



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6315/05

לפני : כבוד המשנה לנשיא מ' נאור
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופט י' עמית

המערער : פקיד שומה תל אביב 4

נ ג ד

המשיבים : 1. יחזקאל (איזי) שרצקי
2. בנימין רון

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו
מיום 15.03.2005 ב- בשי"א 2599/05 ו- בשי"א 2597/05
במסגרת עמ"ה 1155/04 ו- עמ"ה 1156/04 שניתן על ידי
כבוד השופט מגן אלטוביה

בשם המערער : עו"ד לאה מרגלית ; עו"ד יהודה ליבליין ;
עו"ד קמיל עטילה

בשם המשיבים : עו"ד יניב שקל ; עו"ד טלי יהושע

פסק-דין

המשנה לנשיא מ' נאור:

1. לפנינו ערעור המדינה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי (כב' השופט מגן אלטוביה) בו התקבל על הסף על פי סעיף 152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ערעור מס שהגישו המשיבים-הנישומים. המדינה ביקשה והמשיבים הסכימו כי הטיפול בתיק יושהה עד להכרעה ב- דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (טרם פורסם, 14.7.2011) (להלן: דנ"א איקאפוד) שהיה בה כדי להשפיע על ההליכים שבכאן,

הכל כפי שיפורט מייד. ביני לביני פרשו השופטים פרוקצ'יה ולוי חבריי להרכב המקורי ובמקומם מונו לשבת בערעור השופטים פוגלמן ועמית. לאחר שניתן פסק הדין ב-TD"א איקאפוד ובהיעדר התנגדות נעתרתי לבקשת המדינה להגיש השלמת טיעון מטעמה בטרם מתן פסק דין בתיק. משהוגשה השלמת הטיעון מטעם המדינה הגישו המשיבים בקשה למחיקת חלקים מהשלמת הטיעון המהווים, לטענתם, הרחבת חזית. המדינה הגישה תגובה לבקשה זו ולבסוף המשיבים הגישו השלמת טיעון מטעמם. עתה, משנאספו לתיק כל המסמכים הגיעה עת ההכרעה בערעור. בטרם אעמוד על פרטי התיק אבקש לסקור תחילה את המסגרת הנורמטיבית ואת התפתחות ההלכה הפסוקה עד להכרעה ב-TD"א איקאפוד לה המתין תיק זה.

המסגרת הנורמטיבית והתפתחות ההלכה הפסוקה

2. סעיף 152 לפקודת מס הכנסה קובע לפקיד השומה לוחות זמנים מוגבלים להפעלת סמכותו באשר להשגה של נישום. וזוהי לשון הסעיף בשנות המס הרלבנטיות לענייננו:

152. (א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו בא לידי הסכם עם פקיד השומה על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם. (ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה. (ג) אם תוך שנה מיום שהוגשה הודעת השגה לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א), ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה; ...	הסכם או החלטה בהשגה
--	----------------------------

3. סעיף 152 מגדיר אפוא לפקיד השומה שתי דרכי פעולה באשר להשגת נישום. דרך אחת, הקבועה בסעיף קטן (א), היא להגיע להסכם עם הנישום אודות סכום השומה הנכון. הדרך השנייה, הקבועה בסעיף קטן (ב), היא לקבוע את המס בצו שבכתב. שתי דרכים אלו תחומות בלוח הזמנים הקבוע בסעיף קטן (ג) ולפיו על פקיד השומה לפעול באחת משתי הדרכים תוך שנה שאם לא כן יראו את ההשגה כאילו התקבלה (כיום לוחות הזמנים הם שונים נוכח תיקוני חקיקה שבוצעו בסעיף 152 אך תיקונים אלה אינם רלבנטיים לשנות המס מושא ההליכים שלפנינו ולכן אין צורך לפרטם). המחלוקת

שהתבררה בפסיקה היא מהו פירוש הביטוי "השתמש פקיד השומה בסמכויותיו" המופיע בסעיף קטן (ג); הפסיקה נדרשה לשאלה מהי אותה פעולה שאם עשה אותה פקיד השומה בתוך שנה לא יראו את ההשגה כאילו התקבלה. בעניין זה חלה התפתחות בפסיקה אותה אבקש להציג עתה.

4. פסק הדין הראשון שראוי לציין בהקשר זה הוא ע"א 568/78 פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ, פ"ד לג(3) 735 (1979) (להלן: הלכת ביר). הלכת ביר עסקה אומנם בסעיף אחר בפקודת מס הכנסה אך הרציונאל שבבסיסה אומץ ברבות השנים גם באשר לסעיף 152. בהלכת ביר נקבע כי כל מה שדרש המחוקק מפקיד השומה הוא להחליט בתוך המועד שקוצבת הפקודה. משלוח ההודעה בדבר ההחלטה יכול להיעשות – כך נקבע שם – גם לאחר מועד זה.

5. בהמשך אומצה גישה זו גם לגבי חוק מס ערך מוסף ב- ע"א 443/89 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' עיני (בטוקאדה), פ"ד מד(1) 541 (1990) (להלן: עניין עיני). באותו עניין נקבע כי יש להבחין בין החלטה בהשגה לבין הודעה על החלטה בהשגה וכי קציבת המועד מכוונת רק להחלטה ולא להודעה על ההחלטה.

6. על אף פסקי דין אלו התקבל ביום 23.5.2004 בבית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופטת מ' מזרחי) ב- עמ"ה (מחוזי י-ם) 7050/03 סמי נ' פקיד שומה, פ"מ התשס"ג(2) 433 (2004) פסק דין מפורט ומנומק בו הוסבר מדוע מה שנקבע בהלכות ביר ועיני אינו חל באשר לסעיף 152. השופטת מזרחי קבעה שם כי יש להעדיף את הפרשנות התכליתית לפיה סעיף 152 מחייב שתוך התקופה הקצובה בפקודה פקיד השומה גם ישלח את הצו לנישום, ולא רק יחליט בהשגה וישאיר את ההחלטה בידיו או יניחנה במגירה. השופטת מזרחי הוסיפה בהקשר זה כי קשה להלום קביעה לפיה פקיד השומה הוא שיקבע מתי לגלות החלטתו לנישום, ללא מגבלת זמן. פסק דין זה יכולה להלן: עניין סמי (מחוזי). על עמדתה בעניין סמי (מחוזי) חזרה השופטת מזרחי גם ב- עמ"ה (מחוזי י-ם) 8024/04 איקאפוד בע"מ נ' פקיד שומה, מיסים יט(2) ה-263 (2005).

7. על שני פסקי הדין של השופטת מזרחי הגישה המדינה ערעורים שנדונו יחדיו (ראו: ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי (טרם פורסם, 22.4.2007) (להלן: עניין סמי (עליון)). בעניין סמי (עליון) נדחו ערעורי המדינה ונקבע בפסק דיני בהסכמת השופטים ג'ובראן וחיות כי הביטוי "שימוש בסמכות" הקבוע בסעיף 152 סובל ובקלות את המשמעות לפיה אין לראות בסמכות כאילו השתמשו בה אם לא הועברה על כך בדרך כלשהי הודעה לנישום. עוד קבעתי כי פקיד השומה לא יוכל להיחשב כמי

ש"השתמש בסמכותו" כל עוד מצוי הצו בדיעתו הבלעדית. המסקנה אליה הגעתי שם היוותה אכן סטייה מהלכת ביר אך סברתי כי הסטייה היא מוצדקת. לבסוף באשר לטענה כי פקידי השומה הסתמכו על הלכת ביר וכי יש להחיל את ההלכה החדשה רק מכאן ואילך קבעתי כי "במציאות המשפטית העכשווית אין עוד כוחה של הלכת ביר כשהיה. אשר על כן לדעתי על ההלכה החדשה לחול למפרע על כל מקרה שטרם ניתן בו פסק דין חלוט".

8. אם בפסק דין זה היו מסתיימים הדברים היה בכך כדי להכריע את ענייננו. ואולם, בכך לא הסתיימו ההליכים מאחר שהמדינה הגישה בקשה לדיון נוסף על פסק הדין בעניין סמי (עליון) וזהו דנ"א איקאפוד שהזכרתי בראשית הדברים. המשנה לנשיאה ריבלין נעתר לבקשת המדינה והורה על דיון נוסף בפני הרכב מורחב של שבעה שופטים אך זאת לא לגבי ההלכה שנפסקה בעניין סמי (עליון) אלא רק לגבי שאלת תחולתה למפרע של ההלכה שנפסקה. בפסק הדין שניתן בסופו של יום ב- דנ"א איקאפוד הוחלט, ברוב דעות, כי ההלכה שנפסקה בעניין סמי (עליון) תחול אומנם למפרע אך זאת רק באשר לאותם הליכים תלויים ועומדים שבהם ניתנה החלטת פקיד השומה מאז יום 23.5.2004 ואילך – הוא היום בו ניתן פסק הדין בעניין סמי (מחוזי). בענייננו, כפי שיפורט מייד, ניתנה החלטת פקיד שומה ביום 9.3.2004 כך שנקודת המוצא היא כי אין תחולה לפרשנות החדשה שניתנה בפרשת סמי לסעיף 152. המשיבים יוצאים אמנם נגד נקודת מוצא זו, אך על כך בהמשך הדברים.

9. בטרם אעבור לפרט ביתר הרחבה את עובדות המקרה שלפנינו אבקש לעמוד עוד על שתי החלטות שהתקבלו ביני לביני על ידי בית המשפט המחוזי (כב' השופט מ' אלטוביה) הרלבנטיות לענייננו.

ההחלטה הראשונה התקבלה ב- בש"א (מחוזי ת"א) 8320/03 (עמ"ה 1092/02) אבידן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1 (לא פורסם, 1.8.2004) (להלן: עניין אבידן). ההחלטה בעניין אבידן ניתנה לאחר שניתן פסק הדין בעניין סמי (מחוזי) אך לפני שניתן פסק הדין בעניין סמי (עליון). השופט אלטוביה קבע כי אין הוא נכון ללכת בעקבות מה שנפסק בעניין סמי (מחוזי) וכי לדעתו המועד הקבוע בסעיף 152 מתייחס למועד שבו הסתיים תהליך השומה, קרי הליך שיקול הדעת של פקיד השומה ולא לשאלת משלוח החלטתו של פקיד השומה. באשר למשלוח ההחלטה – כאן לשיטת בית המשפט יחולו הוראות הדין הכללי מתחום המשפט המינהלי לפיהם ההחלטה צריכה להישלח "בהקדם מירבי" ומקום שההחלטה עוכבה זמן שאינו סביר "יחולו דיני

המשפט המנהלי בקשר עם תוצאות עיכוב שלא כדין מול למשל הסתמכות הנישום וכיוצא בזה".

ההחלטה השנייה אותה אבקש להזכיר ניתנה ב- בש"א (מחוזי ת"א) 15423/04 (עמ"ה 1118/04) רם נ' פקיד שומה, מיסים יט(1) ה-211 (2004) (להלן: עניין רם). החלטה זו ניתנה גם כן לאחר פסק הדין בעניין סמי (מחוזי) אך לפני שניתן פסק הדין בעניין סמי (עליון). השופט אלטוביה חזר בעניין רם על עמדתו בעניין אבידן לפיה סעיף 152 עוסק במועד הפעלת שיקול הדעת של פקיד השומה ולא במועד משלוח ההחלטה. לגבי מועד משלוח ההחלטה חלים כללי המשפט המנהלי העשויים לזכות את הנישום בנסיבות מסויימות בסעד של איון השומה אך זאת לא בשל הוראת סעיף 152(ג) אלא מכוח המשפט המנהלי. הצו צריך להישלח תוך זמן סביר. אף שמדובר במונח אמורפי ניתן לדעת אם הזמן שחלף בנסיבות מסויימות הוא זמן סביר אם לאו. בעניין רם נשלחו הצווים כחודש לאחר אישור השומה ובית המשפט קבע כי "פרק זמן זה מתקרב לקצה העליון" של הזמן הסביר בהעדר הסבר" ומאחר שמדובר "בעיכוב שהוא" על גבול הסביר, אין אני נדרש לבחון האם עיכוב במשלוח שאינו סביר מאיין את המעשה המנהלי".

10. פרט לסעיף 152 שהוזכר יש להפנות לעוד מספר סעיפים בפקודת מס הכנסה הרלבנטיים לענייננו. הסעיף הראשון בהקשר זה הוא סעיף 158א. לפי סעיף זה על פקיד השומה הדוחה השגה לפרט בצו השומה את נימוקיו וכן את הדרך שלפיה נעשתה השומה. וכך קובע סעיף 158א:

158א. (א) לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152, בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו. (ב) בהודעה על שומה או בצו כאמור בסעיף קטן (א), יפרט פקיד השומה, בנוסף לנימוקים לאי קבלת הדו"ח או ההשגה, גם את הדרך שלפיה נעשתה השומה. (ג) ...	שמיעת טענות ומתן נימוקים
--	---

11. סעיף נוסף הנוגע לענייננו הוא סעיף 159 לפקודה הקובע פגמים וטעויות שאינם פוסלים שומה. וכך קובע סעיף זה:

פגמים
וטעויות
שאינם
פוסלים

159. (א) שומה, פקודת תשלום או כל הליך אחר הנחזים כעשויים בהתאם להוראות פקודה זו, לא יבוטלו, ולא יראו כבטלים מעיקרם או כניתנים לביטול, מחמת פגם שבצורה, ולא ייפגעו מחמת טעות, פגם או השמטה שחלו בהם, אם הם בעצם ובפועל תואמים את האמור בפקודה זו, או בכל פקודה המתקנת אותה, או את כוונתן ומשמעותן, ואם האדם הנישום או העומד להיות נישום או הנפגע נקוב בהם לפי פשוטן ומובנן הרגיל של המלים.

(ב) שומה לא תיפגם ולא תיפגע מחמת טעות שחלה בה בשמו או בשם משפחתו של אדם חייב מס, או בתיאוריה של הכנסה, או בסכום המס שהוטל, או מחמת שוני שבין השומה לבין ההודעה עליה; ובלבד שהודעת השומה הומצאה כהלכה, לאדם שעליו עומדים להטיל המס והיא מכילה, בעצם ובפועל, את הפרטים שעל פיהם נעשתה השומה.

12. לבסוף נזכיר את סעיף 149 הקובע את החובה לשלוח הודעת שומה לנישום:

הודעות
שומה
לנישום

149. פקיד השומה יביא לידי כך שכל אדם ששמו מופיע ברשימת שומה ושנערכה לו שומה לפי פקודה זו, תומצא לו ביד או בדואר רשום הודעה שלוחה אליו לפי מען מקום מגוריו או מקום עסקו הרגילים, שבה יפורטו סכום הכנסתו החייבת, סכום המס המשתלם על ידיו וזכויותיו לפי סעיף 150 או סעיף 153, לפי הענין.

עד כאן באשר למסגרת הנורמטיבית ולהתפתחות ההלכה הפסוקה ומכאן נעבור לפרטי המקרה שלפנינו.

עובדות המקרה

13. המשיבים הגישו ביום 10.3.2003 השגה על שומת מס שהוצאה להם לגבי השנים 1998-2000. לאחר הגשת ההשגה קיימו הצדדים מספר פגישות בהן נדונה בעיקרו של דבר הסוגיה שהייתה במחלוקת בין הצדדים: האם הכנסתם של המשיבים מהווה הכנסה פירותית (כעמדת פקיד השומה) או שמדובר ברווח הון פטור (כעמדת

המשיבים). נציגי פקיד השומה הבהירו לנציגי המשיבים באותן פגישות באופן מפורש כי לא ניתן לקבל את עמדת המשיבים לפיה עסקינן ברווח הון פטור.

14. על פי סעיף 152 המועד האחרון בו היה מוסמך פקיד השומה להשתמש בסמכויותיו לגבי ההשגות שהגישו המשיבים הוא שנה מיום ההשגה ואין מחלוקת כי ב"רגע האחרון", ביום 9.3.2004, פקיד שומה אכן קבע את שומת המשיבים והשומה שודרה עוד באותו היום למחשב. עם זאת, הודעה על השומה ונימוקיה נשלחו רק לאחר מכן כפי שיפורט מיד.

15. ביום 22.3.2004 נתקבלה אצל המשיבים הודעת השומה לגבי שנת 1998 עליה נכתב כי היא הוצאה ביום 9.3.2004 והודפסה ביום 10.3.2004. הודעות שומה ליתר השנים שבמחלוקת (1999 ו- 2000) לא נתקבלו עד אותה עת אצל המשיבים אך הם קיבלו ביום 1.4.2004 הודעות על קנסות בגין שנים אלו. בהודעות נקבע כי סכום המס לאותן שנים נקבע בהתאם לשומה מיום 9.3.2004. המשיבים הגישו השגה על הודעות הקנס וטענו כי טרם הומצאה לידיהם השומה על נימוקיה.

16. ביום 20.4.2004 הוציא מייצג המשיבים באמצעות תקשורת בין מחשבית שבינו לבין פקיד השומה את תדפיסי השומות מהן ניתן ללמוד כי השגת המשיבים לשנים 1999 ו- 2000 אכן נדחתה. המשיבים שבו ופנו לפקיד השומה בבקשה לקבל את צווי השומה ונימוקיהם כדי שיכולו להגיש ערעור לבית המשפט. משצווי השומה על נימוקיהם בוששו להגיע הוגש ערעור על סמך תדפיסי השומות. בסופו של דבר ביום 16.5.2004 הומצאו למשיבים צווי השומה על נימוקיהם.

17. כאן המקום להוסיף ולהבהיר מה התרחש בחודשיים שחלפו מיום שידור השומה למחשב (9.3.2004) ועד ליום קבלת השומה והנימוקים אצל הנישומים (16.5.2004). מסתבר כי לאחר שידור השומה המתין פקיד השומה לקבלת תדפיס השומה הנערך במשרד שע"מ (שרותי עיבוד ממוכנים). בשל חופשת הפסח הגיעו התדפיסים למשרדי פקיד השומה באיחור. לאחר הגעת התדפיסים ובעת שהועלו על הכתב נימוקי השומה הסתבר למפקחת שעבדה על התיק כי נפלה בשומות טעות מספרית שהתבטאה בהעברת סכומים משנת מס אחת לשנת מס אחרת. בנסיבות אלה לא ידעה המפקחת כיצד לפעול שהרי השומות כבר אושרו על ידי פקיד השומה ושודרו למחשב עוד ביום 9.3.2004 וכבר לא ניתן היה לשנותן. לאחר בדיקה עם המחלקה המשפטית הוחלט לשלוח את השומות והנימוקים כמו שהם (עם הטעות המספרית) ובמסגרת ההליך מול בית המשפט להבהיר אודותיה. על כן, צו השומה עם הנימוקים

יצא לבסוף ממושרדי פקיד השומה רק ביום 5.5.2004 והגיע כאמור למשיבים ביום 16.5.2004.

ההליך בבית המשפט המחוזי

18. ההליך בבית המשפט המחוזי התנהל לאחר שניתן פסק הדין בעניין סמי (מחוזי) אך בטרם הוכרע ערעור המדינה בעניין סמי (עליון). המשיבים ביקשו מבית המשפט המחוזי לקבל על הסף את ערעורי המס שהגישו מאחר שלטענתם השומות לא הוצאו במועדים שנקבעו בפסיקה. בהקשר זה הסתמכו המשיבים, בין היתר, על פסק דין בעניין סמי (מחוזי) בו נקבע כזכור כי הצו המוצא מכוח סעיף 152 צריך שיישלח בתוך תקופת הזמן הנקובה בסעיף 152. לחילופין טענו המשיבים בהסתמך על פסקי הדין של השופט אלטוביה בעניין אבידן ובעניין רם כי גם אם אין לקבל את שנפסק בעניין סמי (מחוזי) הרי שעדיין היה על פקיד השומה לשלוח את הצווים על נימוקיהם תוך זמן סביר מכוח כללי המשפט המינהלי ומשפיקד השומה לא עשה כן – יש לפסול את הצווים.

19. פקיד שומה טען בפני בית משפט המחוזי כי אין לפעול לפי עניין סמי (מחוזי) שהיה, כאמור, נתון באותה עת לערעור בבית משפט זה. פקיד שומה גם עמד על כך שבענייננו מייצגם של המשיבים מחובר אל מחשבי פקיד השומה והיה יכול להוציא משם את הצווים מיד לאחר שהשומות הוזנו למחשב – קרי עוד ביום 9.3.2004. אשר על כן, כך טען פקיד השומה, יש לראות את המשיבים כמי שקיבלו את הצו כבר אז ולמצער כמי שמנועים מלטעון כי הניחו שהשגתם התקבלה בהיעדר החלטה. פקיד שומה עמד גם על כך שלאורך כל ההליך המשיבים ידעו את עמדתו ולכן אין לדבר על הסתמכות או על שינוי מצב לרעה. באשר למשלוח הצווים כחודשיים לאחר הזנת השומה למחשב טען פקיד השומה כי גם אם מדובר בפגם מינהלי אין הוא יורד לשורש העניין ואין בכך כדי לאיין את השומה שנקבעה.

20. פסק הדין של בית המשפט המחוזי ניתן בטרם ניתן פסק הדין בעניין סמי (עליון). בית המשפט קבע כי יש לקבל על הסף את ערעורי המשיבים לא בגלל מועד המשלוח המאוחר של השומות אלא מאחר ש"לא הושלם ההליך השומתי הקבוע בסעיף 152(ג)". בית המשפט חזר על העמדה שהביע בעניין אבידן ובעניין רם לפיה יש להבחין בין הדין המינהלי לדין המס כאשר שניהם חלים על פקיד השומה. לגישתו של בית המשפט סעיף 152(ג) דן בהפעלת שיקול הדעת השומתי שצריך להסתיים במועדים הקבועים בסעיף ואילו משלוח השומה או הצו אינו כפוף לאותם מועדים אלא לכללי

המשפט המינהלי הרגילים. על כן, חובתו המינהלית של פקיד השומה היא לשלוח את הצווים בסמוך לאחר חתימתם, אך אין הוא כפוף לגבי המשלוח למועדים הקבועים בסעיף 152(ג). בענייננו הצווים נשלחו אומנם באיחור שחרג ממתחם הסבירות אך אין להתעלם מאפשרות הגישה שהייתה למייצגי המשיבים למחשבי פקיד השומה וכן מן העמדה הברורה שהשמיע פקיד השומה לאורך כל הדיונים שהתקיימו בין הצדדים. על כן, העיכוב במשלוח הצווים לא מצדיק את פסילתם. ואולם, כך קבע בית המשפט, יש בכל זאת לפסול את הצווים מאחר שכאמור במועד הקבוע בסעיף 152(ג) לא תם ההליך השומתי – שיקול הדעת ועשיית השומה.

21. בית המשפט הסביר כי ההליך השומתי לא הסתיים לא מפאת הטעות שהתגלתה למפקחת בשומות ששודרו למחשב. שהרי, גילוי הטעות בדיעבד אין בו כדי להעיד כי מלכתחילה במועד שנקבע על פי סעיף 152(ג) לא השלים פקיד השומה את מלאכת עריכת השומה. בענייננו הצו אכן נערך ושודר למחשב במועד. ואולם, כך קבע בית המשפט, הנמקות הצו לא הושלמו ולא נחתמו במועד ועל כן המסקנה היא כי פקיד השומה לא עמד במועד הקבוע בסעיף 152(ג). בית המשפט קבע בהקשר זה כי הנמקות פקיד השומה ודרך בניית השומה הם חלק בלתי נפרד מההליך השומתי וכי "לב ליבה" של השומה הוא דרך בנייתה וההנמקות שביסודה מה גם שצו ללא הנמקה "לאו צו הוא". ועוד הוסיף בית המשפט:

"ההנמקה ודרך בניית השומה הן חלק אינטגרלי מן הצו, קרי המעשה השומתי. המעשה השומתי, הוצאת צו לאחר השגה, צריך שיסתיים במועד הקבוע בסעיף 152(ג). גם אם נומקה עמדת [פקיד השומה] בדיונים עם [המשיבים] כפי שעולה מפרטיכלי הדיונים, עדיין אין מקום לאפשר ל[פקיד השומה] לקבוע סכומי הכנסה בצו ולנמק את הצו בכתב חודשיים לאחר מכן. אין המדובר באיחור במשלוח ההנמקות אלא בחתימת כתב ההנמקות במועד מאוחר לאחר הצו. הפגם הינו מהותי ומעיד לטעמי כי מלאכת הפעלת שקול הדעת לא הסתיימה במועד. הנמקות השומה ודרך בנייתה הן חלק משקול הדעת שמפעיל [פקיד השומה] שעה שהוא עורך את השומה. העלאת ההנמקות ודרך בניית השומה על הכתב ביחד עם הצו מתחייב כחלק ממנו. מלאכת העלאת ההנמקות ודרך בניית השומה על הכתב מחייבת את [פקיד השומה] לבחון ולשקול את עמדתו. מעשה זה הוא מעשה חשיבה ובחינה, המתלווה לעשיית הצו עצמו ובלעדיו אין הצו אלא גיבוב מספרי. משהביע המחוקק את עמדתו בדבר השלמת עשית הצו במועד הקבוע בסעיף 152(ג) ומשחייב לכלול בצו גופו את הנמקתו ודרך בנייתו הרי שמכלול זה צריך שיהא שלם וגמור

במועד, בין אם ההנמקה מוגשת במכתב לוואי ובין בגוף הצו ממש"

22. באשר לכך שנימוקי השומה היו ידועים למעשה למשיבים נוכח הדיונים שהתנהלו בין הצדדים קבע בית המשפט:

"הנמקות שהועלו אגב דיון בהשגות אינן תחליף להעלאת ההנמקות ודרך בניית השומה במשנה סדורה על הכתב עובר [ל] עריכת והוצאת הצו. במועד גיבוש ההחלטה לדחות את ההשגה ומועד עשיית הצו, במועד זה מתגבשת סופית עמדת [פקיד השומה] על הנמקותיו ודרך בניית השומה ומושלם הליך שקול הדעת. בין אם קיים שוני בין ההנמקות שהועלו במועד הדיון בהשגה ובין ההנמקות הנלוות לצו ובין אם לאו על הצו להיות שלם. פירוט ההנמקות ודרך בניית השומה בצו או בצירוף אליו במועד עשייתו נדרש על פי לשון הפקודה ומהווה ביטוי להשלמת הליך שקול הדעת".

23. בסיום דבריו חזר בית המשפט וקבע כי "הואיל וההנמקות השומה נערכו ונחתמו כחודשיים לאחר המועד שבו נערך הצו ולאחר המועד הקבוע בסעיף 152(ג) הרי ש[פקיד השומה] לא פעל בהתאם להוראות הפקודה בעניין זה ודין הצווים להתבטל".

24. על פסק דין זה הגיש פקיד השומה את הערעור שלפנינו. לפני שאפרט את טענות הצדדים בערעור יש מקום לעמוד על שתי החלטות נוספות שנתן השופט אלטוביה בתיקים אחרים – לאחר החלטתו בתיק שלפנינו אך בטרם ניתן פסק הדין בעניין סמי (עליון).

25. ההחלטה הראשונה ניתנה ב- בש"א (מחוזי ת"א) 12187/05 (עמ"ה 1092/05) תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (לא פורסם, 7.9.2005) (להלן: עניין תיעוש). בעניין תיעוש התבקש בית המשפט לקבל על הסף ערעור מס הכנסה שהוגש לו בהסתמך על מה שנפסק בפסק הדין מושא הערעור שלפנינו. נטען שם כי צווי השומה שודרו אומנם למחשב במועד, אך נימוקי השומות נשאו תאריך מאוחר יותר. בית המשפט קבע כי בפסק הדין מושא הערעור שלפנינו אכן נקבע כי מתן הנימוקים לאחר המועד משמעו שפקיד שומה לא סיים את מלאכת השומה והדבר נקבע "בהעדר נתונים אחרים". בית המשפט חזר על עמדתו כי מלאכת הנמקת הצווים היא חלק אינטגרלי ממלאכת השומה. מלאכת ההנמקה, כך קבע בית המשפט, מחייבת את פקיד השומה לבדוק את עצמו ולערוך בחינה של כל הנתונים העובדתיים והמשפטיים ו"משעה שסעיף 152(ג) משמיע כי מלאכת השומה צריכה שתסתיים בתוך שנה מיום שהתקבלה ההשגה, הרי מלאכה זו כוללת בחובה גם את ההנמקה ודרך בנית השומה".

בית המשפט הוסיף וציין כי מועד מסירת ההנמקה לנישום הינה שאלה נפרדת והיא כפופה לדין המינהלי. באשר לתיק שלפניו קבע בית המשפט כי התאריך שנשאו נימוקי הצו אכן היה מאוחר למועד הנדרש וכי יש בכך כדי להקים חזקה שתאריך זה הוא התאריך שמשקף את מועד עריכתם. ואולם, חזקה זו ניתנת לסתירה. בית המשפט קבע כי פקיד שומה אכן הצליח לסתור את החזקה משהציג תרשומות פנימיות שהיו בפני פקיד שומה ונחתמו על ידו עובר למועד האחרון. בית המשפט קבע כי לא חל שינוי של ממש בין הכתוב בתרשומת הפנימית ובין הכתוב במכתב ההנמקות המאוחר יותר וכי מדובר למעשה בהעלאת אותן הנמקות על הכתב במועד מאוחר יותר. בנסיבות אלה, שוכנע בית המשפט כי הליך שיקול הדעת השומתי הסתיים במועד ואין לקבל את הערעור על הסף על אף האיחור בחתימה על כתב ההנמקות.

26. יחד עם זאת בית המשפט הוסיף באותו עניין כי:

”יטיב [פקיד השומה] עשות אם יאפשר לשדר את ההנמקות בנוסחם הסופי ודרך בנית השומה למחשביו ביחד עם הצווים ובאותו מועד. העלאת ההנמקות על הכתב כלשונן במועד קביעת הצווים הינה הדרך הנאותה לעמוד בדרישות הפקודה ולהימנע מטענות דוגמת אילו שהועלו בערעור זה. מי שמוסמך לקבוע את הצווים ראוי כי ינסח באופן סופי את ההנמקות ודרך בנית השומה במועד הקביעה. דחיית מלאכת הכתיבה למועד מאוחר יותר יוצרת פתח רחב לשיבוש בפועל או לטענות בדבר שיבוש וחריגה מהמועד. נוהג זה ראוי לו ל[פקיד השומה], שישים לו קץ”

27. החלטה נוספת עליה יש לעמוד ניתנה ב- בש"א (מחוזי ת"א) 12297/05 (עמ"ה 1018/05) כהנא נ' פקיד שומה כפר סבא, מיסים יט(6) ה-182 (2005) (להלן: עניין כהנא). בעניין כהנא פירט השופט אלטוביה כי הועלו בפניו 3 טענות מקדמיות בניסיון להביא שם לקבלת הערעור על הסף. ראשית כי הצווים שודרו למחשב באיחור של יום מעבר למותר. בעניין זה הסתמך המערער שם על חוק הפרשנות. שנית נטען כי מלאכת השומה לא הסתיימה במועד באשר נימוקי הצווים הוצאו לאחר המועד. בעניין זה הסתמך המערער שם על אשר נפסק בפסק הדין מושא הערעור שלפנינו. ושלישית, כי הצווים לא נשלחו במועד ובעניין זה הסתמך המערער שם על אשר נפסק בעניין סמי (מחוזי).

28. לענייננו חשובה הטענה השנייה. בית המשפט חזר על עמדתו לפיה מלאכת ההנמקה מהווה חלק משיקול הדעת של פקיד השומה שיש לסיימו במועד הקבוע בפקודה כאשר סוגיית משלוח ההנמקה הוא עניין נפרד שלא חייב להיעשות בתוך

המועד. בית המשפט קבע כי ברגיל מועד חתימת מכתב ההנמקות מהווה המועד אשר לכאורה בו תמה מלאכת השומה. ואולם, אם ההנמקות מועלות "על הכתב במתכונת שהיא סופית מבחינת תוכנה ומהותה שלא במכתב ההנמקות לנישום אלא בתרשומת פנימית, ככל ש[פקיד השומה] מוכיח כי כך נעשה וכי ההנמקות שנשלחו לנישום כהנמקות שבסיס הצווים, זהות במהותם ותוכנם לאותה תרשומת, הרי שיש בכך כדי לסתור את החזקה בדבר סיום מלאכת שקול הדעת במועד העלאת ההנמקות על מכתב ההנמקות הנשלח לנישום". בית המשפט קבע כי בעניין שלפניו אין שוני של ממש בין מכתב ההנמקות המאוחר לתרשומת הפנימית המוקדמת שנחתמה במועד ולכן יש לקבוע כי מלאכת קביעת השומה הושלמה במועד ואין לקבל את הערעור על הסף.

29. יחד עם זאת גם כאן חזר בית המשפט וקבע כי:

"[מן הראוי שפקיד השומה] ינחה את עובדיו לפעול לעלות על הכתב את דרך בנית השומה וההנמקות עובר לקביעת השומה ולא לאחר מכן תוך הסתמכות על הנמקות שפורטו בתרשומת פנימית. אותה תרשומת אמנם יכלה להעיד כי הליך הקביעה הסתיים במועד והמשיב עמד בדרישות הפקודה אולם בפן המנהלי אני מוצא בכך חסרון רב וכאמור ראוי כי נוהג זה יפסק וכי מכתב ההנמקות ופירוט דרך בנית השומה יהא גמור וחתום עובר לקביעת הצו בחתימתו ובשידורו למחשב..."

30. הנה כי כן, לאחר פסק הדין מושא הערעור שלפנינו ביקשו נישומים לסמוך על מה שנפסק בו, דהיינו כי מאחר שכתב ההנמקות שנשלח לנישום נחתם לאחר המועד הקבוע בסעיף 152 יש לראות את ההשגה כאילו התקבלה. ואולם, בית המשפט המחוזי קבע כי חתימה מאוחרת על כתב הנמקות אין בה די אם מראה פקיד השומה על סמך תרשומות פנימיות כי היו לו במועד נימוקים להחלטתו וכי כתב ההנמקות המאוחר זהה במהותו ובתוכנו לאותה תרשומת פנימית. ככל הנראה פסק הדין מושא הערעור שלפנינו הוא היחיד אם כן בו בוטלו בפועל שומות בשל כך שכתב ההנמקות נחתם באיחור (אך לנטייה לגישה דומה ראו עמ"ה (מחוזי י-ם) 8047/04 טוטנאור נ' פקיד שומה י-ם 1, מיסים כ(2) ה-208, ה-213 (פסקה 6) (2006) (להלן: עניין טוטנאור); כן ראו והשוו: דני נתנזון "הנמקת שומה - זכות יסוד" מסיים יד(6) א-105 (2000); איתי הכהן "העדר הנמקה מטעם מנהל מס שבח - עילה לבטלות השומה" מסיים ט(3) א-26 (1995); ובאופן כללי בהקשר זה ראו יואב דותן "חובת ההנמקה של רשויות מינהל וגופים נבחרים" מחקרי משפט יט 5 (2002)). על כך כאמור מערערת לפנינו המדינה. עתה נפרט את טענות הצדדים לגבי ערעור זה.

31. לטענת המדינה בית המשפט סטה למעשה מהלכת ביר לפיה עד למועד הקובע על פקיד השומה להפעיל את שיקול דעתו באמצעות הכנת תקציר שומה והזנת נתונים למחשב אך חישוב השומה וממילא הדפסתה יכול שייעשה לאחר מכן.

32. המדינה מוסיפה וטוענת כי לא רק שמדובר בסטייה מהלכת ביר אלא שהחלטתו של בית המשפט לקבל על הסף את ערעורי המס שהגישו המשיבים מבוססת על טענה שכלל לא נטענה על ידם ותוך פגיעה בזכות הטיעון של המדינה. המשיבים טענו כי פקיד השומה איחר במשלוח הצווים וכי על כן יש לפוסלם בין אם לפי מה שנפסק בעניין סמי (מחוזי) ובין אם על פי כללי המשפט המינהלי בדבר משלוח צווים בסמוך לאחר נתינתם עניין שנדון בהחלטות השופט אלטוביה בעניין אבידן ובעניין רם. ואולם, הטענה בדבר מועד חתימת ההנמקות – כלל לא נטענה. כך ארע לטענת המדינה שבית המשפט ביסס את מסקנתו לפיה ההנמקות לצווי השומה גובשו לאחר המועד הקובע על סמך השערות בלבד, בניגוד לחזקת התקינות המינהלית ומבלי שניתנה לפקיד השומה ההזדמנות להוכיח אחרת. המדינה טוענת כי זה אבסורד לסבור כי פקיד השומה אישרו בעניינו שומות העומדות על מיליוני ש"ח ללא הפעלת שיקול דעת בפרט כאשר מדובר בדחיית השגה – דהיינו באישור השומה המקורית על נימוקיה. המדינה מוסיפה, למען הסר ספק, כי אם הטענה הייתה נטענת היא הייתה מציגה ראיות הנמצאות בידיה שיש בהן כדי להוכיח כי הנימוקים לצו היו מוכנים קודם למועד הקובע, בדיוק כפי שנעשה כאשר הטענה נטענה בעניין תיעוש ובעניין כהנא. על כן, יש למיצער להחזיר את הדיון לבית המשפט המחוזי כדי שיקבל ראיות וישמע טיעונים בטרם יפסוק על בסיס טענות שלא נטענו וממילא לא הוכחו. המדינה מדגישה כי מה שנפסק בעניין תיעוש ובעניין כהנא יש בו כשלעצמו כדי להוכיח כי כאשר מועלית כנגד פקיד השומה טענה לגבי איחור בחתימה על הנמקות השומה – וניתנה למדינה הזדמנות נאותה להתמודד עם הטענה – הוכח לבית המשפט כי לפני שידור השומה למחשב נערכת תרשומת פנימית הכוללת את נימוקי השומה שלאחר מכן מועתקים לכתב הנמקה. בית המשפט קיבל באותם מקרים את עמדת המדינה כי התרשומת הפנימית הכוללת את הנמקות השומה ודרך בנייתה שהייתה בפני פקיד השומה בטרם אישור השומה, יש בה כדי להוכיח כי מלאכת הפעלת שיקול הדעת הושלמה במועד, גם אם לאחר מכן הועתקו ההנמקות לכתב הנמקות נפרד. בעניינו מאחר שהטענה המתמקדת בכתב ההנמקות לא הועלתה על ידי המשיבים לא צירף פקיד השומה לטענותיו בפני בית המשפט את התרשומת הפנימית הכוללת את נימוקי השומה. אם

יידרש לכך – הוא יכול להציגה בכל עת. המדינה מוסיפה וטוענת כי אילו הטענה הייתה נטענת והייתה ניתנת לה הזדמנות נאותה להוכיח את אופן התנהלותה בעניינם של המשיבים לא היה מנוס מן המסקנה שכמו בעניין תיעוש ובעניין כהנא גם בענייננו נהג פקיד השומה כשורה וכל הנימוקים היו ערוכים וסדורים קודם לשידור צווי השומה – גם אם הם הועתקו לאחר מכן לכתב הנמקות נפרד. המדינה סבורה כי נראה שגם בית המשפט הבין שטעה בענייננו מאחר שהוא מציין מפורשות בעניין תיעוש כי הכרעתו בעניין שלפנינו נעשתה "בהעדר נתונים אחרים" – ונתונים אחרים לא היו מאחר שהמשיבים לא העלו את הטענה בעניין ולמדינה לא ניתנה הזדמנות להתגונן מול טענה שלא נטענה.

33. המדינה מוסיפה כי בענייננו גם ללא התרשומות הפנימיות, שלא הוצגו משהטענה לא נטענה, היה על בית המשפט בכל זאת להגיע למסקנה, על בסיס הראיות שהיו בפניו, כי הנימוקים היו מוכנים עוד לפני המועד הקובע והם גם היו ידועים למשיבים. זאת, מאחר שבפני בית המשפט היה תצהיר מטעם המדינה המפרט כיצד בתום הדיון השומתי האחרון מייצגי המשיבים חתמו על סיכום הדיון בו נכתב ב"רחל בתך הקטנה" מדוע פקיד השומה אינו מקבל את השגת המשיבים וכל שנותר הוא רק לערוך חישובים על בסיס נתונים שמייצגי המשיבים אמורים היו לספק. בין כך ובין כך לא היה לטענת המדינה מקום לבטל את הצווים, גם אם תקציר ההנמקות הודפס באיחור שהרי נימוקים היו גם היו, ואף היו ידועים למשיבים. העלאת הנימוקים על כתב ההנמקות הנפרד נעשתה אמנם לאחר מכן אך אין זאת אלא ביטוי חיצוני פורמאלי לשיקול הדעת שהופעל במועד, תועד במסמכים שאת חלקם לא ניתנה הזדמנות להציג בבית המשפט, ושחלקם הוצג לבית המשפט ולאחר שההנמקה לדחיית ההשגה כבר ניתנה למשיבים והייתה ידועה להם.

34. לטענת המדינה תכלית הנימוקים לצו היא להעמיד את הצד שכנגד על טיב טענות פקיד השומה ואלה כאמור היו ידועות למשיבים ולובנו בעת הדיונים השומתיים שנערכו עימם כך שהוגשמה התכלית העומדת ביסוד חובת ההנמקה. לכן, לטענת המדינה, אפילו הועלו נימוקי השומה על הכתב באיחור – לא היה בכך כדי להצדיק את קבלת ערעורי המס על הסף מאחר שנוכח ידיעת המשיבים אודות הנימוקים לגופם מדובר בפגם פורמאלי שאין בו כדי לפגוע בשומה עצמה בהתאם להוראת סעיף 159 לפקודה.

35. המדינה מוסיפה וטוענת כי סעיף 152 קובע סנקציה לאי הוצאת צו במועד אך אין הוא קובע סנקציה כאשר הצו שודר במועד אך הנימוקים הועלו על הכתב רק לאחר

מכן. גם על פי המשפט המינהלי היעדר הנמקה אינו מביא לבטלות המעשה המינהלי אלא יש לבדוק האם נוצרה פגיעה בעקבות היעדר ההנמקה ומקל וחומר גם איחור במשלוח ההנמקה אינו מצדיק את ביטולה. לטענת המדינה אין כל הוראת חוק או פסק דין של בית משפט זה אשר קבעו כי יש לבטל מעשה מינהלי שנעשה במועד רק בשל כך שההודעה על המעשה המינהלי נשלחה באיחור לנוגע בדבר. מכל מקום, בענייננו האיחור בהדפסת ההנמקות ובמשלוח ההנמקות לא פגע במשיבים שכן מלוא ההנמקה נפרש בפניהם עוד קודם לכן ולא היה דבר שמנע מהם לכלכל את המשך צעדיהם גם ללא הנמקה מודפסת.

36. המדינה מוסיפה וטוענת כי גם לא נפגעה זכותם של המשיבים בבית המשפט שהרי נימוקי ערעור המס מוגשים על ידי הנישומים לבית המשפט רק לאחר שפקיד השומה מגיש לבית המשפט הודעה המפרשת את נימוקי השומה ואף נקבע ב- ע"א 456/92 חברת אחים אגבריה נווה עירון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (לא פורסם, 21.8.1997) (להלן: עניין חברת אחים) כי מסגרת הדיון בערעורי מס היא על פי כתבי הטענות המוגשים לבית המשפט ולא על פי הנימוקים שצורפו, אם צורפו, להודעת השומה.

37. לבסוף טוענת המדינה כי על בית המשפט לאזן בין החשיבות של גביית מס אמת לבין היעדר הנזק או לכל היותר הנזק הקל שבקבלת הנימוקים באיחור.

38. המשיבים מצידם מבקשים כי נדחה את הערעור בין מנימוקי בית המשפט ובין מנימוקים אחרים.

39. לטענת המשיבים, כדי לעמוד במועד הקבוע בסעיף 152(ג) על פקיד השומה לקיים שני תנאים מצטברים: ראשית, עליו לסיים להפעיל את שיקול הדעת העומד בבסיס הצווים ולחתום על הצווים לרבות נימוקיהם; שנית, עליו לשלוח במועד את הצווים שהוציא. בענייננו, כך טוענים המשיבים, פקיד השומה לא מילא אף לא אחד מתנאים אלו ומכל מקום, מאחר שמדובר בתנאים מצטברים כדי לדחות את הערעור – די בכך שבית משפט זה ישתכנע כי אחד מן התנאים לא התקיים. בית משפט קמא התמקד בתנאי הראשון אך לטענת המשיבים גם התנאי השני לא התקיים.

40. באשר לתום הליך הפעלת שיקול הדעת טוענים המשיבים כי לא ניתן להשתחרר מהתחושה כי פקיד השומה שידר את השומה ב"רגע האחרון" כאשר הצווים לא היו גמורים ומתוך תקווה כי הוא יוכל להשלימם בהמשך ולא ניתן לטענתם לדבר

בהקשר זה על טענה שלא נטענה. המשיבים הרי העלו טענות הקשורות במועד הפעלת שיקול הדעת ואף אם לא נטענו במפורש טענות הנסמכות על החתימה המאוחרת של כתב ההנמקות הרי שלאחר שהמשיבים העלו טענות סף המסתמכות על חלוף המועד להפעלת סמכותו של פקיד השומה – מוסמך היה בית המשפט לדון בכל היבטיה של הטענה ולהוסיף הנמקות משלו. טענת ההתיישנות שהעלו המשיבים הייתה הטענה המשפטית היחידה שהוצגה לבית המשפט ואין לומר כי בית המשפט חרג מטענה זו. אכן, בית המשפט לא קיבל את הטענה המרכזית של המשיבים באשר למועד משלוח הצווים אך הוא אימץ את עמדתם בשל הנמקה אחרת המהווה חלק אינטגרלי מטענת ההתיישנות, ואין בכך כל פסול שהרי בית המשפט אינו מוגבל לנימוקים המשפטיים של הצדדים.

41. לגופו של עניין טוענים המשיבים כי יש לדחות את פרשנותו של פקיד השומה לסעיף 152 ולקבוע כי המועד המוקדם ביותר בו ניתן לראות את פקיד השומה כמי שהפעיל את שיקול דעתו הוא המועד בו השלים את עריכת נימוקי הצווים הנשלחים לנישום. זאת, מאחר שלא ניתן לראות את הצווים כמעשה מוגמר, אלא לאחר שנכתבו ונחתמו הנימוקים המהווים חלק בלתי נפרד מהצווים עצמם וכן מאחר שתהליך הפעלת שיקול הדעת מסתיים רק במועד החתימה על מסמך רשמי ופומבי המפרט את הנימוקים. עד לחתימה הסופית פקיד השומה יכול הרי לבדוק את נימוקיו ולתקן בהם טעויות כפי שמוכיח המקרה שלפנינו. רק פעולת חתימה סופית מקבלת ביטוי במציאות ויש להעדיפה משיקולים של וודאות ומניעת תמריץ למעשים מלאכותיים. אם ייקבע אחרת, יוכל פקיד השומה לדחות את ההשגה ללא שיקול דעת רק משום שלא הספיק לדון בה ורק בדיעבד למצוא את הנימוקים המצדיקים את עמדתו.

42. לטענת המשיבים יש לדחות את ניסיונו של פקיד השומה להסתמך בערעור על ראיות עלומות התומכות לכאורה בטענותיו מבלי שהן הוגשו כדין ואף מבלי שהוגשה בקשה להוספתן כראיות בערעור. מדובר, לטענת המשיבים, בניסיון "להגניב" לתיק בית המשפט עובדות חדשות. יתר על כן, אף אם הייתה מוגשת בקשה להוספת ראיה דינה היה להדחות מאחר שבמסגרת הליך גילוי המסמכים שהתקיים בין הצדדים לא הציג פקיד השומה את התרשומות הפנימיות לקיומן הוא טוען עתה. המשיבים מוסיפים כי אפילו ישנן בנמצא תרשומות שכאלו אין בהן כדי לשנות את המסקנה כי בענייננו הפעלת שיקול הדעת טרם הסתיימה במועד. זאת נוכח הודאת פקיד השומה כי נפלה טעות בצווים, טעות שגררה התלבטות כיצד להתמודד עימה. יתר על כן, לטענת המשיבים ממילא אין זה ראוי להיזקק לתרשומות פנימיות כאינדיקציה להוכחת השלמת שיקול הדעת מאחר שעד לחתימה על כתב ההנמקות המופץ לנישום והופך

פומבי יכול פקיד השומה לבדוק ולתקן את נימוקיו ומאחר ש"אופן הצגתן של תרשומות פנימיות לרבות מועד עריכתן, נתונים בשליטת פקיד השומה, על כל המשתמע מכך". הסתמכות על תרשומות פנימיות פוגעת גם באינטרס הודאות ותוביל להתדיינויות מיותרות. על כן, מבקשים המשיבים שלא נאמץ את שנקבע בבית המשפט המחוזי בעניין תיעוש ובעניין כהנא – דהיינו שלא נאפשר, באמצעות תרשומות פנימיות, להוכיח כי גובשו נימוקים במועד, ונדרוש לשם עמידה במועד הקבוע בסעיף 152 דווקא חתימה סופית על כתב ההנמקות הפומבי הנשלח לנישום.

43. המשיבים טוענים כי אין לקבל את טענת המדינה לפיה אבסורד הוא לסבור שפקידי השומה אישרו בעניינו שומות של מיליוני ש"ח ללא הפעלת שיקול דעת. בעניינו הופעל שיקול דעת, אך היה זה שיקול דעת חלקי בלבד – פקיד השומה אומנם הספיק לשדר את הצווים למחשב, אך הוא לא השלים את הכנת הנימוקים. שיקול דעתו של פקיד השומה לא התגבש במועד, שהרי גם לאחר שידור הצווים למחשב המשיך פקיד השומה לבחון את הצווים ואף מצא בהם, כאמור, טעות. הפעלת שיקול דעת חלקי אינה מספיקה אלא נדרש סיום של תהליך הפעלת שיקול הדעת הכולל את הכנת נימוקי השומה הפומביים וחתימתם.

44. עוד טוענים המשיבים כי אין לקבל את טענת המדינה לפיה נימוקי השומה היו ידועים למשיבים בפועל נוכח הדיונים שהתקיימו בין הצדדים שהרי טענה זו לא הוכחה ולמעשה דווקא היפוכו של דבר הוכח. מכל מקום, גם אם המשיבים ידעו אודות עמדת פקיד השומה הרי שאין להסתמך על כך באשר למועדים שקצב המחוקק בסעיף 152(ג), מועדים שאין בילתם, וידיעת הנישום אינה יכולה לגבור על החובות שהוטלו על פקיד השומה והסנקציות שהמחוקק קבע בגין הפרת חובות אלו.

45. לחלופין ביקשו המשיבים כי נדחה את הערעור נוכח המועד בו נשלחו הצווים על הנמקותיהם. לטענת המשיבים יש לאמץ את העמדה שהובעה על ידי השופט אלטוביה בעניין אבידן ובעניין דם לפיה איחור במשלוח הצווים צריך להיבחן באמות מידה של סבירות ומאחר שבעניינו נקבע כי פקיד השומה חרג ממתחם הסבירות יש לקבוע כי הצווים בטלים. בית המשפט אומנם לא עשה כן בעניינו והסתפק ב"תחליפים" למשלוח הצווים כגון ידיעת הנישום, אך אין לקבל הסתפקות בתחליפים אלו. לא ניתן לראות בהם תחליף לצווים רשמיים ומנומקים ויש בהם גם כדי ליצור אפליה לרעה של נישומים המיוצגים על ידי מי שבידו להתחבר למחשבי פקיד השומה. המשיבים מציינים גם כי המדינה עצמה מודה שאין לקבל את הקביעה כי הגישה

למחשב פקיד השומה מייתרת את חובתו של פקיד השומה לשלוח את הודעות השומה במועד.

46. לחילופי חילופין טוענים המשיבים כי יש להורות על ביטול הצווים נוכח מה שנפסק בעניין סמי (מחוזי) – דהיינו נוכח משלוח הצווים לאחר המועד הקבוע בסעיף 152. לטענת המשיבים החובה לשלוח את הצווים בתוך המועד הקבוע בסעיף 152 מעניקה את השקיפות והוודאות הנדרשת ונחסך הדיון בשאלת סבירות מועד המשלוח. אכן, בעניין דנ"א איקאפוד נקבע כי הפרשנות החדשה לסעיף 152 המחייבת את משלוח הצו בתוך התקופה הקבועה בסעיף 152 תחול רק על החלטות שהתקבלו החל מיום 23.5.2004 דהיינו לאחר המועד בו התקבלה ההחלטה בעניינם. ואולם, לטענת המשיבים, יש מקום בכל זאת להחיל עליהם את ההלכה החדשה מאחר שכל ההליכים בעניינם נוהלו במקביל להליכים שהתנהלו בעניין סמי. המשיבים מוסיפים כי לכל אורך הדרך הם העלו בדיוק את טענות ההתיישנות שהועלו בעניין סמי, תוך השקעת ממון רב בעניין, כך שלא מדובר בנישומים שיזכו מן ההפקר. המשיבים מוסיפים וטוענים כי אין לדחות את טענתם בדבר האיחור במשלוח הצווים רק משום שהתמזל מזלו של הנישום בעניין סמי "לייצג" את כלל הנישומים לגביהם איחר פקיד השומה במשלוח הצווים.

47. המדינה הודיעה כי היא מתנגדת להחלת ההלכה החדשה באשר לפרשנות סעיף 152 על עניינם של המשיבים. המדינה טענה כי קביעה כאמור תהווה סטייה מפסק דין שניתן בהרכב מורחב ללא כל הצדקה וכי בית משפט זה כבר דחה ניסיונות של נישומים שביקשו לסטות ממה שנפסק ב-דנ"א איקאפוד.

48. בטרם הכרעה בטענות הצדדים נזכיר כי לאחר שניתן פסק הדין ב-דנ"א איקאפוד הוגשה בתיק זה השלמת טיעון מטעם המדינה ובקשה של המשיבים למחוק חלקים מהשלמת הטיעון המהווים הרחבת חזית. המדינה הגישה תגובה לבקשה וטענה כי גם אם הועלו טענות חדשות בהשלמת הטיעון הרי ש"חזקה על ביהמ"ש הנכבד בבואו להכריע במחלוקת להתעלם מאותן טענות". ואכן בתיאור טענות הצדדים לעיל פורטו רק אותן טענות שנכללו מלכתחילה בסיכומי הצדדים או שמתייחסים ליישום דנ"א איקאפוד. נעבור אפוא לדון בטענות אלו.

דיון והכרעה

49. ראשית יש לדעתי לדחות את טענתם החלופית של המשיבים לפיה על אף האמור ב-דנ"א איקאפוד יש בכל זאת להחיל עליהם את שנפסק בעניין סמי (עליון). אכן,

אין בענייננו מחלוקת כי החלטת פקיד השומה בהשגת המשיבים נשלחה אליהם לאחר המועד הקבוע בסעיף 152. על פי מה שנפסק בעניין סמי (עליון) די היה בכך כדי לדחות את ערעור המדינה. ואולם, ב-דנ"א איקאפוד הוחלט בהרכב מורחב וברוב דעות כי ההלכה החדשה שנפסקה בעניין סמי (עליון) תחול למפרע רק באשר לאותם הליכים תלויים ועומדים שבהם ניתנה החלטת פקיד השומה מאז יום 23.5.2004 ואילך. בענייננו, כפי שהובהר, החלטת פקיד השומה ניתנה זמן קצר קודם לכן ביום 9.3.2004. על כן, המשיבים מבקשים למעשה שנסטה בעניינם ממה שנפסק ב-דנ"א איקאפוד. לכך אין כל הצדקה. הטעמים להם טוענים המשיבים עמדו למעשה בפני ההרכב המורחב שדן ב-דנ"א איקאפוד אך הוחלט שם לבסוף, ברוב דעות, מתוך התחשבות בעמדות השופטים השונות, לתת משקל להסתמכות פקיד השומה על ההלכה הישנה – הלכת ביר – וזאת עד ליום 23.5.2004. הנישום היחיד שזכאי ליהנות מן ההלכה החדשה למרות שגם עניינו קדם למועד זה הוא הנישום שהביא לשינוי ההלכה. אם ניעתר לבקשת המשיבים ונסטה מאשר נפסק ב-דנ"א איקאפוד בהרכב מורחב נהפוך, כדבריו של השופט זילברג ב-ד"נ 23/60 בלן נ' המוציאים-לפועל של צוואת המנוח ריימונד ליטווינסקי, פ"ד טו(1) 71, 76 (1961) מ"בית משפט" ל"בית שופטים", ויווצר מצב בו התוצאה בכל ערעור וערעור תהיה תלויה הרכב. כך, למשל, אם הרכב השופטים יהיה כזה שיסבור שהיה מקום מלכתחילה להחיל את מה שנפסק בעניין סמי (עליון) על כל התיקים התלויים ועומדים (והמעין ב-דנ"א איקאפוד יראה כי כך סברו שלושה שופטים) – תהיה התוצאה אחת, ואילו אם הרכב השופטים יהיה כזה שיסבור שכלל אין מקום לתחולת ההלכה החדשה על תיקים תלויים ועומדים (והמעין ב-דנ"א איקאפוד יראה כי כך סברו גם כן שלושה שופטים) – תהיה התוצאה אחרת. משהוחלט מה שהוחלט ב-דנ"א איקאפוד יש לפעול בהתאם. לעמדה אותה הבעתי אנכי מלכתחילה ב-דנ"א איקאפוד אין עוד כל משמעות.

50. על ההצדקה העומדת ביסוד גישה זו עמד גם השופט ברק אשר קבע כי פסיקה קודמת אומנם אינה מחייבת פסיקה מאוחרת אך אין מניעה כי הפסיקה המאוחרת תקשור עצמה לפסיקה המוקדמת, התקשרות ה"נובעת מעצם ההתחשבות בקיומה של הפסיקה הקודמת, המעניקה משקל לאפשרות שנבחרה על-ידיה, והמעדיפה אותה על פני האפשרות האחרת, שנדחתה על ידיה" (בג"ץ 547/84 עוף העמק, אגודה חקלאית שיתופית רשומה נ' המועצה המקומית רמת-ישי, פ"ד מ(1) 113, 145 (1986)). על כן, לדעתי, יש לפעול בענייננו על פי מה שנקבע בהרכב מורחב ב-דנ"א איקאפוד – דהיינו שלגבי החלטות שהתקבלו לפני יום 23.5.2004 תחול הלכת ביר ככתבה וכלשונה. כך עשה בית משפט זה שוב ושוב בעקבות מה שנקבע ב-דנ"א איקאפוד (ראו: ע"א 6586/10 ראובני נ' פקיד שומה 1 ת"א, פסקאות 7-8 (טרם פורסם, 18.1.2012) (להלן:

עניין ראובני); ע"א 8990/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' לוי (טרם פורסם, 25.9.2011); רע"א 1551/05 ארנון נ' פקיד שומה חיפה (טרם פורסם, 8.9.2011). כך יש לקבוע גם בענייננו. העולה מכל האמור הוא כי האיחור במשלוח הצווים בעניינם של המשיבים ובשים לב ל-דנ"א איקאפוד אינו מצדיק, כשלעצמו, את פסילת הצווים ויש לדחות את טענת המשיבים בעניין.

51. טענה חלופית נוספת שהעלו המשיבים הייתה כי גם אם בעניינם מועד המשלוח אינו כפוף למועד הקבוע בסעיף 152 הרי שהוא כפוף לכללי המשפט המינהלי הדורשים משלוח ההחלטה תוך זמן סביר. טענה זו נסמכת על מה שנפסק על ידי השופט אלטוביה בעניין אבידן ובעניין דס. לטענת המשיבים בית המשפט קבע כי בענייננו האיחור במשלוח הצווים היה בלתי סביר אך הוא בכל זאת לא פסל את הצווים מנימוקים שלטענת המשיבים אין לקבלם. לדעתי יש לדחות גם טענה זו. לכך שני טעמים. ראשית, ככל שהמשיבים נסמכים על כללי המשפט המינהלי הרי שבצדק קבע בית המשפט כי השאלה המרכזית בהקשר זה היא שאלת ההסתמכות, דהיינו הסתמכות הנישום על הנחה שהשגתו התקבלה. ואולם, בעניינו בית המשפט קבע כי לא ניתן לומר כי המשיבים הסתמכו על כך שהשגתם התקבלה, שהרי היה ידוע להם במפורש כי פקיד השומה אינו מקבל את עמדתם. המשיבים טענו כי באשר לסעיף 152 כלל אין לבחון את ידיעת הנישום. ואולם, אין בטענה זו כדי לסייע למשיבים מן הטעם הפשוט שאיננו עוסקים עתה בסעיף 152 אלא בטענה החלופית המסתמכת על כללי המשפט המינהלי. כאמור, לגבי טענה זו בצדק בחן בית המשפט את שאלת הידיעה וההסתמכות (במאמר מוסגר אעיר כי שאלת היחס בין ידיעת הנישום ל"סנקציה" הקבועה בסעיף 152 בתקופות מסויימות תלויה ועומדת בפני בית משפט זה בתיקים אחרים (רע"א 429/12, רע"א 3476/12 ו- רע"א 3812/12) ואינני מביעה לגביה כל עמדה).

52. באשר לשאלת הידיעה עצמה טוענים המשיבים כי אין להסתמך על האפשרות של מייצגיהם להתחבר למחשבי פקיד השומה. המשיבים טוענים כי מדובר באפליה לרעה של מי שמחובר כאמור ואף הגישו מכתב של סמנכ"ל ברשות המסים שציין כי העמדה הרשמית של המדינה צריכה להיות כזו לפיה המדינה לא תסתמך על ידיעת הנישום הנובעת מאפשרות מייצגים להתחבר למחשבי פקיד השומה וכך "גם תמנע הפליה בין נישומים מחוברים לנישומים לא מחוברים ויישמר יתרון של נישומים מחוברים, יתרון אותו אנו מעודדים". טענה זו שובה את הלב אך בית המשפט קבע כי המשיבים ידעו את עמדת פקיד השומה בהתעלם מעובדת החיבור למחשבי פקיד השומה. בקביעה זו אין כל הצדקה להתערב. אין מחלוקת כי בסיכום הדיון שנערך בין הצדדים (נספח ח(3) לתיק מוצגי המדינה) – עליו גם חתמו באי כוח המשיבים – נכתב

מפורשות כי בניגוד לנטען בהשגה אין מדובר ברווח הון פטור אלא בהכנסה מעסק וכי כך יחושב המס, והמשיבים נדרשו להעביר, לשם החישוב הסופי, נתונים מספריים. הנה כי כן, המשיבים ידעו את עמדתו של פקיד השומה, וזאת ללא קשר לשאלת הגישה למחשבי פקיד שומה. מכל מקום המשיבים בוודאי לא הוכיחו כי הסתמכו על הנחה שהשגתם התקבלה. בכך די כדי לדחות את הטענה החלופית הנוספת שהעלו המשיבים לפיה איחור במשלוח הצווים מחייב את בטלותם לפי כללי המשפט המינהלי. דין טענה זו להדחות גם מטעם נוסף עליו אעמוד מיד.

53. לדעתי, אין לקבל את עמדת המשיבים לפיה די באיחור של חודשיים במשלוח הצווים כדי להביא לפסילתם על פי כללי המשפט המינהלי. טענה זו חותרת למעשה תחת הלכת ביר שפיי שהוכהר לעיל היא ההלכה המחייבת לגבי תיק זה. בהלכת ביר קבע השופט בכור כי "כל מה שדורש המחוקק מפקיד השומה הוא להחליט ... בלי שתהיה חובה להודיע לנישום את החלטתו אמנם פקיד השומה מעוניין לגבות מיסים, ואם ערך שומה כזו סביר להניח שידאג להודיע עליה לנישום בהקדם, אבל מבחינה עיונית, ובמקרה של תקלה במשרדו, עלול להיווצר מקרה שבו תתקבל החלטה אבל הודעה לנישום תימסר כעבור זמן רב ואולי אף שנים" (שם, בעמ' 739; ההדגשה הוספה). גם השופט בייסקי עמד שם על כך ש"יתכן שרק כעבור 6 או 7 שנים יקבל הנישום הודעה על שומה שנערכה בתוך חמש השנים המותרות" (שם, בעמ' 743). הנה כי כן, בית המשפט קבע בהלכת ביר כי אף אם מדובר באיחור של שנים לא ניתן לבטל את השומה בגין האיחור במשלוח, וקל וחומר שכך הוא כאשר מדובר באיחור של חודשיים כמו בענייננו ובהיעדר הסתמכות. מאחר שהלכת ביר בוטלה, כיום פקיד השומה אינו יכול עוד להמתין לא שנים ולא חודשים. עליו לשלוח את החלטתו בתוך המועד הקבוע בסעיף 152. ואולם, ענייננו כאמור קודם בזמן למועד שנקבע לביטול הלכת ביר. על כן, יש לפעול לפי הקבוע בהלכת ביר ולדחות גם את טענתם החלופית הנוספת של המשיבים.

54. משהגענו עד הלום נותר להכריע בשאלה המרכזית שבמחלוקת – האם די בכך שהנמקות הצווים שנשלחו לנישום נחתמו לאחר המועד הקבוע בסעיף 152 כדי להביא לבטלות הצווים? אקדים מסקנה לניתוח ואומר כי לדעתי לגבי התקופה בה שלטה בכיפה הלכת ביר – התשובה היא בשלילה, ועל כן יש לקבל את ערעור המדינה. המדינה טוענת כי הנמקות הצווים נחתמו במועד בתרשומות פנימיות וכי הנמקות אלו הועתקו לאחר המועד לכתב ההנמקות שנשלח לנישום אלא שלא ניתנה לה הזדמנות להוכיח זאת. גם לטענה זו אדרש בהמשך. לצורך המשך הדיון אניח כי במועד הקבוע

בסעיף 152 היו אמורים גם להיחתם נימוקי ההחלטה כאמור בסעיף 158 א אך הם טרם נחתמו. גם בהנחה זו יש לדעתי לקבל את ערעור המדינה. אפרט.

55. בהלכת ביר נתן בית המשפט דגש למבנה החקיקה וללשונו של החוק אף אם הדבר לא עלה בקנה אחד עם כוונתו המשוערת של המחוקק. עמד על כך השופט בייסקי אשר קבע שם כדלקמן:

"יוצא כי אף שלכאורה עולה מכוונת המחוקק לסיים שומה לא יאוחר מאשר תום 5 שנים מיום הגשת הדו"ח לגבי שנה מסוימת, אין חובה כי גורל הדו"ח ומסקנתו של פקיד השומה לגביו יוודעו תוך אותו מועד לבעל דברים עצמו, היינו לנישום. אלא שזאת ניתן להשיג רק בדרך הוראה מפורשת בחוק אשר תחייב גם משלוח הודעה לנישום תוך חמש שנים, ממנה ידע גם הוא, הנישום, כיצד נהג פקיד השומה עם הדו"ח שהוגש לו. ראוי הוא כי המחוקק יתן דעתו על מה שכנראה היה בכוונתו להשיג לכתחילה כאשר קבע סייג של 5 שנים בסעיף 145, אלא שעל-פי הניסוח אין המטרה מושגת ככל שהמדובר הוא בהבאת תוצאת פעולת פקיד השומה לנישום עצמו." (שם, בעמ' 743).

הנה כי כן, מאחר שהסעיף הרלבנטי שנדון בהלכת ביר (סעיף 145) מדבר רק על סוגיית ההחלטה ולא על סוגיית המשלוח – סוגייה הקבועה כזכור בסעיף אחר (סעיף 149 שצוטט לעיל) – נקבע שהמועדים שתוחם סעיף 145 רלבנטיים רק למועד ההחלטה אך לא למועד המשלוח, שיכול להיות מאוחר יותר. בית המשפט התמקד אם כן בכך שלחובת המשלוח לא נקבעו לוחות זמנים וממילא לא נקבעה "סנקציה" מפורשת בגין הפרת החובה.

56. ברוח זו נפסק הדין גם באשר למס ערך מוסף. גם שם ההתמקדות הייתה על מבנה החוק ולשונו. הנשיא שמגר עמד בעניין עיני על כך שבעוד סעיף 82(ב) עוסק בעניין ההחלטה הרי שסעיף אחר – סעיף 82(ג) עוסק בהודעה על ההחלטה, דהיינו במשלוח ההחלטה. קציבת המועדים הקבועה בסעיף 82(ד) מפנה רק לסעיף 82(ב) ולכן נפסק כי משלוח ההחלטה הוא עניין נפרד מההחלטה עצמה ואינו כפוף למועדים הקבועים בסעיף 82(ד). ובלשון הנשיא שמגר:

"סעיף 82 לחוק מבחין באופן ברור בין החלטה בהשגה, מחד גיסא ("... לא הושג הסכם יחליט המנהל בהשגה, ורשאי הוא לקיים את השומה, להגדילה או להקטינה" –

סעיף 82(ב) לחוק), לבין הודעה על החלטה בהשגה, מאידך גיסא ("הודעה... על החלטתו (של המנהל) בהשגה, ועל נימוקיה, תומצא לחייב במס" - סעיף 82(ג) לחוק).

על רקע הבחנה זו ונוכח ההפניה בסעיף 82(ד) לחוק לסעיף 82(ב) שבו דווקא, נראה, כי סעיף 82(ד) לחוק מדבר בהחלטה בהשגה, אותה יש לקבל תוך שנה, ולא בהודעה על החלטה כאמור, לגביה לא נקבע המועד בו תומצא לחייב במס" (שם, בעמ' 542 ו-ז).

57. מאחר שענייננו בתקופה לגביה יש לפעול לפי מה שנקבע בהלכות ביר ועיני הרי שהדגש צריך להיות על מבנה החוק ולשונו. אין לדעתי מנוס מהמסקנה כי קציבת המועדים הקבועה בסעיף 152(ג) המפנה לסעיף 152(ב) בלבד אינה חלה על חובת ההנמקה הקבועה בסעיף אחר – הוא סעיף 158א. נחזור על נוסחו של סעיף 152 בחלקים הרלבנטיים לענייננו:

152. (א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו בא לידי הסכם עם פקיד השומה על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם. (ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה. (ג) אם תוך שנה מיום שהוגשה הודעת השגה לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א), ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה; ...	הסכם או החלטה בהשגה
--	------------------------------------

הנה כי כן, מבחינה מבנית ומילולית, סעיף 152(ג) קובע כי יראו השגה כאילו התקבלה אם לא השתמש פקיד שומה בסמכויותיו לפי סעיף 152(ב). אין סעיף 152(ג) מפנה לסמכויות וחובות אחרות של פקיד השומה – וגם לא לחובת ההנמקה הקבועה בסעיף 158א. סעיף 152(ג) מפנה אך ורק לסעיף 152(ב). על כן, בענייננו יש לקבוע, בדיוק כפי שנקבע בהלכות ביר ועיני שהן כמבואר הרלבנטיות לתיק שלפנינו, כי תחימת המועד הקבועה בסעיף 152(ג) חלה רק על מתן ההחלטה אך לא על כתיבת הנימוקים להחלטה. על כך שלפי הלכת ביר הדגש הוא בהחלטה ולא בכל עניין אחר עמד זה לא מכבר המשנה לנשיאה ריבלין בעניין ראובני שם נקבע כי "על מנת לעצור את מרוץ הזמנים הקבוע בסעיף 152(ג) לפקודה, די בכך שפקיד השומה קיבל החלטה בהשגה (קרי: סיים לקבוע את היסודות הנדרשים לקביעת סכום המס)" (כן ראו עמדתו

של השופט ריבלין בבית המשפט המחוזי בבאר שבע ב- עמ"ה (מחוזי ב"ש) 9/88 זילבר נ' פקיד שומה באר-שבע, מסים ז(4) ה-89 (1993)). הדגש הוא אפוא בקבלת ההחלטה ובקביעת סכום המס ואין המועדים מתייחסים לחובת ההנמקה הקבועה בסעיף נפרד.

58. מעבר לדגש שיש ליתן למבנה החוק וללשונו בתקופה בה שלטה בכיפה הלכת ביר יש להבין גם את הגיון הדברים. כל עוד הלכת ביר שלטה בכיפה משלוח ההחלטה היה יכול להיעשות גם לאחר המועד הקבוע בסעיף 152. בעניין סמי (עליון) עמדתי על כך שיש בכך כדי לפגוע בזכותו של אדם לדעת מהי מצבת נכסיו וחובותיו. ואולם, מבחינת הנישום אין כמעט הבדל בין משלוח ההחלטה לבין נימוקי ההחלטה. אם משלוח ההחלטה יכול להיעשות לאחר המועד הקבוע ובלבד שההחלטה התקבלה במועד – וכך נקבע בהלכת ביר שהיא הרלבנטית לענייננו – נראה שכך יש לקבוע גם לגבי נימוקי ההחלטה ובלבד שההחלטה התקבלה במועד.

59. כללי פרשנות וכללי המשפט המינהלי תומכים במסקנה אליה הגעתי. כידוע "במקרה שהמחוקק רואה צורך לחייב את השלטונות לעשות פעולה מסוימת תוך תקופה קצובה, הוא קובע זאת בפירוש והוא גם קובע בפירוש את הסנקציה הראויה במקרה של אי ציות" (ע"א 314/78 מירסקי נ' מנהל מס העיזבון, פ"ד לד(1) 795, 801 (1979)). חובת ההנמקה קבועה, כזכור, בסעיף נפרד הוא סעיף 158א. שלא כמו סעיף 152 הקובע מה הדין כאשר פקיד השומה אינו "קובע את המס" עד המועד הנדרש, בסעיף 158א אין קביעה שכזו. כאשר פקיד שומה אינו "קובע את המס" במועד – הגדיר המחוקק "סנקציה" ברורה ("יראו את ההשגה כאילו התקבלה"). לעומת זאת, לגבי חובת ההנמקה באותו מועד לא נקבעה כל "סנקציה". יש לזכור כי משמעות "הסנקציה" בענייננו היא שהמשיבים לא ישלמו מס, בעוד שלדעת פקיד השומה עליהם לשלם מיליוני ש"ח. לדעתי, כאשר עסקינן בתקופה בה שלטה בכיפה הלכת ביר אין מקום שאנו נוסיף על דרך הפרשנות התכליתית "סנקציה" שכזו שהמחוקק לא קבע אותה ולפיה גם אם התקבלה במועד החלטה, אך לא ניתנו לה באותו מועד נימוקים, יש להורות על בטלות ההחלטה (ולצורך בקביעה מפורשת של המחוקק בטרם ביטול שומה ומתן פטור ממס ראו והשוו: ע"א 78/83 הינדס נ' מנהל מס שבח, תל-אביב, פ"ד לט(2) 57 (1985); ע"א 162/82 קופה לתגמולים ופנסיה של עובדי הסוכנות היהודית לא"י בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(3) 589 (1985); ע"א 390/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' לויט, פ"ד מ(1) 265 (1986); ע"א 863/86 בוחס נ' מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה, פ"ד מג(1) 647 (1989); ע"א 73/87 אבן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה, פ"ד מג(1) 859 (1989)). אכן, לדעתי, יש לפעול בענייננו לפי הכלל הרגיל האומר כי "הפרת

החובה לתת נימוקים להחלטה אינה מבטלת את תוקף ההחלטה" (בג"ץ 4806/94 ד.ש.א. איכות הסביבה בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד נב(2) 193, 213 ד (1998)).

