



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1221-04 חיננזון נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערער יעקב חיננזון
ע"י ב"כ עוה"ד מוקי גורפיין

נגד

משיב פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"י ב"כ עוה"ד אריק ליס מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור על שומה שקבע המשיב למערער בצו לשנת המס 1998.

ערעור זה נסוב בעיקרו סביב השאלה האם תקבול, שקיבל המערער ממעסיקתו לשעבר במסגרת הסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין בבית הדין הארצי לעבודה, מהווה פיצוי בגין הלנת שכר, הפטור ממס לפי סעיף 21(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"). הצדדים חלוקים גם בסוגיה נוספת, בדבר אופן פריסת קרן החוב ששולמה למערער, על פי סעיף 8(ג1) לפקודה.

רקע עובדתי

1. המערער הועסק כמנכ"ל בחברות "איסתא" ו"איסתא ליינס" (להלן: "**איסתא**") משנת 1978 ומשנת 1981, בהתאמה. תנאי העסקתו של המערער סוכמו בשני הסכמי העסקה, אשר היו בתוקף עד ליום 31.3.1984. ביום 1.4.1984 הוארכה תחולת ההסכמים עד ליום 31.3.1987. בהסכמי ההעסקה נקבע כי כספים המגיעים למערער יהיו צמודים ויישאו ריבית של 4.25%, עד ליום התשלום בפועל.

2. בעקבות חשד לביצוע עבירות פליליות על ידי המערער כנגד איסתא (חשדות שהופרכו מאוחר יותר), הודיעה איסתא למערער על פיטוריו ביום 26.3.1985. בעקבות פיטוריו הגיש המערער תביעה לבית הדין האזורי לעבודה. התביעה התקבלה ביחס למרבית מרכיבי התביעה, אך בפסק הדין נקבע במפורש כי "**הסכומים בתיק זה לא יישאו פיצויי הלנה בשל המחלוקת הממשית שהייתה בין הצדדים**" (להלן: "**פסק הדין של בית הדין האזורי**", מש/7). תחת זאת, קבע בית הדין ביחס לסכומים שנפסקו, כי "**הסכומים יישאו הפרשי הצמדה וריבית כמפורט בהסכם**". יש לציין כי בסעיף 14 בכתב תביעתו של המערער (מש/6), תבע המערער לקבל פיצויי הלנת שכר, ולחילופין הפרשי הצמדה וריבית, לפי תנאי הסכם ההעסקה.

3. שני הצדדים ערערו לבית הדין הארצי לעבודה על פסק הדין של בית הדין האזורי. ביום 17.9.1998 נחתם הסכם פשרה בין איסתא לבין המערער, אשר קיבל תוקף של פסק דין בבית הדין הארצי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1221-04 חינוזון נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

לעבודה ביום 24.9.1998 (להלן: **"הסכם הפשרה"**). במסגרת הסכם הפשרה נקבע כי סכום הפשרה, בסך של 6,873,103 ₪, יכלול את המרכיבים הבאים: סך של 331,051 ₪ בגין חוב שכר עבודה ונלוות (להלן: **"קרן החוב"**), וסך של 6,542,052 ₪ (להלן: **"הסכום שבמחלוקת"**) בגין **"הפרשי הצמדה וריבית על הלנת שכר"**.

4. המשיב קבע בשומה מיום 4.12.2002 כי הסכום שבמחלוקת מהווה הכנסה חייבת בידי המערער, אך מטעמים שלא הובררו נראה כי נפלה תקלה והשומה לא נתקבלה אצל המערער. עוד בטרם התקבלה השומה לידי, ובעקבות משלוח הודעה על קנס גירעון למערער ביום 31.1.2003, שיגר מייצג המערער ביום 2.2.2003 מכתב בפקס לפקיד שומה גוש דן (מש/20), ושלח מכתב זה גם לידי המשיב בדואר רשום (מע/3) (להלן: **"המכתב הראשון"**). בנדון המכתב כינה המערער את המכתב **"השגה"**. בסעיף ג' למכתב מצוין כי **"מוגשת בזאת השגה הן על השומה והן על קנס הגירעון"**, ובסעיף ד' למכתב נכתב כי **"מאליו מובן כי לא ניתן להגיש בשלב זה את הנימוקים להשגה היות והשומה טרם נתקבלה. עם קבלתה – ואנא עשו זאת בזריזות – יוגשו נימוקי ההשגה"**. לאחר מכן שלח המשיב את השומה ונימוקיה אל המערער ואלו נתקבלו אצלו ביום 16.3.2003. זמן קצר לאחר מכן, ביום 26.3.2003, נימוקי ההשגה האמורים (להלן: **"מכתב נימוקי ההשגה"**) נתקבלו אצל המשיב, וביום זה רשם המשיב את ההשגה ככזו. המשיב קבע את שומת המערער בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה מיום 25.3.2004.

גדר המחלוקת

5. המחלוקת העיקרית בין הצדדים היא האם הסכום שבמחלוקת מהווה הכנסה חייבת בידי המערער, או שמא מדובר בהכנסה הפטורה ממס מתוקף סעיף 9(21)(א) לפקודה, אשר פוטר ממס **"סכום שקיבל עובד כפיצוי הלנת שכר על פי חוק הגנת השכר, תשי"ח-1958, בגבולות סכום הפרשי הצמדה וריבית על השכר המולן"** (חוק הגנת השכר, תשי"ח-1958 יכונה להלן: **"חוק הגנת השכר"**).

6. המחלוקת המשנית בין הצדדים היא בנוגע לאופן פריסת קרן החוב על פי סעיף 8(ג)(1) לפקודה. המערער מבקש לפרוס את קרן החוב על פני 5 שנות המס שקדמו לשנת המס 1998 (1993 – 1998), בעוד על פי המשיב בסמכותו לפרוס את הפרשי השכר רק לשנים אליהם מתייחסים ההפרשים (כלומר, השנים 1982 – 1987), אך לא יותר מ-6 שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו ההפרשים. לפי גישת המשיב, לא ניתן לבצע פריסה של הסכום שקיבל המערער וכולו חייב במס בשנת 1998.

7. מלבד הטענות לגופו של העניין, מעלה המערער מספר טענות מקדמיות כי בית משפט זה אינו מוסמך לדון בערעור, כי שומת המשיב בטלה מעיקרא וכי ההשגה שהגיש התיישנה טרם מועד הוצאת הצו על ידי המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1221-04 חינוזון נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

טענות הצדדים

8. המערער טוען כי משקבע לטענתו בית הדין הארצי לעבודה, בעל הסמכות הייחודית לדון בסכסוכי עבודה, כי התקבול הינו פיצוי הלנת שכר, בית משפט זה מנוע מלפסוק באופן שונה. המערער טוען כי שומת המשיב בטלה מעיקרא, מאחר שהיה על המשיב לערער על פסק הדין של בית הדין הארצי לעבודה בעתירה לבג"ץ בלבד, שם נטל ההוכחה היה מונח על כתפיו. על פי המערער, בשומתו התעלם המשיב מסמכותו הייחודית של בית הדין לעבודה לסווג תשלום מסוים בגדר פיצוי הלנת שכר, זאת בחריגה מהסמכות המוקנית למשיב. מכך מסיק המערער כי יש לקבל את ערעורו על הסף, או למצער להטיל את נטל ההוכחה בהליך זה על המשיב. המערער טוען עוד כי יש לראות במכתב הראשון כהשגה, ולפיכך ההשגה התיישנה לפני מועד הוצאת הצו, כלומר המשיב קיבל השגתו.

9. לגופו של עניין, טוען המערער כי הסכום שבמחלוקת מהווה פיצוי בגין הלנת שכר. בית הדין האזורי לעבודה קבע בפסק דינו כי אינו פוסק פיצוי בגין הלנת שכר, מאחר שהייתה מחלוקת אמיתית בין הצדדים. לטענת המערער, פסק הדין של בית הדין האזורי לעבודה קובע במפורש ששכרו של המערער הולך, ושלא היה מדובר בשכר השנוי במחלוקת. לפיכך, זכאי היה המערער לפיצוי בגין הלנת שכר, ועל כך נסוב ערעורו לבית הדין הארצי לעבודה. לטענתו, הסכם הפשרה שנקבע בין הצדדים בהליך הערעור נבדק על ידי בית הדין הארצי לעבודה, והוא הפך את קביעות בית הדין האזורי.

10. לעניין טענת ההתיישנות, המשיב טוען כי על פי סעיף 150 לפקודה, בקשת השגה נדרשת לפרש בדיוק את הנימוקים להשגה. לפיכך, יש לראות רק במכתב נימוקי ההשגה כמכתב השגה. לגופו של עניין, טוען המשיב כי בהסכם הפשרה נקבע שהסכום שבמחלוקת ניתן בגין **"הפרשי הצמדה וריבית על הלנת שכר"**, ולא בגין פיצוי הלנת שכר. המשיב מבחין בין הפרשי ההצמדה וריבית על שכר שהולך לבין פיצוי הלנת שכר, כפי שנקבע בחוק הגנת השכר, שהינו פיצוי עונשי לטעמו. משלא נקבע בהסכם הפשרה פיצוי הלנת שכר, אלא רק הפרשי הצמדה וריבית בגין הלנת שכר, הרי שאין לראות באישור הסכם הפשרה על ידי בית הדין הארצי לעבודה כמתן תוקף לטענת המערער שמדובר בפיצוי הלנת שכר.

11. זאת ועוד, לטענת המשיב אף אם תתקבל עמדת המערער כי בית הדין הארצי לעבודה קבע שמדובר בפיצוי הלנת שכר, הרי שלצורכי מס אין לראותו ככזה. המשיב רואה בהסכם הפשרה תכנון לא לגיטימי של המערער להימנעות ממס. המשיב עומד על כך שבהסכם הפשרה הסכים המערער להפחית מסכום הפיצוי שהיה צפוי לקבל מתוקף פסק הדין שניתן לזכותו בבית הדין האזורי, מאחר שבהסכם הפשרה נצבע התקבול כתשלום הפטור ממס. על פי המשיב, המערער ואיסתא הגיעו להסכמה שתכליתה חסכון כספי לשני הצדדים, על חשבון אוצר המדינה, ולפיכך מותר למשיב להתעלם מהסכמות הצדדים ולמסות את המערער על פי מהות התקבול. המשיב מסתמך בעניין זה, בין היתר, על פרוטוקול דיון במסגרת הליך משפטי שנתברר בבית משפט זה, בפני כבוד השופטת (כתוארה אז) הילה גרסטל, שם העיד המערער כי: **"קבלתי פסק דין בתביעה המקורית. כל מה**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1221-04 חינוזון נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

שרציתי באותו רגע זה להפוך את ההצמדה והריבית להלנת שכר, ובכך לקבל פטור ממס... בחוק ניתן להבין שמי שלא עבד תקופה מסוימת יכול להנות מפטור ממס. לכן הלכנו לכיוון הלנת שכר. את זה יכולתי לקבל בכל פשרה עם העמותות כי זה לא עולה להן כסף" (מש/2, עמודים 120 – 121), וכן על עדויות נושאי משרה באיסתא במסגרת אותו הליך, בהן נאמרו דברים ברוח דומה.

12. לעניין פריסת קרן החוב, מסתמך המשיב על הוראות סעיף 8(ג)(1) לפקודה, שם נקבע כי ניתן לפרוס את ההכנסה בגין הפרשי שכר "בשנים שאליהן הם מתייחסים, אך לא יותר משש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו". בענייננו, מאחר שהפרשי השכר מתייחסים לשנים 1982 – 1987, הרי שניתן היה לפרוס את ההכנסה רק לשנים אלו. מאחר שההכנסה התקבלה ב-1998, כלומר לאחר תום מגבלת 6 שנות המס, הרי שאין עומדת למערער עוד זכות הפריסה. זאת ועוד, המשיב מציין גם כי המערער עצמו לא תיקן את הדוחות שהגיש לשנים 1994 – 1997 ולא הוסיף לדוחות אלו את ההכנסות שהוא מבקש לפרוס לשנים אלו.

דיון והכרעה

13. המערער טוען כי לבית משפט זה אין סמכות לדון בערעור וכי לפקיד השומה לא הייתה סמכות להוציא את הצו נשוא הליך זה, מאחר שמדובר בתקיפה של פסק דין שניתן על ידי בית הדין הארצי לעבודה, אשר לו סמכות ייחודית בתחום דיני העבודה. לא מצאתי ממש בטענה זו. אף מבלי להידרש כלל לשאלה עד כמה מחייב פסק דין במישור יחסי עובד-מעביד את המשיב בקביעת שומתו, הרי ברור כי המשיב בהליך זה כלל אינו תוקף את סמכותו הייחודית של בית הדין בענייני עבודה, אלא מסתמך על פסיקת בית הדין בשומתו. כך, אין המשיב טוען כי בית הדין העניק פיצוי הלנת שכר, אך יש להתעלם מפסיקתו, אלא טוען הוא כי בית הדין כלל לא פסק פיצוי הלנת שכר לטובת המערער. המחלוקת בין הצדדים נסובה סביב הפרשנות של האמור בפסק הדין של בית הדין הארצי לעבודה, ולא מדובר בערעור על הקביעות בפסק הדין. המשיב לא היה צד בהליכים בית הדין. שומתו נבחנת בפני בהליך הקבוע בפקודה. הליך שבו פתח המערער. בית משפט זה מוסמך לבחון את טענות המערער בקשר עם קביעות המשיב באשר לטיבה של ההכנסה שהתקבלה בידי המערער.

14. המערער העלה גם טענת התיישנות, על פיה יש לראות אותו כמי שהגיש השגה ביום 2.2.2003 (מועד משלוח המכתב הראשון בפקס לידי פקיד שומה גוש דן), או לכל היותר כ-6 ימים לאחר מכן, מאחר שהמכתב הראשון נשלח באותו היום בדואר רשום למשרדי המשיב. המערער נסמך בכך על החזקה הקבועה בסעיף 238 לפקודה, כי הודעה שנשלחה בדואר רשום יראו אותה כהודעה שהומצאה ביום השישי לאחר המשלוח. לפי גישת המערער, ההשגה הוגשה על ידו לכל המאוחר ביום 8.2.2003. מאחר שהצו שהוציא המשיב למערער ביום 25.3.2004 נעשה בחלוף יותר משנה מיום הגשת ההשגה, הרי שיש לראות את ההשגה כאילו התקבלה, לפי סעיף 152(ג) לפקודה. המשיב מנגד טוען כי המכתב הראשון לא מהווה מכתב השגה, מאחר שאינו כולל נימוקי השגה. מבחינת המשיב, מועד הגשת ההשגה הינו ביום 26.3.2003, היום בו נתקבלו במשרדיו נימוקי ההשגה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1221-04 חינוזון נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

15. סעיף 150 לפקודה הוא העוסק בזכות הנישום להשיג על שומה שהוצאה לו, בהאי ליסנא :
"150. (א) היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעיין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה ותוגש תוך שלושים יום מיום המצאת הודעת השומה, אלא שאם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהאדם החולק על השומה היה מנוע מלהגיש את הבקשה תוך המועד האמור, משום שהיה נעדר מן הארץ או חולה או מכל סיבה סבירה אחרת, רשאי הוא להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות."

הצדדים חלוקים למעשה בשאלה האם דרישת המחוקק כי ההשגה תהיה מנומקת היא דרישה במהות או בצורה, כלומר האם השגה שאינה מנומקת כלל מהווה השגה? אין זו הפעם הראשונה ששאלה זו מתעוררת בפסיקתנו, ובמקרים שונים ניתנו לה פתרונים שונים.

16. הגישה הראשונה, היא גישת המשיב, היא הגישה הרואה רק במכתב השגה מנומק כהשגה על פי הפקודה. המשיב מבקש לסמוך עמדתו על פסק הדין ע"ש 808/95, **מדינת ישראל נ' חיים גבאי**, מסיים י/3 ה-249 (יוני 1996) (להלן: "**פסק דין גבאי**"), לעניין סעיף 82(א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "**חוק מע"מ**") הדין בהשגה לעניין מס ערך מוסף, שם קבעה השופטת אור כי :
"**סעיף 135 לחוק אינו רלבנטי לעניינו, שכן השגה ללא נימוקים אינה פגם בצורה, טעות או השמטה שאין בהם לפגוע בעיקר - אלא זהו חסר היורד לשורשה של ההשגה.**"

ללא הנמקה - יש בידי הדין בהשגה נייר שאין בו מאומה, ואשר על כן לא יוכל לקבוע על פיו אם השומה היתה מוטעית ואם יש ממש בהשגה.
כאשר סעיף 82(א) לחוק קבע כי החולק על שומה רשאי "להשיג עליה בכתב מנומק" - אין כל ספק כי אכן התכוון שההשגה תהיה בכתב ומנומקת.
אי לזאת, שיחות בעל פה - אינן יכולות להחשב כהשגה; ומסמך כתוב שאין בו נימוקים - אינו יכול להחשב להשגה על פי החוק.
מסמך הנשלח למנהל תחת הכותרת "השגה" מבלי לתת את הנימוקים להשגה - אינו מאפשר לדון בהשגה, ועל כן אינו אלא פיסת נייר שאינה יכולה להחשב להשגה על פי החוק."

17. פסק דין גבאי מציג גם את הגישה השנייה, היא גישת המערער, כי יש לראות במכתב השגה לא מנומק כהשגה, אם שלח הנישום את נימוקיו תוך פרק זמן סביר (זאת אף אם לא פנה הנישום למנהל להפעיל את הסמכות הנתונה לו בסיפה של סעיף 82(א) להאריך את המועד להגשת ההשגה) :
"**לצורך הענין שלנו הייתי אפילו אומרת כי אם החברה היתה מודיעה כללית תוך 30 יום כי היא מבקשת להגיש השגה אך מתקשה לתת נימוקים מיד, ומודיעה תוך כמה זמן (ומדובר בזמן סביר) היא תמציא את נימוקיה - ניתן היה לראות במכתב הראשון בצירוף ההנמקה שהגיעה יותר מאוחר - משום השגה מנומקת.**"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1221-04 חנינזון נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

המערער בענייננו ציין במכתב הראשון כי ימציא נימוקיו בהמשך, ונימוקים אלו אכן נשלחו למשיב כחודש וחצי לאחר מועד המכתב הראשון ותוך פחות מ-30 ימים מיום המצאת נימוקי השומה לידי המערער. על פי הגישה השנייה, יש לראות במקרה זה במכתב נימוקי ההשגה כמרפא את הפגם שבמכתב הראשון, והופך את המכתב הראשון להשגה של ממש.

18. הגישה השלישית, גם היא גישה המשרתת את צורכי המערער דכאן, היא הגישה הרואה במכתב המכונה השגה כהשגה, אף אם אינו מלווה בנימוקים כנדרש בסעיף 150 לפקודה. כך למשל, השופט טל קבע בהמ' 1050/90, **מדינת ישראל נ' דוד ואסתר דודאי**, מיסים ד/5-ה-144 (אוקטובר 1990) כי תקפות הליך ההשגה אינה תלויה בפירוט נימוקי המשיג:

"טוענת המבקשת, כי אין זו השגה כנדרש בחוק, יען כי "אינה מפרשת בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה" (סעיף 150 לפקודה), וכי משום כך יש להתעלם ממנה..."

אין ממש בטענה, וזאת מן השלוש: תקפותו של הליך אינה מותנית במתן נימוקים, אפילו נדרשו בחוק..."

ודאי שאין גישה זו מותירה את פקיד השומה בלא כלום, ומאיננת את דרישת המחוקק להגיש השגה מנומקת. לפקיד השומה קיימת האפשרות לדרוש מהנישום להציג את נימוקי ההשגה, ואם לא ייעשה כן תידחה ההשגה, אולם לא ניתנה לו הסמכות להתעלם כליל מההשגה ולסרב לרשומה. השופט הומינר מציג גישה זו לעניין השגה לפי סעיף 82(א) לחוק מע"מ, בפסק דין ע"ש 561/95, **חברת אלמוג כ.ד.אי. בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות**, מיסים י/4-ה-297 (אוגוסט 1996):

"סבורני, כי בכל הקשור למחלוקת סביב הסוגייה האם רשאי היה המשיב לסרב לרשום כהשגה שהוגשה ע"י המערער, את מכתב המערער מיום 10.1.94, בנימוק שלא היתה מנומקת, - התשובה שלילית, והדין הוא עם ב"כ המערער ואלה נימוקי לכך:

נכון אמנם, שבסעיף 82(א) לחוק נקבע, כי "החולק על שומה רשאי להשיג עליה בכתב מנומק לפני המנהל..." אולם, בשום מקום בסעיף 82 לחוק, לא נקבע כי למשיב שיקול דעת להחליט מתי השגה מנומקת ומתי אינה מנומקת; ולסרב לקבלה ולרשום אותה, בנימוק כי היא אינה מנומקת. אפילו נאמר כי מוגשת למשיב השגה בלתי מנומקת, חייב הוא לרשום אותה, ועומדת לו כמובן הזכות לדחותה בנימוק שאינה מנומקת או לבקש פרטים ולהודיע כי באם לא ינתנו תדחה ההשגה, - אולם בכל מקרה תשובתו חייבת להנתן תוך שנה מיום שנתקבלה ההשגה במשרדו.

על מנת שתוקנה למשיב הסמכות לסרב לקבל השגה לרישום, בנימוק שאינה מנומקת, חייב היה המחוקק להקנות למשיב במפורש סמכות כזו, ובמסגרתה גם את הסמכות להחליט מתי השגה מנומקת, ומתי אינה מנומקת. כל עוד ולא הוקנתה למשיב סמכות כנ"ל, אין הוא רשאי לסרב לרשום השגה שהוגשה לו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1221-04 חנינזון נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

יתרה מכך, בסעיף 82(ד) לחוק, נאמר "לא החליט המנהל כאמור בסעיף קטן (ב) תוך שנה מיום הגשת ההשגה...". לא נאמר בסעיף הנ"ל כי על המנהל להחליט תוך שנה מיום שרשם את ההשגה, אלא תוך שנה "מיום הגשת ההשגה". משמע, מלשון סעיף 82(ד) לחוק עולה בעליל, כי אין למשיב סמכות לסרב לרשום השגה. משנתקבלה השגה במשרדו של המשיב, חייב הוא לרשום אותה, ומירוץ תקופת השנה מתחיל "מיום הגשת ההשגה", קרי מן היום שבו נתקבלה במשרדו. לסיכום: משמוגשת למשיב השגה, (ובענייננו מכתב המערערת מיום 10.1.94) חייב היה לרשום אותה ביום קבלתה במשרדו (16.1.94 בענייננו), ולא הוקנתה לו הסמכות לסרב ולרשום אותה בנימוק כי אינה מנומקת."

19. הפסיקה השתדלה אם כך ליצור איזון בין זכות הנישום לשטוח טענותיו לפני פקיד השומה לבין חובות פקיד השומה להביא לגביית מס מהירה ויעילה. האיזון מצוי בכך שלא ניתן לקבוע באופן גורף כי בכל מקרה שבו נישום לא מפרט נימוקיו, הרי שרואים אותו כאילו לא הגיש השגה כלל. ברי כי השגה לא מנומקת היא פגומה, ואינה מאפשרת לפקיד השומה להשיב עליה. מבחינה זו, ודאי שבסופו של דבר, השגה לא מנומקת תוביל לכך שלא תתקבל עמדת הנישום, בין אם ההשגה תידחה ובין אם לא תירשם מלכתחילה. מאידך, קשה לקבל את התוצאה כי מנישום הדיוט, חסר ייצוג, שאינו בקי ברזי הפקודה עשויה להישלל כליל זכות ההשגה, משום שאינו מודע לדרישת נימוק ההשגה. בין אם חובת השלמת הנימוקים תוך זמן קצר מוטלת על הנישום, כגישתה של השופטת אור, ובין אם מוטלת על פקיד השומה החובה לדרוש השלמת הנימוקים או לדחות את ההשגה כלא מנומקת, כגישת השופט הומינר, הרי שבכל מקרה יש לנקוט בגישה מרחיבה יחסית המאפשרת לנישום למצות זכויותיו. יטיב המשיב לעשות, למען מניעת התדיינויות משפטיות מיותרות, אם במקרים מעין אלו ירשום את ההשגה במועד הגשת המכתב הלא מנומק, ויבהיר לנישום כי ככל שלא יוגשו נימוקים להשגה בתוך מועד קצוב, היא תחשב כהשגה שנדחתה באותו מועד.

20. המשיב ציין בסיכומיו את בש"א 9591/05 קלנסקי אביבה נ' פקיד שומה גוש דן, מיסים כ/4 ה-185 (אוגוסט 2006) (להלן: עניין קלנסקי), שם אמרתי באמרת אגב כי:

"משמע, חובת הפירוט המוטלת על המבקש להגיש השגה, בעת הגשתה, הינה מטריאלית. בלעדיה לאו השגה הוא המסמך המתיימר להיות השגה"

ובהמשך אמרתי עוד כי:

"לכאורה יכול הוא (הנישום, מ.א.) להסתמך על מועד ההגשה במשרדי המשיב (פקיד השומה, מ.א.) באשר הם ולצפות כי בתוך המועד הקבוע בסעיף 152 יושג הסדר או תקבע שומתו ולא, השגתו התקבלה. אלא שהסתמכות זו אין לה על מה שתסמוך מקום שההשגה אינה השגה היא. השגה שאינה עומדת בדרישות סעיף 150(א) לפקודה אינה יכולה להוות בסיס לטענת הסתמכות שכזו..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1221-04 חנינזון נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

לאחר שקראתי שוב את דבריי בעניין קלנסקי, הגעתי למסקנה כי אין סתירה מהותית בין דברים אלו לבין הגישות שהוצגו לעיל. חשיבות פירוט נימוקי ההשגה עוברת כחוט השני בפסיקה. על פי כל הגישות שהוצגו, גורלה של השגה לא מנומקת זהה והוא דחיית עמדת הנישום. בעניין קלנסקי הצעתי כי:

"טוב היה עושה המשיב לו היה סורק כל השגה עם קבלתה סריקה ראשונית. היה

ומתגלה על פניו כי מדובר בהשגה חסרת פירוט, יכול הוא להודיע לנישום כי

המסמך שהוגש אינו מהווה השגה כל עוד לא יפורטו הטענות שבבסיס ההשגה"

גישה זו דומה לגישתו של כב' השופט הומינר, אשר קבע כי יש לרשום את ההשגה ולהודיע על דחייתה ככל שלא יגיש הנישום נימוקיו בהקדם. עצם אי הגשת נימוקי ההשגה לא תוכל לאיין את הזכות המהותית של הנישום להשיג על שומה שהוצאה לו, והמשיב אינו רשאי להתעלם ממסמך המתקרא "השגה", רק משום שנעדרו מתוכנו הנימוקים.

21. כב' המשנה לנשיאה השופטת נאור, התייחסה בע"א 6315/05, **פקיד שומה תל אביב 4 נ' יחזקאל (איזי) שרצקי ואח'** (ניתן ביום 24.12.2012, פורסם במיסים און-ליין), לצו לא מנומק שהוציא פקיד השומה:

"לדעתי צו הוא צו גם אם לא נחתמו במועד הנימוקים. יפים לעניין זה דברי השופט

קיסטר על דרך המשל:

"משל למה הדבר דומה, לפסק-דין שהוצא על ידי שופט לאחר ששמע חלק מן

הטענות בלבד ולא סיים לשמוע את הטיעון כולו, אך פסק בעניין כולו, האם ייאמר

על פסק-דין כזה כי הוא אינו פסק-דין אלא רק צו-ביניים או שהוא בכלל מסמך

אפסי? - בוודאי שלא" (ע"א 512/65 הילזנרט נ' פקיד השומה, פתח-תקוה, פ"ד

כ(2) 61, 63 ד-ה (1966))

יש אפוא לקבוע כי החלטה היא החלטה גם אם לא ניתנו לה נימוקים. אין לכחד כי

מדובר בהחלטה פגומה. ואולם, אין בפגם זה כשלעצמו כדי להביא בהכרח לבטלות

ההחלטה."

דברים אילו מחזקים את הגישה כי ראוי להתייחס להשגה שאינה מנומקת כהשגה פגומה, אך לא לקבוע כי אינה השגה כלל. אמנם אם לא ירופא הפגם, הרי שההשגה תידחה, אך לא ניתן להתעלם מכך שהנישום גילה דעתו כי השומה שהוצאה לו היא שגויה.

22. במקרה דנא נראה לי כי יש בהתנהגות המערער עצמו בכדי למנוע ממנו לטעון כי חלף המועד להוצאת השומה. במכתב הראשון ציין המערער במפורש כי עם קבלת נימוקי השומה **"יוגשו נימוקי ההשגה"**. במכתב נימוקי ההשגה נכתב בסעיף א' כי **"...בתאריך 16.3.03 התקבלה מכס השומה עצמה ונימוקיה עמה. בעקבות כך, מוגשת אליכם השגה מפורטת לפי האמור בהמשך"**, ובסיום המכתב, בסעיף ו', נכתב **"אשר על כן, אנו משיגים על השומה שנקבעה..."**. לאחר שנרשמה ההשגה ביום 26.3.2003, נשלחה אל המערער שומה בקוד 15, אשר בראשיתה צוין תאריך רישום ההשגה על ידי המשיב (ראו: דברי העדה מטעם המשיב, הגב' רחל גדסי, אודות שומה 15 שנשלחה למערער



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1221-04 חנינזון נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

בפרוטוקול מיום 23.9.2009, עמוד 4, שורות 18 – 23; דוגמה לשומה 15 במש/12). בא כוח המערער הופיע לדיון שומה ביום 22.3.2004, לאחר מועד התיישנות ההשגה לטענת המערער, מבלי שהעלה על בדל שפתיו טענת התיישנות (פרוטוקול מיום 23.9.2009, עמוד 19, שורות 29 – 31; פרוטוקול הדיון במש/9). רק באותו דיון סיפק בא כוח המערער מסמכים שנדרשו למשיב לשם קביעת החלטתו בהשגה, שלא הומצאו למשיב בעבר (פרוטוקול מיום 23.9.2009, עמוד 17, שורות 14 – 21). מכאן ניתן להסיק כי המערער עצמו לא ראה במכתב הראשון מכתב השגה במהלך ההליך השומתי, או למצער התנהל מול המשיב כאילו אין הוא רואה במכתב הראשון מכתב השגה.

23. הליך השומה הוא הליך שיתוף פעולה ביסודו. יפים לעניין זה דברי הנשיא ברק ברע"א 291/99 + רע"א 8086/99 + בג"ץ 1221/99 + בג"ץ 1848/99, ד.נ.ד. **אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף**, מיסים יח/3 ה-78 (יוני 2004):

"הליך המס מיוסד על שיתוף פעולה בין המדינה לפרט (ראו מדברי השופט זמיר בבג"ץ 164/97 קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר - אגף המכס והמע"מ, פ"ד נב(1) 289, 320). מטרת שיתוף הפעולה הינה השגת שומת אמת, שתחייב את הנישום בדיוק בשיעור אותו עליו לשלם בדין. שיתוף הפעולה מניח, מן הצד האחד, שהנישום מחויב לדווח דיווח מלא ומדויק על הכנסותיו ועסקאותיו. מן הצד השני שיתוף הפעולה מניח, שרשויות המס חייבות לשום את האזרחים באופן נכון, יעיל, הוגן ושוויוני."

אין ספק כי המערער היה מודע לכך שהשגתו נרשמה ביום 26.3.2003. אם סבר המערער כי טעה המשיב ברישום מועד הגשת ההשגה, היה על המערער להסב את תשומת ליבו של המשיב לטעות זו. חובה זו נובעת מחובת שיתוף הפעולה ותום הלב החלים על שני הצדדים במסגרת דיוני השומה.

בנסיבות אילו בין אם נראה במכתב הראשון כהשגה בעוד המערער מנוע מלטעון להתיישנותה בשל התנהלותו מול המשיב ובין אם נראה במכתב הראשון כפניה מכללא להארכת המועד להגשת ההשגה המנומקת, אין לבטל את השומה משום שלכאורה נקבעה שלא במועד. אם טעה המשיב באשר למועד רישום ההשגה, היה על המערער להפנות את תשומת לב המשיב לכך במהלך ההליך השומתי. משלא עשה כן בעודו ער ל"טעות" זו, מנוע הוא מלבסס טענת התיישנות עליה. אם לא היה ער הנישום לטעות זו משמע ששני הצדדים סברו כי מועד קבלת נימוקי ההשגה, הוא מועד הגשת ההשגה. אם כך הרי שהשומה נקבעה במועד.

24. באשר לשומה עצמה: בית הדין הארצי לעבודה אישר בפסק דינו את הסכם הפשרה אליו הגיעו הצדדים. כאמור, הסכם הפשרה נוקט בלשון **"הפרשי הצמדה וריבית בגין הלנת שכר"**, ולא בלשון **"פיצוי הלנת שכר"** הנובעת מחוק הגנת השכר. לנגד עיניו של בית הדין הארצי לא עמד הסכם פשרה הקובע פיצוי הלנת שכר, במובן המונח בחוק הגנת השכר, ולכן אין מקום לייחס לבית הדין קביעה פוזיטיבית לפסוק פיצוי זה, כפי שמבקש לייחס המערער. סעיף 9(21)(א) לפקודה קובע כי **"סכום שקיבל עובד כפיצוי הלנת שכר על פי חוק הגנת השכר, תשי"ח-1958, בגבולות סכום הפרשי**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1221-04 חינוזון נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

הצמדה וריבית על השכר המולן" יהיה פטור ממס. פיצוי הלנת שכר הוגדר בסעיף 17 לחוק הגנת השכר. מדובר בפיצוי עונשי שסנקציה בצידו, "סנקציה זו הוגדרה בפסיקה כסנקציה דרקונית, כדור שלג, פיצויים in terrorem " (ע"ע 300029/98, מכון בית יעקב למורות ירושלים נ' ג'וליה מימון, ניתן ביום 29.11.00, פורסם בנבו). לאור הדרקוניות שבפיצוי עונשי זה, סעיף 18 לחוק הגנת השכר מקנה לבית הדין האזורי לעבודה את הסמכות להפחית או לבטל את פיצוי הלנת השכר בתנאים הנקובים בסעיף. כלומר, עצם הקביעה כי שכרו של עובד הולך, כפי שנטען כי הולך שכרו של המערער דכאן, אינה מחייבת כי יוטל על המעביד לשלם פיצוי הלנת שכר.

25. בפסק הדין בבית הדין האזורי עשה בית הדין שימוש בסמכותו לפי סעיף 18 לחוק הגנת השכר, וקבע כי לאור המחלוקת הממשית שהתעוררה בין הצדדים, הסכומים שנפסקו לא יישאו פיצויי הלנת שכר. הסכם הפשרה, שקיבל תוקף של פסק דין בבית הדין הארצי לעבודה, לא חרג כאמור מהחלטת בית הדין האזורי ולא הטיל על איסתא לשלם למערער פיצוי בגין הלנת שכר. בהסכם הפשרה נקבע כי איסתא תשלם למערער הפרשי הצמדה וריבית בגין הלנת השכר. פיצוי הלנת השכר המוגדר בסעיף 17 לחוק הגנת השכר הינו, כאמור, פיצוי עונשי, ואינו מתמצה בהפרשי הצמדה וריבית בלבד. סעיף 9(21)(א) לפקודה מתייחס במפורש למקרה בו נפסק פיצוי הלנת שכר, כלומר פיצוי עונשי, וקובע כי מרכיב הפרשי הצמדה והריבית מתוך סך פיצוי הלנת השכר יהיה פטור ממס. להבדיל, כאשר לא נפסק לטובת הנישום פיצוי הלנת שכר, אלא התקבול כולל רק הפרשי הצמדה והריבית בגין שכר שהולך, הרי שאין התקבול נופל בתחולת סעיף 9(21)(א) לפקודה ואין המערער זכאי ליהנות מהפטור. במקרה דנא, משקבע בית הדין האזורי כי המערער אינו זכאי לפיצוי הלנת שכר העונשי, ובית הדין הארצי לא שינה מקביעה זו, אלא אישר הסכם בו נקבע שהמערער זכאי להפרשי הצמדה וריבית בגין הלנת שכר, הרי שאין הוא נכלל בגדרי סעיף 9(21)(א) לפקודה.

פיצויי הלנת שכר נועדו לשמש תמריץ שלילי עונשי. בעיניי המחוקק הפיסקאלי אופיים זה מנתק את הקשר בינם לבין שכר עבודה כדי כך שדומה כי הם נטולי מקור ועל כן פטורים ממס. אין הם תשואה על ההון האנושי שמשקיע העובד בעבודתו. אם בידי המעביד הם תשלום מעין עונשי הרי שבידי העובד הם בבחינת פיצוי על העיכוב בתשלום העולה על המחיר הכלכלי "הנקי" של העיכוב. לא כך הפרשי הצמדה וריבית המשולמים בגין חוב לרבות חוב שכר עבודה. האחרונים אינם מאבדים את אופיים כתשואה על ההון האנושי, כתמורה בגין זיעת האפיים שהשקיע העובד. הם המחיר הכלכלי של העיכוב בתשלום.

אין בפסק דין הנותן תוקף להסכם פשרה אשר רשות המיסים אינה צד לו, כדי לשלול מהמשיב את יכולתו לבחון את המהות האמתית של עסקת הפשרה לצרכי מס, לבחור לסווג את העסקה בשונה מהכותרת המשפטית שבחרו הצדדים לכנותה או להפעיל את סמכותו בבחינת העסקה בכלים אנטי תכנוניים אחרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1221-04 חינוזון נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

26. גם לעניין המחלוקת המשנית שבין הצדדים – זכות הפריסה לאחר של קרן החוב – אני מקבל את עמדת המשיב. סעיף 8(ג)(1) לפקודה, כנוסחו בשנת המס שבערעור, קובע כי:

“(ג) לפי בקשת הנישום או יורשיו, יראו את ההכנסות שלהלן, לענין חישוב סכום

המס החל עליהן, כאילו נתקבלו כאמור לצידן:

(1) הפרשי שכר - בשנים שאליהן הם מתייחסים, אך לא יותר משש שנות מס

המסתיימות בשנה שבה נתקבלו;”

המשיב רשאי לייחס את הפרשי השכר רק לשנים שאליהן מתייחסים הפרשי השכר, כאשר החוק הגבילו לייחוס ההפרשים רק ל-6 שנות המס שקדמו לשנת קבלת הפרשי השכר. הפרשי השכר במקרה דנן מתייחסים לשנים 1982 – 1987, והם התקבלו בידי המערער בשנת 1998. המערער לא הציג כל בדל פרשנות חלופית לסעיף שתאפשר לקבל גישתו כי המשיב רשאי לייחס את הפרשי השכר לשנים 1993 - 1998.

אחרית דבר

הערעור נדחה על כל חלקיו.

המערער יישא בהוצאות המשיב ובכלל זה בשכר טרחת עורך דין המשיב בסך 37,500 ₪ ניתן היום, ב' בשבט תשע"ג, 13 ינואר 2013, בהעדר הצדדים.


מגן אלטוביה, שופט