



בבית המשפט העליון

רע"א 8251/10

לפני : כבוד השופט נ' הנדל

המבקש : פלוני

נגד

המשיב : פקיד שומה תל אביב

בקשה למתן רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בע"מ 44594-01-10 שניתנה על ידי כבוד השופט מ' אלטוביה

בשם המבקש : עו"ד תמיר קלדרון

בשם המשיב : עו"ד יהודה ליבליין

פסק-דין

1. האם יש לפרש את המונח שנה מ'יום ההרשעה' הקבוע בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה (להלן : סעיף 147 או הפקודה) - שעניינו התקופה שבגדרה מוסמך המנהל לעיין ולתקן שומה - כיום הכרעת הדין או כיום גזר הדין? זוהי השאלה העומדת להכרעה בהליך זה.

מונחת לפניי בקשה למתן רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב (ע"מ 44594-01-10, כבוד השופט מ' אלטוביה) בגדרה נדחתה בקשת המבקש 'לקבל את ערעורו על הסף' ולהורות על מחיקת צו שומה שהוצא לו ולחברה שבבעלותו מכוח סמכותו של המשיב לפי סעיף 147 (א) לפקודה.

רקע

2. ברקע לבקשה כתב אישום (ת.פ 4042/08) שהוגש נגד המבקש בגין עבירות של הכנה וקיום פנקסי חשבונות ורשומות כוזבות בנוגע לשנת המס 2001. בתאריך

23.11.08 הורשע המבקש במסגרת הסדר טיעון בעבירות שיוחסו לו בכתב האישום. בתאריך 8.3.09 ניתן גזר דין נגד המבקש לפיו הוא נידון לעבודות שירות ומאסר מותנה. בתאריך 8.3.10 הוצא למבקש צו שומה חדש על ידי המשיב מכוח סמכותו לפי סעיף 147 לפקודה עבור שנת המס 2001 בגינה הורשע. על פי סעיף 147 (א) לפקודה אם הורשע הנישום בעבירות המפורטות בסעיף רשאי המנהל להוציא לו צו שומה חדש וזאת:

”תוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי העניין...”.

המחלוקת בין הצדדים בענייננו מתמקדת בשאלה כיצד יש לפרש את המונח 'יום ההרשעה'. לטענת המבקש יש לפרשו כיום 'הכרעת הדין'. הואיל והכרעת הדין בענייננו ניתנה בתאריך 23.11.08 וצו השומה הוצא בתאריך 8.3.10, הרי שחלפה לה יותר משנה - התקופה שנתחמת בסעיף. לפיכך טוען המבקש כי המשיב פעל בחוסר סמכות והיה מקום למחוק על הסף את הצו. מנגד סבור המשיב כי יש לפרש את המונח 'יום ההרשעה' כיום 'גזר הדין', שכאמור ניתן בתאריך 8.3.09 ולפיכך צו השומה ניתן בדיוק בתקופה שנקבעה, מאחר שהוצא עם תום שנה מיום גזר הדין.

בית המשפט המחוזי דחה את בקשת המבקש למחוק את צו השומה על הסף. נקבע שיש לקבל את הפרשנות המוצעת על ידי המשיב ולקבוע שיום ההרשעה הקבוע בסעיף הינו יום 'גזר הדין' ולכן הצו הוצא במועד הקבוע בפקודה. בית המשפט המחוזי סקר את ההיסטוריה החקיקתית של הסעיף, ממנה עולה כי הכנסת וועדת הכספים שדנו בתיקוני החוק לא עמדו על משמעות המונח 'יום ההרשעה' ועל כן לא ניתן ללמוד מהי עמדת המחוקק בנוגע לפרשנות המונח האמור. נקבע כי יש ליתן משקל לכך שהסעיף עוסק בסמכות ליתן צו שומה לנישום שהורשע בעבירות מס. נישום שכזה אינו תם לב הואיל ואשמתו כבר הוכחה בבית המשפט. לכן אין הוא יכול לטעון להסתמכות באשר לגמר הליכי השומה. בית משפט קמא הדגיש שיש ליתן את מלוא המשקל לחתירה לשומת אמת. משכך יש לפרש את 'יום ההרשעה' פירוש דווקני כיום 'גזר הדין'. לנוכח האמור נדחתה בקשת המבקש לקבלת הערעור ולדחיית השומה על הסף. התיק נקבע להמשך דיון. מכאן הבקשה למתן רשות ערעור על ההחלטה האמורה.

טענות הצדדים

3. לטענת המבקש יש לפרש את המונח 'יום ההרשעה' כיום 'גזר הדין' ולפיכך צו השומה שהוצא 105 יום מתום המועד הקבוע בפקודה - שנה - הינו בטל מעיקרו משהוצא בחוסר סמכות. המבקש מדגיש שאף המשיב תומך בפרשנות זו במסגרת קובץ הפרשנות לפקודה מס הכנסה (החבק), שם נאמר ש"מיד עם ההרשעה, יש לבחון הצורך

בפתיחת שומה ע"י הנציב ואין להמתין לסיום הליכי הערעור". לטענת המבקש, לשון החוק ותכליתו תומכות בעמדתו. שכן המונח 'הרשעה' מוגדר במילון אבן שושן באופן הבא: "חיוב בדין, קביעת המשפט שהנאשם אשם ויש לעונשו". הקביעה כי הנאשם אשם מתרחשת בהכרעת הדין ולא בגזר הדין. עוד הוא טוען כי בתיקים פסקאליים, הנסיבה החשובה ביותר בגזירת עונשו של הנאשם היא הסרת המחדל אם לאו. כדי לאפשר הסרת המחדל, התגבשה מדיניות חד משמעית של בתי המשפט לפיה יש להעמיד לנאשמים פרק זמן ניכר של לפחות מספר חודשים לשם הסרת המחדל. לכן, המתנה ליום גזר הדין תאריך את המועד למשיב בפרק זמן ניכר. אם המחוקק היה מעוניין להמתין עד גזר הדין כי אז היה נוקט במונח 'גזר הדין' ולא ב'יום ההרשעה'.

אף תכלית החוק תומכת במסקנה זו שכן הרציונל שעמד ביסוד תיקון 114 לפקודה בכל הנוגע לסעיף 147 הוא ריסון ויצירת איזונים ובלמים בסמכותו של הנציב שהייתה כמעט בלתי מוגבלת עובר לתיקון. מטרת התיקון התוחם את הוצאת צו השומה לשנה מיום ההרשעה נועדה להיטיב עם הנאשם. זאת חרף הרשעתו בעבירות מס, תוך קביעת מועד סביר וקצוב שהנישום יידע לכלכל את צעדיו. לסעיף עצמו ישנה מטרה שנועדה לאפשר למשיב לפתוח שומה סגורה מקום בו הוכח במסגרת ההרשעה התנהגות לקויה, וכי אז יש לערוך שומה שתביא לגביית מס אמת. סמכות זו אינה בלתי מוגבלת ויש ליתן משקל לסופיות הדיון ולהסתמכות הנישום. לגישת המבקש אין להשלים עם קביעת בית משפט קמא לפיה נישום שהורשע הינו נישום חסר תום לב ועל כן אינו יכול לטעון בתום לב להסתמכות באשר לגמר הליכי השומה. קביעה זו מאיינת את מגבלת הזמן הקבועה בסעיף ואינה מתיישבת עם האמור בו.

מנגד סבור המשיב כי אין מקום ליתן רשות ערעור הואיל והשאלה הפרשנית שהוצגה אינה מתעוררת בנסיבות המקרה. הסדר הטיעון היה מותנה בכך שהמבקש יסיר את מחדליו ולפיכך הסדר הטיעון נכנס לתוקפו רק בתאריך 8.3.09. בנוסף מדובר בהחלטת ביניים שממילא ניתן יהא לערער עליה במסגרת פסק הדין ואין טעם להכריע בה בשלב זה.

לגופו של עניין סבור המשיב כי הסמכות הנתונה לו לפי סעיף 147 רחבה היא. במקרה בו מורשע הנישום בעבירות מס ברור שיש לבחון מחדש שומות מהעבר שכן הרשעתו מעידה על כך שגביית המס הייתה בחסר. לשון החוק קובעת כי למשיב סמכות להוציא צו שומה שנה מיום ההרשעה וזאת להבדיל מיום הכרעת הדין או יום גזר הדין. קרי, משלשון החוק איננה חד משמעית, יש לתור אחר המשמעות התכליתית. עוד טוען המשיב כי יש להקיש מהמונח "יום תשלום הכופר" המופיע באותו סעיף כמועד חלופי

ל"יום ההרשעה". על פי קו זה, תשלום הכופר מקביל ליום גזר הדין מבחינת סופיות ההליך ונכון הוא להקפיד על הרמוניה חקיקתית. המשיב מדגיש כי תכלית הסעיף נועדה למנוע את ההשתמטות מנטל המס. קבלת פרשנות המבקש תאפשר לו, לשיטת המשיב, להימלט מתשלום המס. לכן סבור המשיב כי צדק בית המשפט המחוזי בקובעו שיש למנות את המועד הקבוע בסעיף מיום גזר הדין.

דיון

4. לאחר עיון בטענות הצדדים ובפסק דינו של בית המשפט המחוזי החלטתי להעניק למבקש רשות ערעור ולדון בבקשה למתן רשות ערעור כבערעור. השאלה הפרשנית בדבר המונח 'יום ההרשעה' הקבוע בסעיף 147 לפקודה מעוררת סוגיה עקרונית המשליכה על תיקים אחרים. ראוי להכריע בה לגופא. לא מצאתי ממש בטענת המשיב שהשאלה אינה מתעוררת במקרה דידן מהטעם שהסדר הטיעון היה מותנה. הכרעת הדין, בה הורשע המבקש, לא הייתה מותנית בתשלום חיוב המס. הכרעת דין 'מותנית' אינה רצויה מטעמי מדיניות ואף אינה מוכרת בפועל, על פי דין. תשלום המס או אי התשלום נועד להשליך על העונש ולא על עצם ההרשעה.

על מנת להכריע בשאלה הפרשנית נפתח בלשון החוק - סעיף 147 לפקודת מס

הכנסה. הדגש מושם על סעיף 147(א)(2):

"147. סמכות המנהל לעיין ולתקן

(א) (1) המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת בתום שנה לאחר שהתקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג) לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד שומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו.

(2) הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216ב, 217 עד 220 או לפי סעיפים 117(ב)(1), או (3) עד (117), (8)ב(2) או 117א לחוק מס ערך מוסף הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221 או לפי סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף, רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי הענין, או עד תום התקופה הקבועה בפסקה (1), לפי המאוחר"; (ההדגשה אינה במקור).

על פי הסעיף קיימת סמכות לנציב מס הכנסה לפתוח שומה שנסגרה ולשנותה. המשמעות של הסעיף עבור הנישום עשויה להיות מרחיקת לכת. למשל, נישום קיבל צו שומה בשנת 2000 ושילם את הנקבע בצו. ייתכן שכעבור 10 שנים – מועד ההרשעה – תוצג בפני הנישום דרישה חדשה לצו שומה לאחר שהנציב החליט להפעיל את סמכותו לפי הסעיף ולתקן את צו השומה. יעיד על כך התיק הנוכחי. שנת המס היא 2001 – מועד הכרעת הדין הוא 23/11/08 ומועד גזר הדין הוא 8/3/09 – ולתאריך הקובע יש להוסיף שנה. כך או כך, על פי לשון סעיף 147 האירוע המכונן המאפשר פתיחת השומה, על פי הרישא של הסעיף 147(א)(2), הוא הרשעת הנישום בפלילי. לאמור, ההרשעה בבית משפט מובילה למסקנה כי אין המדובר באדם תם לב ששילם את השומה כפי שהיא. אלא המדובר באדם שעבר עבירת מס באופן שהוביל לכך שהמס ששילם על פי הצו שהוצא קודם לכן, אינו משקף את חיוביו האמיתיים. ברם, אין פירושה של דברים שם הכנסה יכול לחייב את הנישום בכל עת שיחפץ רק בשל העובדה שהוגש כתב אישום ואף רק בשל הרשעתו. הסמכות הוגבלה בזמן – שנה מיום ההרשעה.

בעניין מרום (ע"א 976/06 דן מרום נ' נציבות מס הכנסה-פקיד שומה באר-שבע (6.1.08)), להלן: עניין מרום) נדרש בית משפט זה לפרשנותו של סעיף 147. השופט ס' ג'ובראן קבע:

”סעיף 147 לפקודת מס הכנסה מסמיך את הנציב לעיין מחדש, ביוזמתו או לפי דרישת הנישום בשומות שנערכו לנישום ולהורות על פתיחתן...אמנם מדובר בסמכות רחבה ביותר של פקיד השומה, אך אין לומר כי מדובר בסמכות בלתי מוגבלת. סבור אני כי את סמכות הנציב לפתוח שומות על פי סעיף 147 יש לפרש בצמצום ורק בנסיבות מיוחדות וחריגות...לצורך הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 147 נדרש כי יתקיימו נסיבות מיוחדות וחריגות המצדיקות את פתיחת השומה בשלב מאוחר זה” (שם, פסקאות 36,37,39).

הזהירות המתבקשת לצד הסמכות לשנות את צו השומה אינם עומדים בסתירה זו לזו. מרגע ששומה הפכה לסופית, הנישום רשאי להסתמך על קביעת הרשות המנהלית. פתיחת השומה מחדש על ידי הנציב תיעשה משיקולים ומאינטרסים ציבוריים שיצדיקו פגיעה בהסתמכות זו (וראו ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות, פ"ד נד (2) 433 וע"א 5324/05 בשיר נבהאן שחאדה נ' פקיד שומה עכו (9.8.09), פסקה 17). השומה שנקבעה אינה סופית, אך היא מהווה עובדה בעלת משקל ממשי.

5. ומהי הפרשנות הראויה למונח 'יום ההרשעה'? על פני הדברים לשון החוק ברורה. ניתן לומר, לכל הפחות, שהלשון מתיישבת ותואמת יותר עם הפרשנות המוצעת על ידי המבקש מאשר עם פרשנות המשיב. המבקש הדגיש כי על פי האמור במילון אבן שושן הרשעה מוגדרת כ"חיוב בדין, קביעת המשפט שהנאשם אשם ויש לעונשו". אמנם אין אנו עוסקים בפרשנות בלשנית אלא בפרשנות משפטית, ברם אין לכך כל נפקות במקרה דנא. אין צורך לפנות למילון כדי להגדיר מבחינה משפטית את המונח הרשעה. כל משפטן מתחיל מכיר את ההבחנה בין שלב הכרעת הדין לבין גזר הדין. ההרשעה (או לחלופין הזיכוי) מתבצעת בשלב הכרעת הדין. גזר הדין הוא שלב קביעת העונש. כך עולה מחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב – 1982. כלשונו של סעיף 182 לחסד"פ "בתום בירור האשמה יחליט בית המשפט בהחלטה מנומקת... על זיכוי הנאשם, או, אם מצא אותו אשם, על הרשעתו". אפשרות אחרת לפיה הנאשם מודה בעובדות מוזכרת בסעיפים 152, 154 ו- 156 לחסד"פ. הסעיף האחרון שכותרתו פרשת התביעה פותח בלשון זו: "לא הודה הנאשם בעובדות שיש בהן כדי להרשיעו... תביא התביעה לפני בית המשפט את ראיותיה לעובדות שלא נתקבלה עליהן הודיה". לעומת זאת סעיף 193 לחסד"פ שעניינו גזר דין קובע: "בתום הטענות לענין העונש יגזור בית המשפט את דינו של הנאשם...". אחרון יובא סעיף 195 שכותרתו פסק דין וזו לשונו: "הכרעת הדין וגזר הדין מהווים יחד את פסק הדין".

מונחים אלה כה מוכרים שקשה לסבור, כטענת המשיב, שהמחוקק התכוון ליום גזר הדין באמצעות המילים 'יום ההרשעה'. הפרשנות המילולית נוטה בבירור לכיוון פרשנות המבקש. ככל שהפרשנות המילולית ברורה יותר ומתיישבת בעיקר עם פרשנות מסוימת, יגבר הנטל על הטוען לפרשנות אחרת. אם בכל זאת נפנה לפרשנות התכליתית נדמה כי מצבה של הפרשנות המוצעת על ידי המשיב אינו בהכרח משתפר. אבהיר.

בית המשפט המחוזי נימק את מסקנתו לפיה יש לפרש את 'יום ההרשעה' כיום 'גזר הדין' בקובעו שהרציונל העומד ביסוד הסעיף הוא שעסקינן בנישום תם לב שלא יכול לטעון שהסתמך על צו השומה לאחר שהורשע. אכן יש הגיון רב ברציונל האמור, אך אין הוא מוביל למסקנה כי הפרשנות הלשונית מוציאה את המקרא מידי פשוטו (ראו והשוו ע"פ 3215/96 פכרי דורבשי נ' מדינת ישראל, פ"ד נ(3), 738). המחוקק אפשר לנציב לפתוח את צו השומה בשל העובדה שמדובר בנישום חסר תום לב שהורשע, שאינו יכול עוד להסתמך על השומה שבגינה הורשע הנישום. יחד עם זאת, השימוש בסמכות זו נעשית במשורה (כנפסק בעניין מרום) ומוגבלת בזמן של שנה מיום

ההרשעה. סבורני כי לא ניתן על בסיס שיקולי ענישה כלפי הנישום שהורשע להאריך את התקופה שנקבעה על פי לשון החוק.

כדי לחדד את הנקודה יהא זה מועיל להתייחס לא רק לתאריך האחרון בו ניתן לפתוח את השומה על פי הסעיף, אלא לתאריך הראשון שבו ניתן להפעיל סמכות זו. המונח הרשעה מופיע פעמיים בלשון סעיף 147 (א)(2). הסעיף פותח בלשון: "הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים...". קרי, תנאי לשימוש בסמכות לפי סעיף 147 הוא שמדובר בנישום שהורשע. דהיינו, הכרעת דין שקבעה על סמך הודאה של נאשם, או לאחר שמיעת ראיות, שהנישום אשם. דווקא הנימוק עליו מצביע בית המשפט המחוזי יכול להסביר את העניין. ההרשעה היא המלמדת שהנישום לא יכול להיאחז בטענת ההסתמכות. ההפך הוא הנכון. מעשיו הוא, ולא מעשיו של אחר, גרמו לעיוות של הנתונים עליהם התבסס עורך השומה. ניתן אף לומר שהרשעתו בפלילים מוכיחה כי עורך השומה הוא אשר אינו יכול להסתמך על הנישום. ההרשעה היא היא המצדיקה לפעול לתיקון השומה ולקבוע שומת אמת. גזר הדין אינו מעלה או מוריד בעניין. מה הנפקות לעניין זה אם נישום קיבל מאסר של שנה או מאסר של שנתיים? מעבר לכך, קשה עד מאוד לפרש את התיבה "הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים..." באופן שהכוונה שנגזר דינו.

זאת ועוד. כללי הפרשנות נותנים משקל להרמוניה הפנימית של הסעיף מושא הדיון. הפעם השנייה בה מופיעה המילה הרשעה בסעיף היא בסיפא, עליה נסוב דיונינו: "רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי העניין, או עד תום התקופה הקבועה בפסקה (1), לפי המאוחר". אם יש לפרש את התיבה בסעיף "הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים" על פי מועד הכרעת הדין, יש באמור לחזק את המסקנה שהמונח 'יום ההרשעה' בסיפא מתייחס גם הוא להכרעת הדין. העיקרון של הרמוניה פנימית בפרשנות סעיף אינו תואם את המסקנה שהמילה 'הורשע' ברישא - לצורך קביעת המועד הראשון לפתיחת השומה מחדש - משמעותה הכרעת הדין ואילו המילה 'הרשעה' בסיפא פירושה מועד גזר הדין ולא מועד הכרעת הדין. הפרשנות האחרת, המוצעת על ידי המבקש, תשמור על תקופת השנה כתקופה מוגדרת וידועה מראש.

6. לא מצאתי כי קיימת לחוק תכלית שבכוחה לגבור על לשון הסעיף המשתמעת בצורה ברורה. המחוקק העניק שיקול דעת רחב לרשויות המס. בד בבד ביקש המחוקק להגביל את הסמכות ולקבוע מועדים קצובים, לרבות הגבלה של שנה מיום ההרשעה. בתיקונים הראשונים שבוצעו בסעיף צוין בדברי ההסבר כי בעבר הנציב רשאי היה

לערוך שומה לשנת מס מסוימת ולתקנה ללא סייג בזמן. כדברי ההסבר להצעת החוק: "העדר סייג כזה עשוי לגרום לקשיים לנישום, כאשר אינו יודע מתי תיעשה שומת הכנסתו" (דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס 10), תשכ"ז – 1966, ה"ח 491, עמ' 18). בהמשך תוקן הסעיף מספר פעמים תוך הוספת הסייג הקבוע בענייננו. תכלית התיקון, בין היתר, כפי שהיא נלמדת מלשונו, היא ליצור איזון בין הצורך להעניק סמכות לנציב לתקן שומה של נישום שהורשע על מנת לקבוע שומת אמת, לבין הצורך להגביל סמכות זו על מנת שהנישום יוכל לכלכל את צעדיו תוך מתן משקל לסופיות הדיון עד לשנה מיום ההרשעה. מסקנה זו משתלבת עם הנפסק בעניין מרום שיש לפרש בצמצום את סמכות הנציב לפתוח שומה מחדש. סמכות הנציב תהיה תחת המגבלות הקבועות בחוק מבלי שהן תורחבנה מעבר לסייג הזמן שנקבע בסעיף. לבסוף יצוין כי אינני סבור שיש להעניק משקל של ממש לטענות המשיב לפיהן יש להקיש מהאמור בסיפא ביחס למועד הנמנה מיום הכופר הוא יום התשלום המקביל ליום גזר הדין. מדובר במונחים שונים. הליך הכופר אינו בנוי משני שלבים שנקבעו בדין כמו יום הרשעה ויום גזר הדין.

7. בערעור דנא המשיב התמקד במחלוקת הפרשנית שבין הצדדים. בסוגיה זו דעתי כדעת המבקש. מסקנתי היא שיש לפרש את המונח יום ההרשעה הקבוע בסעיף 147 (א)(2) לפקודה כיום הכרעת הדין ולא כיום גזר הדין. דין הערעור להתקבל. החלטת בית המשפט המחוזי בטלה. תחת זאת, הנני קובע שצו השומה מושא הדיון הוצא שלא כדין הואיל וניתן למעלה משנה מיום ההרשעה.

8. המשיב ישא בהוצאות המבקש בשני ההליכים ושכר טרחת עו"ד בסך 23,000 ₪ נכון להיום.

ניתן היום, י"א בכסלו התשע"ב (7.12.11).

ש פ ט