60. בענייננו אין מחלוקת כי פקיד השומה קיבל את ההחלטה במועד ובלשון בית משפט קמא "השומות אושרו על ידי פקיד השומה במועד, נחתמו ושודרו למחשב, הכל עד ליום תום השנה מיום הגשת ההשגה" (עמ' 10 לפסק הדין, שורות 10-11). יחד עם זאת, "בהיעדר נתונים אחרים" נקבע כי נימוקי ההחלטה נחתמו מאוחר יותר. בית משפט קמא קבע כי צו ללא הנמקה "לאו צו הוא". דעתי בעניין שונה. 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))

61. 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. אכן, "היעדר הנמקה הוא פגם בהחלטה. עם זאת, בדרך-כלל אין די בו, כשלעצמו, כדי שבית-המשפט יבטל את ההחלטה" (בג"ץ 2159/97 מועצה אזורית חוף אשקלון נ' שר הפנים, פ"ד נב(1) 75, 89 ב (1998)). וכפי שקבעה השופטת ביניש:

"נוכח קיומה של חובת הנמקה כאמור, מתבקשת המסקנה כי נפל פגם בהליך [...]. משקבענו כי נפל פגם בהליך המנהלי נשאלת השאלה האם צודק בא-כוח העורר בטענתו כי תוצאת הפגם היא שלילת ההליך כולו, או שמא אין הפגם יורד לשורש המעשה המנהלי ואינו פוסל אותו. הלכתו של בית משפט זה בשנים האחרונות הבהירה שלא כל פגם שנפל בהחלטה מינהלית מביא בהכרח לביטולה של ההחלטה, 'הכול תלוי בנסיבות המקרה: הצדדים, העיתוי, החומרה, הנפקות ועוד' [...]. טוען בא כוחו של העורר, כי בהעדר הנמקה נגרם בהכרח לאזרח נזק חמור, שכן הוא אינו יכול לדעת מהו הבסיס להחלטה, ולכן אין לו בסיס מספיק כדי לבחון אותה ולנסות לתקוף אותה; התשובה לטענה היא, כי בדרך כלל הפגם הנעוץ בהעדר הנמקה אין בו, כשלעצמו, כדי לגרום לכך שבית המשפט יבטל את ההחלטה המנהלית, שכן בית המשפט יבחן כל החלטה לגופה [...]. ניתן, איפוא, לקבוע כי במצב בו ההחלטה

לא נומקה, אין הפגם מביא לבטלות ההחלטה אלא שהוא מטיל על הרשות את הנטל לבוא ולהסביר את ההחלטה, ולהראות שההחלטה אכן היתה תקינה. (בש"פ 3810/00 גרוסמן נ' מדינת ישראל (לא פורסם, 11.6.2000)).

השופטת ביניש הוסיפה שם כי מול הצורך "לחנך" את הרשות עומדים שיקולים נוספים:

"טענה זו היא אמנם כבדת משקל, אך היא עומדת נגד עינינו במקרים רבים בהם המסקנה היא שהפגם שנפל במעשה המנהלי אינו גורם לבטלות המעשה; כנגד טענת הצורך במסר חינוכי לרשויות, עומדים שיקולים אחרים, וההחלטה שלא לראות כל פגם, יהא אשר יהא טיבו כמאין את המעשה המנהלי היא פרי של איזון בין השיקולים הרלוונטיים השונים, אשר הרתעת הרשות מפני סטייה מהליך תקין היא רק אחד מהם. אין בשיקול זה כשהוא עומד אל מול יתר השיקולים, כדי להכריע את הכף. כך בדרך כלל, וכך גם במקרה שלפנינו." (כן ראו והשוו יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ב 1302 (מהדורה שנייה מורחבת, 2011) (להלן: זמיר, כרך ב)).

62. גם החוק לתיקון סדרי המינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958 קובע כי היעדר הנמקה אינו מביא כשלעצמו לבטלות ההחלטה אלא שיש בו כדי להביא להיפוך הנטל כאשר על המדינה תהיה הראייה כי פעולתה נעשתה כדין. אכן, כפי שנקבע זה לא מכבר "אף אם נסתרה חזקת התקינות של הרשות, הרי שהנטל עובר אליה להוכחת תקינות פעולותיה והיה על בית המשפט להתיר לה לעשות כן" (עע"ם 4072/11 עיריית בת-ים נ' לוי, פסקה 36 (טרם פורסם, 6.11.2012)). פרופ' זמיר הסביר כי מדובר בנטל כפול: ראשית, הבאת הנימוקים, ולו גם באיחור ושנית הוכחה כי הנימוקים מבססים את ההחלטה (זמיר, כרך ב, בעמ' 1294). ואולם, בענייננו לא ניתנה לפקיד השומה כל הזדמנות להסביר את החלטתו וערעור המס שהגישו המשיבים התקבל על הסף. לדעתי, יש לאפשר לפקיד שומה להראות מדוע החליט מה שהחליט ולבחון את החלטתו לגופה כפי שמורים כללי המשפט המינהלי.

63. אכן, נימוקים הניתנים על ידי הרשות בדיעבד הם לעתים "חשודים" וכפי שקבע השופט לנדוי יש לנקוט "גישה זהירה וחשדנית אל טענות 'כבושות' של הרשות המינהלית" (בג"ץ 75/76 "הילרון" חברה ליצוא ויבוא גידולי ומוצרי חקלאות בע"מ נ' המועצה ליצור פירות ושיווקם (מועצת הפירות), פ"ד ל(3) 645, 649 ה (1976)) יחד עם זאת השופט לנדוי הוסיף שם מיד כי "לא צוטט אף מקרה אחד שבו סירב בית-משפט זה

לשים לבו לטענה של הרשות המשיבה רק מפני שהיא הועלתה במאחר" (שם, בעמ' 649) (בקשה לדיון נוסף נדחתה: ד"נ 27/76 "הילדון" חב' ליצוא ויבוא גדולי מוצרי חקלאות בע"מ נ' המועצה ליצור פירות ושיווקם, פ"ד לא (3) 18 (1977); כן ראו והשוו: ע"א 439/88 רשם מאגרי מידע נ' ונטורה, פ"ד מח (3) 817, 808 (1994); ע"ב 1/88 ניימן נ' יו"ר ועדת הבחירות המרכזית לכנסת השתיים-עשרה, פ"ד מב (4) 177, 193 (1988)). בעניינו יש לאפשר לפקיד השומה לפרוס את נימוקיו ויש לבחון את החלטתו לגופה. יתר על כן, השופט מ' חשין קבע כי אותו "חשד" כלפי נימוקים מאוחרים רלבנטי כאשר מדובר בנימוקי עובדה אך לא כאשר מדובר בנימוקי חוק ומשפט ובלשונו:

"הילכת-החשד מסבה עצמה על רשות שאינה מנמקת החלטת סירוב למבקש, ומשפונה הנפגע לבית-המשפט נמצא לה לרשות – כמו-לפתע – כי סירבה לעותר מטעם עובדתי כלשהו. הוא הדין במקרה שבו מנמקת הרשות החלטת סירוב בטעם עובדתי אחד, ומשפונה הנפגע לבית-המשפט – ולאחר קבלת עצה חכמה מפרקליטות המדינה – רואה הרשות לנמק את סירובה בטעם עובדתי אחר. במקרים אלה יקביל בית-המשפט את הנמקת הרשות בחשד של אי-אמון, בהעלותו השערה מושכלת כי ההנמקה החדשה – הנמקה טובה, כמשוער – לא נולדה אלא כדי לבוא תחת ההנמקה הקודמת – הנמקה בלתי ראויה, על-פי המשוער – והכל כדי לדחות את עתירת העותר. ואולם, הלכה זו אינה תופשת, מעיקרה, במקום שבו עולים בבית-המשפט טעמי חוק ומשפט לדחיית בקשתו של עותר" (בג"ץ 8437/99 רשת גני חב"ד בארץ הקודש, עמותה רשומה נ' שר החינוך, פ"ד נד (3) 69, 95 ה-ז (2000)).

מבלי לקבוע מסמרות בדבר דומה לכאורה כי בעניינו לגוף השומה אין כמעט מחלוקת עובדתית. המחלוקת היא בעיקרו של דבר משפטית: האם הכנסתם של המשיבים מהווה הכנסה פירותית או שמדובר ברווח הון פטור. על כן, לא רק שלא היה מקום לקבל על הסף את ערעור המס שהגישו המשיבים מבלי לבחון לגופם את נימוקיו המאוחרים של פקיד השומה אלא גם שלכאורה אין כמעט "חשד" מיקדמי הרובץ על אותם נימוקים.

64. בית משפט קמא הוסיף ועמד על כך שלגישתו קביעת מס ללא הנמקה אינה אלא "גיבוב מספרי". זוהי לדעתי אמירה מרחיקת לכת. כפי שראינו החלטה היא החלטה גם אם לא ניתנו לה נימוקים. הדברים אמורים ביתר שאת בעניינו. אכן, מוכנה אני להניח כי אם פקיד השומה היה בעניינו "משרבב" כך סתם מספרים כדי לעמוד במועד הקבוע בסעיף 152 ומנסה בדיעבד לנמק את אותם מספרים – ניתן היה לומר כי

פקיד השומה לא השתמש בסמכותו לקבוע את המס כדרישת סעיף 152 (ראו והשוו ע"א 5080/90 קפלן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מו(4) 561, 569 ב-ג (1992)). ברור כי קביעת המס צריכה להתבסס על עבודת מינהל תקינה לרבות על תשתית עובדתית ומשפטית. "גיבוב" מספרים, כך סתם, אינו עומד בדרישה זו. ואולם, בענייננו גם אם נכונה הטענה כי ההנמקות נחתמו באיחור, אין בכך כדי לשכנע כי פקיד השומה "שירבב" כך סתם מספרים ולא עמד בדרישת סעיף 152 "לקבוע את המס". עיון במסמכים השונים מלמד כי השגתם של המשיבים נבחנה ונערכו בעניין מספר דיונים. המחלוקת בין הצדדים הינה, כאמור, האם הכנסתם של המשיבים מהווה הכנסה פירוטית או שמדובר ברווח הון פטור. לאורך כל הדיונים הוסבר למייצגי המשיבים מפורשות כי פקיד השומה אינו מקבל את עמדתם לפיה מדובר ברווח הון פטור, ובניגוד לטענת המשיבים בית משפט קמא אף קבע זאת מפורשות (עמ' 2 לפסק הדין שורות 11-13). לבסוף אף הודע למשיבים – ובאי כוחם אף חתמו על מסמך זה – כי עמדת פקיד השומה היא כי "כל המבחנים לעסק מתקיימים ולא מדובר ברווח הון פטור ... עמדת המחלקה המשפטית היא כי מדובר בהכנסה מעסק". הנה כי כן, לא רק שאין לומר על החלטתו של פקיד השומה בענייננו כי היא מהווה "גיבוב מספרי" ללא כל תשתית, אלא שהחלטתו מבוססת על דיונים לא מעטים שנערכו עם המשיבים ועל עמדת המחלקה המשפטית. המסקנה המתבקשת היא אפוא כי פקיד השומה "קבע את המס" במועד הנדרש בסעיף 152 אף אם לא ניתנו במועד זה נימוקים.

65. המשיבים עומדים על כך שבעת שקבע את המס נפלה טעות בהחלטתו של פקיד השומה. ואולם, העובדה שנפלה טעות בהחלטה אינה מספיקה כדי לקבוע כי לא התקבלה במועד החלטה. בית משפט קמא הבהיר נקודה זאת היטב ודבריו בעניין זה מקובלים עליי (עמ' 10 לפסק הדין, שורות 12-13). הטעות שנפלה בהחלטה אינה מעלה ואינה מורידה לשאלה האם התקבלה החלטה והאם היא התקבלה במועד (ראו והשוו עמ"ה (מחוזי חי') 363/02 גריל נ' פקיד השומה חיפה, מיסים יט(1) ה-173, ה-178 (פסקה 10 סיפא) (2005)). לשאלת אופן תיקון הטעות שנפלה בהחלטה לא נדרש בית משפט קמא וגם אנו לא נידרש לכך.

66. כפי שנרמז בראשית הדברים פסק הדין בענייננו הוא כנראה היחיד בו נקבע כי היעדר הנמקה במועד מביא לבטלות החלטת פקיד השומה. פסיקה מחוזית אחרת סברה כי היעדר הנמקה אינו מביא כשלעצמו לבטלות השומה. עמד על כך השופט אליעזר ריבלין בבית המשפט המחוזי בבאר שבע ב-המ' (מחוזי ב"ש) 10006/96 (עמ"ה 36/92) סגיסמן נ' פקיד השומה באר שבע (לא פורסם, 16.9.1998) שם נקבע כי היעדר הנמקה מהווה אכן פגם אלא שאין די בפגם זה לבדו כדי להביא לביטול השומה.

השופט ריבלין הפנה לסעיף 159 שכבר צוטט לעיל הקובע פגמים שאינם מביאים לפסלות שומה וקבע כי יש לפעול לפי סעיף זה מקום שהנישום היה מודע בפועל לנימוקי השומה, דהיינו שלא נגרם לו עוול המצדיק את ביטול השומה. וכך קבע השופט ריבלין:

"יש ממש בטענת המערער כי נפל פגם בדרכי קביעת השומה. אלא שבפגם זה, לבדו, אין כדי להכריע, במקרה זה, את תוצאת הערעור.

סעיף 159 לפקודה מורה:

'שומה, פקודת תשלום או כל הליך אחר הנחזים ועשויים בהתאם להוראות פקודה זו לא יבוטלו ולא יראו אותם כבטלים מעיקרם או כניתנים לביטול, מחמת פגם שבצורה, ולא ייפגעו מחמת טעות, פגם או השמטה שחלו בהם, אם הם בעצם ובפועל תואמים את האמור בפקודה זו, או בכל פקודה המתקנת אותה, או את כוונתן ומשמעותן, ואם האדם הנישום או העומד להיות נישום או הנפגע נקוב בהם לפי פשוטן ומובנן הרגיל של המלים'

במילים אחרות: מקום בו לא נגרם לנישום עוול כתוצאה מאי קיום הוראות הפקודה, כאמור, לא תבוטל השומה. השוו: עמ"ה 107/94, איתן חנני נ' פקיד השומה חיפה, פד"א נד 314; עמ"ה 82/82, טבריה טורס בע"מ נ' פקיד השומה טבריה, מיסים ח ה-116 - באותם מקרים נקבע כי כאשר לא נגרם למערער 'עוול ממשי' לא תבוטל השומה. הדברים שנקבעו שם יפים, מקל וחומר, לענייננו, אם יתברר כי נכונה טענת המשיב כי המערער היה מודע בפועל לנימוקי השומה. ראוי להדגיש לענין זה כי הצדדים ניהלו ביניהם דיונים מקיפים, בהזדמנויות שונות, טרם הוצאת השומה ואף היו קרובים לחתימה על הסכם להסדיר את המחלוקת שביניהם עד שאין מקום להניח, כבר בשלב זה, כי נמנעה מן המערער ידיעה בדבר השאלות שבמחלוקת. התוצאה היא שאין לקבל את טענות המערערים."

בקשת רשות ערעור שהוגשה על החלטה זו נדחתה (ראו רע"א 6925/98 סגיסמן נ' פקיד שומה באר-שבע (לא פורסם, 4.1.1999)). ואכן, בסופם של ההליכים שם נקבע כי הנישומים ידעו את נימוקי השומה גם אם אלה לא נכתבו במועד, ועל כן אין בפגם שדבק בשומה כדי להביא לבטלותה (ראו פסק דינה של השופטת ר' אבידע ב- עמ"ה (מחוזי ב"ש) 36/92 סגיסמן נ' פקיד שומה באר שבע, מיסים יד(4) ה-84, ה-87 (פסקה 4(ב)) (2000)).

67. באותה רוח פסק גם השופט יוסף אלון ב- עמ"ה (מחוזי ב"ש) 510/05 ערדג בע"מ נ' פקיד שומה, מיסים כ(6) ה- 211 (2006). השופט אלון עמד על כך שהפרת החובה לנמק הקבועה בסעיף 158א מהווה אכן פגם אלא שסעיף 152 שקובע כי יראו השגה כאילו התקבלה אין עניינו בצו פגום אלא בצו שלא הוצא ואילו לגבי צו פגום יש לפעול פי סעיף 159. ובלשונו של השופט אלון:

"אכן, על החלטת המשיב בהשגה המוגשת לו להיות מנומקת.

כך נקבע בס' 158 א' (ב) לפקודה. גם אלמלא אותה הוראה שבפקודה, חייב היה המשיב לנמק החלטה זו - ככל החלטה אחרת הניתנת ע"י רשות מינהלית.

ברם, הפגם הנודע מאי צירוף הנימוקים לגוף ההחלטה, אינו מוביל באחת ומניה וביה לתוצאת בטלותה של אותה החלטה כאילו לא ניתנה מעיקרא.

הוראת ס' 152 (ב) לפקודה, לעניין תקופת השנה שנקצבה למשיב בהוצאת הצו, אינה נושאת בחובה הוראה גורפת נוספת, ולפיה גם משהוצא הצו תוך תקופת השנה - ייבטל אותו הצו מניה וביה עקב כל פגם שנפל בו.

ס' 152 (ב) לפקודה אינו עוסק בסוגיית ה'צו הפגום' אלא בסוגיית הצו שלא הוצא כל עיקר.

משהוצא הצו תוך תקופת השנה - ונתגלו בו פגמים - יחולו לעניין זה ההוראות הכלליות של המשפט המינהלי בכלל וכן הוראותיו של ס' 159 לפקודה [...] בפרט.

מסגרות נורמטיביות אלה אינן מובילות לתוצאה של בטלות הצו - מניה וביה ועל הסף - אלא דורשות הן בחינת היקף הפגיעה שנפגע הנישום - אם בכלל - כתוצאה מאותו הפגם המינהלי, והשלב הראוי לבחינת הדברים הינו לאחר שמיעת ראיות הצדדים וטענותיהם בערעור זה לגופם ולפרטיהם.

לאור זאת, השלב הראוי לבירור טענת הסף האמורה של המערערת (לעניין העדר הנימוקים בגוף הצו) אינו בשלב מקדמי זה של טענת סף, אלא עניין הוא לדון בו לאחר שמיעת הראיות והטענות כולן."

68. השופט אלון מפנה בדבריו לפסיקה מחוזית נוספת באותה רוח (ראו: המ' (מחוזי ת"א) 4519/92 (עמ"ה 133/91) חיים רוכוורגר חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1, מיסים ז(3) ה-170 (1993) (השופט א' פלפל); עמ"ה (מחוזי י-ם) 633/02 מוסאי נ' פקיד השומה ירושלים 1, מיסים יז(3) ה-180 (2003) (השופט י' ענבר)). לדעתו יש בענייננו להעדיף פסקי דין אלו של בית המשפט המחוזי על פני פסק הדין מושא הערעור. במילים אחרות, יש לקבוע לגבי התקופה בה הלכת ביד שלטה בכיפה כי יש לראות את חובת ההנמקה הקבועה בסעיף 158א כנופרדת מהחובה להחליט הקבועה

בסעיף 152(ב) כאשר להפרתה לא קבועה אותה "סנקציה" הקבועה בסעיף 152(ג) לגבי הפרת החובה להחליט. הפרת החובה לנמק נבחנת בראי סעיף 159. אם הנישום יודע בפועל את נימוקי השומה – גם אם אלה לא נכתבו במועד – אין מקום לבטל את השומה. בענייננו המשיבים ידעו את נימוקי השומה. בית משפט קמא עמד על כך שבפגישות שנערכו בין הצדדים "הועלו הסוגיות השנויות במחלוקת בין הצדדים כאשר [פקיד השומה] מבהיר את עמדתו באופן מפורש כי אינו מקבל את עמדת [המשיבים] עליה נסמכה ההשגה" ועוד הוסיף בית המשפט כי "בדיונים אילו הובהרה עמדת [פקיד השומה] כי אין הוא מקבל את השגות [המשיבים] וכי הוא עומד על עמדתו החולקת". כפי שכבר פורט, בדיון האחרון שנערך בין הצדדים באי כוח המשיבים אף חתמו על סיכום הדיון שעל פיו "הכנסות מעסקאות בבורסה הן הכנסות פירותיות לפי ס' 2 לפקודה. כל המבחנים לעסק מתקיימים ולא מדובר ברווח הון פטור [...] עמדת המחלקה המשפטית היא כי מדובר בהכנסה מעסק". הנה כי כן המשיבים ידעו בפועל את נימוקי השומה גם אם אלו לא נחתמו במועד מתן ההחלטה ועל כן אין להורות על בטלות השומה.

69. המדינה הוסיפה וטענה כי בכל מקרה היעדר הנמקה או הנמקה מאוחרת אינה גורמת עוול לנישום מאחר שכל הנימוקים נחשפים לפניו במסגרת הליכי הערעור כאשר רק לאחר שפקיד השומה מגיש את נימוקי השומה לבית המשפט נדרש הנישום לפרט את טעמי ערעורו (ראו ע"א 670/83 ציטרנבאום נ' פקיד השומה, נצרת, פ"ד לט(3) 685 (1985); כן ראו והשוו ע"א 519/82 פקיד השומה ת"א 4 נ' נחשתן, פ"ד לט(3) 240 (1985)). המשיבים לעומת זאת טענו כי ככלל יש חשיבות לדעת את הנימוקים עוד לפני אותם הליכים. כעקרון יש לדעתי חשיבות לתת נימוקים עוד לפני קיומם של הליכים משפטיים. הנישום הרי יכול להשתכנע מהנימוקים ולא לפתוח בהליכים כלל (ראו והשוו עניין טוטנאור, בעמ' ה-212 (פסקה 5)). ואולם, בענייננו כפי שפורט המשיבים ידעו את הנימוקים.

סיכום ביניים

70. המסקנה אליה הגעתי היא אפוא כי כאשר שלטה בכיפה הלכת ביר – גם אם במועד מתן ההחלטה הקבוע בסעיף 152 לא נחתמו נימוקי ההחלטה – אין מקום לביטול ההחלטה. כזכור המדינה הוסיפה וטענה כי למעשה יש בידיה כדי להראות כי במועד הקבוע בסעיף 152 הנימוקים נחתמו על גבי תרשומת פנימית אם כי לא על גבי כתב ההנמקות המאוחר יותר שנשלח לנישום. לטענת המדינה משהטענה בדבר האיחור בחתימת ההנמקות לא הועלתה היא לא הציגה את אותן תרשומות פנימיות ולא היה

מקום שבית המשפט יכריע על סמך טענה שלא נטענה. המשיבים טענו בהקשר זה, בין היתר, כי בין כך ובין כך אין לאפשר למדינה להסתמך על תרשומת פנימית. נוכח המסקנה אליה הגעתי איני נדרשת לעניין זה. אעיר בבחינת למעלה מן הצורך כי אכן יש צדק בטענת המדינה כי הטענה בעניין היעדר הנמקה במועד לא נטענה, וממילא לא ניתנה למדינה הזדמנות להתייחס לכך. על כן, אילו סברתי שיש לכך משמעות היה מקום לדעתי להחזיר את התיק לבית משפט קמא כדי לאפשר למדינה להשלים טענותיה, ולמשיבים הייתה שמורה כמובן הזכות לטעון כי אין לאפשר למדינה לסמוך על תרשומת פנימית. מכל מקום, נוכח המסקנה אליה הגעתי לפיה גם אם כתב ההנמקות נחתם באיחור אין מקום בענייננו להורות על ביטול השומה – אין צורך לדעתי בהחזרת הדיון לבית המשפט המחוזי לשם בחינת התרשומות הפנימיות ומשמעותן.

71. המסקנה אליה הגעתי חלה, כמבואר, לגבי התקופה בה שלטה בכיפה הלכת ביד ועמדתי על הטעמים לכך. הלכת ביד בוטלה כידוע ונקבע בעניין סמי (עליון) כי יש לפרש את הביטוי "השתמש בסמכויותיו" הקבוע בסעיף 152(ג) באופן תכליתי. השאלה מהו הדין לעניין הפרת חובת ההנמקה במועד הנדרש לאחר ביטולה של הלכת ביד אינה לפנינו ואיני מביעה לגביה עמדה. עם זאת, טוב יעשה פקיד שומה אם יקפיד לחתום גם על כתב ההנמקות הנשלח לנישום כבר בעת מתן ההחלטה. בהקשר זה מקובלות עליי הערותיו של השופט אלטוביה בעניין תיעוש ובעניין כהנא שצוטטו לעיל בפסקאות 26 ו- 29 בהתאמה. הדבר יחסוך, כך אני מקווה, התדיינויות משפטיות מיותרות.

סוף דבר

72. אם תשמע דעתי נקבל את הערעור ונבטל את פסק הדין של בית המשפט המחוזי שקיבל על הסף את ערעורי המס שהגישו המשיבים. התיק יוחזר לבית המשפט המחוזי לדון בערעורי המס לגופם. לא ייעשה צו להוצאות.

המשנה לנשיא

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט י' עמית:

אני מסכים.

ש ו פ ט

ניתן היום, י"א בטבת התשע"ג (24.12.2012).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיא

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 05063150_C24.doc רכ
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il