



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 42089-08-20 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

המערערת פלונית
ע"י עוה"ד אילון עישר, טל פלמבאום, צבי חמיש

נגד

המשיב פקיד שומה נתניה
ע"י עו"ד יפעת גול (שושן)

פסק דין (משלים)

1

2 1. לפניי ערעור על שומה בצו שיצאה למערערת על פיה חויבה במס בשל סכום של 80
3 מיליון שקלים חדשים שהתקבל בידה בקשר לעסקה למכירת מניות. טענת העיקרית
4 של המערערת, שנתרה להכרעה במסגרת פסק דין משלים זה, היא כי יש לבטל את
5 השומה מחמת התיישנותה, דהיינו כי ההחלטה בהשגה ניתנה לאחר חלוף המועד
6 הקבוע בדין להוצאת הצו, וכי יש לבטל את ההחלטה להאריך את התקופה להוצאת
7 הצו.

8 2. טענה זו בדבר התיישנות השומה בצו, העומדת במוקד פסק הדין המשלים, היא,
9 כאמור, זו שנתרה להכרעה, וזאת לאחר שכבר ניתן על ידי ביום 9.10.2022 **פסק דין**
10 **חלקי** בו נקבע, בניגוד לעמדת המערערת, כי הסכום הנ"ל של 80 מיליון ₪ הינו
11 תמורה נוספת בגין מכירת המניות (להלן: "**המניות הנמכרות**"). פסק הדין החלקי
12 ניתן במסגרת שני הליכים שהדיון בהם אוחד לצורך סוגיה אחת משותפת – כיצד יש
13 לסווג את התמורה שהתקבלה על פי הסדר הגישור שנערך בין שני צדדים:
14 המבקשים, יורשי פלוני ז"ל (להלן: "**המבקשים**") ו"**המנוח**", לפי העניין), אשר רכש
15 את המניות, שעניינם נדון בה"פ 40364-09-19, והמערערת בערעור דנן, אשר מכרה
16 את המניות. מלבד האיחוד, שנעשה אך ורק לצורך הסוגיה הנ"ל, ומטעמי סודיות (הן
17 מכוח הוראות פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א – 1961 (להלן: "**הפקודה**")
18 והן מכוח החלטה שניתנה על ידי בית המשפט המחוזי בירושלים טרם הועבר התיק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 לבית משפט זה), שני ההליכים התנהלו בנפרד, הגם שעוסקים הם במערכת נסיבות
2 זהה.
- 3 .3 מדובר בעסקה למכירת מניות בקבוצת חברות (להלן: "הקבוצה") שנערכה בשנת
4 2011 בין המערערת לבין המנוח, במסגרתה שילם המנוח למערערת סך של כ-26
5 מיליון ₪, כאשר לאחר מכן, בעקבות מידע שהגיע לידי המערערת ותביעה שהוגשה
6 כנגד המנוח, נחתם בשנת 2018 הסדר גישור במסגרתו שולמה, כאמור, למערערת
7 תמורה נוספת של 80 מיליון ₪.
- 8 .4 העובדות הרלוונטיות פורטו בפסק הדין החלקי. לצורך פסק הדין המשלים אסתפק,
9 אפוא, בסקירה קצרה של עיקרן. אוסיף כי בעקבות בקשה שהוגשה על ידי הצדדים,
10 והחלטה שניתנה על ידי בעניין זה, לא פורסמו בפסק הדין החלקי שמות הצדדים וכן
11 פרטים מזהים אחרים. גם בפסק דין המשלים אנהג באותה דרך.
- 12 .5 כאמור, תחילתו של דבר היא עסקה למכירת מניות שנערכה בשנת 2011 בין
13 המערערת לבין המנוח. בעקבות הליכים שהתקיימו בין המערערת לפקיד השומה
14 באשר למס הנובע ממכירת המניות, ולאור מידע חדש שהגיע לידיה, הגישה המערערת
15 בשנת 2017 תביעה כנגד המנוח וזאת על יסוד הטענה כי המנוח הונה אותה, הציג
16 מצגי שווא אודות מצבה של הקבוצה, חילק לעצמו דיבידנד בסכום עתק סמוך לאחר
17 רכישת מניותיה, וכן לא מסר פרטים אודות עסקה העומדת על הפרק למכירת כלל
18 מניות הקבוצה, דהיינו עסקה עם תאגיד שוודי שנערכה בשנת 2012 ובמסגרתה נמכרו
19 המניות תמורת סך כולל של כ-570 מיליון ₪.
- 20 .6 בעקבות הליך גישור שנערך בין הצדדים, נחתם בשנת 2018 מסמך הנושא את
21 הכותרת "הסדר גישור" לפיו תשולם למערערת תמורה נוספת בסך של 80 מיליון ₪
22 (להלן: "הסדר הגישור" ו"התמורה הנוספת").
- 23 .7 התמורה הנוספת עמדה במוקד פסק הדין החלקי והיא העומדת במוקד פסק דין
24 משלים זה. לטענת המערערת, היא אינה חייבת בתשלום מס בגין התמורה הנוספת.
25 מנגד, המבקשים טענו כי לצורך חישוב ריווח ההון במכירת המניות לתאגיד השוודי,
26 יש להביא בחשבון עלות המניות את התמורה הנוספת. מדובר, אפוא, במערכה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 42089-08-20 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 "משולשת" לה שותפים שלושה צדדים בעלי אינטרסים מנוגדים, המנוהלת במסגרת
2 שני הליכים פרוצדורליים נפרדים ושונים (ערעור מס והמרצת פתיחה).
- 3 8. כפי שצינתי בפתח פסק הדין החלקי, הרי שעל אף שההליכים התנהלו בנפרד
4 והצדדים בהם שונים, קיימת יריבות מובהקת וישירה בין המערערת והמבקשים
5 בשאלת המס. יתר על כן, על פני הדברים, ונוכח העיקרון בדבר גביית מס אמת, ומבלי
6 להידרש באותו שלב לטענות במישור הפרוצדורלי, אין מקום לתשלום כפל מס בגין
7 אותן מניות ובגין אותה עסקה; ככל שיוטל מס על המערערת בגין התמורה הנוספת,
8 ראוי, לכאורה, כי המס שהוטל על המנוח בגין סכום זה יוחזר לו. כך אף היפוכו של
9 דבר – ככל ששומת המס למנוח תישאר על מכונה, כך תעמוד, לכאורה, למערערת
10 הטענה כי אין מקום לגבות ממנה את המס. באותה מידה, יש אף להימנע מתוצאה
11 לפיה המס בגין התמורה הנוספת לא ישולם, לא על ידי המערערת ולא על ידי
12 המבקשים.
- 13 9. ועוד ציינתי בפסק הדין החלקי, כי יריבות זו שבין הצדדים, כאשר כל אחד מהם
14 מבקש, הלכה למעשה, כי המס יוטל על הצד האחר ולא עליו, אינה "נעלמת" רק
15 משום שמתנהלים הליכים נפרדים, ואולם בסופו של יום כל צד עומד לעצמו ולבדו
16 מול פקיד השומה ומעלה טענותיו. עם זאת, סברתי כי בסוגיה אחת לא ניתן לקיים
17 הליך נפרד, והיא הנוגעת לשאלה כיצד יש לסווג את התמורה הנוספת שנקבעה
18 ושולמה במסגרת הסדר הגישור לו שותפים הן המערערת והן המבקשים.
- 19 10. לאחר שהתקיים דיון ארוך ומקיף, במסגרתו הציגו הצדדים את טענותיהם
20 וראיותיהם, הגעתי, כאמור, לכלל מסקנה לפיה יש לסווג את התמורה הנוספת
21 כתמורה עבור מכירת המניות, עסקה שנערכה בשנת 2011. המערערת הגישה ערעור
22 לבית המשפט העליון על פסק הדין החלקי (ע"א 8609/22) ובעקבות הערות שופטי
23 ההרכב חזרה בה מערעורה (פסק דין מיום 18.3.2024).
- 24 11. כמתואר בפסק הדין החלקי, קבוצת החברות המדוברת כוללת מספר חברות והיא
25 נוסדה בסוף שנות השישים. עם פטירת אבי המשפחה, ירש המנוח 55% מהמניות
26 ואחיו 45% מהן, ועם פטירתו של אח המנוח ירשה המערערת 22.5% מהמניות. לאחר
27 שאח המנוח הלך לעולמו, התגלע סכסוך בין המנוח לבין המערערת והוגשו על ידה
28 תביעות בגין קיפוח ובסופם נחתם הסכם בשנת 2011 לפיו המערערת מכרה את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 מניותיה למנוח בתמורה לסך כולל של כ-26 מיליון ₪ (להלן: "הסכם מכר המניות").
2 המשיב לא קיבל את דיווח המערערת באשר לשווי המניות הנמכרות והוציא לה
3 שומה לפי מיטב שפיטה לשנת 2011. על השומה הוגשה השגה, ומשזו נדחתה, הוגש
4 ערעור לבית משפט זה (ע"מ 17-01-65099; להלן: "הערעור הראשון").
- 5 12. לאחר הוצאת השומה לשנת 2011, ומאחר שלטענת המערערת נודע לה בשלב זה כי
6 המנוח מכר בשנת 2012 את מלוא מניותיו בקבוצה לתאגיד השוודי בתמורה כוללת
7 של 569,900,000 ש"ח, הגישה המערערת בשנת 2017 תביעה כנגד המנוח בו טענה כי
8 המנוח ניצל את חוסר ידיעתה בנוגע לשווי המניות והציג מצגי שווא, כאשר כתוצאה
9 מכך נמכרו לו המניות בחמישית מערכן. הצדדים פנו להליך גישור, במהלכו נפטר
10 המנוח והמבקשים נכנסו לנעליו. בתאריך 5.9.2018 חתמו הצדדים על הסדר הגישור
11 שקיבל תוקף של פסק דין. בהסדר הגישור נקבע כי המערערת זכאית לקבל את
12 התמורה הנוספת.
- 13 13. בעקבות חתימת הסדר הגישור והתשלום שנקבע בו, בדיון מיום 20.5.2019 במסגרת
14 הערעור הראשון הודיעו הצדדים כי הגיעו ביניהם להסכמה לפיה "הערעור ימחק,
15 והדיון יושב לשלב ההשגה. ההשגה תוגש בתוך 30 יום ותתייחס למלוא ההיבטים
16 הקשורים למכירת המניות על התמורה שהתקבלה, וזאת על מנת לאפשר דיון ענייני
17 בסוגיות שעל הפרק, תוך שמירת כל טענות הצדדים" עוד הוסכם כי "לאור האמור,
18 הרי שבדיון זה תידון התמורה שהתקבלה בהתאם להסכם 2011 והתמורה
19 שהתקבלה ותתקבל בהתאם להסכם הפרשה 2018, כאשר לפי הצהרתנו זו מלוא
20 התמורה הרלבנטית למניות הנדונות בערעור זה", וכן כי "מוסכם עלינו כי עצם
21 העובדה שהדיון מוחזר לשלב ההשגה, לא תמנע ממני מהצדדים להעלות טענה
22 שהיה יכול להעלותה במסגרת הערעור דנן".
- 23 14. המשיב אף הוציא למערערת שומה בהעדר דו"ח לשנת 2018, היא השנה שבה
24 התקבלה התמורה הנוספת. בעקבות זאת הגישה המערערת המרצת פתיחה (ה"פ
25 20-01-45813), במסגרתה ביקשה כי בית המשפט יצהיר שהשומה לשנת 2018 הוצאה
26 בניגוד להסכמות הצדדים במסגרת הערעור הראשון. בפסק דין מיום 18.11.2020
27 קיבל בית המשפט (כב' השופט גורמן) את עמדת פקיד השומה והתובענה נדחתה על
28 הסף. הדו"ח שהגישה המערערת לשנת 2018, המהווה השגה, נדחה על ידי המשיב,
29 שציין כי השומה לשנת 2018 מהווה שומה חלופית לשומה לשנת 2011. לטענתו,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 שומה זו תהא בתוקף ככל שיקבע כי השומה לשנת 2011 התיישנה, כפי טענת
2 המערערת בערעור דנן, או ככל שיקבע כי מועד אירוע המס הוא בשנת 2011 אך יש
3 לדווח על התמורה הנוספת בשנת 2018. המערערת הגישה ערעור גם על שומה זו לשנת
4 2018 (ע"מ 11942-04-24). הדיון בערעור זה טרם התקיים.
- 5 15. ועתה לערעור דנן. על השומה לשנת 2011 הגישה המערערת השגה מחודשת, כפי
6 שהוסכם במסגרת הערעור הראשון, ובעקבות דחייתה, היא הגישה ערעור לבית
7 המשפט. בשומה זו קבע, כאמור, המשיב כי התמורה הנוספת מהווה תמורה בגין
8 עסקת המניות ויש לחייבה במס ריווח הון. משנקבע בפסק הדין החלקי, כפי טענת
9 המשיב, כמו גם כפי טענת המבקשים, כי יש לסווג את התמורה הנוספת כתמורה
10 עבור עסקת המניות שנערכה בשנת 2011, טוענת המערערת, וזו היא, כאמור, טענתה
11 העיקרית הנותרת, כי אין לחייבה במס, וזאת על שום שהשומה התיישנה. בנוסף
12 טוענת המערערת טענות אלו: כי לאור עקרון רציפות המס, בהינתן שתוספת התמורה
13 מוסתה ושולמה ע"י המנוח, כל עוד לא מוחזרים כספים ליורשיו אין למסות את
14 המערערת בגין התמורה הנוספת; כי המשיב היוון את הוצאותיה, אך אין מקום
15 להוון הוצאות ללא היוון הכנסות; כי בכל מקרה אין מקום להטיל עליה קנס גרעון.
- 16 16. לוחות הזמנים ויתר הנתונים הנוגעים לטענת ההתיישנות הם בתמצית אלה:
- 17 א. את הדו"ח לשנת 2011, שנת עסקת המניות, הגישה המערערת בשנת 2012.
- 18 ב. השומה בשלב א' הוצאה ביום 27.4.2014. בשומה זו הוסיף המשיב להכנסת
19 המערערת סך של כחמישה מיליון ₪, וכן הקטין את המחיר המקורי, סיווג
20 מחדש חלק מהתמורה שדווחה, ולא התיר קיזוז הפסדים בשל מימוש ערבות.
- 21 ג. המערערת הגישה השגה על השומה ביום 11.6.2014.
- 22 ד. במהלך הדיון בהשגה פנה המשיב למחלקה המקצועית ברשות המסים בבקשה
23 להפעלת הסמכות לפי סעיף 152(ג) לפקודה (בנוסחו אז) ולהאריך את המועד
24 להוצאת השומה בשנה נוספת, דהיינו כי התקופה להוצאת השומה תסתיים
25 ביום 31.12.2016 במקום ביום 31.12.2015. ביום 25.11.2015 החליט הרפרנט
26 המקצועי, רו"ח ערן דביר, להאריך את התקופה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-08-42089 פלוגית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 ה. ביום 28.11.2016 ניתנה החלטה בהשגה, במסגרתה, על סמך חוות דעת שערך
2 מומחה מטעם המשיב, נקבע למניות שווי של כ-56 מיליון ₪ ובהתאם לכך נקבע
3 ריווח ההון והמס שעל המערערת לשלם.
- 4 ו. ביום 29.1.2017 הגישה המערערת ערעור על השומה (הערעור הראשון). במסגרת
5 ערעור זה העלתה המערערת את טענת ההתיישנות.
- 6 ז. ביום 5.9.2018 ניתן תוקף של פסק דין להסדר הגישור מכוחו זכאית המערערת
7 לקבלת התמורה הנוספת בסך 80 מיליון ₪.
- 8 ח. ביום 15.1.2019 התקבל אצל המשיב מסמך מאת המערערת ובו דווח על אודות
9 קבלת התמורה הנוספת (נספח 2 לתצהיר מטעם המשיב מיום 8.8.2021).
10 המערערת ציינה באותו מסמך כי היא שומרת לעצמה לטעון כל טענה בקשר
11 לאותה תמורה ובכלל זאת את האפשרות לדווח על תמורה זו בשנות מס אחרות.
- 12 ט. דיון קדם המשפט במסגרתו הוסכם על החזרת ההליך לשלב ההשגה התקיים,
13 כאמור, ביום 20.5.2019.
- 14 י. ביום 23.12.2019 הוציא המשיב למערערת שומה בהעדר דו"ח לשנת המס 2018.
15 כאמור, מדובר בשומה חלופית לשומה לשנת 2011 הנדונה בערעור דנן.
- 16 יא. ביום 29.12.2019 הגישה המערערת דו"ח בהתייחס לשנת 2018 (נספח 3 לתצהיר
17 מטעם המשיב מיום 8.8.2021). במסגרת הדו"ח ייחסה המערערת למניות עלות
18 של 79,999,999 מיליון ₪, וזאת, כלשון הדיווח, באופן "טכני", על מנת לא ליצור
19 לעצמה חבות במס.
- 20 יב. המרצת פתיחה שהוגשה על ידי המערערת בחודש ינואר 2020 כנגד השומה
21 לשנת 2018 נדחתה, כאמור, על הסף.
- 22 יג. ביום 11.8.2020 הוצא הצו לשנת 2011 במסגרתו נדחתה ההשגה (המחודשת)
23 שהגישה המערערת בעקבות החזרת הדיון לשלב ההשגה כמוסכם בערעור
24 הראשון. הערעור דנן הוא על החלטה זו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

17. סעיף 145(א)(2) לפקודה, במועדים הרלוונטיים לערעור זה, קבע כהאי לישנא:
- 1 "פקיד השומה רשאי, בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו
2 הדו"ח, ובאישור המנהל – תוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק
3 אותו ולעשות אחת מאלה: (א) לאשר את השומה העצמית; (ב) לקבוע לפי מיטב
4 שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים
5 המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים
6 סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה
7 בהתאם להסכם שנערך עם הנישום".
- 8
- יצוין כי סעיף זה תוקן בשנת 2015 ונקבע בו כי הסמכות לערוך שומה לפי מיטב
9 שפיטה היא מלכתחילה לתקופה של ארבע שנים, בלא צורך באישור המנהל.
10
18. במקרה דנן, משעה שהדו"ח לשנת 2011 הוגש בשנת 2012, הרי שכל עוד לא הופעלה
11 סמכות ההארכה לפי סעיף 145(א)(2) הני"ל, מתיישנת השומה ביום 31.12.2015.
12 בעקבות הארכת התקופה בשנה נוספת, תקופה ההתיישנות מסתיימת, לפי גישת
13 המשיב, ביום 31.12.2016.
14
19. מאחר שהארכת המועד נעשתה במקרה דנן בשלב ההשגה, הרי שהוראה נוספת
15 רלוונטית לעניין שבפנינו והיא זו שבסעיף 152(ג) לפקודה, הקובעת (בנוסחה במועדים
16 הרלוונטיים) כי:
17
- 18 "אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131,
19 ובאישור המנהל – בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה
20 מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף
21 קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את
22 ההשגה כאילו התקבלה...."
20. הבקשה שהופנתה למחלקה המקצועית להארכת תקופת ההתיישנות הוגשה, כאמור,
23 ביום 25.11.2015, והטעם שניתן לבקשה זו הוא כדלקמן: "טרם הובהרו עובדות
24 חדשות שהתגלו ואשר עשויות להשפיע מהותית על קביעת השומה: יש לבדוק את
25 נושא התמורה שהתקבלה בגין מניות בחברות מוחזקות. על פניו נראה שאפילו את
26 חלקה בעודפים לא קיבלה". (צורף כנספח 4 לתצהירו של מר בעז ילינביץ מטעם
27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 42089-08-20 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 המערערת). עוד באותו יום אישר הרפרנט המקצועי, רו"ח דביר, את הארכת המועד
2 המבוקשת, וזאת "לאחר שעיינתי בחומר הנוגע לדוחות לשנת המס 2011" (צורף
3 כנספח 5 לתצהיר הנ"ל).
- 4 21. המערערת טוענת, כי אין תוקף להארכת המועד האמורה וזאת מכמה טעמים:
5 ראשית, משום שהארכת המועד נעשתה בניגוד לעקרון שנקבע בחוזר מס הכנסה
6 3/2009 מיום 11.11.2009 "הארכת תקופת התיישנות שומה" (להלן: "החוזר") ולפיו
7 "הואיל והארכת תקופת השומה הינה חריג ולא הכלל, השימוש בסמכות זו תעשה
8 במשורה. לפיכך, פניה להארכת תקופת השומה תעשה במקרים מיוחדים בלבד תוך
9 התחשבות בעקרון סופיות השומה". שנית, משום שאין כל ממש בנימוק שניתן
10 בבקשה להארכת המועד לפיו התגלו עובדות חדשות הנוגעות לעודפיה של החברה,
11 שהרי הדוחות הכספיים, וממילא חלקה של המערערת באותם עודפים, היו בפני
12 המשיב כבר בשלב א' של השומה, כפי שאישרה רו"ח נפרין בעדותה. שלישית, כי
13 ההחלטה להארכת המועד ניתנה ללא נימוק מלבד אמירה סתמית כי היא ניתנה
14 "לאחר עיון בחומר", כאשר בעדותו מסר רו"ח דביר כי החומר שבו מדובר הוא
15 דוחותיה הכספיים של החברה. רביעית, כי הן מעדותו של רו"ח דביר, והן מעדותה
16 של רו"ח וטורי, שדנה בהשגה, עולה כי הטעם היחיד להארכת המועד הוא בשל טעות
17 שנפלה בשיקול דעתו של מי שערך את השומה בשלב א', ונימוק זה אינו מצדיק את
18 הארכת תקופת ההתיישנות. חמישית, כי כל שנעשה בתקופת הארכת המועד הוא
19 עריכת טיוטת חוות דעת בהתייחס לשווי החברה, אלא שדבר לא מנע מהמשיב לערוך
20 חוות דעת זו בשלוש השנים שעמדו לרשותו, שהרי כל הנתונים הרלוונטיים כבר היו
21 בפניו. שישית, כי אין ממש בטענת המשיב לפיה נציג המערערת "הסכים" להארכת
22 המועד או כי טענת ההתיישנות הועלתה באיחור. מעדותה של רו"ח וטורי עולה כי
23 הסכמה בוודאי שלא ניתנה במפורש, כאשר טענת ההתיישנות עלתה בהזדמנות
24 הראשונה, הן בערעור השני והן בערעור הנוכחי ואף במסגרת הדיון בהשגה.
- 25 22. המערערת תולה את יהבה בפסק הדין שניתן על ידי בעניין ג'רבי (ע"מ 30296-07-14
26 ויקטור ג'רבי נ' פ"ש רמלה (28.4.2026)). בעניין ג'רבי קבעתי כי ההחלטה
27 שהתקבלה באותו מקרה להאריך את תקופת ההתיישנות בשנה נוספת נעשתה שלא
28 כדין ובניגוד לחוזר, הן משום שלא נומקה כדבעי (כאשר האמור בהחלטה לפיה היא
29 התקבלה "לאחר עיון בחומר" "אינו בבחינת הנמקה ואינו תחילת הנמקה"), והן
30 משום שהמשותף לכל המקרים המפורטים בחוזר והמצדיקים את הארכת התקופה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

1 הוא ש"הם משקפים מקרים בהם מלאכת עריכת השומה מתעכבת בשל קשיים
2 אובייקטיביים לסיים את מלאכת עריכת השומה בתוך תקופת ההתיישנות
3 המקורית, ובכל מקרה, בשל נסיבות שאינן קשורות בשורש המחלוקת השומתית
4 בין הנישום ופקיד השומה".

5 23. אבהיר כבר עתה, כי המקרה הנדון בערעור זה שונה מהמקרה שנדון בעניין ג'רבי.
6 לפיכך, תוצאתו של ערעור זה שונה מהתוצאה אליה הגעתי בעניין ג'רבי. להלן אנמק
7 מסקנתי זו.

8 24. כפי שאף עולה מעניין ג'רבי, יש לערוך הבחנה בין הארכת תקופת התיישנות בשלב
9 א' ועל פי סעיף 145(א)(2) לפקודה, לבין הארכת התקופה בשלב ב' ועל פי סעיף 152(ג)
10 לפקודה. ראשית, משום שהנימוק לפיו היה על פקיד השומה לנצל את תקופת שלוש
11 השנים שהייתה ברשותו לשם עריכת הבדיקות המתאימות וגיבוש מסקנותיו, אינו
12 מתקיים ככל שמדובר בשלב ההשגה (ראה סעיף 40 לפסק הדין). שנית, כי על פני
13 הדברים השיקולים הנוגעים להארכת תקופת ההתיישנות בשלב ההשגה שונים
14 מאלה שיש לשקול בשלב א'. שלב ההשגה, מעצם טבעו, נועד לבחון את שיקול דעתו
15 של עורך השומה בשלב א'. לפיכך, גם אם לא התגלו בשלב ההשגה "עובדות חדשות"
16 במובן המובהק של הדברים, אלא, למשל, התעוררו שאלות נוספות ותהיות חדשות
17 בהתבסס על החומר הקיים, ובירורן של אלה דורש תקופת זמן נוספת, יש לאפשר
18 את הארכת התקופה. אציין בהקשר זה כי בשלב ההשגה קיימת סמכות בידי מי שדן
19 בהשגה לא רק לקיים את השומה או להפחיתה, אלא אף להגדילה (סעיף 152(ב)). אם
20 אכן קיימת סמכות לפקיד השומה להגדיל את השומה בשלב ההשגה, אך סביר הוא
21 לתת בידו את הכלים שיאפשרו לו לבחון כדבעי את הצורך בהגדלת השומה, ובכלל
22 זאת את פרק הזמן הדרוש לכך. כך או כך, הטעמים העומדים ביסוד כללי
23 ההתיישנות, ובכלל זאת הצורך בסופיות ובוודאות, אינם מתקיימים שעה שמדובר
24 בשלב שבו ממילא בוחן פקיד השומה את השומה מיסודה.

25 25. עוד אציין כי אף החוזר מתייחס באופן מובחן ושונה להארכת מועד בשלב ב': אחד
26 המקרים הנזכרים בחוזר כמצדיקים בקשה להארכת מועד הוא זה: "2.6. במסגרת
27 שומה שלב ב' קיים צורך בבדיקות נוספות לשם ביסוס עובדתי לקראת הוצאת צו".
28 ודוק – לא נדרש כי יתגלו עובדות חדשות או כי קיים קושי אובייקטיבי באיסוף מידע
29 או בקבלת מידע מגורמים חיצוניים, בדומה לדוגמאות הנזכרות ביחס להארכת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 42089-08-20 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 המועד בשלב א'. כל שנדרש הוא כי קיים צורך בבדיקות נוספות לשם ביסוס עובדתי
2 לקראת הוצאת צו. ונזכיר – לרבות הוצאת צו **המגדיל** את השומה.
- 3 26. זאת ועוד – בעניין **ג'רבי** לא ניתן נימוק מספק לצורך בהארכת תקופת ההתיישנות,
4 לא במסגרת ההחלטה על הארכת המועד (כפי שהיה גם במקרה דנן, שהרי הנימוק
5 "לאחר שעיינתי בחומר" אינו נימוק ואינו תחילת נימוק כפי שקבעתי בעניין **ג'רבי**),
6 ואף לא – וזה העיקר - במסגרת ההליך בבית המשפט! כפי שציינתי בעניין **ג'רבי**, גם
7 אם אהיה מוכן לאמץ את הגישה לפיה אין בהכרח בהעדר הנמקה להארכת תקופת
8 ההתיישנות כדי לפסול את ההחלטה, וכי יש להחיל בעניין זה את סעיף 159 לפקודה
9 (לפיו לא יראו שומה כבטלה אך מחמת פגם שבצורה, טעות או השמטה כל עוד היא
10 תואמת את הפקודה) ו/או את דוקטרינת הבטלות היחסית, הרי שנראה כי תנאי
11 חשוב לכך הוא כי הפגם האמור נרפא במסגרת הערעור (סעיף 34 לפסק הדין).
- 12 27. להבדיל מעניין **ג'רבי**, במקרה דנן הובהרה היטב טעמה של ההחלטה בדבר הארכת
13 תקופת ההתיישנות. כפי שתואר לעיל, בשלב ההשגה מצא פקיד השומה קושי
14 בתמורה כפי שדווחה, ולפיכך פנה לקבלת חוות דעת מומחה מטעמו לשם הערכת
15 שווי המניות הנמכרות. המערערת, מצידה, לא המציאה כל הערכת שווי מטעמה.
16 בחוות הדעת מטעם פקיד השומה נקבע שווי גבוה בהרבה מהתמורה ששולמה
17 ושדווחה. לא רק זאת, אלא שבסופו של יום התברר כי הערכתו של פקיד השומה כי
18 התמורה ששולמה ודווחה אינה משקפת את שווי המניות, וכי יש מקום להתערב
19 בשומה שיצאה בשלב א', **קיבלה חיזוק משמעותי** עת הסתבר כי המערערת תבעה
20 וקיבלה תמורה נוספת של 80 מיליון ₪, דהיינו כי התמורה שבשומה היא **כרבע**
21 מהשווי הנכון והאמיתי של המניות.
- 22 28. בנסיבות אלה סבורני, כי העובדה שהחלטה עצמה אינה מנומקת כנדרש, אינה
23 מצדיקה לבטלה, וכפי שציינתי בעניין **ג'רבי**: "הגישה לפיה **ההליך השיפוטי**
24 **בערעורי מס, במיוחד בשים לב לאינטרס הציבורי בגביית מס אמת, יש בו כדי לרפא**
25 **פגמים שנפלו בהליכי השומה, בוודאי פגמים שאינם יורדים לשורש השומה**
26 **גופה... – יש בה טעם רב וראוי לאמצה, ככל שאין בדבר משום ניצול לרעה של הליכי**
27 **המשפט ראו רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים**
28 **גדולים (2.4.2015) וכן ע"מ 47997-02-13 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא**
29 **(2.2.2016))". אין צורך לומר כי בנסיבות המקרה דנן, החלטתו של המשיב להאריך**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-08-42089 פלוגית נ' פקיד שומה נתניה

1 את תקופת ההתיישנות על מנת לאשש את התרשמותו, שהסתברה בדיעבד ככזוה
2 וצודקת, בבחינת "סופו מעיד על תחילתו", כי התמורה המשולמת והמדווחת כלל
3 ועיקר אינה משקפת את שווין האמתי של המניות – אינה מהווה ניצול לרעה של
4 ההליך המשפטי.

5 29. לאמיתו של דבר, סבורני כי מי שמנצל במקרה דנן לרעה את ההליך המשפטי היא
6 המערערת. התנהלותה נגועה בחוסר תום לב. בסופו של דבר נמצא, כי המערערת לא
7 הגישה דיווח על התמורה הנוספת שקיבלה, חרף העובדה המובהקת כי מדובר
8 בתמורה ששולמה בגין המניות, כפי שאף קבעתי בפסק הדין החלקי. שומת פקיד
9 השומה בהליך דנן, להבדיל מהשומה שערך במסגרת הערעור הראשון, מתבססת
10 מתחילתה ועד סופה על התמורה הנוספת ששולמה בפועל למערערת. המסמך
11 ששלחה המערערת לפקיד השומה ביום 17 לינואר 2019 ובו מסרה מעין "עדכון" על
12 אודות תמורה נוספת של 80 מיליון ₪, אינו דיווח. הוא נועד בעיקרו של דבר "לשמור
13 את הקלפים קרוב לחזה" תוך "ערפול" של המציאות העובדתית הברורה של תוספת
14 משמעותית לתמורה בעד המניות, ותוך הימנעות מהבעת עמדה באשר לאופן שבו יש
15 לסווגה, כמו גם באשר לשנת המס שאליה יש ליחסה. כך, הדו"ח שהוגש ביום 30
16 לדצמבר 2019, לאחר שהוצאה למערערת שומה בהעדר דו"ח, נעשה רק באופן
17 "טכני", כנטען, תוך נקיבה בעלות מניות של 79,999,999 ₪ וריווח הון של 1 ש"ח,
18 באופן תמוה ומוקשה, וזאת על מנת לא ליצור חבות במס. גם במקרה זה המערערת
19 נמנעה מלציין את עמדתה באשר לאופן שבו יש לסווג את התמורה הנוספת.

20 30. יתר על כן, גם אם השומה לשנת 2011 התיישנה – וכאמור, איני סבור כך שכן מצאתי
21 שהארכת תקופת ההתיישנות נעשתה כדין - התוצאה לפיה תמורה שהתקבלה
22 "באיחור" אינה חייבת במס, משום שעל פי הנתען אין ליחסה, לא לשנת העסקה ולא
23 לשנה שבה היא התקבלה, אינה סבירה בעיני. והנה, וכאמור, המערערת לא רק
24 שכופרת באפשרות לייחס את התמורה לשנת 2011, בשל התיישנותה הנטענת, אלא
25 גם לשנת 2018. לטעמי, בנסיבות אלה אין ממילא מקום להישמע לטענת ההתיישנות.
26 טענה זו שמורה לנישום המגיש דיווח כדין על הכנסותיו, ובאופן שקוף וברור, ולא
27 לזה הנמנע מלדווח עליהן או שמדווח עליהן באופן חלקי או מעורפל (ראו ע"מ (מחוזי
28 ירושלים) 57131-01-14 יוסף יצחק אהרונב נ' פקיד שומה ירושלים (7.6.2015);
29 ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המסים (14.7.2019)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

31. לאור מסקנתי דלעיל, איני מוצא לנכון להידרש לטענות המשיב באשר להסכמתו
מכללא של נציג המערערת להארכת התקופה או באשר למועד שבו הועלתה לראשונה
טענת ההתיישנות. עם זאת אעיר, כי גם אם במקרה הרגיל הסכמה בדבר הארכת
תקופת ההתיישנות צריך שתהא מפורשת ולא מכללא, וגם אם העלאת טענת
התיישנות, רק לאחר שהתקיימו מספר דיונים בהשגה וכעבור שנה מהמועד שבו
הוחלט על הארכת התקופה, אינה משום טענה כבושה שלא ניתן להעלותה, עדיין
סבורני כי התנהלות המערערת בעניין זה אף היא מוסיפה נדבך של חוסר תום לב
להעלאת טענת ההתיישנות.

32. לא מצאתי כל ממש בטענת המערערת כי לא ניתנה לה זכות טיעון. מהחומר שבפניי
עולה כי לא רק שנציג המערערת היה מודע לנימוק בשלו הוארכה תקופת ההתיישנות
– לאמור, הצורך לבחון את שווי המניות, אלא שהוא אף קיים דיונים רבים לגופם
של דברים עם המשיב, ובכלל זאת ניתנה בידו האפשרות להציג את עמדתו בנושא
השווי, ואם רצה בכך – יכול היה במסגרת אותם דיונים אף להעלות בכל שלב את
טענת ההתיישנות, לרבות בשלבים הראשונים. אכן, לא ניתנה למערערת זכות טיעון
בטרם ניתנה ההחלטה להאריך את תקופת ההתיישנות, אך כפי שקבעתי בעניין ג'רבי
(סעיפים 22 ו-23):

**"הארכת תקופת ההתיישנות מצויה ברובד הפריפריאלי של תהליך עריכת
השומה והקריטריונים להפעלת סמכות זו שונים מאלה שיש להפעילם בעת
עריכת השומה. הקריטריונים לעריכת שומה לפי "מיטב השפיטה" נוגעים,
בראש ובראשונה, לנישום עצמו ולפעילותו שלו, ולפיכך יש לתת לו הזדמנות
להשמיע את טענותיו בעניין זה ולנסות ולשכנע את פקיד השומה כי שומתו
העצמית משקפת כהלכה את הכנסותיו והוצאותיו ואין מקום לעריכת שומה
לפי מיטב שפיטה. לעומת זאת, הקריטריונים להארכת תקופת ההתיישנות
נוגעים במידה רבה לאופן שבו התנהל הליך השומה במשרדי פקיד השומה,
ובכלל זאת קשיים באיסוף מידע ומסמכים, גילוי עובדות חדשות, חקירות
פליליות (לעיתים סמויות) הליכי שומה בגופים קשורים העשויים להשפיע על
השומה הנבחנת וכיוצ"ב (ראה לעניין זה סעיף 2 לחוזר מס הכנסה 3/2009).
אמת, כי הצורך בהארכת תקופת ההתיישנות יכול שיהא קשור למידת שיתוף
הפעולה של הנישום עם פקיד השומה – ואפשר כי יהא לנישום מה לומר גם
בעניין זה - אך איני סבור כי מטעם זה לבדו יש לתת לנישום זכות טיעון בטרם**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

1 קבלת ההחלטה על הארכת תקופת ההתיישנות. אוסיף כי גם אם היה ראוי
2 לתת לנישום זכות טיעון בטרם קבלת ההחלטה על הארכת תקופת
3 ההתיישנות, נראה כי בכל מקרה לא יהא באי מתן זכות הטיעון כדי לבטל את
4 ההחלטה מעיקרא; פגם זה יכול להתרפא במסגרת ההליך גופו, או במסגרת
5 ההליכים המקדמיים כדוגמת ההליך דנן, כאשר בעניין זה ניתן וראוי לאמץ את
6 דוקטרינת הבטלות היחסית..."

7 33. האמור לעיל נכון הן כאשר מדובר בהארכת תקופת ההתיישנות בשלב אי (כל עוד
8 ההחלטה ניתנה בתוך התקופה של שלוש השנים; ראו החוזר, סעיף 2 סיפא, וכן עניין
9 ג'רבי, סעיף 20), והן כאשר מדובר בהארכת תקופת ההתיישנות בשלב ההשגה.
10 הצורך לנקוט במתינות בהארכת תקופת ההתיישנות, ובכלל זאת החובה לאפשר
11 לנישום להשמיע טענותיו כנגד הארכת התקופה, נובע, בראש ובראשונה, מעקרון
12 הסופיות; נישום רשאי להניח כי משחלפה תקופת שלוש השנים ולא נעשתה לו שומה
13 לפי מיטב שפיטה, שומתו העצמית התקבלה. לעומת זאת, בשלב ההשגה, בשעה
14 ש"הכל נמצא על השולחן", ממילא אין הוא רשאי להניח זאת.

15 34. טענה נוספת שמעלה המערערת נוגעת לסוגיית כפל המס ולעקרון רצף המס. לטענתה,
16 המס בגין התמורה הנוספת שולם על ידי המנוח בעת מכירת המניות על ידו לתאגיד
17 השוודי בשנת 2012. משכך, חיוב נוסף במס בגין אותה תמורה מנוגד לעקרון רציפות
18 המס ומהווה כפל מס. לטענתה, לא ניתן להשיב את המס למבקשים, שהגישו בקשה
19 לפי סעיף 147 לפקודה לפתיחת השומה, שכן בהתאם להלכה הפסוקה השימוש
20 בסמכות לפי סעיף זה ייעשה במשורה ובמקרים חריגים בלבד ולא מטעמים של
21 כדאיות כלכלית. יתר על כן, השבת המס למבקשים מהווה למעשה בבחינת קיזוז
22 הפסדים לאחור שאינו אפשרי, מה גם שהמבקשים, היורשים, אינם יכולים "לרשת"
23 הפסד.

24 35. אין בידי לקבל טענה זו של המערערת. כפי שציינתי בפתח הדברים, נוכח העיקרון
25 בדבר גביית מס אמת, אין מקום לתשלום כפל מס בגין אותן מניות ובגין אותה עסקה
26 (ובגין אותה עליית ערך, היא התמורה הנוספת) הן על ידי המערערת והן על ידי
27 המבקשים, אך באותה מידה ממש, יש אף להימנע מתוצאה לפיה המס בגין התמורה
28 הנוספת לא ישולם, לא על ידי המערערת ולא על ידי המבקשים. עם כל זאת ברור
29 הוא שככל שנישום אמנם רשאי לטעון טענת "כפל המס" בגין מס ששולם או ישולם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

- 1 על ידי נישום אחר – וספק אם כך הדבר – הרי שבמצב הדברים בו המערערת
2 התעשרה בגין קבלת התמורה הנוספת, ואילו למבקשים נוצר חסרון כיס בשל תשלום
3 התמורה הנוספת, ראוי שטענה זו תעמוד דווקא למבקשים ולא למערערת. (ולעובדה
4 כי התמורה הנוספת התקבלה בשל טענת המערערת כי המנוח הונה אותה, אין כמובן
5 כל משמעות בהקשר זה). בסופו של יום, בערעור דנן, משעה שמתנהל בנפרד מההליך
6 הנוגע למבקשים (מלבד לעניין סוגיה אחת – סיווג התמורה הנוספת שבעניינה ניתן
7 פסק הדין החלקי), עומדת להכרעה השאלה האם יש מקום לייחס למערערת ריווח
8 הון נוסף בגין קבלת התמורה הנוספת, ותשובתי לכך היא בחיוב.
- 9 36. טענת המערערת לעניין היוון ההוצאות, אינה עומדת להכרעה בהליך זה. מכל מקום,
10 המערערת מציינת כי הגיעה להסדר דיוני בעניין זה, וחזקה על המשיב כי ינהג על פיו.
- 11 37. ולבסוף – סוגיית קנס הגרעון: טוענת המערערת כי לא היה מקום להטיל עליה קנס
12 גירעון, שכן היא מעולם לא הסתירה מהמשיב את דבר קבלת התמורה הנוספת, ואף
13 פעולה בהתאם להוראות הדין והסכמת הצדדים שקיבלו תוקף של פסק דין.
14 המערערת מדגישה בהקשר זה, כי במסגרת הערעור הראשון הגיעו הצדדים להסכמה
15 לפיה נוכח קבלת התמורה הנוספת בשנת 2018 התיק יוחזר לשלב ההשגה, אך חרף
16 אותה הסכמה דרש המשיב כי תגיש דיווח ריווח הון. לטענתה, קנס גירעון ראוי
17 שיוטל על מי שאינו מקיים חובתו לדווח כיאות, לא על מי שמדווח על ההכנסה, אך
18 סבור מטעמים מקצועיים כי חבות המס שונה מעמדת פקיד השומה. לפיכך, לא ניתן
19 לומר כי "התרשלה" בהגשת הדו"ח כאמור בסעיף 191(ב) לפקודה.
- 20 38. לטעמי, המקרה דנן מתאים גם מתאים להטלת קנס גירעון "רגיל" בשיעור 15%, ודי
21 בקביעותי דלעיל באשר להתנהלותה של המערערת בכל הקשור ל"ערפול" הדיווח על
22 התמורה הנוספת, כדי להגיע למסקנה כי אין מקום להתערב בהחלטתו של המשיב
23 להשית על המערערת קנס גירעון. זאת ועוד, החלטת המשיב על הטלת קנס גירעון
24 התקבלה במסגרת הצו לשנת 2011 אשר כלל מספר סוגיות, ובכלל זאת בהתייחס
25 לעובדה כי המערערת דיווחה על יום רכישה "משוקלל" של מניות שלוש חברות שונות
26 וזאת למרות שבהסכם למכירתן נקבעה תמורה נפרדת לכל חברה. גם קביעותי
27 בפסק הדין החלקי באשר לאופן סיווג התמורה מלמדות כי המערערת התרשלה
28 בהכנת הדו"חות, ולמצער, כי החלטתו של המשיב להטיל עליה קנס גירעון, בהתחשב
29 בנטל המוטל על המערערת, אינה מצדיקה התערבות בית משפט.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-08-42089 פלונית נ' פקיד שומה נתניה

1 רכפי שנפסק (ע"א 3454/21 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (12.7.2023)):

2 "לשם בחינת שאלת ההתרשלות נראה אם כן, כי בבחינת ההתרשלות של
3 נישום לצורך הטלת קנס גירעון "רגיל", בשיעור של 15%, יש להשקיף על
4 התמונה הכוללת המצטיירת מן הדיווח שלו, בהינתן הפגמים המצטברים
5 שנפלו בו. הנטל להוכחת אי-התרשלות רובץ על כתפי הנישום עצמו, וככל
6 שהתמונה הכוללת חמורה יותר עליו להציג הסברים משכנעים יותר ביחס
7 להתנהלותו. בסופו של דבר צריכים אותם הסברים להניח את הדעת בעניין
8 היסוד הנפשי שעמד בבסיס הפגמים בדיווח, כך שיהיה ברור כי מקורם
9 בפעולות שנעשו שלא מתוך התרשלות. בתוך כך יש להבחין בין פגמים
10 הנובעים מעמדה לגיטימית של הנישום, שבה האמין בתום לב, גם אם היא
11 מנוגדת לעמדת פקיד השומה; לבין פגמים שמקורם בחוסר תשומת לב, אי-
12 שקידה ראויה על הדיווח או אי-עריכת בירורים נדרשים בנוגע אליו".

13 39. סוף דבר – הערעור נדחה.

14 40. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום, שאם
15 לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

16 41. ניתן לפרסם את פסק הדין.

17

18

19

20

21

ניתן היום, י"א אייר תשפ"ד, 19 מאי 2024, בהעדר הצדדים.

22

שמואל בורנשטיין, שופט

23

24