



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3929/13

לפני: כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט א' שהם
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערער: פקיד שומה תל אביב 3

נגד

המשיב: יוסי נאמן

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי
בתל אביב-יפו מיום 14.04.2013 בע"מ 1248/06
שניתן על ידי כבוד השופטת ח' וינבאום וולצקי

תאריך הישיבה: י"ז בכסלו תשע"ה (9.11.14)

בשם המערער: עו"ד יאיר זילברברג

בשם המשיב: עו"ד מיכה צמיר, עו"ד אורן צורן

פסק-דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. מהו המועד הקובע לצורך עמידה בדרישתו של סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח משולב], התשכ"א-1961 (להלן: פקודת מס הכנסה) המורה לפקיד השומה להוציא צו שומה בתוך שנה ממועד הגשת השגה על שומה שנערכה לנישום או תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח, לפי המאוחר ביניהם? האם זה התאריך שבו שלח פקיד השומה את הצו או התאריך שבו הצו התקבל אצל הנישום? שאלה זו, הנוגעת ליישומה של ההלכה שנקבעה בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים נ' סמי (22.4.2007) (להלן: עניין סמי), היא זו שעמדה במרכז הערעור שבפנינו.

2. סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה קובע לאמור:

"אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל – בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה".

3. לפי סעיף זה, על פקיד השומה "להשתמש" בסמכויותיו במענה על הגשת השגה תוך פרק זמן מוגדר, ואם לא כן יראו את ההשגה כאילו התקבלה. פרשנותו ואופן יישומו של סעיף זה נדונו בפסיקה במהלך השנים, ואף ידעו תהפוכות. בעבר, הכלל המשפטי היה כי המועד הקובע לצורך הכרעה בשאלה של עמידה בלוח הזמנים הסטטוטורי האמור הוא המועד שבו קיבל פקיד השומה החלטה בנוגע להשגה, היינו המועד בו הוצא צו על-ידי פקיד השומה, ללא קשר להמצאתו לנישום (ראו: ע"א 568/78 פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ, פ"ד לו(3) 735 (1979) (להלן: עניין ביר)). בהמשך, בעניין סמי נדרש בית המשפט זה להלכת ביר ושינה אותה. לפי ההלכה העדכנית, יש לפרש את המושג "שימוש בסמכות" בסעיף 152(ג), כמכוון לא רק להוצאת הצו על-ידי פקיד השומה, אלא גם להבאתו לידיעת הנישום. על כן, כך נקבע, אין די בקבלת החלטה במועד הקובע בסעיף, מבלי שזו נשלחה כלל. מסקנה זו נתמכה הן בפרשנותו הלשונית של הסעיף והן בפרשנות תכליתית שלו, שהדגישה את החשיבות הנודעת לצמצום של חוסר הוודאות שבו מצוי הנישום.

4. על עניין סמי הוגשה עתירה לדיון נוסף שהתמקדה בשאלה מהי תחולתה בזמן של ההלכה שנקבעה בו (דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (14.7.2011) (להלן: עניין איקאפוד)). בעניין איקאפוד נקבע, בדעת רוב, כי הלכת סמי תחול באופן רטרואספקטיבי, תוך הגבלת תחולתה להליכים שבהם ניתנה

החלטה בהשגה והוצא צו שומה החל מהתאריך שבו ניתן פסק הדין המחוזי בעניין סמי (23.5.2005), ואלו לא נשלחו לנישום במועד הקבוע בדין.

5. בהמשך לכך, הגיעו לפתחו של בית משפט זה מספר מקרים שנסבו על התקופה שבין מתן פסק הדין המחוזי בעניין סמי, לבין מתן פסק הדין בערעור שהוגש עליו. מקרים אלו נדונו במאוחד ברע"א 429/12 דור און נ' מס הכנסה פקיד שומה (6.1.2013) (להלן: עניין דור און). בעניין דור און נקבע, כי גם על מקרים אלו חלה הלכת סמי באופן רטרוספקטיבי, כפי שנקבע בעניין איקאפוד. לגופם של דברים, בעניין דור און בית המשפט שב והדגיש את החשיבות הנודעת להעברת ההחלטה לנישום על מנת שייפסק "מירוץ הזמנים" הקבוע בסעיף 152 לפקודת מס הכנסה.

רקע והליכים קודמים

6. המשיב הגיש השגות על כמה משומות המס שנקבעו לו לשנים 2002-2000. ההשגות נדחו על-ידי פקיד השומה, המערער, בצווים שהוצאו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה.

7. המשיב הגיש ערעור על צווים אלה לבית המשפט המחוזי (עמ"ה 1248/06, השופטת ח' וינבאום וולצקי). במסגרת הערעור הוא הגיש בקשה לקבל את הערעור כבר מטעם זה, ובלשונו "על הסף", על יסוד הטענה שהצווים הוצאו לאחר שחלף המועד הקבוע בסעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה.

8. בית המשפט המחוזי דחה את בקשתו של המשיב ביחס לשנת המס 2002, אך קיבל אותה ביחס לשנות המס 2000 ו-2001. בהתאם לכך, טענות הצדדים לגבי שנת 2002 אינן בפנינו, וההליך בנוגע לשנה זו עודנו מתנהל בבית המשפט המחוזי. יצוין, כי המשיב הגיש בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי לדחות את בקשתו ביחס לשנת 2002, ובקשה זו נדחתה (רע"א 3513/13, השופט נ' סולברג).

9. בהתייחס לצווים שהוצאו בגין השנים 2000-2001 טען המשיב כי אלו לא נמסרו לו במועד, אלא לאחר שחלפה יותר משנה מאז יום הגשת ההשגה. המערער ביקש לדחות טענה זו – הן במישור העובדתי והן במישור המשפטי. במישור העובדתי הצביע המערער על כך שלמעשה הצווים נשלחו אל המשיב במועד – הן באמצעות פקס והן באמצעות מסירתם לידיו של השומר בבית הדירות שבו הוא מתגורר. בנוסף לכך, במישור המשפטי, נטען כי על-פי ההלכה שנקבעה בעניין סמי יש לשלוח את ההחלטה בתוך תקופת השנה שנקבעה בסעיף 152(ג), אך אין להוכיח כי התקבלה במהלך תקופה זו אצל הנישום.

10. כאמור, בית המשפט המחוזי קיבל את ערעורו של המשיב בכל הנוגע לשנות המס 2000-2001, בקובעו כי פסיקתו של בית משפט זה מלמדת כי יש להביא לידיעת הנישום את ההחלטה שהתקבלה. בית המשפט המחוזי הסתמך על דיני ההמצאה והמסירה מן הדין האזרחי, וקבע כי ההחלטה לא נמסרה כראוי לידיו של המשיב, כיוון שהשומר לא היה שלוחו, וכי הוא לא הסכים לקבל בשמו את ההחלטה. בנוגע לפקס, נקבע כי התאריך על הפקס אינו מלמד על מועד שליחתו בשל טעויות שנפלו בו, ושכל מקום המשיב לא ראה את הפקס במועד הנטען, שכן באותו יום נעדר ממשרדו.

הערעור

11. הערעור שבפנינו הוא ערעור עקרוני הנסב על פרשנותו הנכונה של סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה. שני הצדדים אוחזים בפסיקה הקיימת בעניין זה – תוך הדגשת היבטים שונים בה. לעמדת המערער פסיקתו של בית משפט זה (בעניין סמי, ובעקבותיה גם בעניין דוד און) אמנם עמדה על כך שעל החלטתו של פקיד השומה להישלח במועד, מאחר שאין תועלת בהחלטה שאינה מובאת לידיעתו של הנישום, אך לא הרחיקה מעבר לכך לעבר דרישה שתוכח המצאה בפועל לנישום. מנגד, המשיב מצדד בפסק דינו של בית המשפט המחוזי לפיה נדרשת ידיעתו של הנישום, אשר לה מכוונת בסופו של דבר החלטתו של פקיד השומה. בהמשך לכך, המשיב מצביע על חזקת המסירה הקבועה בסעיף 238 לפקודת מס הכנסה לעניין

משלוח הודעות לנישום, המחזקת לשיטתו את העמדה שסיום המעשה המינהלי הוא בנקודת המשלוח.

דיון והכרעה

12. לאחר שבחנו את הדברים אנו סבורים שהדין עם המערער.

13. אכן, בית משפט זה הניח כנר לרגליו בסוגיה שלפנינו את העיקרון לפיו האפקטיביות של החלטה מינהלית נעוצה בהבאתה לידיעת האזרח הנוגע בדבר, וכי בהתאם לכך יש להביא את ההחלטה בשומה לידיעת הנישום. על כן, הוכרעה הלכת סמי כפי שהוכרעה. אולם, כאשר אנו נדרשים להכריע בשאלה מתי יש לראות את פקיד השומה כ"משתמש בסמכויותיו" ומביא את ההחלטה לידיעתו של הנישום – במועד המשלוח או במועד קבלתה – יש להוסיף ולבחון מהי הפרשנות ההולמת את תכליותיהם של דיני המס, כמו גם את הפן המעשי שלהם.

14. סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה נועד לתחום לפקיד השומה סד זמנים שבו עליו לקבל החלטה בהשגה ולהביאה לידיעת הנישום. תחימת המועד נועדה גם על-מנת לצמצם את חוסר הוודאות בו מצוי הנישום. החובה להשיב על ההשגה בזמנים הקבועים בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה מלווה אף בסנקציה חזקה ובלתי שגרתית – הוראה כי ההשגה תיחשב כמתקבלת אם לא נדחתה בתוך פרק הזמן הקבוע בסעיף. לשיטתי, במקרים בהם הרשות מחויבת במתן מענה לאזרח, ראוי כי ייקבעו כללים ברורים ופשוטים לבחינת סד הזמנים שבו מחויבת הרשות. קל וחומר כאשר מדובר במקרים שבצידם סנקציה חריפה, כמו במקרה שבפנינו. כפי שציינתי בהקשר דומה:

"במישור התכליתי, אני סבורה שככלל מסר ברור, החלטי ופשוט בכל הנוגע לתוצאותיה של הימנעות מתשובה במועד צפויה לתרום – בטווח הארוך – לייעול הטיפול בהשגות בענייני ארנונה" (ראו: עע"מ 3440/12 עיריית אשדוד נ' מכשירי תנועה בע"מ (2.6.2014) (להלן: עניין מכשירי תנועה)).

15. כלל שיקבע כי המועד שבו התקבל הצו אצל הנישום הוא המועד הקובע (כעמדת המשיב), עלול לפתוח פתח גדול לאי-וודאות, לריבוי של התדיינות עובדתיות (להתדיינות דומות בכל הנוגע להמצאתם של כתבי בית-דין, ראו והשוו: רע"א 1415/04 סרביאן נ' סרביאן, פ"ד נט(2) 440 (2004); בש"א 1788/06 קלינגר נ' זקס (13.11.2007)) וכן ליצור תמריצים לא נכונים בכל הנוגע לקבלת הודעות מפקיד השומה. לעומת זאת, כלל המבכר את המועד שבו נשלחה ההחלטה (כעמדת המערער) הוא ברור ופשוט להפעלה ולהוכחה. בשים לב לפער הזמנים הקטן בין מועד המשלוח למועד הקבלה, שלעמים אף ניתן לאיון (למשל במקרה של משלוח פקס, כמו בענייננו) התמקדות במועד משלוח ההחלטה אף אינה כרוכה בחוסר צדק ואין בה כדי לפגוע באינטרסים של הנישום. בעיקרו של דבר, האינטרס של הנישום הוא שההחלטה תומצא לידיו בסמוך לאחר קבלתה על-ידי פקיד השומה (לאחר שזה עשה שימוש בסמכותו בתוך פרק הזמן הקבוע בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה), ואין בפער של מספר ימים לכאן או לכאן כדי לפגוע באינטרס זה.

16. פרשנות זו לסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה מקבלת משנה חיזוק כאשר מביאים בחשבון גם את ההקשרים החקיקתיים האחרים שבהם מתעוררת אותה שאלה עצמה, כמו למשל סעיף 4 לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976 הקובע כי אי-מענה על השגה שהוגשה למנהל הארנונה ייחשב לקבלתה של ההשגה. כפי שהוסבר בעניין מכשירי תנועה, יישומן של הוראות אלה צריך להיעשות במתכונת "פורמאלית" שעלולה להיראות נוקשה ומכבידה מבחינת הרשות, ככל שהדברים נוגעים להקפדה על לוחות הזמנים למתן מענה, אולם יש בה כדי לייעל הליכים ולמנוע התדיינות משפטיות. בדומה לכך, סברתי באותו עניין כי גם לצורך הגדרת המועד שבו מתחיל מרוץ הזמנים לקבלת החלטתה של הרשות – יש להתייחס למועד שבו הוגשה ההשגה לעירייה ולא למועד שבו היא הגיעה לשולחנו של מנהל הארנונה. בכל ההקשרים הללו ראוי לקבוע כללים ברורים ופשוטים בנוגע ללוחות הזמנים למתן מענה מצד הרשות.

17. דומה כי פרשנות זו מתיישבת גם עם הוראות אחרות של הדין. ברגיל, כאשר הדין קובע סד זמנים לנקיטת פעולה מסוימת, פרק הזמן הנקוב לשם כך אינו כולל בתוכו גם את פרק הזמן שנקבע למסירת ההחלטה או כתב הטענות, לפי העניין, לצד הנוגע בדבר. זאת, מאחר שבמקרים אלה חשוב שאמת המידה אשר על-פיה ייקבע אם הפעולה נעשתה בתוך פרק הזמן הסטטוטורי תהיה ברורה, ומכל מקום לא תהיה תלויה בשיתוף פעולה של הצד האחר הנוגע בדבר. כך למשל, בהליכים אזרחיים ומינהליים פרק הזמן הקבוע להגשת כתב טענות אינו כולל, ברגיל, את התקופה הנדרשת להמצאת כתב הטענות לצד שכנגד (ראו: תקנה 475א(א)(2) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984; תקנה 35 לתקנות בתי משפט לענינים מינהליים (סדרי דין), התשס"א-2000). דברים אלה יפים אף ביתר שאת במקרים שבהם החריגה מסד הזמנים הקבוע כרוכה בסנקציה חריפה. ברוח זו, בדיני ההתיישנות, המקימים מחסום דינוני לבירור של תביעה שהוגשה לאחר חלוף תקופת ההתיישנות, יום הגשת התביעה הוא היום הקובע לסיום מרוץ ההתיישנות ולא יום המצאתה לצד שכנגד (ראו: ע"א 878/06 טרויהפט נ' עטיה, פסקה 94 (4.1.2009); טל חבקין התיישנות 14 (2014)). אם כן, גם בענייננו המועד שנקבע לשימוש בסמכויותיו של פקיד השומה אינו כולל מיניה וביה גם את פרק הזמן הנוסף הנדרש לשם הגעת ההחלטה לידי הנישום.

18. אוסיף ואבהיר כי הקביעה שהמועד הקובע לצורך סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה הוא מועד המשלוח אין בה כדי לפגוע בזכויותיו של הנישום בכל הנוגע למועד הגשתו של ערעור על החלטת פקיד השומה (ראו: תקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1979). לצורך הכרעה בשאלה האם פקיד השומה עמד בחובתו הסטטוטורית, יהא היום הקובע יום משלוח הצו לנישום; אולם, לצורך הכרעה בשאלה האם הנישום פעל במועד בהגישו ערעור על הצו יהא היום הקובע התאריך שבו הצו הגיע לידיו בפועל או מוחזק ככזה שהגיע לידיו לפי סעיף 238 לפקודת מס הכנסה. היינו, העמידה במועד שנקבע בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה אינה משפיעה על השאלה של הוכחת ההמצאה לנישום. על פקיד השומה לקבל את ההחלטה ולשלוח אותה בתוך המועד הקבוע בסעיף 152(ג). עם זאת, ככל שהדברים אמורים בהוכחה שהנישום קיבל את ההחלטה

(לצורכי הגשת ערעור או לכל צורך אחר) ימשיך לחול "כלל ההמצאה" הקבוע בסעיף 238 לפקודת מס הכנסה, המורה כי הודעה תומצא לידי אדם או בדואר רשום לפי מען עסקו או מעונו הפרטי כפי שהם ידועים לאחרונה, תוך קביעה כי הודעה שנשלחה בדואר רשום יראו אותה כאילו הומצאה ביום השישי לאחר יום המשלוח, וכי הודעה שהנמען סירב לקבלה יראו אותה כאילו הומצאה כדין.

19. סוף דבר: הערעור מתקבל והתיק מושב לבית המשפט המחוזי לצורך הכרעה בערעור המס לשנים 2000-2001 לגופו. המשיב יישא בהוצאות המערער בסך 30,000 שקל.

ש ו

פ ט ת
השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

ש ו

פ ט
השופט א' שהם:

אני מסכים.

ש ו פ ט

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

ניתן היום, י"ח בכסלו התשע"ה (10.12.2014).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט

