



בבית המשפט העליון

רע"א 429/12

רע"א 3476/12

רע"א 3812/12

לפני :
כבוד השופט יי דנציגר
כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופט צ' זילברטל

המבקש ברע"א 429/12 :
המבקשות ברע"א 3476/12 :
המבקשת ברע"א 3812/12 :
יגאל דור און
1. תיעוש אחזקה ותפעול מערכות
2. עמירם סיוון
השקעות בע"מ י.מ.ש

נ ג ד

המשיב ברע"א 429/12 :
המשיב ברע"א 3476/12 :
המשיב ברע"א 3812/12 :
מס הכנסה פקיד שומה
פקיד שומה כפר סבא
פקיד שומה ת"א 3

בקשות רשות ערעור על החלטות בית המשפט המחוזי בתל
אביב-יפו בתיק ע"מ 1046/06, 1092-05, 1097-06, 1107-07,
1047-06

תאריך הישיבה : ו' טבת התשע"ג (19.12.12)

בשם המבקש ברע"א 429/12 : עו"ד יעקב גולדמן ; עו"ד אורי גולדמן ; עו"ד אינגה
אייזנברג

בשם המבקשות ברע"א
: 3476/12

עו"ד רחל כץ

בשם המבקשת ברע"א
3812/12:

עו"ד יוסי שגב ; עו"ד תומר שגב

בשם המשיבים : עו"ד קמיל עטילה ; עו"ד אורית וינשטיין

פסק-דין

השופט נ' הנדל:

1. מונחות בפנינו שלוש בקשות רשות ערעור על החלטות בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופט מ' אלטוביה). בלב שלוש הבקשות עומדת שאלה אחת משותפת: האם, במצבים מסוימים, נעצר "מרוץ הזמנים" – או: "שעון ההתיישנות" – למתן החלטה על ידי פקיד השומה, גם אם ההחלטה טרם הועברה בפועל לידיעת הנישום.

רקע נורמטיבי בתמצית

2. פקיד שומה רשאי לקבוע שומה "לפי מיטב שפיטתו", שתהיה שונה מזו שמסר לו הנישום בדו"ח שומה עצמית (סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה)). יש לקבוע את השומה לפי מיטב השפיטה בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח. כמו כן, מי שחולק על השומה לפי מיטב השפיטה יכול להגיש השגה (סעיף 150 לפקודה). על פקיד השומה להחליט בהשגה בתוך שנה אחת (סעיף 152(א)-(ב) לפקודה).

הפקודה קובעת, אפוא, את לוח הזמנים הבא. מעת שהגיש הנישום דו"ח שומה עצמית - נפתח מרוץ זמנים: אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח לא הכין הפקיד שומה לפי מיטב השפיטה - יש מעין "אישור אוטומטי" של השומה העצמית. מרוץ זמנים דומה מתחיל מעת שהגיש הנישום השגה, רק שסד הזמנים במקרה כזה הוא שנה, דהיינו: אם בתוך שנה מיום הגשת ההשגה לא הגיע הפקיד להחלטה או להסכם עם הנישום – יש "אישור אוטומטי" של ההשגה (סעיף 152(ג) לפקודה).

3. פרשנות סעיף 152(ג) נידונה בע"א 568/78 פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ, פ"ד לג(3) 735 (1979) (להלן: עניין ביר). השאלה הייתה אלו פעולות של פקיד השומה עוצרות את מרוץ הזמנים, ומונעות את ה"אישור האוטומטי" של השומה העצמית או ההשגה. בהלכה זו הובהר שמרוץ הזמנים נפסק משעה שקבע הפקיד את המס בצו שבכתב, בין אם הצו הומצא לנישום ובין אם הוא נותר במגירתו של הפקיד.

הלכת ביר שונתה לפני מספר שנים, בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים נ' סמי (22.4.2007) (להלן: עניין סמי). נקבע כי מרוץ הזמנים נפסק רק כאשר נתן פקיד

השומה החלטה וזו הועברה לידיעת הנישום. בכך תוגשם התכלית שעומדת ביסוד קביעת סד הזמנים: צמצום חוסר הוודאות בה שרוי מי שטרם ניתנה בעניינו החלטה.

בהמשך, בדנ"א 3993/07 (להלן: דנ"א סמי), נידון היבט התחולה של עניין סמי. נקבע, בדעת הרוב, כי ההלכה שנפסקה בעניין סמי תחול באופן רטרואספקטיבי חלקי מיום 23.5.2004 (הוא יום מתן פסק הדין בבית המשפט המחוזי, שעליו הוגש הערעור בעניין סמי). כלומר, הלכת סמי תחול גם על הליכי מס שבהם נתן פקיד השומה החלטה מיום 23.5.2004 והלאה.

השתלשלות ההליכים

4. בכל התיקים שלפנינו, החלטת פקיד השומה (המשיב) הועברה לידיעת הנישום לאחר המועד הקבוע בחוק, אולם הנישום ידע עוד קודם לכן על כוונה עקרונית – כך נטען על ידי המשיב – לתת החלטה בעניינו, ואף על מגמתה של ההחלטה. כמו כן, כל התיקים שלפנינו נכנסים לתוך "תקופת הרטרואספקטיביות" שנקבעה בדנ"א סמי. דהיינו, החלטת המשיב ניתנה לאחר יום 23.5.2004 אך לפני יום מתן פסק הדין בעניין סמי (22.4.2007). נפרט בתמצית את הרקע העובדתי והדיוני בכל אחד מן התיקים על פי הנקבע בבית המשפט המחוזי.

5. דע"א 429/12 – המבקש (להלן: דור-און) הגיש ביום 28.2.2001 דו"ח הכנסות. החלטת המשיב בעניינו צריכה הייתה להתקבל עד סוף שנת 2004 – שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח. לא הייתה מחלוקת שדור-און ידע, בתוך מסגרת זמנים זו, שבכוונת המשיב להוציא לו שומה לפי מיטב שפיטה. ביום 21.6.2004 ערכה המפקחת תרשומת מפורטת של השומה לפי מיטב השפיטה. התרשומת נחתמה על ידי המפקחת ביום 29.12.2004, ועל ידי סגן פקיד השומה ביום 30.12.2004. ביום 11.1.2005 נשלחה השומה לדור-און, והיא הגיעה לידינו ביום 13.1.2005.

דור-און ערער על השומה לבית המשפט המחוזי (ע"מ 1046-06). בבקשה מקדמית הוא טען שהשומה על פי מיטב השפיטה היא חסרת תוקף משום שנשלחה אליו באיחור. הבקשה לקבלת הערעור על הסף נדחתה ע"י בית המשפט המחוזי. נקבע כי מרוץ הזמנים יכול להיעצר אפילו אם השומה לא נשלחה במועד, וזאת בהתקיים שלושה תנאים: (1) השומה, על הנמקותיה, נערכה ונחתמה בתוך המועד; (2) הנישום ידע בבירור שבכוונת פקיד השומה להכין שומה לפי מיטב השפיטה. (3) השומה נשלחה באיחור סביר. צוין כי עמדה זו תחול רק על תקופה שאותה כינה בית המשפט המחוזי "בין השמשות", דהיינו: על הליכים שהיו תלויים ועומדים בין יום 23.5.2004

(מועד פסק הדין בבית המשפט המחוזי בעניין סמ"י) לבין יום 22.4.2007 (מועד פסק הדין בבית המשפט העליון בעניין סמ"י). עניינו של דור-און נופל בתוך תקופת "בין השמשות" שנקבעה על ידי בית המשפט המחוזי, שהרי החלטת המשיב בעניינו ניתנה בינואר 2005.

6. רע"א 3476/12 – המבקשות הגישו ביום 25.2.2004 השגה על שומות שהוציא להם המשיב בגין שנת המס 2001. החלטת פקיד המשיב ביחס להשגה צריכה הייתה להתקבל בתוך שנה, דהיינו עד פברואר 2005. ביום 21.2.2005 שוחח המפקח עם מייצגן של המבקשות, הבהיר לו כי יוצאו צווים בעניינו ופירט את הנושאים שייכללו בהם. ביום 23.2.2005 חתמה סגנית פקיד השומה על תרשומת שערך המפקח, ובה הסברים ונימוקים לדרך בניית השומות. רק ביום 13.3.2005 נשלחו הצווים למבקשות.

המבקשות ערערו לבית המשפט המחוזי על הצו (ע"מ 1092-05, 1097-06, 1107-07). בבקשה מקדמית נטען שהצווים חסרי תוקף, משום שנשלחו לאחר המועד הקבוע בחוק. בית המשפט דחה את הבקשה. נקבע כי מלאכת הפעלת שיקול הדעת של המשיב הושלמה ביום 23.2.2005, אז נחתם מסמך ההנמקות בידי סגנית פקיד השומה. בהמשך הגישו המבקשות לבית המשפט המחוזי בקשה לעיון חוזר. גם בקשה זו נדחתה, תוך שהודגש כי עוד בטרם חלפה השנה ידעו המבקשות שהמשיב לא קיבל את השגתן, וממילא לא יכולה הייתה להתעורר אצלם הסתמכות.

7. רע"א 3812/12 – המבקשת (להלן: השקעות בע"מ) הגישה ביום 29.3.2001 דו"ח שומה בגין שנת המס 1999. השומה לפי מיטב השפיטה צריכה הייתה להינתן עד סוף שנת 2004 - שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח. ביום 22.12.2004 נפגש רכז מטעם המשיב עם מייצגה של השקעות בע"מ, הבהיר לו כי הוא חולק על דו"ח השומה שהוגש ופירט את הנימוקים לכך. ביום 27.12.2004 הכין הרכז מכתב עם הנימוקים לקביעת השומה לפי מיטב השפיטה. ביום 30.12.2004 חתם סגן פקיד השומה על השומה. אולם רק ביום 2.1.2005 הודפסה השומה ונמסרה להשקעות בע"מ. בנוסף, ביום 11.1.2005 (לטענת המבקשת) הגישה השקעות בע"מ השגה על השומה, אולם רק ביום 20.1.2006 – לאחר שחלפה למעלה משנה - ניתנה החלטה בעניין.

השקעות בע"מ ערערה לבית המשפט המחוזי על השומה ועל ההחלטה בהשגה (עמ"ה 1047/06). בבקשה מקדמית נטען שהשומה וההחלטה נשלחו לאחר המועדים שנקבעו בחוק. בית המשפט דחה את הבקשה וקבע כי המשיב לא חרג מ"מרוץ

הזמנים". באשר לשומה לפי מיטב השפיטה, צוין שהליך זה התנהל בתוך תקופת "בין השמשות" (ראו לעיל). נקבע כי המשיב השלים את שיקול דעתו ביחס לשומה ולנימוקיה בתוך התקופה שנקבעה, והמבקשת אף ידעה על נימוקי השומה בתוך תקופה זו. לפיכך אין זה נחשב לאיחור. באשר להשגה, נקבע כי "אף אם ההחלטה בהשגה הוזנה למחשב ביום 20.1.2006... יש לראות את מועד סיום מלאכת שיקול הדעת בהשגה ביום 19.1.2006, הוא המועד בו ערך הרכז את השומה והנימוקים".

טענות הצדדים בפנינו

8. המבקשים טוענים כי החלטות בית המשפט המחוזי בעניינם סותרות את הכלל שנקבע בעניין סמ"י. לשיטתם, אין מקום להחריג את תקופת "בין השמשות" מן התחולה הרטרופקטיבית עליה הוחלט בדעת הרוב בדנ"א סמ"י. באופן מעשי, היה על המשיב להעביר למבקשים במועד את החלטותיו: את השומה לפי מיטב שפיטה בתוך שלוש שנים מתום שנת המס (ברע"א 429/12 וברע"א 3812/12), ואת ההחלטה בהשגה בתוך שנה (ברע"א 3476/12 וברע"א 3812/12).

המשיב, לעומת זאת, מפנה לאמור ברע"א 1959/09 מועדון הכדורגל הפועל תל אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב (30.3.2009) (להלן: עניין מועדון הכדורגל). באותו עניין, בית המשפט המחוזי קבע כי לא חלה התיישנות על שומות לפי מיטב השפיטה שהוצאו באיחור, משום שהמבקשת הייתה מודעת לתוצאה הצפויה של השומות ולפרטיהן המלאים. בקשת רשות הערעור שהוגשה לבית משפט זה נדחתה, תוך שצוין כי נסיבות המקרה – ובפרט עניין המודעות – מאבחנות אותו מעניין סמ"י. בנוסף מזכיר המשיב כי בדנ"א סמ"י ציינו שופטי הרוב שבמקרים מסוימים ייתכן לחרוג מן התחולה הרטרופקטיבית. לגופו של עניין טוען המשיב כי הרציונאל של הלכת סמ"י היה שעל הנישום לדעת כיצד הסתיים עניינו בתוך הזמן הקצוב בחוק. בענייננו הנישומים ידעו זאת, הגם שהשומה לא נשלחה להם במועד. לפיכך, ובשים לב לכך שבאותה עת משלה בכיפה הלכת ביד (מה שמחליש עוד יותר את טענות ההסתמכות של הנישומים) – יש לקבל את האיזון שנקבע בבית המשפט המחוזי.

להשלמת התמונה יצוין כי המבקש ברע"א 429/12 (דור-און) הגיש גם בקשה להורות על עיכוב ההליכים בתיק העיקרי שמתנהל בבית המשפט המחוזי. הבקשה נדחתה (28.11.2012). כן יצוין ביחס לרע"א 3812/12 כי הגם שיש חילוקי דעות עובדתיים בין הצדדים, על סמך קביעת בית המשפט המחוזי לא הוכח כי המשיב העביר את ההחלטה לידיעת הנישום בתוך שנה, ועל כן המחלוקת בתיק זה נסובה סביב השאלה האם די בכך שהמשיב החליט בנדון ואף הזין נתונים למחשב בתוך שנה.

דיון והכרעה

9. לאחר שעיינו בטיעוני הצדדים החלטנו לדון בבקשות כאילו ניתנה הרשות לערער, וכאילו הוגשו ערעורים על פי הרשות שניתנה, ולקבל את הערעורים. הבקשות מעלות סוגיה משפטית בעלת השלכות רוחב, שיש לה השפעה על קבוצה גדולה של אנשים. חשיבות העניין כבר נתנה את אותותיה בכך שהתקיים דיון נוסף בסוגית הרטרופקטיביות של הלכת סמי. ההיבט הציבורי של הבקשות בא לידי ביטוי בכך שעסקינן בסמכות פקיד השומה לערוך שומה לפי מיטב השפיטה ולדון בהשגות וההכרעה עשויה להשפיע על הקופה הציבורית.

שלוש הבקשות כוללות, בעיקרן, תשתית עובדתית דומה: הנישום הגיש דו"ח שומה עצמית ו/או השגה. נפתח מרוץ זמנים, שבמסגרתו היה על המשיב להפעיל את סמכויותיו בתוך הזמן שקצב המחוקק. לנישום היה ידוע, פחות או יותר, מהי ההחלטה שהמשיב עתיד לקבל בעניינו. אלא שבפועל הועברו ההחלטות לידיעת הנישום לאחר מסגרת הזמן שקבע המחוקק. כל ההחלטות ניתנו בתוך תקופת "בין השמשות", דהיינו בתקופה שבין מתן פסק הדין בעניין סמי (אפריל 2007) לבין יום 23.5.2004. השאלה היא האם צירוף נסיבות אלו מצדיק חריגה מן התחולה הרטרופקטיבית שנקבעה בדנ"א סמי. דעתנו היא – בניגוד לבית המשפט המחוזי – שהתשובה לכך הינה שלילית. לאמור, המשיב איחר את המועד.

10. נפסק כי "נקודת המוצא העקרונית היא שהלכה שיפוטית חדשה פועלת הן רטרואקטיבית והן פרוספקטיבית". על ההצדקות העקרוניות והמעשיות לגישה זו עמד בית המשפט בהרחבה בעניין סולל בונה, ולא נחזור כאן על הדברים (רע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עיזבון עבד אלחמיד, פ"ד סא(1) 126, פסקאות 5-10 לפסק דינו של הנשיא ברק (2006)). בראייה רחבה יותר, ניתן להזכיר שלעיתים נקודת המוצא העקרונית מפנה דרך לשיקול אחר הקשור לתחום המשפט – למשל בטלות יחסית במשפט המנהלי, או עקרונות של המשפט הפלילי שמשפיעים על היקף התחולה הרטרופקטיבית, או אף שיקולים מעשיים שבית המשפט בעצמו קובע במקרה המתאים. לענייננו יוצג נימוק שהוזכר בעניין סולל בונה, עליו הסתמך בית המשפט העליון בדנ"א סמי, ושבכוחו לבסס חריג לנקודת המוצא: תחולה רטרופקטיבית עלולה לפגוע באינטרס הסתמכות לגיטימי של מי שהתבסס על ההלכה הישנה, ולכן לעיתים הצורך המעשי להגן על אינטרס ההסתמכות גובר על ההצדקות העקרוניות להחלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה.

עקרוניתה של הלכת סולל בונה יושמו כאמור בדנ"א סמי, בפני ההרכב המורחב (יוזכר כי דנ"א סמי ניתן לאחר פסק הדין בעניין מועדון הכדורגל). כזכור, פסק הדין בעניין סמי שינה את ההלכה הישנה שנקבעה בעניין ביר. שופטי הרוב קבעו בדנ"א סמי כי אינטרס ההסתמכות של רשויות המס, אשר הסתמכו על הלכת ביר, איננו מצדיק את ביטול התחולה הרטרופקטיבית של הלכת סמי. זאת, בין היתר, משום שדפוס הפעולה של פקידי השומה – אשר המשיכו לשלוח באיחור החלטות לנישומים – לקה בחוסר סבירות ובנטילת סיכונים. הבעייתיות שטמונה בהתנהגות זו של פקידי השומה החריפה מיום 23.5.2004 והלאה, אז ניתנה ההחלטה בבית המשפט המחוזי אשר סייגה את האמור בהלכת ביר ורימזה על השינוי המשפטי הצפוי.

בבקשות שלפנינו חותר המשיב לסלול תוואי חדש, או שמא: לבנות תוואי ישן, ולהראות שחולשת אינטרס ההסתמכות של הנישומים - מצדיקה צמצום של התחולה הרטרופקטיבית. בהקשר זה עמד המשיב על שלושה מאפיינים שמייחדים את התיקים שבפנינו: ראשית, מדובר על הליכים שהתנהלו בתקופת "בין השמשות", כאשר עדיין שררה הלכת ביר וטרם ניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין סמי. שנית, נערכה תרשומת ובה צוין, ברמת פירוט כזו או אחרת, מהן עיקרי ההחלטות שבכוונת המשיב לקבל. ולבסוף, הנישומים ידעו – ושוב, ברמת פירוט משתנה מתיק לתיק - מהי ההחלטה שפקיד השומה עתיד לקבל בעניינם. צירוף המאפיינים הללו, לטענת המשיב, מחליש את אינטרס ההסתמכות של הנישומים, ולפיכך גם מצדיק כרסום בתחולה הרטרופקטיבית של הלכת סמי. בשל כך, סבור המשיב כי יש לדחות את הבקשות גם לגופן.

הרצון להתמקד בתקופת "בין השמשות" ולהחיל עליה כללים מיוחדים - אין לו עיגון בדין ולא אחיזה בפסיקה. להשקפתנו, אין זה אלא ניסיון לחזור על הראשונות ולבחון מחדש את קביעותיו של בית משפט זה בדנ"א סמי. יתירה מזאת: כאמור, בדנ"א סמי ניתחו חברי ההרכב בהרחבה את השאלה האם עניין סמי יחול באופן רטרופקטיבי. זוהי הסוגיה שעמדה לדיון. לאחר שקלא וטריא מפורט ניתנה תשובה עקרונית חיובית. על דעת הרוב, ובשים לב לכך שאינטרס ההסתמכות של המשיב מתחזק במידת מה קודם ליום 23.5.2004 (מן הסיבות שפורטו לעיל), הוגבלה התחולה הרטרופקטיבית ליום זה ואילך. החלטה זו בדנ"א סמי התקבלה לאחר איזון בין כלל השיקולים שעמדו על הפרק, ובפרט מתוך בדיקה מדוקדקת של אינטרס ההסתמכות של המשיב. במילים אחרות: טענת ההסתמכות איננה חידוש. ההסתמכות הייתה "הברית התיכון", שסביבו התנהל כל הדיון בדנ"א סמי. ההסתמכות היא שעיצבה את הפיתרון

שהתקבל שם, והיא שקבעה את גבולות התחולה הרטרואספקטיבית. הניסיון לשוב ולעשות את טענת ההסתמכות קרדום לחפור בו, על מנת לצמצם עוד יותר את כלל התחולה הרטרואספקטיבית, הוא מעין "דיון נוסף על גבי דיון נוסף" באשר לתחולה הרטרואספקטיבית של עניין סמי. בל נשכח כי בשיטתנו המשפטית הכלי של הדיון הנוסף נועד לקבוע הלכה ברורה, באופן שתחייב את כלל השופטים – לרבות שופטי בית המשפט העליון, אפילו אם עד לאותו שלב נחלקו הדעות בהרכבים שונים.

במישור הקונקרטי, הדברים נכונים ביתר שאת. כאמור, הדיון הנוסף בעניין סמי דן בסוגיית התחולה בלבד. המבנה של התוצאה אף הוא תומך בבהירות ההכרעה ותכליתה: לקבוע כלל נהיר ומחייב. ההרכב בדיון הנוסף כלל שבעה שופטים. שלושה תמכו בתחולה פרוספקטיבית בלבד, ושלושה – בתחולה רטרואספקטיבית מלאה. הדעה השביעית, מפי כב' השופטת א' חיות, הייתה שיש לקבוע תחולה רטרואספקטיבית מיום 23.5.2004 והלאה. בתוצאה הסופית, שלושת השופטים שתמכו בתחולה רטרואספקטיבית מלאה הצטרפו ברמה האופרטיבית לדעת השופטת חיות. בכך הושגה המטרה של הדיון הנוסף: נקבע כלל שמחייב את הנישומים ואת פקיד השומה כאחד.

בדנ"א סמי נפסק, אפוא, שהלכת סמי צריכה לחול באופן רטרואספקטיבי. בשל אינטרס ההסתמכות של פקיד השומה הוגבלה התחולה הרטרואספקטיבית ליום 23.5.2004. באותה נשימה נקבע בדנ"א סמי, שמיום 23.5.2004 והלאה נחלש אינטרס ההסתמכות של פקיד השומה עד כדי כך, שאין בכוחו לגבור עוד על עיקרון התחולה הרטרואספקטיבית. לא הובהר מדוע, לשיטת המשיב, צירוף הנסיבות שנוצר בתיקים שלפנינו מגביר בחזרה את אינטרס ההסתמכות שלו. באשר לתרשומות שנערכו על ידי עובדי רשויות המס, הרי אף לפי הלכת ביר נדרש היה להזין צו למחשב (אך לא לשלוח אותו) בתוך מסגרת הזמן שנקבעה בחוק. מכאן שהתרשומות שנערכו על ידי פקידי המס לא היו בבחינת הסתמכות מיוחדת על המשטר המשפטי הישן של הלכת ביר. אין כאן הבחנה של ממש, מנקודת המבט של ההסתמכות, בין המקרים שלפנינו לבין כל יתר המקרים שלגביהם נקבעה בדנ"א סמי תחולה רטרואספקטיבית. אף ידיעתם של הנישומים איננה מעלה ואיננה מורידה. הרי אף לשיטת המשיב, הידיעה של הנישומים הייתה לגבי תוכנה המשוער של ההחלטה הצפויה (ויוזכר שוב שהיקף הידיעה היה שונה ממקרה למקרה), הא ותו לא. הנישומים לא ידעו שפקיד השומה ישלח את החלטותיו באיחור. הנישומים גם לא ידעו בוודאות מה יהיה גורל ההשגה או הדו"ח שהגישו (ועל כך עוד להלן). ומעל לכל: אין באמרה זו או אחרת, מפיו של פקיד בדרגה כזו או אחרת, כדי להוות הבטחה שלטונית שהופכת את הנטייה לעובדה. ממילא, אין בהשערה של הנישומים אודות תוכן ההחלטה כדי להצדיק איחור במשלוח ההחלטה.

המשיב טען, בין היתר, שבדנ"א סמי הותירה דעת הרוב פתח למקרים חריגים בהם תוגבל התחולה הרטרופקטיבית של הלכת סמי (פסקה 16 לפסק דינה של השופטת נאור). למשל, צוין שם שבעניין סמי עצמו התווספו כמעט שמונה חודשים למרוץ הזמנים מאחר והנישום הגיש ערר לוועדה לקבילות פנקסים (השוו: סעיף 130(ד)(2) לפקודה). בהקשר אחר נקבע שמרוץ הזמנים איננו מתחיל לאחר הגשת דו"ח סתמי על ידי הנישום (ע"א 8244/98 פקיד שומה חדרה נ' שבי, פ"ד נז(4) 241 241 סתמי על ידי הנישום (ע"א 8244/98 פקיד שומה חדרה נ' שבי, פ"ד נז(4) 241 241)). אולם מובן שאין בחריגים אלו, שהוזכרו בשולי דנ"א סמי, כדי לשנות מן התוצאה כאן: במקרים שלפנינו אין אישור סטטוטורי לעצירת מרוץ הזמנים, ובוודאי שלא הוגש דו"ח סתמי על ידי הנישומים. גם אם בעתיד יתעורר הצורך להחריג מקרה פרטני מתחולתה של הלכת סמי, למשל בנסיבות שתוארו לעיל, אין מקום לקבוע כלל גורף כפי שמבקש המשיב כאן. קבלת עמדת המשיב תחטא לנפסק בדנ"א סמי, שכן החריג יהפוך לפתח רחב שמאיין את התכלית של השגת וודאות. זאת ועוד, אם המקרים שלפנינו נכללים בחריגים שהוזכרו בדנ"א סמי, נפקותם אינה צריכה להיות מוגבלת לתקופת "בין השמשות".

11. ולבסוף, עמדת המשיב היא שמצד הרציונאל של הלכת סמי - ידיעת הנישום אודות תוכן ההחלטה מייתרת את הצורך להעביר אליו את ההחלטה עצמה. דין טענה זו להידחות. בעניין סמי הדגיש בית משפט זה את חוסר הוודאות המשפטית שבה שרוי הנישום, כל עוד לא התקבלה ההחלטה החתומה והועברה לידיעת הנישום. הקביעה בעניין סמי, שיש להעביר את ההחלטה לידיעת הנישום ולא רק לכתוב אותה "למגירה", נועדה לצמצם את אי-הוודאות. ידיעה משוערת של הנישום אודות תוכן ההחלטה איננה משרתת תכלית זו באופן מספק. כאמור, ידיעת הנישום במקרים שלפנינו היא רק אודות תוכן ההחלטה, ולא אודות עצם משלוח ההחלטה. ובכלל, בפראפרזה על מטבע הלשון שטבע פעם שחקן הבייסבול האגדי Yogi Berra: "רק כשזה נגמר - זה באמת נגמר". במילים אחרות, כל עוד לא הועברה לידיעת הנישום ההחלטה החתומה כדת וכדין - לא מסתיים מבחינתו עידן חוסר הוודאות.

ונקודה אחרונה. המושג "בין השמשות" במשפט העברי נועד לתאר מצב של ספק, זמן שאינו יום ואינו לילה. בעקבות זאת נקבעה קשת של הלכות, לעיתים מקלות ולעיתים מחמירות, לעיתים לכתחילה ולעיתים כדיעבד. למשל, ברגיל אין להתפלל תפילת מנחה בין השמשות, משום שאין זה יום בוודאי. אולם אם זו תהא ההזדמנות האחרונה - ניתן להתיר, משום שאין זה לילה בוודאי. תינוק שנולד בין השמשות בשבת - יימול ביום ראשון, כי רק מצב בו נולד תינוק בשבת בוודאי, ולא בספק שבת,

מצדיק חילול שבת. ויד הדוגמאות ארוכה היא (ראו: הרב יוסף דב הלוי סולובייצ'יק שיעורים לזכר אבא מרי חלק א 103-104; שולחן ערוך, אורח חיים סימן רלב ו-רלג; משנה תורה לרמב"ם, הלכות מילה א, יב). הנפקות לענייננו היא שעסקינן בתחימת גבולותיו של מרוץ הזמנים. המיקוד הוא בהתנהגות פקיד השומה, ולא בידיעה זו או אחרת של הנישום. המטרה היא לקבוע מועדים ידועים מראש שמשמשים מעין תמרור עבור הנוגעים בדבר. השימוש במושג "בין השמשות" בהקשר זה איננו רצוי, שכן הוא עשוי להכביד ולהקשות על היעד של קביעת כללים ברורים. אין עסקינן בספק, אלא בתקופה שנקבעה על פי אמות מידה של הפסיקה כדי לתרום ליציבות המשפטית (ראו לאחרונה פסק דינה של המשנה לנשיא מ' נאור: ע"א 6315/05 פקיד שומה תל אביב נ' שרצקי (24.12.2012)).

סיכום

12. לנוכח האמור החלטנו לדון בבקשות כאילו ניתנה הרשות לערער, וכאילו הוגשו ערעורים על פי הרשות שניתנה, ולקבל את הערעורים. החלטות בית המשפט המחוזי, אודותיהן הוגשו בקשות רשות הערעור, בטלות. תחת זאת, הערעורים מתקבלים באופן שהשומות לפי מיטב השפיטה (ברע"א 429/12 וברע"א 3812/12), וההחלטות בהשגות (ברע"א 3476/12 וברע"א 3812/12) – בטלות, משום שניתנו כולן בחלוף המועד הקבוע בחוק. המשיב יישא בהוצאות המבקש ברע"א 429/12; המבקשות ברע"א 3476/12; והמבקשת ברע"א 3812/12 - כל קבוצה בסכום של 30,000 ₪ בגין שני ההליכים.

ניתנה היום, כ"ד טבת התשע"ג (6.1.2013).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט