

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8244/98

כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופט ת' אור
כבוד השופט א' ריבלין

בפני:

המערער: פקיד שומה חדרה

נגד

המשיבים: 1. מיכאל שבי
2. נילי שבי

ערעור על פסק דינו של בית משפט המחוזי בחיפה
מיום 8.11.98 בעמ"ה 5012/97 שניתן על ידי כבוד
סגן הנשיא ד"ר ד' ביין

בשם המערער: עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבים: עו"ד דוד פיקאז'

פסק-דין

השופט א' ריבלין:

הרקע העובדתי ופסק-דינו של בית המשפט המחוזי

1. המשיבים הם זוג נשוי. בשנות המס 1988 ו-1989 היו למשיב 1 הכנסות החייבות בתשלום מס הכנסה בהיותו מנכ"ל ובעל מניות בחברת צ'אם מוצרי מזון בע"מ ובהיותו שותף במספר שותפויות עסקיות. בבעלותן של אותן שותפויות היו נכסי מקרקעין. גם למשיבה 2 היו הכנסות החייבות בתשלום מס. ביום 30.5.1989 הגישו המשיבים למערער - פקיד שומה חדרה - דו"ח המפרט את הכנסותיהם לשנת המס 1988, וביום 1.5.1990 הגישו דו"ח המפרט את הכנסותיהם לשנת המס 1989. המערער סבר, כי לא צורפו לדו"חות האמורים כל המסמכים הנדרשים לפי הוראת סעיף 131(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה) ולפי סעיף 25 לחוק מס

הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן: חוק התיאומים). לפיכך שיגר המערער למשיבים, לגבי שתי שנות המס, דרישה להשלמת פרטים בדו"חות. ביום 9.6.1991 הגישו המשיבים את המסמכים הנדרשים להשלמת הדו"ח לשנת המס 1988, וביום 17.7.1991 את המסמכים הנדרשים לגבי הדו"ח לשנת המס 1989.

ביום 31.12.1996 קבע המערער בצו את שיעור המס אותו חייבים המשיבים בתשלום, בשתי שנות המס, וזאת מכוח סמכותו הקבועה בסעיף 152(ב) לפקודה. לטענתו, השלימו המשיבים את כל הפרטים וצירפו את כל המסמכים הדרושים לפי הפקודה ולפי חוק התיאומים, בשנת 1991, ויש לראות מועד זה כמועד שבו הגישו "דו"ח" מס הכנסה, כמשמעותו בפקודה. כיוון שכך, החל לדעתו מרוץ ההתיישנות, להוצאת שומה מתוקנת (חמש שנים שקוצרו, בינתיים, בתיקון מספר 114 לפקודה, לשלוש שנים), רק בתום שנת המס בו נמסר ה"דו"ח", קרי - ביום 1.1.1992, ומאחר והשומות הוצאו ביום 31.12.1996, הרי שהן הוצאו טרם שחלפה תקופת ההתיישנות. מנגד טוענים המשיבים, כי למרות שחסרו בדו"חות פרטים ומסמכים שונים, הם הגישו את הדו"חות במועד מוקדם יותר, ומשכך, לא היה רשאי המערער להוציא להם צווי שומה במועד שהוציא. לדידם, הפרטים שחסרו הנם פרטים שוליים ואין בהם כדי לעצור את מרוץ תקופת ההתיישנות.

2. בית המשפט המחוזי (כבוד השופט ד' ביין) עמד על התכלית העומדת ביסוד הוראת ההתיישנות, כפי שנקבעה, וסבר כי ביסודה הרצון למנוע מצב של חוסר וודאות כלכלי אצל נישום. על רקע זה, ובשים לב לכך כי עצם העובדה שהדו"ח אינו מלא אינה כובלת את ידיו של המערער, בהוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, העדיף בית המשפט המחוזי את עמדת המשיבים וקבע כי תקופת ההתיישנות לשנת המס 1988 החלה ביום 30.5.1989 וכי תקופת ההתיישנות לשנת המס 1989 החלה ביום 1.5.1990. לפיכך קבע בית המשפט, כי השומות מטעם המערער הוצאו לאחר שתמה תקופת ההתיישנות, ואין לקבלן.

טענות המערער בערעור

3. המערער סבור כי, אין לראות בדו"חות "הסתמיים" שהגישו המשיבים, בשלב הראשון, דו"חות מס שהוגשו כדין, וכי כל עוד לא תוקן הדבר לא החל מרוץ ההתיישנות לעניין קביעת השומה בצו; לדידו, רק משהוגשו למערער המסמכים הנדרשים על-פי הפקודה ועל-פי חוק התיאומים, החל מרוץ ההתיישנות. תקופת ההתיישנות באה לטענתו להגן על נישום שמילא את כל חובותיו ולא על נישום שהגיש דו"ח חסר. המערער הביע את החשש כי פסק-דינו של בית

המשפט המחוזי עלול להביא נישומים לידי רצון לנצל לרעה את הסדר ה"שומה העצמית" שבפקודה, לצורך מעבר הזמן, עד שיחסו, בסופו של דבר, תחת כנפי הגנת ההתיישנות.

מנגד טוענים המשיבים, כי המחוקק קבע קריטריון ברור ואובייקטיבי לקביעת נקודת הזמן בה מוגש הדו"ח לרשויות המס, והוא כאשר הנישום דיווח על כל הכנסותיו ומילא את כל שאר הפרטים שיש למלאם בטופס המוגש לאגף מס הכנסה ומס רכוש. לטענתם, מן הרגע בו מוגש הטופס הזה לפקיד השומה, מתחיל מרוץ הזמן להוצאת שומה מתוקנת. לשיטתם, דרישה מאוחרת מצד פקיד השומה, להשלמת פרטים הדרושים לבירור הכנסתו של הנישום, באה במסגרת הליך השומה, ואינה מאיינת את הדו"ח שהוגש; אין בה לפיכך, לשיטתם, כדי לעצור את מרוץ ההתיישנות.

דין הערעור, לדעתי, להתקבל.

הליך השומה והליך ההשגה

4. ניתן לחלק את תהליך קביעת חבותו של נישום במס הכנסה לשניים: השלב הראשון הוא שלב השומה, המתואר בחלק ט' פרק ראשון לפקודה, והשלב שלאחריו הוא שלב ההשגה, אליו מתייחס הפרק השני באותו חלק.

בשלב הראשון עוסקת הוראת סעיף 145 לפקודה. סעיף קטן (א) לאותה הוראה, מקנה לנישום את האפשרות לקבוע את שומתו הוא. הנישום הוא הקובע מהי ההכנסה החייבת במס, וכנגזרת מכך, הלכה למעשה, הוא זה שמציע מהו גובה המס בו הוא חב. בבסיס מתן הכוח הזה לנישום עומד האמון אותו מעניקות רשויות המס לנישום - כל עוד לא נמצאו נתונים החותרים תחת האמון הזה. עמדו על כך דברי ההסבר שנלוו להצעת החוק שהביאה לחקיקתו של הסדר "השומה עצמית":

"מוצע לשנות את ההוראה כך שיראו בדו"ח שהנישום הגיש - שומה עצמית; וכל שיצטרך פקיד השומה לעשות בשלב ראשון הוא לחשב את סכום המס העולה מהשומה העצמית של הנישום ולשלוח לו הודעה על כך... הדגש בשינוי המוצע הוא במתן ביטוי לאמון בנישומים בכך שרואים בדו"ח שלהם שומה עצמית" (ראו: הצ"ח 1424 תש"ם 52, 54).

5. הוראת סעיף 145 לפקודה קובעת גם את סמכותו של פקיד-השומה לשום את המס לפי מיטב שפיטתו. ההוראה מתווה שני מסלולים חלופיים לברור השומה - אולם עניינו של נישום

יכול להיכנס לגדרו של אחד מהם בלבד. במסלול האחד - המצוי בהוראת סעיף 145(א)(2) לפקודה - משמש אותנו מקום בו הגיש הנישום דו"ח לפי סעיף 131, דהיינו, דו"ח המפרט כראוי את הכנסותיו ואשר צורפו לו המסמכים הנדרשים. כאשר נכנס הנישום למסלול זה, עומדת לפקיד השומה הסמכות להתערב בשומה ולקבוע שומה אחרת במגבלת זמן של שלוש שנים (ולפני התיקון, כבעניינו - ארבע שנים) מתום שנת המס שבו הוגש הדו"ח. כמו כן, זכאי הנישום שלא תעשה לו שומה חדשה מבלי שניתנה לו הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו (ראו: סעיף 158א(א) לפקודה); בהודעת השומה החדשה חייב פקיד השומה לפרט את טעמיו שלא לקבל את שומת הנישום ולהסביר מהי הדרך בה הגיע לשומה החדשה (ראו: סעיף 158א(ב) לפקודה).

במסלול השני – המתואר בהוראת סעיף 145(ב) לפקודה – אנו הולכים מקום בו לא הגיש הנישום דו"ח, כפי שנדרש ממנו לעשות, על פי הוראת סעיף 131. בהיכנס הנישום למסלול זה, נתונה לפקיד השומה הסמכות להתערב בשומה ולקבוע שומה אחרת בלא הגבלת זמן. הוראות הסעיפים 158א(א) ו-1(ב) לא תחולנה במקרה זה.

6. ראוי לציין, כי גם במסלול השומה העצמי, מפקחות רשויות המס על השומה שהגיש להן הנישום. המחוקק העניק לרשויות המס את הסמכות להתערב ולערוך לנישום שומה לפי מיטב השפיטה, אם יש לו לפקיד השומה טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון. כדי לאפשר להן, לרשויות המס, לפקח ביעילות על פעילותם של נישומים רבים, תוך התערבות מושכלת במקרים המתאימים, מוטלות על הנישומים חובות-עשה, ובהן החובה המרכזית להגיש "דו"ח" כמשמעותו בפקודה. סעיף 131(ב) לפקודה קובע פירוט של עניינים אותם חייב לכלול הדו"ח שמגיש הנישום, וזו לשונו:

"הדו"ח יפרט את ההכנסה שהיתה למוסרו בשנת המס שאליה מתייחס הדו"ח וכן כל הפרטים הדרושים לענין פקודה זו לגבי אותה הכנסה, ויצורפו אליו -

(1) מאזן וחשבון ריווח והפסד - אם הדו"ח מבוסס על מערכת חשבונות מלאה לפי שיטת החשבונאות הכפולה;

(2) פירוט החישוב שעליו בוססה ההכנסה המוצהרת - אם הדו"ח מבוסס על מערכת חשבונות שאיננה כאמור בפסקה (1);

(3) פירוט אומדן המחזור, ההוצאות או אחוז הריווח או מסמכים או נתונים אחרים שעליהם בוססה ההכנסה המוצהרת - אם הדו"ח איננו מבוסס על פנקסי חשבונות".

בדו"ח שאינו כולל את המסמכים האמורים – דובר סעיף 131(ו) לפקודה:

“אדם שלא צירף לדו"ח את המסמכים כמפורט בסעיף קטן(ב), או שהדו"ח שהגיש לא היה מאושר ומתואם כאמור בסעיף קטן (ג), יראוהו לענין סעיפים 145(ב) ו-158א(ג) כאילו לא הגיש דו"ח, זולת אם יגיש מסמכים כאמור במועד אחר שהתיר לו פקיד השומה”

על טיבה של הוראה זו נעמוד בהמשך הדברים.

7. לנישום נתונה הזכות להשיג בפני פקיד-השומה על שומה שנערכה לו (הוראת סעיף 150 לפקודה). במידה ולא עשה כן, בתוך המועדים הקבועים בהוראת סעיף 150, הופכת שומתו “הזמנית” לשומה סופית.

הוגשה השגה – והגיע הנישום, בסופו של דבר, להסכם עם פקיד-השומה בדבר הכנסתו החייבת במס, יש להמציא לו שומה מתוקנת בהתאם למוסכם (סעיף 152(א) לפקודה). לעומת זאת, אם לא הוגשה הסכמה, רשאי פקיד-השומה להוציא צו המגדיל את השומה המקורית, מפחיתה, או מקיימה (סעיף 152(ב) לפקודה). החליט פקיד-השומה לקבוע את ההכנסה בצו, עליו להודיע לנישום מהו הסכום שקבע. וזאת לדעת: הוראת סעיף 152(ג) לפקודה, הגבילה את פרק-הזמן שבו רשאי פקיד-השומה להוציא שומה מתוקנת, בהסכמת הנישום, או להוציא צו המקבל או דוחה את ההשגה. וכך נקבע:

“אם תוך חמש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח לפי סעיף 131 או תוך ששה חדשים מיום שהוגשה הודעת השגה, הכל לפי המאוחר יותר, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו נתקבלה” (ההדגשה אינה במקור – א"ר).

במילים אחרות: משך הזמן שנקבע להוצאת צו או לתיקון מוסכם של השומה לא יעלה על חמש שנים מתום שנת המס שבה הגיש הנישום את הדו"ח, כמשמעות מונח זה בהוראת סעיף 131 לפקודה, או על שישה חודשים מיום שמוסר הדו"ח הגיש השגה לפקיד-השומה – הכול לפי המאוחר. אם עבר פרק הזמן האמור, בלא שהשתמש פקיד-השומה בסמכויותיו לפי הוראת סעיף 152(ב), “... יראו את ההשגה כאילו נתקבלה”, לאמור – יש לקבל את דעתו של הנישום המשיג בדבר הכנסתו החייבת במס הכנסה.

8. המערער הוציא כאמור למשיבים, ביום 31.12.1996, מכוח הוראת סעיף 152(ב) לפקודה, צו המתייחס לשנות המס 1988 ו-1989. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשאלה אם הוצא הצו במסגרת תקופת הזמן המותרת שבסעיף 152(ג) לפקודה. יצוין, כי הצדדים שבפנינו לא טענו כנגד עצם הוצאת הצו לפי סעיף 152(ג) לפקודה על-ידי פקיד-השומה, ועל-כן יוצאים אנו מתוך הנחה, כי הצו הוצא בסמכות. להשקפתי הוא הוצא גם במועד.

אכן, הוראת סעיף 131(ו) לפקודה אינה קובעת מפורשות, כי נישום אשר לא הגיש לפקיד השומה את כל המסמכים שנדרש להגישם מכוח סעיף 131(ב), יראוהו לעניין הוראת סעיף 152(ג) לפקודה כמי שלא הגיש דו"ח. היא קובעת אך כי הימנעות מצרוף המסמכים לדו"ח כמוה כאי הגשת דו"ח לעניין הוראות סעיפי 145(ב) ו-158א(ג) לפקודה. אלא שאין להבחין בין העניינים. נישום שלא הגיש "דו"ח" כנדרש לפי סעיף 131(ב), יש לראותו גם כמי שלא הגיש דו"ח לעניין הוראת ההתיישנות הקבועה בסעיף 152(ג) לפקודה. מסקנה זו, עולה בקנה אחד הן עם לשון ההוראה והן עם תכליתה. באשר ללשון, הרי שבהוראת סעיף 152(ג) עצמה נקבע, כי יראו השגה כאילו נתקבלה, בין היתר, בתנאי שעברו "... חמש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח לפי סעיף 131 או תוך ששה חודשים מיום שמוסר הדו"ח הגיש הודעת השגה, הכל לפי המאוחר יותר..."; ממילא נאמר, כי אם לא הוגש דו"ח בהתאם להוראת סעיף 131, המציינת מפורשות את המסמכים והנתונים שיש לצרפם לדו"ח, לא יתחיל מרוץ ההתיישנות לעניין תיקון מוסכם של השומה או לעניין לקביעה בלתי מוסכמת של השומה בצו.

באשר לתכלית, ראוי לזכור כי דו"ח שנתי, כמשמעותו בסעיף 131 לפקודה, הוא אבן הפינה של ההתקשרות בין הנישום לבין רשויות המס. בדו"ח זה נותן הנישום בידי פקיד-השומה מידע הנחוץ לו לצורך בדיקת הכנסתו. הנתונים שמוסר הנישום, ובכלל זה אלה הכלולים במאזן וחשבון רווח והפסד ובמסמכים האחרים המצורפים לדו"ח, דרושים לו לפקיד-השומה לצורך בקרת המידע שמסר לו הנישום ועל-מנת לאפשר לו, במידת הצורך, להוציא שומה שונה ומבוססת לפי מיטב שפיטתו. בלעדיהם לא יוכל פקיד-השומה להוציא שומה נכונה. לעניין זה דו"ח חסר, קרי – דו"ח שאין בו את כל המסמכים הנדרשים לפי הוראת סעיף 131(ב) לפקודה, אינו דו"ח. לאור התכלית הזו, איפוא, יש לראות בנישום שלא הגיש דו"ח, כנדרש, כמי שלא הגיש דו"ח המאפשר לפקיד השומה לבקר את השומה במסגרת מגבלת הזמן הקבועה בהוראת סעיף 152(ג) לפקודה. ועד שלא יוגש דו"ח כאמור – לא יחל מרוץ ההתיישנות.

9. וזאת לדעת: את גבולות הוראת סעיף 131 לפקודה יש לעצב לאור המטרה שביסודה. לפיכך סבורני, כי לא כל חסר טכני ולא כל השמטה של מה בכך מן הדו"ח תאיין אותו. רק חסר מהותי והשמטה של ממש, המלמד כי הדו"ח, שהגיש הנישום לפקיד-השומה, לא שיקף ניסיון

אמיתי וסביר לעמוד בדרישות סעיף 131, יהא שקול כנגד הימנעות מהגשת דו"ח. מבחן דומה לעניין הגשת דו"ח מס הכנסה, נקבע על-ידי בית המשפט העליון האמריקאי בפרשת *Zellerbach Paper Co. v. Commissioner* (1934) 293 U.S. 172, 180: "...an honest and genuine endeavor to satisfy the law" (ראו גם: *Beard v. Commissioner*, 793 F.2d 139 (6th Cir. 1986) "...it must represent an honest and reasonable attempt to satisfy the requirements of the tax law"; *U.S. v. Hatton*, 220 F.3d 1057, 1060-1061 (9th Cir. 2000); *IRS v. Pierchoski*, 243 B.R. 267 (W.D. Pa. 1999); *Williams v. Commissioner*, 114 T.C. 136 (2000); *United States v. Ralph*, 258 B.R. 504 (M.D. Fla. 2001)). המבחן הראוי, אם כן, הינו מבחן משולב בעל פן אובייקטיבי ובעל פן סובייקטיבי; על הנישום, מן הבחינה האובייקטיבית, להגיש לפקיד-השומה שומה שיש בה כדי לקיים, באופן סביר, את התנאים הקבועים בהוראת סעיף 131 לפקודה; ממבחן זה נגזרת הדרישה, כי הנישום יציין בשומתו, בין היתר, את הנתונים והפרטים המהותיים אשר יש בהם כדי לאפשר לפקיד-השומה לבקר את השומה ולערוך, במידת הצורך, שומה לפי מיטב שפיטה. כך, למשל, קבעה הפסיקה האמריקאית, כי נישום שמילא העמודות השונות שבשומה את הספרה 0 ולא ציין מה גובה הכנסתו החייבת במס, יש לראותו כמי שלא הגיש דו"ח מס הכנסה (ראו: *United States v. Mosel*, 738 F.2d 157 (6th Cir. 1984); *United States v. Rickman*, 638 F.2d 182 (10th Cir. 1980); *United States v. Moore*, 627 F.2d 830 (7th Cir. 1980)). מן הבחינה הסובייקטיבית על הנישום, לנסות כמיטבו להגיש שומה נכונה ומלאה. כך, למשל, נראה כי נישום שיגיש לפקיד-השומה שומה שיש בה מספר רב של טעויות טכניות, אי-דקויות והשמטות, עלול להיחשב כנישום שלא ניסה – מבחינה סובייקטיבית – לקיים את הוראת סעיף 131 לפקודה. מבחנים אלו שלובים זה בזה ויש בכל אחד מהם כדי להשליך על רעותו, אך מבין השניים המרכזי, ובו עיקר, הוא המבחן האובייקטיבי.

10. בעניינו מתיישבת התכלית העומדת ביסוד הוראות הפקודה גם עם זו המצויה בבסיס חוק התיאומים. יוזכר, כי בשנות השמונים, בתנאי אינפלציה חמורה, נאלץ המחוקק להתערב ולקבוע הוראות מיוחדות לקביעת ההכנסה הריאלית של נישום. במסגרת חוק התיאומים, בסעיף 25(א) שבו, הטיל המחוקק על הנישום חובה להגיש לרשויות המס דו"ח תיאום אינפלציוני, שזו לשונו:

"נישום שחל עליו חוק זה יגיש יחד עם הדו"ח שהוא חייב בהגשתו על פי סעיף 131 לפקודה דו"ח תיאום אינפלציוני בטופס שיקבע הנציב, כשהדו"ח מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי חשבון, התשט"ו-195513 - אם הוא חייב להגיש דו"ח התאמה מאושר לענין הפקודה, ואם אינו חייב כאמור והוא הסתייע באדם שחל עליו סעיף 143 לפקודה

- כשהוא מאושר בידי מי שסייע לו, והכל בנוסח שיקבע הנציב".

נישום שהיה חייב בהגשתו של דו"ח כזה ולא הגישו, ראו אותו, מכוח הוראת סעיף 25(ב) לחוק, כמי שלא הגיש "דו"ח" מס הכנסה, כמשמעותו בסעיף 131 לפקודה:

(ב) נישום החייב כאמור בהגשת דו"ח תיאום אינפלציוני ולא הגישו, יראוהו כאילו לא הגיש דו"ח על פי סעיף 131 לפקודה" (ההדגשה אינה במקור – א"ר).

בכך הביע המחוקק את דעתו הברורה, כי יש לראות בדו"ח התיאום האינפלציוני, מקום בו נדרשת הצגתו, חלק אינטגרלי מדו"ח מס הכנסה (ראו: הצ"ח 1610 תשמ"ג 50, 91). הסיבה לכך היא, שתורתו של דו"ח תיאום אינפלציוני לקביעת הכנסתו החייבת במס של הנישום היא תרומה חיונית. בדו"ח זה מצהיר הנישום על הכנסותיו ועל הוצאותיו המתואמות. לשונה של הוראה זו דומה ללשון המקבילה בהוראת סעיף 152(ג) לפקודה ותכליתה זהה. אכן, לשונה של ההוראה הזו אינה מצומצמת לעניינים מסוימים, שלא כמו הוראת סעיף 131(ו), וממילא אין קושי גם מבחינת הלשון, ליתן לה נפקות גם לעניין ההתיישנות המתוארת בסעיף 152(ג) לפקודה. אלא שכאמור ההיגיון העומד ביסוד הדברים כאן נכון גם שם.

11. ומן הכלל - לענייננו. בתאריכים בהם הוגשו הדו"חות לשנת המס 1988 ולשנת המס 1989 - 30.5.1989 ו-1.3.1990 - בהתאמה - חסרו בדו"חות שהגישו המשיבים מפרטים חשובים, ובהם דו"חות תיאום אינפלציונים שהמשיבים היו חבים בהגשתם לפי הוראות פרק ב' ו-ג' לחוק התיאומים. כמו כן, חסרו משני הדו"חות מאזני חשבון רווח והפסד, מאושרים על-ידי רואה חשבון, שהמשיבים היו חבים בהגשתם לפי סעיף 131(ב)(1) לפקודה. כאמור, אין מחלוקת כי רק ביום 9.6.1991 הגישו המשיבים את המסמכים החסרים - באשר לשנת המס 1988, וכי לגבי שנת המס 1989, הוגשו המסמכים למערער רק ביום 17.7.1991. רק במועדים אלה ניתן לומר כי הוגש "דו"ח", כמשמעותו בפקודה, על ידי המשיבים. המסקנה המתבקשת איפוא, היא, כי במועד הוצאת השומות בצו, טרם חלפו חמש שנים מתום שנת המס שבו הוגשו הדו"חות. המסקנה היא על כן שהשומות הוצאו במועד. במובן זה יש לקבל את הערעור.

בכך, לכאורה, הסתיים ענייננו. אלא שהמשיבים העלו בבית המשפט המחוזי את הטענה, כי המערער היה מנוע מטעמים שונים, אחרים, להוציא להם שומות מתוקנות. בית המשפט המחוזי לא דן, לגופו של עניין, בטענה זו, הואיל וקיבל את טענת המשיבים לעניין תקופת ההתיישנות. עתה משקיבלנו את ערעורו של המערער בעניין זה, קם הצורך לדון בטענות

האחרות של המשיבים. לפיכך, יוחזר התיק לבית המשפט המחוזי על מנת שתושלם בו ההתדיינות בין הצדדים. המשיבה תשא בהוצאות המערער ובשכר טרחת עורך-דין בסכום של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט ת' אור:

אני מסכים עם התוצאה של חברי השופט א' ריבלין, כי יש לקבל את הערעור. גם אני סבור, כי הצו הוצא במסגרת הזמן הקבוע בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה), כנוסחו במועד הרלבנטי לערעור. לדעתי, הטעם לכך מקורו בסעיף 25(ב) לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן: חוק התיאומים).

1. סעיף 25(ב) לחוק התיאומים קובע, כי:

"(ב) נישום החייב כאמרו בהגשת דו"ח תיאום אינפלציוני ולא הגישו, יראוהו כאילו לא הגיש דו"ח על פי סעיף 131 לפקודה".

לשונו של סעיף 25(ב) היא לשון כללית ורחבה. היא קובעת באופן כללי ורחב כי יראו את הנישום שלא הגיש דו"ח תיאום אינפלציוני כאילו לא הגיש דו"ח על פי סעיף 131 לפקודה. המשמעות הלשונית הרגילה היא, כי לכל דבר ועניין הנישום האמור לא הגיש דו"ח לפי סעיף 131 לפקודה.

2. מבחינת תכליתו, סעיף 25(ב) נועד לאפשר לפקיד השומה לקבוע את שומת הנישום. שכן, תרומתו של דו"ח התיאום האינפלציוני לקביעת ההכנסה החייבת של הנישום היא תרומה מכרעת. דו"ח התיאום האינפלציוני יורד לבסיס השומה ומשפיע עליה. הוא הדרך שבה הנישום מצהיר על הכנסותיו והוצאותיו המתואמות, שהן נשוא החיוב במס. המקרה שבפנינו, שבו עיקר השינויים שעשה המערער בצו השומה היו שינויים בתיאומי האינפלציה שקבעו בסופו של דבר הכנסה שונה ממה שהוצהר עליה, רק מוכיח את הדבר. אכן, תכליתו של דו"ח התיאום האינפלציוני לקבוע את ההכנסה החייבת במס, ובהעדרו, יש פגם רציני בדיווח הנישום על הכנסתו נשוא המיסוי. לאור תכלית זו, יש לפרש את סעיף 25(ב) כמורה שמי שלא הגיש דו"ח תיאום אינפלציוני

יראוהו, לכל דבר ועניין, לרבות סעיף 153(ג) לפקודה, כמי שלא הגיש דו"ח על הכנסותיו לפי סעיף 131 לפקודה.

3. המסקנה היא, כי לאור האמור בסעיף 25(ב), אין לראות במשיבים כמי שהגישו את דו"חותיהם לשנות המס 1988 ו-1989, בשנים 1989 ו-1990 בהתאמה, משום שבמועדים האמורים הם לא צירפו דו"חות תיאום אינפלציוני כנדרש על פי סעיף 25(א) לחוק התיאומים. רק עם הגשת דו"חות התיאום כדין, בשנת 1991, הם השלימו את חובתם על פי חוק התיאומים, ורק במועד זה, לכל המוקדם, מתחיל מרוץ התקופה הקבועה בסעיף 153(ג) לפקודה. מהמועד האמור, טרם חלפו חמש שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח, ולכן הצו שהוצא על פי סעיף 152(ב) הוצא במסגרת הזמן הקבוע לכך בחוק.

4. לאור מסקנתי כאמור, אין לי צורך להכריע בשאלה אם המסקנה האמורה מתבקשת גם על פי הוראות סעיף 131(ו) לפקודה. סעיף זה מעורר מספר שאלות פרשנות לא קלות, ואת פרשנותו אוכל להשאיר למקרה שהדבר יידרש לצורך הכרעת הדין.

כאמור, אני מסכים עם חברי השופט ריבלין, כי יש לקבל את הערעור. כן אני מסכים, כי יש להחזיר את התיק לבית המשפט המחוזי להשלמת שמיעת הטענות שטרם נדונו.

ש ו פ ט

הנשיא א' ברק:

מסכים אני לפסק דינו של השופט א' ריבלין, וזאת בכפוף להערותיו של השופט ת' אור.

ה נ ש י א

אשר על כן הוחלט לקבל את הערעור, ולהחזיר את התיק לבית המשפט המחוזי על מנת שתושלם ההתדיינות בין הצדדים. המשיבה תשא בהוצאות המערער וכן בשכר טרחת עורך דינו בסכום של 20,000 ש"ח.

ניתן היום, ב' באייר תשס"ג (4.5.2003).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א

העתק מתאים למקור 824498 / אמ
נוסח זה כפוף לשינויי עריכה וניסוח.