

הנישום ורשויות המס - שוויון או חלום?



שקל ושות' עו"ד

לאה טבע – עכו, עו"ד (רו"ח)

ביום 23/5/04 ניתן פסק דין מבורך ותקדימי בביהמ"ש המחוזי בירושלים ע"י כבוד השופטת מרים מזרחי בתיק עמ"ה 7050/03 **משה סמי נ' פקיד שומה** (טרם פורסם).

פסק הדין עוסק בסוגיה הכאובה לגבי המועד בו יראו את פקיד השומה כמפעיל את סמכויותיו לצורך הוצאת צו עפ"י סעיף 152 לפקודה. מלים אחרות, מהו המועד הקוטע את מרוץ ההתיישנות לעניין סעיף 152(ג) לפקודה. האם זהו מועד הוצאת הצו ע"י פקיד השומה, קרי מועד שידורו במחשב ו/או כפי שנטען ע"י פקיד השומה – המועד בו הפעיל פקיד השומה את שיקול דעתו בעניין ההשגה וזאת בהסתמך על פסק דין **ביר** (ע"א 568/78 **פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ**, פ"ד לג(3), 735) או האם מדובר במועד מסירת הצו לנישום וזאת כפי שנטען ע"י המערער.

במקרה נשוא המחלוקת הוגשה השגה ביום 22.1.02. הצו הוצא ע"י פקיד השומה ביום 19.1.03 אולם, הודפס רק ביום 13.4.03 ונמסר ידנית לנישום ביום 28.4.03, לאחר למעלה מ- 15 חודש מיום הגשת ההשגה.

המערער טען כי מכיוון שהצו לא הגיע לידי תוך שנה מיום הגשת ההשגה, הרי שיש לראותה כאילו התקבלה ולפיכך הצו מבוטל. עוד טען כי המבחן אותו יש ליישם הוא מבחן השליטה: כיוון שהצו לא יצא משליטתו של פקיד השומה תוך שנה מיום הגשת ההשגה, יש לראות את ההשגה כאילו התקבלה. לגישתו, המועד הקובע לעניין השנה הוא המועד בו שוגרה ההודעה לנישום. כיוון שההודעה בעניינו שוגרה לאחר חלוף השנה הרי שדין הצו להתבטל. בנוסף העלה המערער טענות בדבר סופיות הדיון, קיום הליך הוגן וכן מניעת עינויי דין מיותרים מנישומים.

מנגד, טען המשיב כי המועד הקובע הינו המועד בו הפעיל פקיד השומה את שיקול דעתו וכתב את הצו. לדידו, אין חשיבות למועד בו הגיע הצו אל הנישום. גישתו זו של המשיב נסמכת על פס"ד בעניין **ביר** בו נידון פירושו של סעיף 145(א)(2) לפקודה, וממנו עולה כי לכאורה אין חובה כי גורל הדו"ח ומסקנת פקיד השומה יודעו לנישום תוך התקופה הקבועה בחוק.

ביהמ"ש קיבל את טענת המערער לעניין ההתיישנות וביטל את הצו. ביהמ"ש קיבל את הטענה כי הצדק וההגיונות תומכים במסקנה כי זכות הנישום לדעת כיצד הוכרע עניינו וזאת תוך זמן קצוב. אין זה סביר לאפשר לפקיד השומה להחזיק אצלו את החלטתו בעניין הנישום ולשגרה במועד הנוח לו, אלא יש לפרש את הוראות הסעיף באופן שימנע עינוי דין מיותר לנישום. עוד קבע ביהמ"ש כי צדק, הגינות וסבירות צריכים להיות בבסיס ערכי היסוד של שיטת המשפט ועל תכלית הוראת חוק להלום ערכים אלו ולא לנגוד להם. בחינת תכלית סעיף 152(ג) לפקודה לאור הערכים שאוזכרו מובילה

לתוצאה כי על פקיד השומה לשלוח את הצו לנישום תוך שנה מיום הגשת ההשגה ומשלא עשה כן, יראו את ההשגה כאילו התקבלה ואין די בכך שיסוד גמירות הדעת התקיים אצל פקיד השומה.

לעניין פס"ד **ביר** ציינה כבוד השופט מזרחי כי האמרה בנוגע למועד ידיעת הנישום על השומה נעשתה בדרך אגב ואין להעניק לה תוקף מחייב. עמדה זו מקבלת חיזוק לאור כך שפס"ד **ביר** ניתן בשנת 1979, שנים רבות לפני כניסת המהפכה החוקתית אשר שמה לה לנגד עיניה כערך עליון את זכויות היסוד. כיוון שמס ידוע כפוגע בזכות חוקתית שהינה זכות הקניין, יש לאמץ חלופה שפגיעתה בזכות הקניין היא הקטנה ביותר.

ביהמ"ש בפורשו את כוונת המחוקק שם לנגד עיניו את זכויותיו החוקתיות של הנישום וקבע כי לנוכח המגבלות שקובעת הפקודה על הנישום לצורך הגשת השגתו במועד מסויים, אך צודק הוא שפקיד השומה יעמוד במועדים אף הוא. לפיכך, קבע ביהמ"ש כי על פקיד השומה למסור את תוצאות החלטתו לנישום תוך התקופה הקצובה בפקודה, משמע שנה מיום הגשת ההשגה. בהקשר זה יצויין כי בעבר, בפס"ד **מושבניץ** (עמ"ה 1174/00, 1172/00 **דוד מושביץ ואח'י נ' פקיד השומה למפעלים גדולים**, מיסים טו/6, ה-21), ניתנה החלטה בביהמ"ש המחוזי בת"א לפיה הגשת ההשגה "נספרת" מרגע הגיעה אל פקיד השומה הרלוונטי המטפל בתיק ולא ממועד הגשתה לרשויות המס, שכן אין לפגוע ברשויות המס המספקות "שירותי דיור" לנישום ולקצר את משך הזמן שנקבע להוצאת הצווים.

אנו סוברים כי מדובר בהחלטה מבורכת וכי מן הראוי שתונהג שוויוניות, ולו אף למראית עין, בין הנישום לרשויות המס. המצב הקיים בו הרשויות נהגו להוציא צווים במועד אולם שליחתם לנישום התבצעה כעבור חלוף השנה, הינו מצב לא תקין ומנוגד לדרישות הרשות מהנישום ולפיכך מן הראוי שמצב זה ישונה. ברצוני לציין כי ישנם פקידי שומה (פשמ"ג לשם הדוגמה) הנוהגים בהתאם להחלטה התקדימית שהתקבלה בימים אלו עוד מימים ימימה, ואף דואגים לשלוח לנישום, הן במסירה אישית והן ע"י פקס, את הצו כולל נימוקי הצו עד למועד חלוף השנה הקבוע בפקודה. לדעתי, ראוי כי גישה זו תאומץ על ידי כלל פקידי השומה ששימו לנגד עיניהם את זכויות הנישום ולא רק את חובותיו, אף אם אין המדובר ב"מפעל גדול", וידאגו לעדכנו מיד עם קבלת ההחלטה בהשגה ולא ישאירוהו לוט בערפל.

נראה כי צעד ראשון לכך יהא בהשאת פסק הדין על כנו ובאימוצו בהוראת ביצוע, ללא גרירה מיותרת לדיון בערכאה עליונה יותר, דיון אשר יותיר טעם רע בפיו של הנישום ויגרור הודאה כוללת מצד רשויות המס כי למעשה מקובלת עליהם הגישה של התעללות בנישום והשאתו במצב של אי וודאות תוך פגיעה בזכויותיו.