



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3901/11

לפני :

כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערערים :

1. דוד מחקשווילי
2. כרמלה שוקרון
3. ליאורה מיכקשווילי
4. רוני קרינסקי

נ ג ד

המשיבים :

1. רשות המיסים בישראל
2. רשות המיסים בישראל היחידה הארצית לאכיפת הגבייה
3. מנהל מסוי מקרקעין חדרה
4. מנהל מסוי מקרקעין נתניה
5. מנהל מסוי מקרקעין רחובות
6. מנהל מסוי מקרקעין ירושלים
7. פקיד שומה תל אביב 5
8. רשם המקרקעין
9. אלכסנדר בר און

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
מיום 28.3.2011 בת"א 2117/09 שניתן על ידי כבוד השופט
א' זמיר

תאריך הישיבה :

ז' באב תשע"ב (26.7.2012)

בשם המערערים :

עו"ד זאב שרף ; עו"ד שרון גלעד ;
עו"ד עברי פיינגולד

בשם המשיבים 1-8 :

עו"ד עמנואל לינדר
עו"ד אהוד שטיין

בשם המשיב 9 :

פסק-דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. אדם נדרש לשלם חוב מס שלטענתו לא ידע עליו ומקורו לא ברור לו. מהי הדרך הדיונית המתאימה לתקוף חוב זה ולטעון כנגדו? 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. אולם, האם ניתן לפנות אל בית המשפט כאשר הנישום אינו כופר בשומות שהוצאו לו בעבר, אלא טוען כי היקף החוב הנטען על ידי רשויות המס אינו תואם את השומות שהוצאו ואת התשלומים שביצע? הערעור שבפנינו עוסק בשאלה זו, ובשאלות נוספות הקשורות בה.

התשתית העובדתית וגדר המחלוקת

2. המערערים הם בעלי נכסי מקרקעין שבגינם יש להם, כך לטענת המדינה, חובות מס – מס רכוש ומס הכנסה. במהלך השנים, נקטה המדינה צעדים שונים בקשר לגביית החובות, שלא פורטו במלואם בפנינו, ובכלל זה פתיחת תיקי הוצאה לפועל והטלת שעבודים לפי פקודת המסים (גביה). המערערים כופרים בקיומם של חובות כאמור. על כן, ביום 10.6.2009 הגישו המערערים תביעה לבית המשפט המחוזי בחיפה למתן סעד הצהרתי, צו עשה וצו מניעה קבוע. הסעד העיקרי שנתבקש על ידי המערערים היה שבית המשפט יורה, יצהיר ויקבע כי חובות המערערים, שלקיומם טוענים המשיבים, למס רכוש ומס הכנסה אינם קיימים כולם או חלקם ולחילופין אם החובות קיימים אזי הם התיישנו ורשות המס מנועה מלטעון לקיומם או לפעול לגבייתם. לחילופי חילופין ביקשו המערערים למחוק כל חוב שנוצר עקב הפרשי הצמדה, ריביות או קנסות. סעדים נוספים שביקשו המערערים נגזרים מסעדים אלו.

3. ביום 8.10.2009 נעתרה הנשיאה ד' ביניש (כתוארה דאז) לבקשת המשיבים להעביר את הדיון לבית המשפט בתל אביב-יפו לפי סעיף 78 לחוק בתי משפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984.

4. כתב הגנה מטעם המשיבים הוגש ביום 24.12.2009. המשיבים הכחישו בו את טענות המערערים, ומכל מקום עמדו על כך שהדרך לחלוק על קיומם של חובות מס

ועל גובהם אינה זו אשר הלכו בה המערערים. ביום 20.9.2010 הגישו המשיבים בקשה לסילוק התובענה על הסף, בטענה כי לבית המשפט קמא אין סמכות עניינית לדון בה.

פסק הדין של בית משפט קמא

5. בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (ת"א 2117-09, השופט א' זמיר) שדן בתובענה קיבל את עמדת המשיבים. בפסק דינו מיום 28.3.2011 מחק בית המשפט קמא את התביעה נגד משיבים 8 ו-9 ודחה את התביעה נגד המשיבים 1-7 על הסף. על-פי פסק הדין, עניינם של המערערים נופל באופן מובהק לכלל לפיו הליכים בין נישום לבין רשויות המס צריכים להתנהל בהליכים המיוחדים לכך לפי החוק הספציפי, במסגרת השגה. לשיטתו, המערערים לא הצביעו על נסיבות מיוחדות המחריגות את עניינם מן הכלל. בית המשפט קמא הוסיף וקבע כי בין המערערים ומורשיהם לרשויות המס התנהלו הליכים רבים לקביעת שומות בדרכים המוגדרות בחוק והעובדה שהנישומים המקוריים הלכו לעולמם אינה אמורה להקנות לתובעים כל יתרון דיוני או מהותי. בית המשפט קמא דחה גם את הטענה שהבקשה להעברת מקום הדיון שהוגשה על-ידי המדינה יוצרת מניעות מפני העלאת הטענה של חוסר סמכות עניינית, ולא כל שכן בשלב המוקדם שבו הועלתה.

טענות הצדדים

6. לטענת המערערים, שגה בית המשפט קמא בפסיקתו, מאחר שיש לו סמכות עניינית לדון בתביעתם. לשיטתם הליכי ההשגה והערעור הקבועים בסעיפים 150 ו-153 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה) וסעיפים 26 ו-27 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן: חוק מס רכוש וקרן פיצויים) אינם רלוונטיים לעניינם משום שאין בפיהם טענות כנגד היקף שומה זו או אחרת אלא כנגד עצם קיומו של חוב לרשות המיסים. התוצאה היא, על-פי הטענה, שפסק דינו של בית המשפט קמא הקים מחסום בלתי-צודק המונע מן המערערים לברר טענות הנוגעות לתקפותם של חובות בהיקף של עשרות מיליוני שקלים לרשות המיסים. לדידם, החובות המופיעים ברישומי רשות המס הם שגויים ואינם משקפים חוב אמיתי ובכל מקרה חלה התיישנות על חובות אלה. לטענת המערערים הם נאלצו להגיש את התובענה הזו לאחר פנייה עקרה לרשות המיסים על מנת להבין מהו מקור החובות שנטענים כנגדם. המערערים סבורים כי עניינם הוא מן המקרים החריגים שבהם ראוי לדון במסגרת הליך אזרחי בהתחשב בהיקף החובות הנטענים, פטירת החייבים המקוריים, גילם המופלג (לפי הטענה) של החובות וההימנעות ארוכת השנים (שוב לפי הטענה) של הרשויות מנקיטת

הליכים בגין חובות אלה, מחדלים שגרמו להם נזקים ראייתיים. לגופם של דברים, המערערים מכחישים את קיומם של החובות ומייחסים אותם לרישומים לא מסודרים אצל רשויות המס, כמו גם ל"זקיפת" תשלומים ששילמו לחובות אחרים מאלה שעבורם הועברו הכספים לרשויות.

7. מעבר לכך, המערערים מוסיפים וטוענים כי שגה בית המשפט קמא בקבלו את הבקשה לסילוק התביעה על הסף בגין חוסר סמכות עניינית בשלב המתקדם שבו הוגשה, לאחר שכבר ניתנה החלטה על העברת מקום הדיון, וזאת בהתחשב במשאבים הרבים שכבר הושקעו בניהול ההליכים על-ידי המערערים.

8. מנגד, בא-כוח המדינה מאמץ את פסק דינו של בית המשפט קמא מכל טעמיו. בא-כוח המדינה ביקש אותנו לנהוג גם במקרה זה לפי הכלל המורה כי הליך אזרחי אינו הדרך המתאימה לברר חובות מס של נישומים. הוא הוסיף וטען כי ככל שיש למערערים טענות שעניינן פירעון חובות מוסכמים, הדרך לעשות כן היא במסגרת טענת "פרעת" בהליכי הוצאה לפועל.

שאלה של זמן: טענת הסמכות העניינית

9. קודם לבירור השאלה העקרונית שעומדת במרכז הערעור שבפנינו – שנסבה על האפשרות לתקוף חובות מסים נטענים מחוץ להליכי השגה מינהליים – יש להידרש לטענה המקדמית שהעלו המערערים גם בבית המשפט קמא, לפיה המדינה אינה יכולה להעלות את טענת חוסר הסמכות העניינית משהגישה בקשה להעברת מקום הדיון.

10. אף אנו, כמו בית המשפט קמא, סבורים כי זו אינה טענה משכנעת. כפי שהסביר בא-כוח המדינה, בקשה להעברת מקום הדיון מוגשת, לא אחת, עוד קודם לבחינת ההליך לגופו. מאחר שהתביעה שהגישו המערערים עסקה בשומות שאין להן זיקה למקום שבו הוגשה התביעה, אך מובן הוא שבעת הגשת הבקשה להעברת מקום הדיון הטענות המהותיות שהעלו המערערים טרם נבחנו. העלאת הטענה בדבר חוסר סמכות עניינית היתה מחייבת "צלילה" של הפרקליטות אל נכחי התביעה עוד קודם להכרעה השיפוטית בשאלה היכן תידון, ובהתאם לכך להחלטה הארגונית (הנגזרת ממנה) באיזה מחוז של הפרקליטות היא תטופל.

11. יחד עם זאת, ראוי היה שהמשיבים יעלו באופן ברור את טענת חוסר הסמכות עוד במסגרת כתב ההגנה, וכן יגישו בקשה לסילוק התובענה על הסף בד בבד עם הגשת

כתב ההגנה, ולא כשנה לאחר מכן. לא למותר לציין, כי במהלך שנה זו הקדישו המערערים משאבים בניהול הליכים מקדמיים שכללו שאלונים וגילויי מסמכים. לעובדה זו יש ליתן משמעות במסגרת פסיקת ההוצאות, אך אין בה כדי לדחות את הטענה לחוסר סמכות עניינית, רק בשל מועד העלאתה. המקרים שבהם נדחו טענות של העדר סמכות עניינית בהתחשב בשלב המתקדם של ההליך היו לאחר שנערך דיון מפורט ומלא בתיק, או אף כאשר הטענה הועלתה רק בערכאת הערעור (ראו ע"א 1662/99 חיים נ' חיים, פ"ד נו(6) 295, 310-312 (2002); ע"א 1049/94 דור אנרגיה בע"מ נ' חמדן, פ"ד נ(5) 820, 828-829 (1997)). זהו לא המקרה שלפנינו.

האיזון הנדרש: יעילות וודאות מול זכות הגישה לערכאות

12. שאלת הדרך הדיונית המתאימה לבירור טענות שיש לנישום כנגד חובות מס שהוא נדרש לשלם על-ידי הרשויות מעמתת כמה ערכים חשובים לניהולה של מערכת מיסוי שלטונית. מחד גיסא, ניהולה של מערכת המס חייב להיות יעיל. מכאן, נגזר שהדרך היעילה והנוחה, במקרה הרגיל, לבירור חילוקי דעות בין נישומים לרשויות היא הגשת השגה לרשויות המס, הנבחנת על-ידי אנשי המקצוע של הרשות הנוגעת בדבר. במקרים שבהם הנישום חולק על ההחלטה בהשגה, פתוחה בפניו הדרך לפנות לערעור על ההשגה לבית המשפט המחוזי (סעיף 153(א) לפקודת מס הכנסה) או לוועדת ערר ולאחר מכן לבית המשפט המחוזי (סעיפים 27 ו-29(א) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים), וכל זאת בהתאם ללוחות הזמנים הקבועים בחקיקה. מאידך גיסא, הגנה על זכויות הנישומים מחייבת להבטיח, כי בכל מקרה, טענה שיש לאדם על פגיעה בזכויותיו תוכל להתברר בפני בית משפט. החקיקה שמנווטת את ענייני המיסוי להתדיינות שתחילתה בהליך השגה היא מוצדקת, ואינה פוגעת בזכות הגישה לערכאות שהוכרה בפסיקתו של בית משפט זה כזכות יסוד חשובה (ראו בג"ץ 2171/06 שני כהן ואח' נ' יו"ר הכנסת (לא פורסם, 29.8.2011), פסקה 19 לפסק דינה של הנשיאה (כתוארה דאז) ד' ביניש והאסמכתאות המופיעות שם). אולם, אם יש טענות שלא ניתן להעלותן בדרך של השגה (וערעור עליה) חשוב להבטיח שתהיה דרך דיונית אחרת להעלותן. יצוין, כי התווייתם של הליכים מיוחדים להעלאת טענות כנגד רשויות מינהליות, ובעיקר ביחס להליכים מינהליים שיש בהם יסוד חזק של מקצועיות, אינה מיוחדת לדיני המס, ומוכרת גם בהקשרים אחרים. כדברי השופט ת' אור בע"א 2665/96 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבנייה, חיפה, פ"ד נב(4) 124 :

"בדרך כלל, משנקבעת בדין דרך מיוחדת להשגה על החלטות הרשות המינהלית, לא ניתן לתקוף את החלטות הרשות בדרך אחרת. אכן, ההליכים לדיון בהשגה

המינהלית, ובהם קביעת הפורומים המוסמכים לדון בהשגות כאלה; הרכבם של פורומים אלה; לוחות הזמנים להשגה על פעולות הרשות ודרכי הדיון בהשגות כאלה, אינם הליכים אקראיים או שרירותיים. הם נקבעים בדין, על-מנת להגשים באורח מאוזן והוגן את התכלית העומדת ביסוד החקיקה. תכלית זו תסוכל, אם בתי-המשפט לא יעמדו על עיקרון ברור, שלפיו אין מקום לשוב ולהעלות בפניהם עניינים אשר הוכרעו בהליך ספציפי ומוגדר שנקבע לדיון בהם" (שם, בעמ' 142-143).

13. הצדדים שבפנינו אינם חולקים לכאורה על העיקרון אלא רק על דרך יישומו. המערערים טוענים כי אינם כופרים בשומות שהוצאו להם בעבר וכי טענותיהם נסבות רק על כך שלפתע נטענים כנגדם חובות מס שלא ידעו על קיומם כלל, מה שנובע ככל הנראה מבעיות ברישומים הנוגעים לפירעון. על כן, ובהעדר טענות כנגד שומות שהוצאו להם, לשיטתם אין מקום לומר שהיו צריכים לנקוט בדרך של השגה, ובליט ברירה, עליהם לפנות להליך המשפטי שבו נקטו. המשיבים מצידם טוענים כי המערערים מנסים "להלביש" בכסות חדשה מחלוקות משפטיות שהיו צריכות להתברר, או אף התבררו בעבר בדרך של השגה. הם מצביעים על הקושי הכרוך בכך שאם תיפתח בפני המערערים הדרך להתדיינות רק על סמך טענה בעלמא כי אינם יודעים מהו מקור חובותיהם, ייפתח פתח שיאפשר לעקוף את המבנה הדיוני המוקפד של חיקוקי המס, אשר נועד למנוע פתיחה מחדש של טענות של נישומים בשל טענות כלליות בדבר אי-בהירות באשר למקור החובות. החשש הברור הוא מפני כפל התדיינות בנושא שכבר בורר, וזאת מקץ שנים. המדינה מוסיפה וטוענת כי ככל שיש למערערים טענות שעניינן פירעון החובות הרי שהם יכולים להעלותן במסגרת הליכי הגבייה שנקטים נגדם בהוצאה לפועל.

14. בא-כוח המדינה הציג בפנינו פסיקה קודמת של בית משפט זה המעידה על הזהירות הננקטת ביחס למקרים שבהם נישומים מבקשים לפתוח הליך בבית משפט כנגד חובות מס נטענים או הליכי גבייה שנקטו נגדם – על מנת שלא לאפשר לעקוף את הדרך הראויה לבירור טענות אלה במסגרת הגשת השגה או הליכים הנלווים לה. פסקי דין אלה ינחו אותנו בפסק דיננו, אם כי כפי שנראה בהמשך, עסקו במצבים קרובים – ולא זהים – לזה שבפנינו, ולכן נידרש לבחינה נוספת של הדברים.

15. שני פסקי הדין העיקריים שעליהם הסתמך בא-כוח המדינה היו בג"ץ 3486/09 סגל נ' פקיד שומה רחובות (לא פורסם, 3.8.2009) (להלן: עניין סגל) וע"א 9168/06 יזדי נ' פקיד שומה 3, ירושלים (לא פורסם, 19.1.10) (להלן: עניין יזדי). בעניין סגל נדחתה עתירה שהוגשה לבית משפט זה בשבתו כבג"ץ להימנע מהליכי גבייה שהופעלו נגד

העותר בגין חובות מס. בעניין יזדי נדחה ערעור שהוגש על דחייה על הסף של המרצת פתיחה שהגיש נישום נגד שומה שהוצאה לו. לשיטתו של בא-כוח המדינה שני פסקי דין אלה מלמדים כי פסיקתו של בית משפט זה אינה מאפשרת לנישומים לעקוף את ההליכים הראויים לבירור מחלוקות מסים – הליכים שתחילתם בהליכי השגה בפני רשויות המס.

16. הגם שהעמדה העקרונית שהציגה המדינה – העומדת על כך שאין לאפשר לנישום לפתוח בהליך משפטי רגיל תוך עקיפת הדרך הדיונית המתאימה – היא ראויה, לא ניתן לומר שהשאלה העקרונית שהוצגה על-ידי המערערים זכתה עד כה למענה מלא. פסקי הדין שהוצגו – בעניין סגל ובעניין יזדי – עסקו בעניינים קרובים, אך לא זהים. בעניין סגל העותר העלה טענות כנגד שומות שנערכו לו ושהליכי הגבייה התבססו עליהן. בנסיבות אלה, קבע בית משפט זה כי את הטענות שהיו לו כנגד השומות היה צריך להעלות במסגרת הליכי ההשגה והערעור הקבועים פקודת מס הכנסה ותקנותיה (שס, בפסקה 5). גם בעניין יזדי, העילה שעליה התבסס המערער הייתה טענה כנגד השומה שהוצאה לו. לעומת זאת, המערערים שבפנינו טוענים כי הם מקבלים במלואן את השומות שהוצאו בעבר ואינם מבקשים להעלות כל טענה כנגדן. בנסיבות אלה, הם טוענים שפסקי הדין שצוטטו אינם משליכים על עניינם, וכי ההליך שנקטו אף אינו חותר כנגד המדיניות שפסיקה זו מייצגת.

17. צודקים המערערים כי טענתם המבקשת לכפור בחוב מס מבלי להעלות כל טענה כנגד שומה היא טענה שונה מן הטענות שבגין סירב בית משפט זה בעבר לדון בהליכים שננקטו. סעיף 150(א) לפקודת מס הכנסה, הדן בדרכי ההשגה לפני פקיד שומה, קובע כי השגה תוגש במקרה בו החייב חולק על השומה עצמה. וכך הוא מורה:

”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, אלא שאם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהאדם החולק על השומה היה מנוע מהגיש 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.”

המקרה שבו דן סעיף 150(א) שונה מן המקרה שלפנינו, אשר בו החייב כופר בעצם החוב. החוב, ככל שהוא קיים, מבוסס על שומות שעליהן הוגשו בשעתן השגות, או שפרק הזמן להגשת ההשגות חלף והן הפכו לסופיות.

18. במהלך הדיון, טען בא-כוח המדינה כי אם טענת המערערים היא שפרעו את מלוא חובותיהם על-פי שומות שבהן אינם כופרים – טענה זו, שהיא טענת "פרעתי", ניתנת לבירור במסגרת הליכי גבייה בהוצאה לפועל. מנגד, טען בא-כוח המערערים כי לרשם בהוצאה לפועל אין סמכויות רחבות מספיק שיאפשרו לו לברר את המחלוקת בין הצדדים.

19. טענות אלה של הצדדים לא הובהרו בפנינו די צורכן. כך, למשל, הצדדים לא הבהירו מהם הליכי ההוצאה לפועל שמנוהלים כנגד המערערים ובהתאם מהן הסמכויות שישנן לרשם ההוצאה לפועל מכוח הליכים אלו. כאשר לטענה היחידה שהעלה בא-כוח המדינה, הנוגעת לסמכותו של רשם ההוצאה לפועל לדון בטענת "פרעתי" (לפי סעיף 19 לחוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967), הרי שבחינת הדברים מלמדת שוב כי המדינה צודקת בטענתה אך רק באופן חלקי. אכן, ככל שיש לנישום טענות מסוג "פרעתי" הן יכולות להתברר בהוצאה לפועל. אולם, טענת "פרעתי" היא בדרך כלל טענת הודאה והדחה (רע"א 296/11 מוחמד נג'אר נ' שאוקי חמדאן עליאן (לא פורסם, 23.2.2012), פסקה 17; ע"א 357/72 שנסי עזיז נ' סוראיה בצלציוני, פ"מ כז(1) 741, 744 (1973)), במסגרתה החייב מודה בקיומו של החוב אולם טוען כי פרע את אותו חוב. במקרה שלפנינו המערערים מעלים גם טענות שעניינן אי-בהירות באשר למקור החובות הנטענים, בנוסף לטענות בנושא פירעון. חלק מטענות אלה עשויות להיות טענות שאינן ניתנות לבירור במסגרת הליכי הוצאה לפועל.

20. הלכנו אפוא עם המערערים כברת דרך ניכרת. לצד המדיניות הברורה בדבר הכוונת נישומים להתדיינות במתכונת שמבוססת על השגה וערעור עליה, כפי שמורים דיני המס, הכרנו בכך שעשויים להיות מצבים (לא שכיחים) שבהם אין הליך השגה זמין לצורך העלאת טענה, והיא אף אינה מסוג הטענות שבסמכות הרשם בהוצאה לפועל לברר – בעיקר כאשר מדובר בטענה שעניינה אי-תקינות ברישומיהן של רשויות המס המעלות טענה בדבר חוב ישן שאינו בידיעת הנישום.

21. עם זאת, ולמרות שהגענו עד הלום, אנו סבורים שהטענה העקרונית היפה שהעלה בא-כוח המערערים אינה עומדת במבחן העובדות במקרה שלפנינו, מאחר שהמערערים לא הרימו את הנטל שהיה מוטל עליהם להראות כי עומדת להם לכאורה טענה שלא יכלה להתברר בהליכי השגה או בהליכי הוצאה לפועל.

22. טענתם של המערערים היא בתמצית כי "צמח" להם חוב יש מאין, וכי עניין זה צריך להתברר בבית משפט. טענה זו היא במהותה טענה חמורה כנגד תקינות רישומיהן והתנהלותן של רשויות המס. טענה כזו לא ניתן להעלות כטענה בעלמא. לרשויות המס, כמו לכלל רשויות המינהל, עומדת חזקת תקינות המינהל. בהתאם לחזקה זו, הרשות אינה נדרשת להראות שפעולתה היא תקינה, אלא לכאורה עומדת לה החזקה שאלה הם פני הדברים ועל הפרט הטוען לאי-תקינות להרים נטל לשם סתירת החזקה. חזקת התקינות נובעת בעיקר משיקולים של יעילות ומעשיות. ראשית, לא ייתכן להטיל על הרשות את נטל בזכזכ המשאבים הכרוך בהליך השיפוטי רק על יסוד טענה בעלמא שמעלה הצד שכנגד. שנית, קשה לצפות לתיעוד מלא ומדויק, לאורך שנים, של כלל הפעולות הנעשות כעניין של דבר יום ביומו במנגנון הפנימי של השירות הציבורי (להבדיל מפעולות בעלות משמעות מיוחדת שיש לתעד ואי-תיעודן ייחשב לנזק ראייתי). ככל שפרק הזמן שחלף מאז התקבלה ההחלטה הוא ארוך יותר, כך גוברת ההצדקה להסתמכות על החזקה בהקשרים אלה (ראו למשל דברי הנשיא (כתוארו אז) א' ברק בע"א 6066/97 עיריית תל-אביב-יפו נ' אבן אור פסגת רוממה בע"מ, פ"ד נד(3) 749, 756 (2000): "עוצמתה של החזקה משתנה על פי הנסיבות. בדרך כלל, ככל שעבר זמן רב יותר מהפעולה המינהלית, גובר כוחה של חזקת התקינות"). מטבע הדברים, וכפי שכבר צוין, כוחה של חזקה זו יפה גם למערכת היחסים שבין הנישום לבין רשויות המס. כדברי השופט ד' לוין ברע"א 1436/90 גיורא ארד בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101 (1992):

"פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב מסוים, שאת שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את השינוי - עליו נטל שכנוע, זאת זולת אם קיימת הוראה מיוחדת בחוק לעניין נטל השכנוע ו/או נטל הבאת הראיות" (שם, בעמ' 108).

23. אכן, חזקת תקינות המינהל היא חזקה ראייתית בלבד וניתן לסותרת. אולם, על הטוען כנגד התקינות המינהלית להביא ראיות שיש בהן כדי להטיל ספק מהותי בשיקוליה של הרשות או להצביע על אי-תקינות פרוצדוראלית אחרת (כדוגמת, הפרה של זכות הטיעון, שמיעה מאוחרת ועוד). בנסיבות העניין, לא שמענו מבא-כוח המערערים כל טענה קונקרטית באשר לאי-תקינות ההליך. לשיטתו, די בכך

שהמערערים טוענים לכך שהחוב אינו מוכר להם כדי לפתוח בפניהם את שערי בית המשפט. אילו די היה בכך – פנייה לבית המשפט כדרך לעקוף את ההתדיינות הרגילה בדיני מסים היתה הופכת להיות דרך המלך, ולא היא. פנייה לבית משפט לצורך העלאת טענה כנגד תקינות הרישומים של רשויות המס אמורה להיות מצומצמת למקרים נדירים שבהם הנישום יצליח להרים את הנטל ולהראות כי אכן הרישומים הם בלתי-תקינים לכאורה. המערערים שבפנינו לא עמדו בנטל זה. אמנם בית משפט זה הכיר בעבר באפשרות להגיש תביעה מחוץ למסלול של השגה. ואולם, אלה היו פני הדברים במקרים שבהם התביעה העלתה נושאים החורגים מן השאלות המתבררות ברגיל במסגרת של השגה (רע"א 1351/00 פקיד שומה ירושלים נ' ארגון המנונייט המרכזי (לא פורסם, 30.8.2000); ע"א 6971/93 עיריית רמת-גן נ' שאול קרשין, פ"ד נ(5) 478, 481 (1997); רע"א 2425/99 עיריית רעננה נ' י.ח. יוזם והשקעות בע"מ, פ"ד נד(4) 481 (2000)).

24. בנסיבות העניין, בא-כוחם של המערערים לא הביא ראיות של ממש לגבי אי-תקינות הרישומים. עיקר טענותיו התייחסו לכך שפניות המערערים אל רשויות המס לקבל פירוט של מקור כל אחד מן החובות והשתלשלותו לא נענו באופן מפורט דיו. אכן, על הרשויות לנסות ולמסור את המידע שברשותן באופן שקוף ובהיר ככל הניתן. עם זאת, יש להבין כי לאחר עשרות שנים (כפי שטוענים המערערים עצמם) קשה גם לרשויות לשחזר כל פרט ופרט בגלגוליה של כל החלטה. דווקא משום כך מותר לרשויות לסמוך על חזקת תקינות המינהל, כל עוד זו לא עורערה. לא מצאנו אפוא אף הצדקה להתנסחויות החמורות שמצאנו בכתבי הטענות של המערערים, אשר ייחסו לרשויות המס כוונה "להשתלט... באין מפריע" על נכסיהם של מי שנתפסו בטעות כחייבים מבוגרים ועיריירים (כך למשל, בסעיף 4 לכתב התביעה).

25. למעשה, מן הטיעונים שהתקיימו בפנינו ניתן היה להתרשם, כי לפחות לכאורה, עניינם של המערערים רחוק מאד מן השאלה המשפטית הטהורה שהוצגה בפנינו על-ידי בא-כוחם: שאלת הגישה לערכאות של מי שבפיו טענה חדשה אשר לא ניתן היה לברר במסגרת הליכי השגה. מכתבי הטענות של המדינה עולה כי המערערים ומורשיהם התדיינו עם המדינה בקשר לחובות מס במשך עשרות שנים. אין מדובר בעניין חדש ש"צץ" לו פתאום. לכן, עניינם ודאי אינו נמנה עם אותם מקרים נדירים שבהם ניתן לנקוט הליך משפטי חדש לבירור מקורו של החוב. ההתדיינות המשפטית ארוכת השנים אף מגדילה את הנטל הרובץ לפתחם של המערערים להוכיח כי אכן מדובר בחוב חדש "קלוט מן האוויר" – כזה שמעולם לא שמעו עליו – שעה שטענתם זו מכוונת למעשה לשם סתירת חזקת תקינות המנהל. ניתן להוסיף ולציין, כי חלק לא

מבוטל מטענותיהם של המערערים הן טענות המתייחסות לכך שבפועל פרעו חובות. טענות אלה מקומן בהליכי הוצאה לפועל (להבדיל מאשר טענות שעניינן קיומו של חוב).

מסקנות

26. מן הדברים שאמרנו עד כה עולות המסקנות הבאות: (א) ברגיל, טענות נגד חובות מס צריכות להיות מועלות בהליכי השגה. הליכי השגה הם גמישים דיים על מנת לאפשר את מרבית הטענות שעשויות להיות לנישומים כנגד חיובי המס שלהם; (ב) כאשר נישום אינו חולק על השומות אלא מבקש להעלות טענת "פרעתי" ביחס לשומות אלה, הדרך פתוחה בפניו לעשות כן בהליכי הוצאה לפועל; (ג) כאשר נישום מבקש להעלות טענה שעניינה רישום בלתי-תקין לכאורה שהוליד חוב לא ידוע – ניתן להביא טענה זו בפני בית המשפט, אך זאת רק אם יש לנישום ראיות לכאורה שיש בהן כדי לסתור את חזקת תקינות המינהל.

27. יש לציין כי גם כאשר יש לנישום טענה כנגד תקינות הרישומים ביחס לחובותיו, עליו לפנות בשלב ראשון אל רשויות המס עצמן ולהציג את הטענה, כצעד מקדמי, עובר לפנייה לבית משפט. פנייה מוקדמת לרשויות המס היא הכרחית – הן מטעמים מעשיים, כדי לתת לרשויות המס הזדמנות לבחון את החלטותיהן, והן מטעמים משפטיים, משום שתגובת הרשויות חיונית על מנת לבחון אם צריכה לעמוד להן חזקת תקינות המינהל. ללא פנייה כזו לא יוכל הנישום לסתור את חזקת התקינות שעומדת לרשויות המס, בעיקר כאשר בפיו טענה שעניינה חוב חדש, שלכאורה "צץ" מן הלא-כלום, וממנה משתמעת האשמה חמורה כלפי הרשויות (לשרירות, פעולה בחוסר סמכות או אף חמור מכך). למותר לציין, כי חזקה על רשויות המס ששיבּו לפניותיו של נישום, ככל שביכולתן, כדי לסייע בבירור גדר המחלוקת, כמתחייב ממעמדם כרשויות ציבוריות. חובה זו עולה גם מסעיף 12 להנחיית היועץ המשפטי לממשלה לפי פקודת המסים (גביה), י"פ 6405, עמ' 3576 (מיום 25.4.2012) לפיה "בכל דרישת חוב או תזכורת יפורט לחייב ממה מורכב החוב...".

28. במקרים מסוג זה, מתעוררת השאלה הנוספת מהי הערכאה המתאימה לבירור הטענות. לכאורה, קיימות בעניין זה שתי אפשרויות: עתירה לקבלת סעד הצהרתי בבית המשפט המחוזי (כפי שעשו המערערים וכפי שנעשה בעניין יזדי) או עתירה לבג"ץ (כמו בעניין סגל). מחד גיסא, עתירה לבג"ץ היא דרך המלך להעלאת טענות כנגד פעולותיהן של רשויות מינהליות (ביחס לעניינים שטרם הוסדרו בחוק בתי משפט

לענינים מינהליים, התש"ס-2000). מאידך גיסא, הדעת נותנת שהטענות בהליך זה יהיו בעיקרן טענות עובדתיות, ולכן לשיטתי ומבלי לקבוע מסמרות בעניין פנייה לבית המשפט המחוזי נראית על פניה מתאימה יותר. במקרה זה, הבקשה לסעד הצהרתי בבית המשפט המחוזי תהיה מוגבלת רק להצהרה באשר לחוב האמיתי של הנישום. בכל מקרה, טענות שעניינן פירעון החובות יוכלו להישמע בשלב ההוצאה לפועל, ולכן אין מקום לבררן בפני בית המשפט. לאמיתו של דבר, טוב אף יותר היה אילו המחוקק היה מעגן בחקיקה הליך שיאפשר לנישומים להעלות טענות "שיריות" בנושא חובות המס שלהם – בפני רשויות המס ולאחר מכן בדרך של ערעור (בדומה להליך ההשגה על שומות רגילות).

29. התוצאה היא שהערעור נדחה. עם זאת, בהתחשב במועד המאוחר יחסית של הגשת הבקשה לסילוק על הסף על ידי המשיבים, אין צו להוצאות.

ש ו פ ט ת

השופט א' רובינשטיין:

א. מסכים אני לתוצאה שאליה הגיעה חברתי השופטת ברק-ארז ולמסקנותיה בעיקרן. אבקש להוסיף מעט.

ב. 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); 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 לייעל את עבודתם, ריבוי מסלולים ישיג את המטרה ההפוכה. אל נכון הביאה חברתי מדברי השופט (כתארו אז) אור בע"א 2665/96 חברת החשמל נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה חיפה, פ"ד נב(4) 124, שם נדרש בית המשפט ל"עיקרון ברור, שלפיו אין מקום לשוב ולהעלות בפניהם עניינים אשר הוכרעו בהליך ספציפי ומוגדר שנקבע לדיון בהם" (עמ' 142); ראו גם הפסיקה שנסקרה בעניין יזדי, וכן ע"א 5065/06 מסעדת הקדרים נ' פקיד

השומה חיפה (לא פורסם). כשלעצמי סבורני, כי ביסודן, הטענות שהעלו המערערים מקומן בהוצאה לפועל. חברתי סבורה כי יתכן שחלק מן הטענות עשויות להיות כאלה אשר אינן ניתנות לבירור בהליכי הוצאה לפועל, ואיני יכול להוציא זאת מכלל אפשרות, אך לדעתי היא רחוקה, ולא אחת תהיה אך כסות לאי רצון לשלם, דבר שאינו נדיר במקומותינו.

ג. על כן, גם אם תיתכן לעתים מחלוקת פרשנית לגבי עצם החובות, היא תהיה נדירה לאמיתה, שהרי מדובר - באין חולק - בשומות שנסתיימו ובגביית המגיע על פיהן. אמרתי לאמיתה, אכן יתכנו מקרים שבהם הרצון לגרור רגליים בתשלומי מס יוליד מחלוקת מלאכותית על חובות - לנקיון הדעת אציין, כי אינני אומר זאת במקרה דנא מהיעדר נתונים מספיקים וכדי שלא לפגוע ללא צורך - כדי לדחות את הקץ. לטעמי איפוא צריכות הטענות להתברר ככלל בהוצאה לפועל (וראו סעיף 195א לפקודת מס הכנסה לעניין זקיפת סכומים ששולמו, המסייע לרשם ההוצאה לפועל). איני רואה מדוע לא יוכל רשם ההוצאה לפועל, ככלל, לברר עניינים שביסודם הם ענייני פירעון אף אם לעתים ילבשו כסות של מחלוקת על חוב. אלך צעד נוסף; אולי אין להוציא מכלל אפשרות מקרה שבו נוצרה תסבוכת של מחלוקת עניינית על חוב, אשר הרשם "ירים ידיו" לגביה, ואני יוצא מהנחה, כחברתי, כי ימוצו מסלולי הבירור עם שלטונות המס עצמם, במקרים נדירים כאלה יתכן מסלול אחר - לטעמי אזרחי ולא בג"צי; ואולם, אטעים כי המדיניות השיפוטית היא לעודד את רשמי ההוצאה לפועל, שמלאכתם היומיומית כרוכה בהכרעות בדבר גביית חובות, להיכנס לעובי הקורה, והרי גם על הכרעותיהם ישנם הליכי השגה. אוסיף, מבלי לטעת מסמרות, כי אם המדובר בטענת אי קיומו של חוב מתחילה, יתכן מאוד כי הליכי ההשגה ה"רגילים" בענייני מס יפה כוחם אף לכאן. לעניין מסלול אחר אזכיר, כי גם הדוגמה שניתנה בעניין ידדי כחריג להשגה ש"בדרך הרגילה" היא ייחודו של הסכם בינלאומי (ראו רע"א 1351/00 פקיד שומה ירושלים נ' ארגון המנוניים (לא פורסם)); לא בכך עסקינן ככלל. כבר ציינה השופטת חיות בע"א 823/08 חזן נ' רשות המסים (לא פורסם, פסקה 12) כי "זכותו וחובתו של המשיב, כנאמן הציבור, לגבות את המס מבלי להיות מוטרד פעם אחרי פעם בהשגות ובערעורים על שומות שכבר נתבררו והוכרעו, אינה נופלת מזכותם של המערערים לקביעת 'שומת אמת'". כללם של דברים, דרך המלך, שלטעמי חריגה יהיו נדירים, היא ההליכים שבחוקי המס והגביה. אין צריך לומר, כמובן, כי הליכים אלה נחוצים כשלעצמם, שהרי גם רשות המסים לא תטען כי אין להרהר אחריה, וככל מלאכת אנוש אין היא חסינה מטעויות מסוגים שונים.

ד. לאותם מקרים מעטים שבהם יש ראיות לכאורה לעניין רישום בלתי תקין היוצר חוב שלא נודע עד הנה, וככל שלא יצלח הבירור עם רשויות המס עצמן - ולא אלמן ישראל לעניין זה - אומר שוב כי לדעתי עדיין יש מקום לשקול בכל מקרה, האם אין בהליכים הקיימים בפני בתי המשפט מענה כבר כיום לכך. לא שמענו טענות ברורות בעניין זה ועל כן יישאר הדבר בצריך עיון, אך יתכן שראוי בעקבות הערותינו לשקול הבהרה חקיקתית ככל שהיא נחוצה. ואם כלו כל הקצים והתשובה לעת הזאת היא כי אין דרך אלא בג"צ או הליכים אזרחיים, השכל הישר מורה גם לטעמי לכיוון האזרחי, שכן בירור עובדתי שם זמין בהרבה מאשר במגבלות ההתדיינות הבג"צית.

ה. במקרה דנא אצטרף לתוצאה שהציעה חברתי, שכן מטה את הכף גם התדיינות המערערים בקשר לחובות מס לאורך שנים, כך שלא ניתן לומר - חרף הלהט הרב שבדברי בא כוחם המלומד - כי "נחתה עליהם פצצה" משנתבעו לשלם.

ו. בטרם אסיים אצטרף אף להערת חברתי בעניין טענת המערערים באשר להכרה בסמכות העולה מבקשת המדינה להעברת מקום הדיון. עסקינן במערכות עמוסות וכבדות, ועל כן יתכן כי תארע בפרקליטות גישה ראשונית המתמקדת במקום הדיון ואינה מעמיקה בנושא לגופו, ואין בכך כדי לרוקן מתוכן טענות מהות. ואולם, הדבר מצדיק מתן ביטוי בעניין ההוצאות, כפי שהציעה חברתי - אך לא למעלה מזה.

ז. סוף דבר, דרך המלך היא הליכי המס והגביה על-ידי ההוצאה לפועל. דלתם של בתי המשפט האזרחיים ובית משפט זה צריכה להיות מוגנת ככל הניתן; שאם לא כן, נוכח ה"חיבה" הרבה הנודעת אצל חלק ניכר מן הבריות - בלא שאפגע באיש - לתשלום מסים, לא יהא חלילה לדבר סוף, במדינה מרובת התדיינויות. האפשרות האחרת של מסלול "אזרחי" היא בחינת "מציץ מן החרכים", לשימוש נדיר, ומוטב לו שיימנע ככל הניתן.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

מסכים אני לחוות דעתה של חברתי השופטת ברק-ארז על הנמקותיה.

מטיעונו של בא כוח המערערים, שהוצגו לפנינו בכשרון רב, ניתן היה להתרשם כי מונחת לפתחנו שאלה משפטית כבדת משקל - זכות הגישה לבית המשפט של נישום שבפיו טענה שלא ניתן לבררה במסגרת הליכי ההשגה. ואולם, בנסיבות המקרה דנן לא עמדו המערערים בנטל לשכנע כי נפל פגם בתקינות רישומיהן של רשויות המס או בתקינות ההליכים שננקטו בעניינם של המערערים, בוודאי לא פגם מסוג המצדיק התחבטות בשאלה זו בהליך שלפנינו.

כחברתי אף אני סבור כי יתכנו מקרים מיוחדים שבהם הליכי ההשגה והערעור שבהם רשאי נישום לנקוט מכח הוראות פקודת מס הכנסה והוראות חוק מס רכוש וקרן פיצויים אינם שדה ההתדיינות המתאים. מקבל אני את דברי חברי, השופט רובינשטיין, כי דרך המלך היתה ועודנה הליכי ההשגה והערעור בדרך המותוות כיום בחקיקת המס. ואולם, כאשר מבקש נישום להעלות טענה שעניינה רישום שגוי ובלתי תקין מצד רשויות המס שאינו משקף חוב אמיתי, יש לאפשר לו לשטוח טענתו זו במסגרת הליך אזרחי בבית המשפט המחוזי ולא במתכונת הנוהגת בדרך כלל של השגה וערעור עליה, אך זאת רק לאחר שפנה תחילה לרשות המס הרלבנטית, הציג לפניו את טענתו ואיפשר לה לבחון את החלטתה ולהשיבו דבר.

מצטרף אני לעמדתה של חברתי כי טוב היה אילו עיגן המחוקק בחקיקה הרלבנטית מסלול מיוחד זה, שבמסגרתו יתאפשר לנישום להעלות טענות "שירותיות" בעניין חובות המס המיוחסים לו לפני רשויות המס ולאחר מכן בדרך של ערעור לפני בית המשפט המחוזי.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז.

ניתן היום, י"ט באב תשע"ב (7.8.2012).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט