

הארכת תקופת התיישנות בשומה משלוש לארבע שנים 1(תיקון 211 לפקודה)

מאת: מנחם כהן, עו"ד (רו"ח) כלכלן ומוסמך למינהל עסקים

1. סעיף 145(א)(2) לפקודה - תקופת התיישנות לגבי טיפול בשומה

כידוע, דוח על הכנסה שמוגש לפקיד השומה רואים אותו כשומה עצמית. מיום הגשת הדוח יש לפקיד השומה, לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה, פרק זמן של **שלוש שנים** לבדוק את הדוח ולאשר את השומה העצמית, או לקבוע לפי מיטב השפיטה את סכום הכנסתו של הנישום, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה לפי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדוח אינו נכון (להלן - **תקופת התיישנות, או תקופת התיישנות השומה**). למנהל יש אפשרות להאריך את התקופה לשנה נוספת. בדומה לתקופת התיישנות לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה, קיימות תקופות התיישנות דומות בסעיף 152(ג) בנוגע להשגה ובסעיף 167(א)(2) בנוגע לשומות ניכויים.

בתיקון 211 לפקודה נקבע, שהחל מדוחות שיש להגישם לגבי שנת 2013 ואילך² מוארכת התקופה משלוש שנים לארבע שנים³ לגבי כל הסעיפים הנ"ל - 145(א)(2), 152(ג) ו-167(א)(2) לפקודה. זאת, לשם **הקלה על עומס עבודה ופישוט תהליכי עבודה** (ויתור על אישור הארכה בשנה מהמנהל), כפי שהוסבר בהצעת החוק⁴, כדלקמן:

"בשל **העומס הרב** המוטל על רשות המסים, פקידי השומה נזקקים לעתים תכופות לאישור המנהל לבדוק את השומה העצמית גם בתוך השנה הרביעית לאחר הגשת הדו"ח. **כדי לפשט את ההליכים** מוצע להאריך את התקופה שבה פקיד השומה רשאי לבדוק את השומה ולקבוע שומה לפי מיטב שפיטתו לארבע שנים ובמקביל לבטל את השנה הנוספת אשר בסמכות המנהל." (הדגשות שלנו - מ.כ.)

על דוחות לשנת 2012 יחול הדין הקודם.

דוגמא: תחילת תקופת התיישנות לפי תיקון 211 לפקודה

הדוחות לשנים 2012 ו-2013 הוגשו במועד. מתי תחל התיישנות לגבי כל אחד מהדוחות?

¹ ס"ח 2511 התשע"ו 30.11.15, 243.

² בהצעות חוק הממשלה 951 התשע"ה 31.8.15, 1612 הוצע להחיל את תקופת התיישנות לגבי הדוחות שיש להגיש לשנת 2011 ואילך אולם בתיקון לחוק נקבע בסופו של דבר שהתחילה תהיה לדוחות בגין שנת 2013 ואילך. עדיין קיימת מידה

³ מסוימת של רטרואקטיביות גם לאחר תיקון זה, שכן דוח לשנת 2014 נשלח בדרך כלל כבר לפני פרסום התיקון.

⁴ המחוקק החזיר למעשה את כללי התיישנות לתקופת העבר מלפני 1996, אז תקופת התיישנות החלה לאחר 4 שנים. הצעות חוק הממשלה 951 התשע"ה 31.8.15, 1607.

תשובה

ללא אישור המנהל תחל תקופת ההתיישנות לגבי הדוח לשנת 2012 על הכנסה שהוגשו במועד ביום 1.1.17. (הדוח על ההכנסה הוגש בשנת 2013 במועד ושלוש השנים שייספרו הן 2014, 2015 ו-2016). לעומת זאת, על דוחות לשנת 2013 שהוגשו במועד תחל תקופת ההתיישנות ביום 1.1.19. (הדוח על ההכנסה הוגש במועד בשנת 2014 וארבע השנים שייספרו הן 2015, 2016, 2017 ו-2018).

יש להניח ששינוי זה של הארכת תקופות השומה יגרום לפקיד השומה להתעמק יותר בעבודתו ו/או להגדיל את הספק בדיקת התיקים וכתוצאה מכך צפוי שתגדל גביית המס. השפעה נוספת תהיה על הגדלת מספר שנות המס בהן יהיה פקיד השומה רשאי להוציא שומה לפי מיטב השפיטה משלוש לארבע. משכך, נטל המס בשומה לפי מיטב השפיטה עשוי לגדול גם מסיבה זו.

2. סעיף 152(ג) לפקודה - תקופת התיישנות לגבי טיפול בהשגה

גם בסעיף 152(ג) לפקודה העוסק בטיפול בהשגה היה קבוע פרק זמן של שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח על ההכנסה לטיפול בהשגה, עם אפשרות הארכת מועד בשנה נוספת, בדומה לאמור בסעיף 145(א)(2) לפקודה. משכך, נעשה אותו שינוי כמו בסעיף 145(א)(2) לפקודה, דהיינו הארכת תקופת ההתיישנות משלוש לארבע שנים תוך ביטול אישור המנהל לגבי השנה הרביעית משהוחל הדבר ללא אישור.

בנוסף, חל שינוי לגבי השגה בנוגע לשומה לפי סעיף 145(ב) [שומה בהיעדר דוח]. במקום פרק זמן של ארבע שנים, נקבעה תקופת התיישנות של חמש שנים תוך מחיקת האפשרות לאישור לשנה נוספת על ידי המנהל.

דוגמא: תחילת תקופת התיישנות במקרה של השגה [סעיף 152(ג) לפקודה]

דוחות על הכנסה לשנים 2012, 2013 ו-2014 הוגשו ביום 31.12.15. מהם מועדי תחילת ההתיישנות במקרים הבאים (ללא אישור המנהל):
 א. טרם יצאה שומה בהיעדר דוח;
 ב. יצאה שומה בהיעדר דוח, לפי סעיף 145(ב) לפקודה;

תשובה

א. מועד התיישנות על שומות לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה

שנת המס	תקופה להוצאת שומה	שנות המס	מועד התיישנות
2012	3	2017, 2018, 2019	1.1.20
2013	4	2017, 2018, 2019, 2020	1.1.21
2014	4	2017, 2018, 2019, 2020	1.1.21

ב. מועד התיישנות על שומות בהיעדר דוח לפי סעיף 145(ב) לפקודה

שנת המס	תקופה להוצאת שומה	שנות המס	מועד התיישנות
2012	4	2017, 2018, 2019, 2020	1.1.21
2013	5	2017, 2018, 2019, 2020, 2021	1.1.22
2014	5	2017, 2018, 2019, 2020, 2021	1.1.22

3. סעיף 167(א)(2) לפקודה - תקופת התיישנות לגבי שומת ניכויים

סעיפים 164-168 לפקודה עוסקים בחיוב ובנהלים בדבר ניכוי מס במקור מהכנסת עבודה ומהכנסות אחרות. סעיף 166 לפקודה קובע, כי המנכה חייב להעביר לפקיד השומה את המס שניכה במועד שנקבע בתקנות, וכן להגיש דו"ח באותו מועד.

במידה שהתברר, כי אדם לא ניכה מס במקור לפי הוראות הפקודה, או שלא הגיש דו"ח, או שיש טעמים סבירים להניח שהדו"ח שהוגש אינו נכון, פקיד השומה רשאי לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכות (להלן - **שומת ניכויים**) על פי הוראות סעיף 167(א) לפקודה.

סעיף 167 לפקודה מסמיך את פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאדם היה חייב לנכות, באחד מן המקרים הבאים:

- א. לא נוכה מס לפי הוראות הפקודה, למרות שהייתה חובה לעשות כן;
- ב. לא נמסר דו"ח על המס שנוכה;
- ג. נמסר דו"ח על המס שנוכה, אך יש טעמים סבירים להניח, כי הדו"ח אינו נכון.

לגבי מועד הפעלת סמכות זו של פקיד השומה, בסעיף 167(א) לפקודה נקבע, כי פקיד השומה רשאי לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאדם היה חייב לנכות, באחת התקופות הבאות, לפי המאוחרת מביניהן:

(1) בתקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי מיטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב בניכוי המס;

(2) בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש דו"ח הניכויים השנתי האחרון של החייב לשנת המס, לפי הוראות סעיפים 161, 164 או 243, ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור.

תיקון 211 לפקודה האריך את תקופת התיישנות משלוש שנים לארבע שנים תוך ביטול האפשרות לאישור הארכה לשנה נוספת של המנהל. זאת, בדומה לתיקון שנעשה בסעיף 145(א)(2) לפקודה.

דוגמא: התיישנות שומת ניכויים (סעיף 167 לפקודה)

בטבלה שלהלן נתונים על הגשת דוחות על ההכנסה של החברה וטפסי 126 שהוגשו בגין עובדיה. יש למלא את המשבצות החסרות המסומנות בסימני שאלה:

שנת מס	ביגנה מוגש	(1) הגשת הדוח	על	(2) הגשת טופס	התיישנות השומה - לפי המאוחר שבין (1)
הדוח	ההכנסה	2014	126	ל- (2)	
2012	2014	2013	2013	2013	לפי המאוחר: שנת ??? - התיישנות ביום
	2014	2015	2015	2015	לפי המאוחר: שנת ??? - התיישנות ביום
	2014	2015	2015	2015	לפי המאוחר: שנת ??? - התיישנות ביום

פתרון

שנת מס בגינה מוגש הדוח	(1) הגשת הדוח על ההכנסה	(2) הגשת טופס 126 ל-(2)	התיישנות השומה - לפי המאוחר שבין (1) ל-(2)
2012	2014	2013	
שנות הטיפול בשומה	2015, 2016, 2017	2014, 2015, 2016	לפי המאוחר: שנת 2017 - 1.1.18
2013	2014	2015	
שנות הטיפול בשומה	2015, 2016, 2017, 2018	2016, 2017, 2018, 2019	לפי המאוחר: שנת 2019 - 1.1.20

4. שומה חלקית לפי סעיף 145א2 לפקודה

שומה חלקית נוגעת לגבי נושא אחד או נושאים אחדים מהדוח שלגביהם פקיד השומה רשאי להוציא שומה מבלי למצות את זכותו לשום את כלל הנושאים העומדים על הפרק באותה שומה. לכן שומה זו נקראת שומה חלקית. תחילת ההוראה היא מיום 1.1.06 והיא יועדה לפעולה החייבת בדיווח בלבד. עתה בתיקון 211 לפקודה החל מיום 1.12.15 הוסרה מכותרת סעיף 145א2 לפקודה התיבה "לענין פעולה החייבת בדיווח" ובכך התפשטה סמכותו של פקיד השומה לערוך שומה חלקית בכל נושא ונושא שימצא לנכון ולא דווקא לגבי פעולה החייבת בדיווח.

פיסקה (א) לסעיף 145א2 לפקודה ממשיכה לעסוק בשומה חלקית לגבי פעולה החייבת בדיווח, ללא שינוי. אולם פיסקה (א1) החדשה מרחיבה את סמכות פקיד השומה לדון בכל נושא שימצא לנכון. שומה חלקית זו תיערך תחת שתי הגבלות:

א. ניתן לקבוע שומה כזו רק פעם אחת לגבי אותה שנת מס; זאת, בשונה משומה חלקית לגבי פעולה החייבת בדיווח לגביה אין הגבלה לשומה חלקית אחת בלבד לשנת מס.

ב. על פקיד השומה להודיע לנישום על הנושא או הנושאים שבכוונתו לבחון לפני שיחליט אם לקבוע שומה חלקית לפי סעיף קטן (א1).

דוגמא: שומה חלקית (סעיף 145א2 לפקודה)

קבעו אם המשפטים הבאים נכונים ונמקו:

- א. פקיד השומה מוסמך לדון בנושא אחד בלבד לגבי אותה שנת מס לעניין שומה חלקית.
- ב. פקיד שומה אינו רשאי להוציא שומה חלקית לגבי פעולה החייבת בדיווח החל מיום 1.12.15.
- ג. תנאי בל יעבור לעריכת שומה חלקית הוא שעד אותו מועד לא יצאה שומה לפי סעיף 145 לאותה שנת מס.
- ד. בשנת 2016 רשאי פקיד השומה לערוך שומה חלקית לפי פיסקה (א1) לסעיף 145א2 לפקודה בגין נושאים שאינם קשורים בפעולה החייבת בדיווח, בגין דוח על הכנסה לשנת המס 2012 שהוגש במועד.

תשובות

א. **לא נכון.** פקיד שומה רשאי לדון גם במספר נושאים בהתאם לסעיף 145א2(א1) אולם עליו לקבוע שומה פעם אחת בלבד לגבי אותה שנת מס, בהתאם לסעיף 145א2(א1).

ב. **לא נכון.** אמנם ההקשר "לענין פעולה החייבת בדיווח" הוסר מכותרת הסעיף אולם פיסקה (א) של סעיף 145א2 העוסקת בשומה חלקית לגבי פעולה החייבת

בדיווח נותרה על כנה. הנכון הוא שסמכות פקיד השומה לגבי שומה חלקית הורחבה גם לנושאים אחרים מחוץ לפעולה החייבת בדיווח.

ג. **נכון.** הן לגבי שומה חלקית בנושא פעולה החייבת בדיווח כמפורט בפיסקה (א) והן לגבי שומה חלקית בכל נושא אחר כמפורט בפיסקה (א1), תנאי בל יעבור הוא שעד אותו מועד לא נערכה שומה לפי סעיף 145 לפקודה.

ד. **נכון.** תקופת ההתיישנות לגבי דוח לשנת 2012 שהוגש במועד (דהיינו, בשנת 2013) עדיין לא חלפה (פרק הזמן לעריכת שומה הוא שלוש השנים 2014-2016. שומה חלקית ניתן לערוך החל מיום 1.12.15, כך שתנאי התחילה מתקיימים.

5. נספח: נוסח תיקון 211 לפקודה (ס"ח 2511 התשע"ו 30.11.15, 243)

"סימן ג': שומה לפי מיטב השפיטה ושומה עצמית

23. תיקון פקודת מס הכנסה - מס' 211

בפקודת מס הכנסה

- (1) בסעיף 145(א)(2), במקום "שלוש שנים" יבוא "ארבע שנים" והמילים "ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור" - יימחקו;
- (2) בסעיף 145א -
- (א) במקום כותרת השוליים יבוא "שומה חלקית";
- (ב) אחרי סעיף קטן (א) יבוא:

"(1א) (1) הגיש אדם דוח לפי סעיף 131 ומצא פקיד השומה שנכון לערוך שומה לגבי נושא

אחד או נושאים מהדוח, רשאי פקיד השומה, נוסף על האמור בסעיף 145, לקבוע לפי מיטב שפיטתו בשומה חלקית את סכום הכנסתו של אדם הנוגע לאותו נושא או נושאים וכן את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים מהכנסה על פי כל דין ואת המס שאותו אדם חייב בו, ובלבד שבאותו מועד לא קבע לו שומה לפי סעיף 145.

(2) שומה לפי פסקה (1) ניתן לקבוע פעם אחת בלבד לגבי אותה שנת מס.

(3) פקיד השומה יודיע לנישום על הנושא או הנושאים שבכוונתו לבחון בטרם יחליט

אם לקבוע שומה חלקית לפי סעיף קטן זה."

(3) בסעיף 152(ג), בריש, במקום "שלוש שנים" יבוא "ארבע שנים" והמילים "ובאישור המנהל -

בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור" - יימחקו, ובסיפה, במקום "ארבע שנים" יבוא "חמש שנים" והמילים "ובאישור המנהל - בתוך חמש שנים מתום שנת המס כאמור" - יימחקו;

(4) בסעיף 167(א)(2), במקום "שלוש שנים" יבוא "ארבע שנים" והסיפה החל במילים "ובאישור

המנהל" - תימחק.

24. סימן ג' - תחולה

סעיפים 145(א)(2), 152(ג) ו-167(א)(2) לפקודה, כנוסחם בסימן זה, יחולו על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2013 ואילך."