשיב למבקש שומה לשנת 2015, וזאת מכוח סמכותו הקבועה [בסעיף 145\(א\)\(2\)\(ב\)](#) לפקודה (להלן: "השומה"). המס לתשלום בשומה זו, עולה על 200,000,000 ₪.
- במסגרת נימוקי השומה שנשלחו באותו היום למבקש, קבע המשיב כי המבקש לא עמד בתנאי הסכם 2004 והנוסחה שנקבעה בו, וכי לאור הסממנים העסקיים שמצא המשיב ושפירט בקצרה בהחלטתו (כגון: מחזוריות, מומחיות ובקיאיות), מצא כי יש לסווג את הכנסותיו של המבקש מתמלוגים שקיבל, כהכנסה מעסק החבה במס מכוח [סעיף 2\(1\)](#) לפקודה. בהתאם לסיווג זה שקבע המשיב, הפטור הקבוע [בסעיף 9\(2\)](#) לפקודה אינו חל, והתמלוגים שקיבל המבקש מידע חבים במס.
16. המבקש הגיש המרצת פתיחה, במסגרתה מבקש הוא כי בית המשפט יקבע, בפסק דין הצהרתי, כי השומה שהוצאה לו בטלה, וזאת בשל פגמים מהותיים שנפלו בהוצאתה. המשיב, קודם שהגיש את תשובתו להמרצת הפתיחה, הגיש בקשה לסילוקה על הסף, בעיקר מן הטעם כי בעצם הגשתה יש משום סטייה מהליכי הערעור שנקבעו בפקודה.
17. הצדדים הגישו את כתבי טענותיהם, קרי – בקשה, תשובה ותגובה – כפי שהורו [תקנות סדר הדין האזרחי](#), התשמ"ד-1984 (להלן: "תקנות סדר הדין האזרחי הישנות"), אשר היו בתוקף בעת הגשת בקשת הסילוק. לבקשת הצדדים, טענותיהם נשמעו בהרחבה אף בשני דיונים שנערכו לשם כך.

#### **עיקרי טענות המבקש בהמרצת הפתיחה**

18. בפי המבקש שתי טענות עיקריות:
- א. הליכי השומה הגלויים החלו רק – לכל המוקדם – כחודש לפני מועד התיישנות השומה, וזאת בניגוד להנחיה פנימית של רשות המסים הקובעת כי על המשיב לפתוח בהליכי שומה גלויים, לכל המאוחר, חודשיים לפני מועד התיישנות השומה.
- ב. הליכי השומה החפוזים, מנעו מהמבקש את זכות הטיעון אשר נקבעה בפקודה. חומרת הדברים, בנסיבות כאן, מצדיקה את ביטולה המידי של השומה.
- להלן אפרט בקצרה את טענות המבקש.
19. בהתאם להוראות [סעיף 145\(א\)\(2\)](#) לפקודה, פקיד השומה רשאי, תוך 4 שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו דו"ח, להוציא שומה לפי מיטב השפיטה. בהתאם להוראות

סעיף זה ובנסיבות המקרה דנן, המשיב היה רשאי להוציא למבקש שומה לשנת 2015 עד ליום 30.9.2020.

ביום 21.2.2016 הוציאה גב' מירי סביון, סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת ברשות המסים, הנחיה שכותרתה "הטיפול בנישום לפני מועד התיישנות השומה – הנחיות לפעולה" (להלן: "הנחיית סביון"). בהנחיית סביון הוחלט כדלקמן:

בשל החשיבות לעריכת שומה מקצועית ומעמיקה ומתן הזדמנות סבירה לנישומים ומייצגים להשמיע את טענותיהם, הוחלט על ידי רשות המסים כי בכדי לערוך שומה לשנת מס פלונית יש להתחיל בהליכי ביקורת גלויים משמעותיים (כגון: הזמנה לדיון, דרישת מסמכים, עריכת ביקורת בעסק וכדומה), לפחות חודשיים לפני מועד התיישנות של השומה. (ההדגשה מצויה במקור).

מהנחיית סביון עולה כי על המשיב מוטלת הייתה החובה להתחיל בהליכי השומה הגלויים לשנת 2015, לכל המאוחר חודשיים לפני מועד התיישנות שומה זו – דהיינו בתאריך 30.7.2020. חרף זאת, המשיב פתח בהליכי השומה רק ביום 1.9.2020. המבקש מדגיש כי התמונה לאשורה חמורה עוד יותר: הליכי השומה של ממש החלו למעשה רק בימים האחרונים של חודש ספטמבר, ימים בודדים לפני מועד התיישנות השומה.

20. המבקש סבור כי הנחיית סביון התקבלה על רקע הארכת תקופת התיישנות השומה, משלוש שנים לארבע שנים – במסגרת תיקון מס' 211 לפקודה שפורסם ברשומות ביום 30.11.2015 – זמן קצר קודם למועד בו פורסמה הנחיית סביון. ההנחיה נועדה לוודא כי הארכת תקופת התיישנות מנוצלת לשם ביצוע הליכי שומה ראויים ותקינים, לא כפי שאירע במקרה כאן. לטענת המבקש, יש למעשה לקרוא את הנחיית סביון ככזו במסגרתה קבעה רשות המסים לעצמה הנחיה המקצרת את תקופת התיישנות, כך שלא ניתן יהיה לפתוח בהליכי שומה בטווח זמנים של חודשיים ממועד התיישנות שנקבע בחוק, למעט במקרים חריגים שנקבעו בהנחיה ושאינם מתקיימים במקרה דנן.

21. דיון ממשי מול המשיב, התקיים לראשונה רק ביום 24.9.2020 – שישה ימים לפני מועד התיישנות השומה (כשבין ימים אלה חלו שבת ויום הכיפורים). דרך התנהלות זו, מנעה בפועל מהצדדים לקיים דיון שומה של ממש.

סעיף 152א(א) לפקודה קובע, כי קודם להוצאת השומה, היה על המשיב לתת למבקש – "הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו". דרך התנהלותו החריגה של המשיב, מנעה בפועל מהמבקש את זכות הטיעון הבסיסית – להשמיע את טענותיו כדבעי.

22. דרך התנהלותו של המשיב חמורה במיוחד בנסיבות כאן: מדובר בסטייה מהסכם על-פיו נהגו הצדדים במשך שנים ארוכות, תוך הוצאת שומה בסכומי עתק – מבלי שהתקיים בעניינה של שומה זו דיון של ממש.

23. בחיפזונו להוציא שומה טרם מועד התיישנות ומבלי שנערך דיון שומתי נדרש, יצאה השומה כפי שיצאה – ברשלנות בולטת. רשלנות זו באה לידי ביטוי בכך שהמשיב כלל

לא פירט בהחלטתו כנדרש את אופן יישומם של המבחנים שנקבעו בפסיקה, לשם הבחנה בין הכנסה פסיבית להכנסה אקטיבית [המבקש מציין כי בהסכם 2004 נקבע במפורש כי גם אם המשיב יסבור כי תנאי הנוסחה אינם מתקיימים, יותיר הוא בידי המבקש את הזכות לטעון כי רווחיו מתמלוגים הם הכנסה פסיבית עליה חל [סעיף 9\(2\)](#) לפקודה]. יתירה מזו, בשומה החפוזה כלל לא נלקחו בחשבון הוצאות שהיו למבקש לשם הפקת התמלוגים, וכן לא נלקחו בחשבון הפסדים ברי קיזוז.

24. ההפרה החמורה של הנחיית סביון, כמו גם מניעת זכות הטעון – בנסיבות דנן, מצדיקות ואף מחייבות את ביטולה המידי של השומה.

### **עיקרי טענות המשיב בבקשה לסילוק על הסף:**

25. במועד בו היה על המשיב להגיש כתב תשובה להמרצת הפתיחה, הגיש הוא בקשה לסילוק ההמרצה על הסף (וכן בקשה לדחיית המועד להגשת כתב התשובה, עד להחלטה בבקשת הסילוק). עיקר תשומת ליבו של המשיב הופנתה אפוא לבקשת הסילוק, ולא לתשובה להמרצה, אולם תוך כדי בקשת הסילוק, השיב בתמצית אף לעיקרי הטענות שבהמרצת הפתיחה. אתמצת את עיקרי הדברים:

א. בניגוד לטענת המבקש, המשיב סבור כי הוא עמד בהנחיית סביון, שכן בהנחיה זו נקבעו מספר חריגים והמשיב נכנס לחריג המצוי בסעיף 3.4 להנחיה, המתיר פתיחת הליכי שומה במקרה בו:

**“בעת טיפול בתיקים קשורים ו/או במסגרת סקירת התיק עצמו נתגלו ממצאים משמעותיים המצדיקים טיפול בתיק בשנה שעומדת להתיישן”.**

במקרה כאן, אגב הטיפול של פשמ"ג בתיק של ידע, התגלו ממצאים משמעותיים המצדיקים את הטיפול בתיק של המבקש, וזאת על אף פרק הזמן הקצר שעמד לרשות הצדדים.

ב. גם אם המשיב היה חורג מהנחיית סביון, הרי שהדבר לא היה מוביל לביטול השומה שהוצאה, שכן בפסיקה נקבע כלל “הבטלות היחסית”. בהתאם לכלל זה אף במקרה בו הפר גוף מנהלי הנחיה שקבע, יש לבחון האם ניתן לרפא את הפגם שנוצר באמצעים פחות דרסטיים מאשר ביטול הפעולה המנהלית. במקרה כאן, חלף ביטול השומה, יש לאפשר למבקש לפרוס את טענותיו באופן רחב ומלא. המשיב מציין כי כבר כעת הוא נקט בפועל בדרך זו: הוא קיים מספר פגישות עם המבקש במסגרתן אפשר לו לפרוס את טענותיו, וכן נעתר לבקשה לדחות את מועד הגשת ההשגה – כך שבידי המבקש יהיה די והותר זמן לפרוס את טענותיו כנדרש. יתירה מזו, המשיב סבור כי בשלב הדיונים בהשגה שתוגש, ניתן יהיה לרפא פגמים שנפלו בשלב א' של דיוני השומה.

ג. נראה כי המשיב מודה כי נפלה שגיאה בדרך התנהלותו וכי זו לא הייתה מיטבית (עמ' 82 לפרוטוקול הדיון מיום 3.1.2021, שורה 4), אולם הוא סבור כי זו חמורה

פחות ממה שטוען המבקש. בבחינת הדברים, כך סבור המשיב, יש לקחת בחשבון שני עניינים:

1. בניגוד לדברי המבקש, הליכי השומה החלו למעשה כבר בשנת 2017. חזקה על המבקש שידע כי הליכים אלה לא הסתיימו, שכן שומתו העצמית לא אושרה ואף לא נחתם הסכם שומה עמו, כך שהיה עליו לדעת ולהיערך בהתאם.
2. חברת ידע יושבת (פיזית) אצל המבקש, המבקש יושב כחבר בהנהלתה וידע והמבקש מגישים דוחות מאוחדים. כתוצאה מכך, המבקש היה מודע היטב להליכי השומה שנוהלו אצל פשמ"ג מול ידע. השומה של ידע קשורה בטבורה לשומת המבקש – כפי שעולה מהסכם 2004, כך שהיה על המבקש לדעת כי המידע המצוי אצל פשמ"ג יועבר אל המשיב. לאור זאת, הצגת הדברים כאילו הופתע המבקש וכאילו לא היה לו די זמן להיערך, אינה נכונה.
- ד. המשיב טוען כי השומה שהוציא למבקש נכונה וסבירה, וכי בדין היא לא כללה ניכוי הוצאות וקיזוז הפסדים (בסוגיה זו אף אחד מהצדדים לא הרחיב בטיעונו).
26. על רקע טענות אלה ביחס להמרצת הפתיחה, באנו אל בקשתו של המשיב לסילוק המרצת הפתיחה על הסף. בפי המשיב שתי טענות עיקריות מכוחן הוא סבור כי יש להורות על סילוק המרצת הפתיחה על הסף:
  - א. ייחוד הליכי השומה שנקבעו בפקודה ומניעת הסטייה מהן.
  - ב. מורכבות הסוגיות הדורשות בירור, ואי התאמת הליך של המרצת פתיחה לבירור זה.
 להלן אפרט בקצרה טענות אלה של המשיב.

27. ייחוד הליכי השומה והערעור: [בפקודת מס הכנסה](#) נקבע כי המועד לפנייה לבית המשפט, הוא רק לאחר דיון בהשגה ודחייתה. במקרה דנן, המבקש חפץ להקדים פנייה זו, כבר לאחר שלב אי של דיוני השומה. כמו כן, בית המשפט אליו יש לפנות בהתאם להוראות הפקודה, הוא זה הדן בערעורי מסים, ולא בית משפט אזרחי. דרך זו בה נקט המבקש, סוטה מהמתווה שקבע המחוקק, ולכן אין לקבלה.

אכן, בתי המשפט הכירו בכך כי קיימים מקרים חריגים בהם תתאפשר פנייה אל בית המשפט שלא במסגרת הערעור הקבוע בפקודה, אולם חריגים אלה יושמו על דרך הצמצום. המבקש לא הראה מדוע המקרה שלו ראוי להיכלל במסגרת מקרים חריגים אלה. המשיב מדגיש כי בקשתו לא נועדה לחסום את המבקש מלהציג את טענותיו בפני בית המשפט, אלא להבטיח כי זו תיעשה במועד המתאים ובמקום שנקבע לכך.

28. אי ההתאמה לבירור המחלוקת במסגרת המרצת פתיחה: כדי לעמוד על ההצדקות שמצא המשיב לניהול דיוני השומה במועד הסמוך למועד ההתיישנות, יש לבחון את המידע שהתגלה בדיוני השומה שנערכו לידע, את העמידה או אי העמידה בנוסחה שבהסכם 2004, וכן את מידת ההצדקה שיש בהחלטת המשיב לסווג את ההכנסות של



המבקש מידע כהכנסה מעסק. בחינת כל אלה דורשת דיון מפורט ורחב, אשר אינו מתאים להליך של המרצת פתיחה.

29. המשיב סבור כי כניסתו לתוקף של [תקנות סדר הדין האזרחי](#), התשע"ט-2018 (להלן: "תקנות סדר הדין האזרחי החדשות"), מחזקת את ההצדקה בקבלת בקשתו לסילוק המרצת הפתיחה על הסף, וזאת לאור התכליות הניצבות ביסוד התקנות החדשות, אשר נועדו לקדם יעילות דיונית – המצדיקה הקפדה על הליכי ההשגה והערעור שנקבעו בפקודה.

### **עיקרי טענות המבקש – מדוע יש לדחות את בקשת הסילוק:**

30. הפסיקה הכירה בכך שיש מקרים חריגים בהם יש מקום להותיר את שערי בתי המשפט פתוחים בפני נישומים, גם באמצעות הליכים אזרחיים שאינם ערעורי מס. אחד מהמקרים בהם חל חריג שכזה, הוא כאשר מתעוררת שאלה משפטית עקרונית הדורשת הכרעה.

במקרה שלפנינו מתעוררת שאלה בעלת חשיבות עקרונית, והיא – מה מעמדה של הנחיית סביון, הנחיה אשר טרם נבחנה בפסיקה ושחשיבותה רבה. המבקש סבור כי הנחיה זו קבעה את הדרך בה יש לנהל את הליכי השומה בשלב א', וכי סטייה מהנחיה זו – כפי שאירע במקרה כאן, מביאה לבטלות השומה.

הנחיית סביון היא הנחיה חשובה, אשר נועדה להבטיח כי הליכי השומה מתקיימים באופן הראוי. ראוי לפרש את הנחיית סביון באופן, אשר למעט במקרים החריגים – שהיא עצמה מונה, יש בה כדי לגזור על המשיב מעין קיצור של תקופת ההתיישנות – כך ששומה שהדיון הממשי בה לא החל קודם לחודשיים ממועד התיישנות הקבוע בפקודה – דינה להתיישן. שומה שיצאה בניגוד להנחיית סביון, דינה להתבטל.

המקרה שלפנינו משקף התנהלות חריגה ומקוממת, הממחישה את החשיבות שבהנחיית סביון, שכן כאשר זו אינה נאכפת, מוצאת שומת שלב א', בתיק מורכב ובהיקף כלכלי נכבד, מבלי שנערכו דיוני שומה של ממש.

מדובר אפוא בשאלה עקרונית אשר ראויה להתברר בהליך אזרחי, מבלי שתמתין לדיון בהשגה ולמועד הגשת ערעור המס.

31. בניגוד לדברי המשיב, בירור השאלה העקרונית שהוצגה לעיל כבר בשלב הנוכחי, יביא ליעילות בהליך השומה. עסקינן בשאלה הנוגעת לשלב א' של דיוני השומה והמתמקדת בו. אם עמדת המבקש תתקבל, יתייתר הליך ההשגה וממילא אף הליך הערעור. עמדת המשיב היא שגוזרת על הצדדים התנהלות בלתי יעילה, שכן היא מחייבת השקעת משאבים בהליך שכבר כעת יש לקבוע כי אין בו טעם – עקב הפגמים החמורים שנפלו בשומת שלב א'. לאור זאת, עמדת המבקש היא המתיישבת עם [תקנות סדר הדין האזרחי](#) החדשות, ולא עמדתו של המשיב.

32. המבקש מציין כי בתי המשפט נוהגים בזהירות יתירה בסילוק על הסף, וכי הדבר אף מתחייב [מתקנות סדר הדין האזרחי](#) החדשות, המציינות [בתקנה 43](#) כי דחיית תביעה על הסף תיעשה רק "במקרים מיוחדים". המבקש מוסיף ומטעים כי גם אם תביעתו תנוהל ותידחה, לא יהיה זה משום בזבוז זמן שיפוטי, שכן בכל מקרה ברור כי טענה מרכזית זו המובאת בהמרצת הפתיחה, תובא לפתחו של בית המשפט, ולכן דיון שיפוטי בה בכל מקרה יידרש.

33. המבקש מלין על כך שהמשיב שינה, יותר מפעם אחת, את התקנה מכוחה הוא מבקש את הסילוק על הסף: ראשית ביקש הוא כי המרצת הפתיחה תידחה על הסף מחמת העדר סמכות עניינית, מכוח [תקנה 101\(א\)\(2\)](#) לתקנות סדר הדין האזרחי הישנות, לאחר מכן ביקש הוא כי בית משפט יעשה שימוש [בתקנה 101\(א\)\(3\)](#) לאותן תקנות, ואילו באחרונה שינה שוב את דעתו וטען כי יש למחוק את ההמרצה על הסף מכוח [תקנה 41\(א\)\(4\)](#) לתקנות סדר הדין האזרחי החדשות.

### דיון והכרעה

אקדים ואומר את התוצאה אליה הגעתי: על אף שנראה [לכאורה](#) כי בהתנהלות המשיב נפלו פגמים של ממש, המועד לבחינת הדברים וקביעת המשקל שיש לתת להם, הוא השלב שקבע לכך המחוקק בפקודה – במסגרת ערעור שיוגש, אם יוגש, לאחר הדיון בהשגה ודחייתה על ידי המשיב מבלי שעלה בידי הצדדים להגיע להבנות. הניסיון להקדמת הבחינה השיפוטית לשלב בו טרם לובנה ונפרסה התמונה במלואה – קודם לביטול בין הצדדים במתכונת שקבע לכך המחוקק ושלא במסגרת השיפוטית שנקבעה לכך, דינו להידחות.

אפרט ואנמק את המביא אותי לקביעה זו.

34. הליכי השומה והתכלית בדרך קביעתם: המחוקק קבע בפקודת [מס הכנסה](#) את ההליכים לביטול חבותו במס של נישום [הליכים אלה דומים בעיקרם להליכים הקבועים אף בחוקי מס אחרים, [חוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\)](#), התשכ"ג-1963 ו[חוק מס ערך מוסף](#), התשל"ו-1976]. הליכים אלה, ככלל, כוללים את השלבים הבאים:

א. ראשית התהליך בדו"ח שמגיש נישום, במסגרתו פורס הוא את האופן בו הוא רואה את הכנסתו, והוא משלם את המס הנובע מדו"ח זה.

ב. [שומת שלב א'](#): לאחר קבלת הדו"ח במשרדי פקיד השומה, פונה פקיד השומה לבחינת הדו"ח, וזאת במסגרת הביקורת השומתית ודיוני שומה הנערכים עם הנישום. בהתאם להוראות [סעיף 145\(א\)\(2\)](#) לפקודה, אשר כותרתו "סמכות לשום":

**"פקיד השומה רשאי, תוך ארבע 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."**

פרק הזמן שעומד לרשות פקיד השומה לשומת שלב א' הוא אפוא 4 שנים. במסגרת זמן זה רשאי פקיד השומה לקבל את שהוצג לו בדו"ח שהגיש הנישום – ואז לאשר את השומה העצמית, או לחלוק על המוצג בדו"ח – ואז להוציא לנישום שומה לפי מיטב שפיטתו (או להגיע עם הנישום להסכם שומה).

ג. אם בחר פקיד השומה באפשרות השנייה הנזכרת לעיל – להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, הרי שבהתאם להוראות [סעיף 150\(א\)](#) לפקודה, שמורה לנישום הזכות להגיש השגה:

**"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. ..."**

ההשגה כוללת אפוא בקשה מנומקת, לחזור ולעין ולשנות את השומה שהוציא המשיב בשלב א'. תשומת הלב מופנית לכך שהשגה מוגשת על שומה. ישנן החלטות אחרות שעשוי פקיד השומה לקבל, שלא במסגרת שומה, ושעליהן לא חלה הפרוצדורה של הגשת השגה. בכל הנוגע לשומה, בכל אופן, הדרך להשיג על שנקבע בה, היא דרך הגשת השגה – הפותחת את שלב ב' של דיוני השומה.

ד. שומת שלב ב' – שומה בצו: לאחר שהוגשה לפקיד השומה ההשגה, ממשיך הוא בהליכי הביקורת השומתית - וכפי שקובע [סעיף 151](#) לפקודה:

**"משקיבל פקיד השומה את הודעת ההשגה האמורה בסעיף 150, רשאי הוא לדרוש מן המשיב למסור לו כל הפרטים הנראים לפקיד השומה דרושים לענין הכנסתו של נישום ולהגיש לו כל הפנקסים או תעודות אחרות שבמשמורתו או ברשותו והנוגעים לאותה הכנסה, ורשאי הוא להזמין כל אדם היכול, לפי דעתו, להעיד בענין השומה שיתייצב לפניו ולחקור אותו. ..."**

במסגרת שלב ב' נערכים דיוני שומה עם הנישום, במסגרתם מתבררות הטענות שהעלה בהשגה וכן תשובותיו לבדיקות שעורך פקיד השומה. כדי לאפשר בחינה מחודשת של הדברים, נקבע בפקודה כי מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה. על אף שההשגה מהווה מעין ערעור על שומת שלב א', נקבע זה מכבר כי סמכויותיו

של פקיד השומה בדיוני שלב ב' רחבים ואינם מוגבלים לעניינים שעלו בשומת שלב א' או שהוזכרו בהשגה [על כך, ראו: ע"א 431/65, פקיד שומה ירושלים נ' אילזה ילון [פורסם בנבו] (20.5.1966); ע"מ 31352-12-13, לורן מבני תעשיה בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב 3 [פורסם בנבו] (17.8.2016) פסקאות 60-64; אמנון רפאל, מס הכנסה, כרך ו, עמ' 213-214].

בהתאם להוראות [סעיף 152\(ג\)](#) לפקודה, ככלל, פרק הזמן שעומד לרשות פקיד השומה לעריכת שלב ב' של דיוני השומה – הוא:

**"... ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131**

**או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם ..."**

עד תום תקופה זו רשאי פקיד השומה לנסות ולהגיע לשומה בהסכם עם הנישום, או – בהתאם להוראות [סעיף 152\(ב\)](#) לפקודה:

**"לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי**

**הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה."**

וידגש, הן שלב א' במסגרתו מוצאת שומה לפי מיטב השפיטה והן שלב ב' בסופו מוצא הצו, נערכים במסגרת השלובה בדיון, בו נשמעות טענות הנישום. וכך קובע בעניין זה [סעיף 158א\(א\)](#) לפקודה:

**"לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו**

**לפי סעיף 152, בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע**

**טענותיו."**

ה. ערעור לבית המשפט: קביעותיו של פקיד השומה אינן סותרות את הגולל בפני טענות הנישום, שכן זה רשאי להביא את הדברים לבחינה שיפוטית. כך, בהתאם להוראות [סעיף 153\(א\)](#) לפקודה:

**"מי שרואה עצמו מקופח על ידי החלטת פקיד השומה על פי סעיף**

**152(ב), רשאי לערער לפני בית המשפט המחוזי, שבאזור שיפוטו**

**פעל פקיד השומה."**

בהתאם להוראות [סעיף 157](#) לפקודה, פסק דינו של בית המשפט המחוזי נתון לערעור בפני בית המשפט העליון.

האפשרות לערער בפני בית המשפט המחוזי, וממילא אחר כך בפני בית המשפט העליון, מתייחסת ל- "מי שרואה עצמו מקופח על ידי החלטת פקיד השומה על פי סעיף 152(ב)". "החלטת פקיד השומה על פי סעיף 152(ב)" היא שומה בצו ("שומת שלב ב"), במסגרתה נדחית השגה שהוגשה על שומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה מכוח [סעיף 145](#) לפקודה (שומת שלב א'). ישנן החלטות שפקיד שומה עשוי לקבל אגב עבודתו, שאינן החלטות לפי [סעיף 152\(ב\)](#) לפקודה. השאלה האם וכיצד ניתן לערער בפני בית המשפט על החלטות שכאלה – לגביהן לא הוסדר בפקודה מסלול ההשגה והערעור, נדונה בע"א 3901/11 דוד מחקשווילי ואח' נ' רשות המסים בישראל ואח' [פורסם בנבו] (7.8.2012) (להלן: "עניין מחקשווילי"). בעניין מחקשווילי אומצה

חוות-דעתה של כבוד השופטת ד' ברק ארז, אשר עסקה כאמור (בין השאר) בשאלת פתיחת שערי בית המשפט ביחס לעניינים שהמסלול לגביהם לא הותווה בפקודה. בשונה מכך, בכל הנוגע לדרך בה על מי שמבקש לחלוק על שומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה מכוח [סעיף 145](#) לפקודה (שומת שלב א') לנקוט, לא עסק פסק הדין בעניין מחקשווילי, שכן הדרך שנקבעה בפקודה ברורה: הגשת השגה ולאחר מכן, במידת הצורך, ערעור לבית המשפט המחוזי.

ההליכים שתוארו בקצרה לעיל, הם בתמצית עיקר הליכי השומה והערעור שנקבעו בפקודה, וכפי שכבר נכתב – זו המתכונת הבסיסית שנקבעה אף בחוקי מס אחרים. הנקודה הרלוונטית לנו היא הקביעה של המחוקק לפיה שלב הפנייה לבית המשפט, הוא רק בסופו של שלב ב' של הליכי השומה – עם דחיית ההשגה.

35. עיון במבנה הליכי השומה כפי שתואר לעיל, מבליט את המתכונת בה בחר המחוקק: קיום שני שלבי שומה ולא אחד בלבד. כפי שברור מאליו, ניתן היה לנקוט במתכונת אחרת, במסגרתה הדיון מול המשיב היה מתנהל בשלב אחד בלבד ולאחר מכן הייתה קמה הזכות לפנייה לערכאה שיפוטית. אלא שלא זו הדרך בה בחר המחוקק. לכל בחירה, יש כמובן יתרונות וחסרונות. על היתרונות של המתווה אותו קבע המחוקק, עמדתי בה"פ [5523-11-18](#) משרד בקפה ח.א.ד.ל. בע"מ נ' רשות המיסים בישראל [פורסם בנבו] (24.12.2018), בפסקה 16:

"נקל להיווכח כי פרוצדורה זו, היא המסגרת המבטיחה כי מחלוקת המגיעה לפתחו של בית משפט של מסים, מגיעה לאחר בירור מקיף של התמונה העובדתית והמשפטית לאשורה. בדרך זו מובטח האינטרס של כל הגורמים המעורבים. לנישום ניתנה מלוא ההזדמנות לשטוח את טענותיו, לפני שהוא נדרש להגיע לפתחו של בית המשפט. לרשות המיסים התאפשר לבחון את עמדתה ולגבשה כראוי, ובית המשפט אינו נדרש לפסוק אודות אירוע שהמסכת העובדתית והמשפטית לגביו טרם לובנה בין הצדדים, והוא אף אינו נדרש לשאלות תאורטיות גרידא. פרוצדורה זו מבטיחה יעילות וצדק, ובהתאם להלכה הפסוקה, אנו ככלל מצווים שלא לסטות ממנה."

36. בית המשפט העליון חזר שוב ושוב על כך שככלל, אין לסטות מהמתכונת שקבע המחוקק ואין על כן לאפשר הבאת שאלות לפתחם של בתי המשפט אלא במתכונת שקבע המחוקק. כך לדוגמה, בע"א [2801/06](#) עטרה מואטי נ' פקיד שומה תל אביב 4 [פורסם בנבו] (19.9.2007) (להלן: "עניין מואטי"), פסקה 7, קבע כבוד השופט ס' גיוראן:

"בשורה של פסקי דין עמד בית משפט זה על העקרון הכללי לפיו כאשר המחוקק מתווה מסלול ברור לבחינת קביעת חבותו של נישום בדמות הליכי השגה ייחודיים בפני גופי ערר, אין הוא יכול להיזקק עוד להליכי התביעה הרגילים (ראו ע"א [175/77](#) מדינת ישראל נ' רמאדאן, פ"ד לב(2) 673, 674-675; ע"א [306/78](#) קרוליק נ' עזבון המנוח פנחס, פ"ג לג(1) 496, 499; ע"א

[1130/90 חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו\(1\) 778,](#)  
 782; [רע"א 1327/93](#) מנהל מס שבח ירושלים נ' עו"ד בסט (לא פורסם)  
 [פורסם בנבו]; [רע"א 2425/99 עיריית רעננה נ' י.ח. יזום והשקעות בע"מ,](#)  
**פ"ד נד(4) 492, 481...**"

ובאופן דומה, בפסקה ח' לפסק הדין [בע"א 9168/06](#), יורם יזדי נ' פקיד שומה י-ם 3  
 [פורסם בנבו] (19.1.2010) (להלן: "עניין יזדי"), קבע כבוד השופט (כתוארו דאז) א'  
 רובינשטיין :

"למעורר לא ניתן חופש בחירה, להחליט להגיש המרצת פתיחה במקום  
 להגיש ערעור לפי [פקודת מס הכנסה](#). "מזמן נפסקה ההלכה, שמקום  
 שהנישום רשאי לערער על שומה, אין הוא יכול ללכת בדרך אחרת, אלא אם  
 כן החוק עצמו משאיר בידו את הברירה" (עניין רמאדאן, עמ' 674 - השופט  
 ויתקון; [ע"א 2801/06](#) מואטי נ' פקיד שומה תל-אביב 4 (לא פורסם) [פורסם  
 בנבו]; [רע"א 11913/05](#) פקיד שומה נתניה נ' חזן (לא פורסם) [פורסם בנבו];  
[ע"א 5065/06](#) מסעדת הקדרים בע"מ ואח' נ' פקיד השומה חיפה (לא פורסם)  
 [פורסם בנבו])."

בהמשך הדברים, ציטט כבוד השופט רובינשטיין בהסכמה, מדבריו של כבוד השופט ש'  
 אשר [בע"א 306/78](#) קרוליק נ' עזבון המנוח פנחס [פורסם בנבו] (19.2.1979) :

"כשלעצמי, הייתי מאמץ את הגישה, שלפיה קביעת חבותו של אדם למס,  
 כולל החלטה בכל שאלה הכרוכה בקביעת החבות והיקפה, חייבת להתברר  
 בדרך המיוחדת שיועדה לה על-ידי המחוקק, אלא אם הסכימו הצדדים,  
 במסגרת סמכותה החוקית, לדרך דיונית אחרת. לדעתי מוטב לקבוע בעניין  
 זה הלכה ברורה וחד משמעית, כדי למנוע התדיינות מיותרת, ולא הייתי  
 מסווג את ההלכה על-ידי 'טעמים מיוחדים' למיניהם" (עמ' 500).

ברוח דברים אלו, על אף שבהקשר של הליך שונה – עתירה לבג"ץ, קבע לאחרונה כבוד  
 השופט א' שטיין [בבג"ץ 1382/20](#), מרה ויסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4 [פורסם בנבו]  
 (7.12.2020) ("עניין ויסמן") בפסקה 17, כדלקמן :

"לאחר שעיינתי בכתובים שהונחו לפניי, הגעתי למסקנה כי דין העתירה  
 להידחות על הסף מחמת קיומו של סעד חלופי, שהעותרת לא ניסתה לממשו,  
 וכן מחמת ניסיון העותרת לעקוף את כללי ההשגה המקובלים על שומות מס.  
 נישום המבקש לחלוק על שומות מס שהוצאו בעניינו צריך להגיש את  
 השגותיו לפקיד השומה בדרכים ובמועד הקבועים בסעיף 150(א) לפקודה;  
 לאחר מכן - וככל שיש צורך בכך - עליו להגיש את ערעורו לבית המשפט  
 המחוזי בהתאם לאמור בסעיף 153(א) לפקודה [\(בג"ץ 1052/12 איצקוביץ נ'](#)  
**מס הכנסה - פקיד שומה גוש דן [פורסם בנבו] (9.2.2012); [בג"ץ 1652/12](#)**  
**א.ד. חן ניהול ואחזקות בע"מ נ' פקיד שומה רחובות [פורסם בנבו]**  
**(29.2.2012)). כללים אלו לא ניתן לעקוף באמצעות הגשת עתירה לבג"ץ**  
**[\(בג"ץ 1614/12 רביזדה נ' מנהל רשות המיסים \[פורסם בנבו\] \(3.7.2012\)](#)**  
**(להלן: בג"ץ רביזדה))."**

הקפדה על הליכי השומה והערעור שנקבעו בדיני המס, היא אפוא הכלל, עליו שבו וחזרו שופטי בית המשפט העליון במרוצת השנים [בשולי הדברים אציין כי בעניין ויסמן נדחה הניסיון לפנות בהליך שאינו ערעור מס לבית המשפט (שם, לבג"ץ), על אף שבנסיבות שם, לא הייתה לעותרת אפשרות לשוב ולפנות בהשגה ולאחר מכן בערעור מס - שכן חלפו המועדים הקבועים לכך בפקודה, כך שבניגוד למצב הדברים אצלנו, משמעות הדחייה הייתה שלילת האפשרות של בחינה שיפוטית עתידית של טענות העותרת].

37. אכן, לכלל לפיו על הנישום לנקוט בהליכים הקבועים בדיני המס ובהם בלבד, נקבע

חריג, אשר נוסח בעניין מואטי, בפסקה 7, באופן הבא:

**"במקרים חריגים המעוררים שאלות בעלות חשיבות עקרונית, נשמרה לנישום האפשרות לפנות ישירות לבית המשפט הרגיל או לבג"ץ, גם כאשר הנושאים נתונים להליך של השגה וערר." [באופן דומה, ראו עניין יזדי, פסקה י]**

על אף ההכרה העקרונית בקיומו של חריג זה, התבוננות בפסיקה תלמד כי חריג זה יושם בדיני המס באופן מצומצם למדי. כך לדוגמה, מקרה בו יושם החריג באופן שאושר דיון בהליך אזרחי שאינו ערעור מס כקבוע בפקודה, נדון בר"ע [1351/00 פקיד שומה ירושלים נ' ארגון המנווניט המרכזי](#) [פורסם בנבו] (30.8.2000) (להלן: "עניין המנווניט"). בעניין המנווניט נדרשה בחינת שאלת תקפותו ותוכנו של הסכם, שנחתם בין הנישום שם, לבין הממלכה ההאשמית של ירדן, ושזכה, לטענת הנישום, לאשרור מטעם מדינת ישראל. זהו מקרה חריג המעלה שאלה מיוחדת, אשר אינה נדונה ברגיל במסגרת ערעורי מס, ולכן בנסיבות שם אישר בית המשפט העליון את פסיקת בית המשפט המחוזי לפיה עניין מיוחד זה יכול להיות נדון בהליך אזרחי שאינו ערעור מס (אוסף ואציין כי בנסיבות שם, האפשרות לנקוט בערעור מס הייתה חסומה בפני הנישום, בשל חלוף המועדים הרלוונטיים הקבועים בפקודה).

38. החריג לפיו במקרה בו מתעוררת שאלה בעלת חשיבות עקרונית, יוכל נישום לפנות

לבית המשפט בתביעה אזרחית או אף לבג"ץ, נדון לא פעם בהקשר של הליכי ארנונה [ראו לדוגמה: ע"א [6971/93 עיריית רמת גן נ' ש' קרשין](#)] [פורסם בנבו] (12.2.1997). אבקש להבהיר ולהדגיש את ההבדל בין ההליכים בעניין ארנונה, לבין הליכי השומה והערעור הקבועים בפקודה.

מנהל הארנונה מוסמך לדון במספר מצומצם של עניינים, שכולם בעלי גוון טכני ועובדתי. מי שהשגתו נדחתה על-ידי מנהל הארנונה, רשאי להגיש ערר על החלטה זו, וזאת מכוח [סעיף 6 לחוק הרשויות המקומיות \(ערר על קביעת ארנונה כללית\)](#), התשל"ו-1976. עיון [בסעיף 3 לחוק](#) זה, מלמד על אופיים הצר של העניינים הנדונים במסגרת זו – הן בהשגה והן בערר. לאור זאת ובהעדר גורם שיפוטי אחר אשר הוסמך לכך בחוק, נקבע בעניינים אלה "חריג השאלה העקרונית". [בבג"ץ 764/88 דשנים](#)

חומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא [פורסם בנבו] (17.2.1992), בעמ' 799, הסביר את הדברים כבוד השופט לוי:

"מכאן, שסמכותו של מנהל הארנונה מצומצמת היא ומוגבלת לנושאים עובדתיים, טכניים ברורים בלבד. לשאלות עקרוניות יותר, כמו הקריטריונים שנקבעו לאופן הטלת הארנונה, סבירות גובה הארנונה וכדומה, אין הוא רשאי להידרש. אם זה הדין בסמכותו של מנהל הארנונה, ממילא זהו גם הדין לגבי סמכותה של ועדת הערר והשופט המחוזי, שכן אלו מהוות ערכאות ערעור על החלטותיו של הנ"ל. מכאן, שבסוגיות אלה יכול בעל דין לעתור לפנינו, ובסמכותנו, כבית-משפט גבוה לצדק, לדון בעניין ולהעניק סעד."

לא כך הם פני הדברים בכל הנוגע לסמכותו של פקיד השומה ולסמכותו של בית המשפט המחוזי היושב כערכאת ערעור על צו שזה הוציא. פקיד השומה ובעקבותיו בית המשפט, דנים בכל שאלה המתעוררת אגב הליך השומה, שאלה עובדתית ושאלה משפטית כאחת.

בע"מ 6993/15 עיריית תל אביב נ' אספיאדה בע"מ [פורסם בנבו] (16.8.2016), בפסקאות 38-39 לחוות-דעתה, עמדה כבוד השופטת ד' ברק ארז, בהקשר אחר, על ההבדלים בין הליכי ההשגה והערעור בדיני מס הכנסה לבין אלו הנוגעים לארנונה:

מסלול ההשגה בדיני הארנונה הוא בעל שני מאפיינים ייחודיים. ראשית, החובה להגיש השגה למנהל הארנונה, ובהמשך לכך ערר לוועדת ערר, נסבה על עילות צרות ומוגדרות, בעלות מאפיינים עובדתיים-קונקרטיים בעיקרם (ראו לעיל בפסקאות 20-21 לחוות דעתי). לעומת זאת, בתחום מס הכנסה הגשת השגה אינה מוגבלת לעילות מסוימות, ויכולה להשתרע על כל מחלוקת מול פקיד השומה, גם כזו שהיא בעלת מאפיינים משפטיים מובהקים. ... אם כן, בשונה מאשר בדיני הארנונה, בתחום מס הכנסה הביקורת השיפוטית הראשונית על החלטתה של הרשות מתבצעת על-ידי בית המשפט, ולכך השפעה מכרעת על היקף הבירור העובדתי שמתבצע על-ידו (ראו ...).

אם כן, ככל שמתעוררת השאלה במה שונה עניינם של חייבי הארנונה מנישומי מס הכנסה התשובה בעיני ברורה – ההסדר החקיקתי בשני התחומים הוא שונה מעיקרו. הדגש בהקשר הנוכחי אינו מושם בכך שהחקיקה מכירה בהליך של השגה, אלא בכך שבירור ההשגה מוביל להתדיינות בפני טריבונל מינהלי, בעל כשירות שונה מזו של בית משפט, וזאת בהתייחס לעילות עובדתיות מוגבלות שבעניין יש חשיבות לבחינת נסיבותיו של כל מקרה.

הבדל משמעותי זה בין ההליכים בדיני הארנונה לבין אלה שבדיני מס הכנסה, מצדיק לטעמי לנקוט ביחס לדיני מס הכנסה בגישה זהירה ומצומצמת יותר, בהשוואה לזו החלה בענייני ארנונה. במסגרת מסלולי ההשגה והערעור הקבועים בפקודה, עוסקים



פקידי השומה ובתי המשפט כדבר שבשגרה בשאלות משפטיות עקרוניות, ולכן אין נראה כי עצם קיומה של שאלה מסוג זה, מצדיק כשלעצמו, במקרה רגיל, סטייה מההסדר שקבע המחוקק. ובלשון אחרת: יישום החריג שנקבע בפסיקה ואשר מתייחס אמנם גם לדיני מס הכנסה וחוקי המס האחרים, צריך להיעשות במקרים אלה – כפי שנעשה בפסיקה ובהתאם לה – בצמצום. ההצדקה הקיימת לגישה מקלה יותר בענייני ארנונה לדוגמה, אינה רלוונטית לדיני מס הכנסה.

39. לאחר שפרשתי את המסגרת המשפטית, אפנה לבחון האם המקרה הנדון בתיק זה מצדיק סטייה מהמסלול שקבע המחוקק בפקודה, והגשת תביעה אזרחית לאחר שומת שלב א'.

המבקש טוען כי המרצת הפתיחה שהגיש "מעלה שאלה בעלת חשיבות עקרונית – התוצאה של פעולה של רשות המסים בניגוד להנחיית סביון" (סעיף 17 לתשובת המבקש לבקשה לסילוק על הסף). המבקש סבור כי הפרה של הנחיית סביון, מביאה לבטלות השומה שיצאה בניגוד לה.

40. אין צריך לומר את הברור מאליו, כי הנחיות מנהליות יש לכבד וליישם. הנחיית סביון היא הנחיה חשובה למדי, שכן היא נועדה להבטיח כי הליך השומה יפתח במועד המותיר פרק זמן סביר לקיומו של הליך שומה תקין. אין כמובן די בעצם זה שהליך השומה הגלוי יחל לכל המאוחר חודשיים לפני שלב התיישנות השומה כדי להבטיח את תקינותו, אולם יש בכך כדי לקדם את הסיכוי כי כך אכן יארע. קשה להכחיש כי הליכי שומה הנפתחים זמן קצר לפני מועד התיישנות, מועדים להתברר כלוקים בחסר. מבחינה זו, מדובר בהנחיה חשובה, שיש כמובן להקפיד על ביצועה.

מוכן אני אף לומר כי התמונה שהתגלתה לעיניי, על אף חלקיותה – ומבלי שאתיימר לקבוע מסמרות בדבר, אינה משביעת רצון – וזאת בלשון עדינה. כעניין שבעובדה, אין חולק כי הליכי שומה של ממש החלו רק כחודש לפני מועד התיישנות, וזאת בשומה אשר השיתה חבות במס בסכום עתק. אף המשיב, דומה כי אינו חלוק על כך כי בשלב א' של דיוני השומה שנערכו עם המבקש, נפלו פגמים (ראו עמ' 82 לפרוטוקול, שורה 4 ואילך), אף שהוא סבור כי בסופו של דבר ולאחר שהתגלתה לו התמונה לאשורה, פעל כפי שהיה עליו לפעול.

אלא שבכל זה אין די, כדי להצדיק את קיומו של ההליך המשפטי בו פתח המבקש ואת היכללותו ב"חריג השאלה העקרונית", וזאת מכמה טעמים – אותם אבאר בסעיפים הבאים.

41. איני סבור כי השאלה בדבר מעמדה של הנחיית סביון, מצדיקה דיון במתכונת שונה מזו המיושמת בשאלות נכבדות אחרות המתגלות בהליכי השומה. כפי שהוסבר לעיל, טבעם של הליכי שומה, הן בשלב א' של דיוני השומה והן בשלב ב' של דיונים אלה, כי לא אחת הם כרוכים בשאלות משפטיות חשובות. שאלות אלה נוגעות דרך קבע למגוון

ענפי משפט, המשליכים על שומת המס. שאלת מעמדה של הנחיית סביון, אינה שונה משאלות חשובות אחרות מסוג זה, הדורשות הכרעה. אם יתאפשר בכל מקרה בו מתעוררת שאלה עקרונית, להביא את השאלה לפתחו של בית משפט אזרחי כבר לאחר שלב א' של דיוני השומה (ואולי אף קודם לכן) – נשים לאל את המתווה שקבע המחוקק לדיוני השומה ולשלב הערעור. בכך – ראשית – נעבור על מצוות המחוקק, ושנית – נפספס את היתרון הגלום במתווה שקבע המחוקק והדורש מהצדדים לקיים ביניהם הליך שומה נוסף, טרם תובא הסוגיה לפתחו של בית המשפט.

42. לאמיתו של דבר, על אף רצונו של המבקש להציג שאלה משפטית עקרונית, איני סבור כי זו השאלה העיקרית אותה יהיה צורך לבחון, וודאי לא השאלה הראשונית בה תידרש הכרעה. בהנחיית סביון נקבעו חריגים, בהתקיימם קבעה ההנחיה עצמה כי ניתן ואף נדרש לפתוח בהליכי שומה, אף במועד מאוחר לחודשיים קודם למועד ההתיישנות הקבוע בפקודה.

כזכור, המשיב טוען כי למעשה עמד הוא בהנחיית סביון, או נכון יותר – באחד מחריגיה. ההליך השיפוטי יידרש אפוא לבחון את מכלול נסיבות המקרה, ועל-פיהן לקבוע האם התקיים החריג אם לאו. אם ייקבע כי התקיים החריג, הרי שלא נותרנו עם שאלה עקרונית הדורשת הכרעה.

קודם שאפנה לבחינת החריג שלטענת המשיב התקיים בעניינינו, אזכיר כי גם אם לא היו נקבעים בהנחיית סביון חריגים, הרי שהלכה ותיקה היא כי על אף שהנחיות מנהליות יש כמובן לכבד, הרי שבמקרים המתאימים ניתן לסטות מהן. כך לדוגמה נקבע בע"מ 4573/12 ע"ד שמואל פיינגולד נ' הוועדה המחוזית לתכנון ובניה מחוז ירושלים [פורסם בבנו] (22.12.2013), פסקה 5:

"קיומן של הנחיות פנימיות אינו כובל את הרשות, ונקודת המוצא, אשר נקבעה בהלכה הפסוקה מימים ימימה, היא כי הרשות רשאית לסטות מהן בהינתן טעם ענייני לכך (בג"ץ 143/64 אדטו נ' עמידר, פ"ד יח (3) 51, 57 (1964); בג"ץ 4382/98 גבאי נ' שר הבריאות, פ"ד נב(3) 418 (1998), פסקה 5; בג"ץ 7053/96 אמקור בע"מ נ' שר הפנים, פ"ד נג(1) 193, 213 (1999); בג"ץ 5277/96 חוד חברה לתעשיות מוצרי מתכת בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד נ(5) 854, 862 (1997) (להלן: פרשת חוד), פסקה 14; עניין גרידינגר, שם)."

משמעות הדבר היא, כי גם אם לא היו נקבעים בהנחיית סביון חריגים, הרי שעדיין היה צורך בבחינה מקיפה, האם לא התקיימו נסיבות המצדיקות סטייה מההנחיה. אלא שכאמור, בהנחיית סביון עצמה נקבעו חריגים, אשר אחד מהם, לטענת המשיב, התקיים – כך שלטענתו פעל המשיב בהתאם להנחיה ולא בניגוד לה.

43. בסעיף 3 להנחיית סביון ניתנו דוגמאות למקרים חריגים, בהם יוכל הרפרנט המקצועי לאשר בקשה של פקיד השומה או סגנו, לפתוח בהליכי שומה גם תוך מועד קצר מזה

הקבוע בהנחיה (לטענת המשיב, אישור כאמור התקבל במקרה דנן). אחד המקרים, המנוי בסעיף 3.4 להנחיה, הינו כאשר:

**"בעת טיפול בתיקים קשורים ו/או במסגרת סקירת התיק עצמו נתגלו**

**ממצאים משמעותיים המצדיקים טיפול בתיק בשנה שעומדת להתיישן".**

ראשית אציין כי בהתאם להוראה זו, גם אם "במסגרת סקירת התיק עצמו נתגלו ממצאים משמעותיים המצדיקים טיפול בתיק בשנה שעומדת להתיישן" (ההדגשה אינה במקור) – ניתן לפתוח בהליכי השומה בשלב המאוחר בו התגלו הדברים. משמעותו של חריג זה היא רחבה, והוא למעשה מגבש את הכלל הידוע בלאו הכי במשפט המנהלי ושהוזכר לעיל, לפיו במקרים מתאימים המצדיקים זאת, ניתן לסטות מההנחיה הפנימית. המשמעות הברורה של הכללת חריג זה במפורש בהנחיית סביון היא כי ההנחיה אינה קובעת הוראה גורפת ונטולת גמישות. במובן זה נראה כי הנחיית סביון לא התיימרה לקבוע כלל נוקשה, מעין מועד התיישנות חדש – ממנו אין לסטות – כפי שטען המבקש.

שנית, החריג המצוטט לעיל התייחס באופן ספציפי אף לאפשרות כי "בעת טיפול בתיקים קשורים ... נתגלו ממצאים משמעותיים המצדיקים טיפול בתיק בשנה שעומדת להתיישן". לטענת המשיב, בעת הטיפול של פשמ"ג בתיק של ידע, נתגלו ממצאים המלמדים כי המבקש לא עמד בנוסחה שנקבעה בהסכם 2004 וכי יש לסווג את הכנסות המבקש מתמלוגים, כהכנסה מעסק.

לאור זאת ובשים לב למכלול הנסיבות, ובכלל זה – פתיחת ההליך כבר בשנת 2017 והיכרותו של המבקש עם ההליך שהתנהל בפשמ"ג לידע - סבור היה המשיב כי בהתאם להנחיית סביון עצמה, עם התגלות הממצאים אגב הטיפול בתיק ידע, היה מקום לפתוח בהליכי השומה מחדש במועד המאוחר בו חודשו ההליכים.

44. איני יודע אם יש ממש בטענות המשיב אם לאו. ההכרעה בשאלה האם אכן בנסיבות העניין היה מוצדק לפתוח בהליכי השומה מחדש, חודש לפני מועד התיישנות השומה, דורשת היכרות עמוקה עם מכלול העובדות, כמו גם עם הממצאים שהתגלו בתיק ידע. יתירה מזו, מידת ההצדקה לפתיחת השומה, תלויה גם בשאלות עד כמה הסטייה מהנוסחה שנקבעה בהסכם 2004 היא סטייה מובהקת, ועד כמה ההצדקות לסיווג הכנסת המבקש כהכנסה מעסק כבדות משקל. אלה הם למעשה עניינים הנוגעים ללב השומה, ובירורם המלא יכול וצריך להתבצע רק לאחר שלב הדיון בהשגה. אין כאן שאלות עקרוניות וחריגות, אלא שאלות מהסוג הנבחן ברגיל בהליכי שומה. איני מוצא כי נכון במקרה כאן לוותר על שלב הבירור והליבון שקבע המחוקק, הוא שלב הדיון בהשגה, ולהגיע כבר כעת למסקנות בנוגע להצדקה שהייתה או לא הייתה לפתיחה מחדש של הליכי השומה במועד בו הם נפתחו.

45. אכן, יכול בעל הדין לטעון, כי ניתן לערוך כבר כעת דיון משפטי, כפי שהוא מבקש כי ייעשה, במסגרתו תיבחן מלוא התמונה כפי שהייתה ידועה למשיב בעת הוצאת השומה בשלב א'. יתירה מזו, עשויה להישמע הטענה כי בחינה שכזו נדרשת, שכן הטענות

שבפי המבקש מתייחסות לשלב א' של הליכי השומה, ולכן ראוי לבודד פרק זמן זה ולבחון כבר כעת, לפני שעובדותיו מיטשטשות עם שיאראע בשלב הדין בהשגה. איני מקבל טענה זו, שכן יש לדעתי לפסוע בדרך שקבע המחוקק ולקבוע כי הדברים ייבחנו, אם יהיה צורך בכך, במועד ובמתווה שנקבע בפקודה – בערעור שיוגש לאחר שלב ההשגה. אנמק את עמדתי.

46. יש משמעות לשאלה מתי נבחנים הדברים. המחוקק קבע כי בחינה שיפוטית של סוגיות מס נערכת לאחר שלב הדין בהשגה ורק משזו נדחית. לקביעה זו יש כמה פנים. ראשית, היא מאפשרת לצדדים, במקרים המתאימים, לתקן פגמים שנפלו בשלב א' של דיוני השומה. איני משוכנע כי בידי לקבל את שטען המשיב לפניי, כי כל פגם שנפל בשלב א' ניתן לתקן בשלב ב' של דיוני השומה. אני מוכן להניח כי רוב הפגמים ברי תיקון הם, אך לא בהכרח כולם, והשאלה כנראה, כמו במקרים רבים אחרים, היא שאלה של מידה. כך או אחרת, לא כאן המקום והזמן להרחיב בכך. אלא שגם אם לא תאומץ דעת המשיב כי "הכל בר תיקון בשלב ב'", הרי שאין ספק כי המבנה הכפול של הליכי השומה שקבע המחוקק, מלמד כי הרבה מאוד בר תיקון הוא. בהקשר זה ראוי להזכיר את כלל "הבטלות היחסית" שנזכר לא אחת בפסיקה, ולפיו לא כל טעות של רשות מנהלית תוביל לבטלות מוחלטת של פעולתה, אלא יש לבחון, בין השאר, האם ניתן לתקן את הפגם שנפל ובכך למצוא מזור לאותו פגם [על כך, ראו: [ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ](#) [פורסם בנבו] (26.8.2014); ד' ברק [ארז, משפט מינהלי](#), כרך ב' עמ' 795]. ושוב, איני מתיימר לקבוע מסמרות בשאלה זו, שכן אני סבור כי לא זה המועד לכך.

שנית, קביעתו של המחוקק כי הבחינה השיפוטית תיעשה רק לאחר סיומו של שלב ב' של דיוני השומה, משמעה כי בחינה זו נערכת כאשר העובדות לאשורן והטענות המשפטיות שבפי הצדדים, נהירות וברורות יותר. בהירות זו עשויה להשפיע על הקביעה האם צדק המשיב כשסבר כי המקרה שלפניו נכלל בחריגים להנחיית סביון, אם לאו.

47. ההמתנה עם הבחינה השיפוטית עד לאחר סיומו של שלב ב' של דיוני השומה – כמצוות המחוקק, נכונה בעיניי ביחס לתיק זה שלפניי, ויש לטעמי להקפיד עליה אף משיקולי מדיניות – כפי שעולה באופן ברור מפסיקת בית המשפט העליון. מבחינת התיק שלפניי, הרי שאיני סבור כי בשלב זה יש לבחון את השאלה האם צדק פקיד השומה בסוברו כי זהו מקרה הנכנס לחריגי הנחיית סביון, אם לאו. קביעה זו תהיה מושפעת מהבנה לעומק של טענות השומה שבפי הצדדים – האמנם חרג המבקש מהנוסחה שנקבעה בהסכם שנת 2004 והאמנם נכון לסווג את הכנסתו כהכנסה מעסק. כך לדוגמה, אם יתברר כי מדובר בחריגה ניכרת מאותה נוסחה וכי הסיווג העסקי הנו סיווג מובהק, יש בכך הצדקה נוספת לכך שהמשיב העדיף לתקן את הטעות שעשה (בכך שלא גילה את הדברים קודם למועד המאוחר בו אלה התגלו לו לטענתו) ולא לתת

לשומה בסכומי עתק להתיישן. התשובות לשאלות אלה תוכלנה להינתן לאחר שיסתיימו דיוני השומה בשלב ב', ואין זה נכון לקבוע בהן כעת מסקנות, על סמך מידע חלקי. כשתצא, אם תצא, שומה בצו בשלב ב' של דיוני השומה, ניתן יהיה גם להיווכח במידת הסבירות או הרשלנות של שומת שלב א' – עניין אשר עלה בטענות המבקש. אלא שכאמור, ההקפדה על מתווה הדיון שקבע המחוקק, לפיו הבחינה השיפוטית נעשית רק לאחר שלב הדיון בהשגה, נדרשת גם מטעמי יעילות ומדיניות רחבים יותר, מעבר לעניינו של תיק בודד כזה או אחר.

48. בהחלט ייתכן כי יש מקרים חריגים בהם כבר לאחר שלב א' של דיוני השומה, ברורה המחלוקת שבין הצדדים, כך שניתן היה לכאורה לפנות לבית המשפט ולקבל הכרעה שיפוטית במחלוקת זו. בתיקים מסוימים ייתכן כי הדבר היה מתברר כיעיל, אולם באופן ברור ומובהק – המחוקק העדיף את השגת היעילות הדיונית בדרך אחרת. המחוקק העדיף מתווה בו הצדדים עצמם נדרשים לשוב ולבחון את עמדותיהם, במסגרת שלב הדיונים בהשגה. בדרך זו, חלק גדול מהמחלוקות נפתרות על דרך ההסכמה והפשרה, מתוך כך שכל צד נדרש ללמוד את עמדת הצד השני ולהקשיב לה שוב. המתווה שקבע המחוקק מעדיף את אותו אינטרס ברור של רוב המתדיינים, על-פני האינטרס של אותם מקרים בודדים בהם ייתכן והבאת המחלוקת לשערי בית המשפט כבר בשלב מקדמי הייתה חוסכת ומיעלת את הדברים.

זאת ועוד, אם נקבל את עמדת המבקש ונקיים דיונים משפטיים בשאלות עקרוניות במסגרת הליכים אזרחיים קודם להגשת ערעור המס הקבוע בפקודה, תתעורר ממילא השאלה מה דין המשך הליכי השומה אשר טרם הסתיימו? מחד, לא נראה כי יש מקום לאפשר את עצירת דיוני השומה עד לקבלת הכרעה שיפוטית סופית בשאלה משפטית שבחר הנישום להציב בפני בית המשפט האזרחי, ומאידך, מה הטעם בקיום דיונים אלה שעה שמתנהל הליך שיפוטי המבקש להביא לביטול השומה? ראוי גם לציין כי מתן האפשרות לנקיטה בהליכים מהסוג שהגיש המבקש, עלולה לשמש ככלי לעיכוב וסרבול הליכי השומה, כמו גם לניסיונות לחלץ מבתי המשפט אמירות מהן סבור נישום כי יפיק תועלת בהליך השומה המתנהל במקביל. ברור אפוא כי מדובר במצב בלתי סביר, ואף זה מחזק את הגישה העולה מהפסיקה - לפיה יש לנקוט בגישה מצמצמת וזהירה במתן האפשרות להבאת שאלות לבחינה שיפוטית שלא במסגרת הקבועה בפקודה.

49. המשיב בטיעונו מצא לנכון להזכיר את [תקנות סדר הדיון האזרחי](#) החדשות, והתכליות שהוצבו בראשן. חלק [א'](#) של התקנות עוסק בעקרונות יסוד, אשר הוצבו בראש התקנות, כמורי כיוון באשר לדרך פרשנותן. [בסעיף 5](#) לתקנות, אשר כותרתו – "איזון אינטרסים", נקבע:

**בית המשפט יאזן, לפי הצורך, בין האינטרס של בעלי הדיון ובין האינטרס הציבורי; לעניין זה, "אינטרס ציבורי" – נגישות הציבור למערכת בתי**

**המשפט לרבות קיומו של דיון משפטי צודק, מהיר ויעיל, חיסכון במשאבי זמן ועלויות, מניעת הכרעות סותרות ומניעת שימוש לרעה בהליך השיפוטי.**

הזמן השיפוטי הוא משאב ציבורי, וכמו כל משאב – הוא מוגבל. על-מנת להגשים את העקרונות החשובים העומדים ביסוד הליך שיפוטי ראוי, שהם, כפי שנקבע [בתקנה 1](#) לתקנות אלה – "ליצור ודאות דיונית, למנוע שרירותיות ולהגשים את העקרונות החוקתיים העומדים ביסודו של הליך שיפוטי ראוי והוגן, כדי להגיע לחקר האמת, ולהשיג תוצאה נכונה ופתרון צודק של הסכסוך" – הכרחי לשמור על משאב הזמן – הן של בית המשפט והן של הצדדים.

קיום הליכים שיפוטניים נוספים ומקבילים לאלה שקבע המחוקק בדיני המס, הינו מתכונת מסוכנת לבזבז משאב הזמן השיפוטי והציבורי, והוא אף עלול לפגוע בתכליות חשובות נוספות שהוזכרו לעיל (כגון הוודאות הדיונית באשר להליכים בהם יש לנקוט, כמו גם תחושת שרירותיות באשר לשאלה מתי לפנינו "שאלה עקרונית" המצדיקה פנייה במסגרת הליכים אזרחיים שלא במסגרת שנקבעה בפקודה). בהקשר זה של החשש מריבוי התדיינויות, אזכיר את דבריו של כבוד השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין בעניין [מחקשווילי](#), פסקה ב' לחוות-דעתו, והאזהרה שהציב - הרלוונטית ביותר שאת בהקשר שלנו כאן – מפני הרחבת קשת המקרים בהם תוכר שאלה כשאלה עקרונית המצדיקה סטייה מההליכים שנקבעו בדיני המס:

"עלינו לומר בקול צלול, כי אין כעיקרון מקום לפתוח מסלולי השגה בענייני מס שלא בדרכים הקבועות [בפקודת מס הכנסה](#) (נוסח חדש), [בפקודת המסים \(גביה\)](#) ובהליכים מקבילים בתחום המסים; שם מקומם הגיאומטרי והטבעי של הליכי מס, ועל הפרשנות השיפוטית לתמוך בגישה זו, כפי שנעשה הן [בבג"צ 3486/09](#) סגל נ' פקיד שומה רחובות (לא פורסם) והן [בע"א 9168/06](#) יזדי נ' פקיד שומה 3, ירושלים (לא פורסם) [פורסם בנבו]; ראו יוסף מ. אדרעי, מבוא לתורת המסים (תשס"ט-2008), 316-321. אין כל טובה יכולה לצמוח מיצירת מסלולים נוספים, אם בג"ציים ואם אזרחיים, הן מבחינת המומחיות והן מבחינת היעילות; שעה שבתי המשפט מתאמצים ליעל את עבודתם, ריבוי מסלולים ישיג את המטרה ההפוכה."

אכן, בעניין שנדון בעניין [מחקשווילי](#), אומצה בדעת הרוב חוות-דעתה של כבוד השופטת ד' ברק ארז ולא חוות-דעתו של כבוד השופט רובינשטיין, אולם הסוגיה שם התייחסה למקרה שונה מזה שלפנינו, מקרה בו לגביו לא הוסדר בפקודה הליך הפניה לבית המשפט (כמפורט לעיל בסוף סעיף 34). בעניין כפי שלפנינו, בו הוסדר בפקודה באופן ברור הליך הפניה לבית המשפט ומועדו, דומה כי דבריו של כבוד השופט רובינשטיין רלוונטיים במיוחד [ועיון בפסק דין [מחקשווילי](#) מלמד כי הם אינם שנויים במחלוקת בהקשר זה, שכן גם שופטי הרוב עמדו על הצורך בשמירה על ההליכים שנקבעו בפקודה (ראו לדוגמה בפסקה 1 לחוות-דעתה של כבוד השופטת ברק ארז, שם נקבע: "ברגיל, חיובי מס מגולמים בשומה, ואז הדרך הנכונה להעלות טענות כנגדם היא

- הגשת השגה על השומה (ובמקרים מתאימים, הגשת ערעור על ההחלטה בהשגה). אין לעקוף את החובה לעשות כן באמצעות פנייה ישירה לבית המשפט"י].
50. כפי שהבהירה כבוד השופטת ד' ברק ארז בפסקה 23 לעניין מחקשווילי, ככלל – בנוסף על סוג המקרים הייחודי שנדון בעניין מחקשווילי (כנ"ל), מקרים אחרים בהם יהיה מקום לשקול, לאור נסיבותיהם, פנייה לבית משפט שלא במסגרת ערעור מס, אלה מקרים – "שבהם התביעה העלתה נושאים החורגים מן השאלות המתבררות ברגיל במסגרת של השגה". כבוד השופטת ברק ארז מפנה כדוגמה בהקשר זה, בין השאר לעניין המנונייט. כאמור לעיל, בעניין המנונייט דובר בבחינת תקפותו ופרשנותו של הסכם עם מדינה זרה, אשר סוגית המס אינה עומדת במרכזו. זוהי אכן שאלה שאינה נדונה ברגיל במסגרת השגה. שאלה משפטית חריגה.
- לא כך הם פני הדברים במקרה שלפניי. שאלת פרשנותה של הנחיה פנימית שניתנה על-ידי רשות המסים, כמו גם השאלה האם נשמרה זכות הטיעון של המבקש אם לאו – ומה ההשלכות שיש ליתן לכך, הן שאלות נכבדות, המתבררות ברגיל בהליכי שומה ובערעורי מס.
51. המבקש הזכיר את הזהירות בה נוקטים בתי המשפט בבקשות לסילוק על הסף. זהירות זו נובעת מהחשש לנעול את שערי בית המשפט בפני מי שמבקש להשמיע את טענותיו.
- אלא שבמקרה דנן, סילוק על הסף אין פירושו נעילת שערי בתי המשפט בפני המבקש, אלא דחיית המועד בו יישמעו טענות אלה למועד שנקבע לכך בפקודה. אם לא יעלה בידי הצדדים במסגרת דיוני ההשגה להגיע לידי הבנות אשר יפתרו את המחלוקת ביניהם, יוכל כמובן המבקש להגיש ערעור לבית המשפט ובמסגרתו לשטוח את כלל טענותיו, ובכלל זה את אלה הנוגעות לפגמים שאירעו, אם אירעו, בשלב א' של דיוני השומה.
52. לאור כל האמור ומהטעמים שפורטו לעיל, באתי למסקנה כי דין הבקשה לסילוק על הסף להתקבל. משהגעתי למסקנה זו, איני נדרש לטענות שהעלה המשיב בדבר אי התאמת התביעה להליך של המרצת פתיחה.
53. הצדדים אינם חלוקים כי לאור המועד בו ניתנת ההחלטה בבקשת הסילוק על הסף, הרי שמכוח הוראות התחולה [שבתקנה 180\(ג\)\(1\)](#), חלות על הבקשה [תקנות סדר הדין האזרחי](#) החדשות.
- לצד זאת, בצדק טען המבקש כי חלו בעמדת המשיב שינויים ביחס לתוכנה של בקשת הסילוק. בעוד שבתחילת הדרך ביקש המשיב את דחיית ההמרצה על הסף, הרי שבמסמך מאוחר שהגיש ביקש הוא את מחיקת ההליך, מכוח [תקנה 41\(א\)\(4\)](#) לתקנות [סדר הדין האזרחי](#) החדשות, בה נקבע:
- בית המשפט רשאי להורות על מחיקת כתב תביעה בכל עת על יסוד אחד מנימוקים אלה:

... (1)

...

(4) כל נימוק אחר שלפיו הוא סבור שראוי ונכון למחוק את התביעה.

עיון בדברי המשיב מלמד כי הוא סבר, כי דחייה על הסף תביא לכך שהמבקש יהיה מנוע מלהשמיע שוב את טענותיו במסגרת ערעור המס (ולכן, ככל הנראה, תיקן את בקשתו). איני סבור כי כך הם פני הדברים שכן פירושה של הדחיה, כאשר היא נעשית מחמת זה שהסמכות העניינית מסורה לבית משפט הדן בערעורי מס ולא לבית משפט אזרחי, אינה אלא ביחס לקביעה זו – לפיה אין להביא שוב שאלה זו בפני בית משפט אזרחי, ולא ביחס למחלוקת לגופה, אשר תוכל להישמע במסגרת ערעור מס [בעניין זה, ראו: [עע"ם 6848/10](#), איתן ארז ואח' נ' עיריית גבעתיים ואח' (פורסם בנבו) [30.5.2012], סוף פסקה 10].

אלא שאין דרכו של בית משפט לתת יותר ממה שצד ביקש, ומשכך שעה שבקשתו של המשיב בהתאם להבהרתו האחרונה היא למחיקה על הסף ולא לדחייה – הרי שמשמצאתי כי יש להיעתר לבקשה – כך אורה.

### סוף דבר

54. בקשת המשיב מתקבלת ואני מורה על מחיקת המרצת הפתיחה.  
 55. המבקש יישא בהוצאות המשיב בסך של 20,000 ₪. בקביעת סכום זה לקחתי בחשבון את היקף כתבי הטענות שהגישו הצדדים והדיונים שנערכו. הוצאות אלה ישולמו למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו להם הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

ניתן היום, ח' שבט תשפ"א, 21 ינואר 2021, בהעדר הצדדים.

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)

אבי גורמן 54678313-/  
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה