



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 1382/20

לפני: כבוד השופטת ע' ברון
כבוד השופט ג' קרא
כבוד השופט א' שטיין

העותרת: מרה ויסמן

נגד

המשיב: פקיד שומה תל אביב 4

עתירה למתן צו על-תנאי

בשם העותרת: עו"ד עמית חדד; עו"ד נועה מילשטיין; עו"ד ליאור מירילאשוילי

בשם המשיב: עו"ד יעל הרשמן

פסק-דין

השופט א' שטיין:

1. לפנינו עתירה שבגדרה מבוקש כי נורה למשיב ליתן טעם מדוע לא תבוטל החלטתו מיום 27.1.2020 שלא לקלוט את הדו"חות על ההכנסות לשנים 2006-2009 ו-2013, אשר הוגשו על ידי העותרת כחלק מהשגתה על שומות המס שהוצאו על ידי המשיב לשנים אלו – בהעדר דו"חות – בחודש יולי 2014.
2. העותרת היא אלמנתו של מר בוריס ויסמן ז"ל, שנפטר בתחילת שנת 2019 (להלן: הנישום).
3. הנישום הגיש דו"חות לשנות המס 2010-2012 במועד, אך נמנע מלהגיש דו"חות מס על הכנסותיו לכל אחת משנות המס 2006-2009 ו-2013.

4. בתחילת שנת 2014 נפתחה חקירה פלילית נגד הנישום ואחרים. מראיות שנאספו במהלך החקירה עלה כי הנישום הפיק לכאורה הכנסות בהיקף כספי של עשרות מיליוני שקלים מחברות שהיו בבעלותו, ולא דיווח על הכנסותיו. בעקבות החקירה הפלילית ולאור תוצאותיה, נקבעו לנישום, ביום 17.7.2014, שומות מס כדלקמן: לשנים 2012-2010 לפי מיטב השפיטה; ולשנות המס 2006-2009, 2013 נקבעו שומות בהיעדר דו"ח. השומות אשר נקבעו בהיעדר דו"ח עומדות במוקד העתירה דנן.

5. במשך ארבע שנים וחצי ממועד הוצאת השומות, ועד למועד פטירתו, הנישום לא הגיש השגות על השומות שיצאו בהיעדר דו"חות. רק בחודש יולי 2019 הגישה העותרת לפקיד השומה אסופת ניירות הנושאים את הכותרת "דו"חות על הכנסות". מבחינת העותרת, אסופה זו משמשת דו"ח על הכנסות בעלה המנוח בחלק משנות המס שלגביהן נקבעו השומות בהיעדר דו"חות.

6. המשיב סירב לקבל את הניירות הן מאחר שלא ראה בהם דו"חות מס תקינים, בהיותם חסרים פרטים ומסמכים מהותיים אשר נדרשים להיכלל בדו"חות, והן בשל הגשתם באיחור רב: חמש שנים לאחר חלוף המועד הקבוע בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) [להלן: הפקודה] להגשת השגות.

7. העותרת טוענת כי החלטת המשיב שלא לקלוט את הדו"חות חותרת תחת עקרונות היסוד של דיני המס, שתכלית העל שלהם היא גביית מס אמת. לדעתה, טענת המשיב כי ההשגה הוגשה באיחור הינה טענה שלא יכולה לעמוד בהיותה שרירותית, בלתי סבירה, לא עומדת במבחן ההגינות המנהלית, ונגועה בחוסר תום לב. נטען גם כי מדובר בטענה שנעדרת הצדקה עניינית מאחר שהשומות שבהן עסקינן נקבעו שלא על בסיס בירור עובדתי, ולכן לא מדובר בבקשה להתחיל מחדש הליך שומה שכבר הסתיים, אלא לקיים בירור עובדתי ענייני על בסיס מסמכים ולא לפי הערכה כללית חסרת בסיס של ממש.

8. העותרת מוסיפה וטוענת כי המשיב כלל לא התייחס לטיעונים שהעלתה בפניותיה הרבות באשר לעיקרון העל של דיני המס – חתירה לשומת אמת – ולכן שהמשיב עצמו ממשיך לדרוש ממנה מסמכים כדי לטייב את השומה בהליך מקביל. לטענתה, המשיב לא הסביר מדוע הוא נוקט בעמדה אחת ביחס לשומה אחת, ובעמדה מנוגדת ביחס לשומה אחרת, כאשר עסקינן באותה מסכת עובדתית ובאותו החומר שעמד לנגד עיניו. בהקשר זה נטען כי המשיב עצמו ביקש לקבל מהעותרת מסמכים שונים במסגרת הליך משפטי אחר שמתנהל ביניהם ועניינו ערעור מס.

9. לבסוף טוענת העותרת כי נימוקו של פקיד השומה בדבר חוסר מהימנות הדיווח שהגישה העותרת לא יכול לעמוד. העותרת נכנסה בנעליו של בעלה המנוח אשר היה אחראי על העסק ממנו נבעו חיובי המס, ולפיכך אין היא יכולה להצהיר על מלוא ההכנסות, אלא רק לפי מיטב ידיעתה.

10. עמדת המשיב היא כי דין העתירה להידחות על הסף, הן מאחר שהיא מהווה ניסיון לייצר מסלול חלופי אשר עוקף את ההליך הייחודי שקבע המחוקק לביורור מחלוקות מס; הן מחמת ניסיונה לעקוף את הכלל שבדין אשר קבע את המועד האחרון להגשת השגה על שומה: 30 ימים מיום המצאת הודעת השומה; והן מפאת השיהוי הניכר אשר חל בהגשתה.

11. נטען כי הדרך היחידה שהייתה פתוחה בפני הנישום לחלוק על השומות נושא העתירה הייתה הגשת השגות באופן ובמועדים הקבועים בפקודה. הנישום בחר שלא להגיש השגות על שומות אלו והן היו לסופיות.

12. כמו כן נטען כי העותרת פנתה למשיב למעלה מחמש שנים לאחר חלוף המועד להגשת השגה, ורק לאחר שהמשיב נקט בהליכי גבייה של חוב המס נושא אותן השומות. החלטת המשיב שלא לרשום את אסופת הניירות אשר הוגשה כהשגה ניתנה כבר ביום 28.8.2019 והעתירה הוגשה רק חצי שנה לאחר מכן, בחודש פברואר 2020. העותרת אמנם פנתה בשתי הזדמנויות נוספות אל המשיב (ביום 4.9.2019 וביום 7.1.2020), אך בקשותיה היו דומות בנוסחן ולא לוו בהשלמה של פרטים או של מסמכים מהותיים. לפיכך, תקיפת החלטת המשיב מיום 27.1.2020 הינה בגדר מצג שווא, שכן בפועל החלטת המשיב ניתנה לעותרת כבר ביום 28.8.2019, ומכאן שהעתירה הוגשה בשיהוי ניכר.

13. המשיב טוען כי דין העתירה להידחות גם לגופה, שכן החלטתו של המשיב שלא לקבל את הניירות כדו"חות מס או כהשגות הינה סבירה ואין עילה להתערב בה. זאת, בשל העובדה שהניירות המתיימרים לשמש דו"חות לאו דו"חות הם; בשל העיתוי המאוחר שבו הם הוגשו – בחלוף חמש שנים ממועד הוצאת השומות; ועל רקע מכלול הנסיבות האופפות את בקשת העותרת, ובכלל זאת חוסר תום ליבה. בהקשר זה נטען, בין היתר, כי הניירות נערכו באופן סתמי, ללא הנתונים, הטפסים והמסמכים המהותיים אשר נדרשים על פי חוק. כן נטען כי העותרת לא הציגה כל טענה למניעה כלשהי שהייתה לנישום להגיש השגות במועדים הקבועים בחוק, או להגיש בקשה להארכת מועד להגשת

השגה, לא כל שכן במהלך חמש השנים שלאחר חלוף המועד. לדעת המשיב, הגשת השגה באיחור ניכר היא טעם מספק לסירוב לקבל דו"חות והשגות. למרות זאת, המשיב פעל לפני משורת הדין ולא דחה באופן מוחלט את הבקשה להגשת הדו"חות ונתן לעותרת את האפשרות להסביר מדוע לא הוגשו הדו"חות במועד, וכן להוסיף לדו"חות אלו את המסמכים המהותיים החסרים בהם. דא עקא, שהעותרת לא הוסיפה שום פרט ולא נימקה את סיבת האיחור.

14. נטען גם, כי הסתרת פרטים אודות פעילותו העסקית של הנישום והכנסותיו החלה בהחלטתו שלו שלא להגיש דו"חות מס. בהמשך, לאחר שכבר נמסרו לנישום שומות לכל שנות המס 2006-2013, כמקשה אחת, הוא בחר להגיש השגה רק לגבי שלוש מהשנים (2010-2012) ונמנע מהגשת השגות לגבי שנות המס האחרות. בחירתו של הנישום שלא להגיש השגות ביחס לחלק משנות המס, בהינתן שומות בסכומים כה משמעותיים, מקימה לחובתו חזקה כי לו הגיש את הדו"חות הנדרשים, הייתה חבות המס הנובעת מהם גבוהה יותר מן השומות שנקבעו לו בהיעדר דו"חות. הרצון להימנע מגילוי מלוא העובדות והנתונים הצריכים לחישוב הכנסתו של הנישום ולחישוב מס אמת בא לידי ביטוי גם בניירות שהגישה העותרת: אלו החסירו פרטים מהותיים הנדרשים לצורך חישוב הכנסתו זו של הנישום לשנות המס הבלתי מדווחות.

15. בנוסף, נטען כי אין סתירה בין דרישת המסמכים במסגרת ערעור המס לבין סירוב המשיב לקבל את הניירות המתיימרים לשמש דו"חות כהשגות. בקשת המשיב לגילוי מסמכים איננה דבר יוצא דופן בניהול ערעורי מס. מדובר בשני עניינים שונים ונפרדים, שהאחד אינו משליך על האחר, וכריכתם יחדיו נועדה להטעות את בית המשפט.

16. לבסוף, נטען כי העותרת הגישה את אסופת המסמכים על רקע הליכים לגביית חוב המס הסופי של הנישום, ורישום ההשגות לא נועד אלא לעכב את ההליכים לגביית החוב.

17. לאחר שעיינתי בכתובים שהונחו לפניי, הגעתי למסקנה כי דין העתירה להידחות על הסף מחמת קיומו של סעד חלופי, שהעותרת לא ניסתה לממש, וכן מחמת ניסיון העותרת לעקוף את כללי ההשגה המקובלים על שומות מס. נישום המבקש לחלוק על שומות מס שהוצאו בעניינו צריך להגיש את השגותיו לפקיד השומה בדרכים ובמועד הקבועים בסעיף 150(א) לפקודה; לאחר מכן – וכלל שיש צורך בכך – עליו להגיש את ערעורו לבית המשפט המחוזי בהתאם לאמור בסעיף 153(א) לפקודה (בג"ץ 1052/12 איצקוביץ נ' מס הכנסה – פקיד שומה גוש דן (9.2.2012)); בג"ץ 1652/12 א.ד. חן ניהול

ואחזקות בע"מ נ' פקיד שומה רחובות (29.2.2012). כללים אלו לא ניתן לעקוף באמצעות הגשת עתירה לבג"ץ (בג"ץ 1614/12 רביזדה נ' מנהל רשות המיסים (3.7.2012) (להלן: בג"ץ רביזדה)).

18. העובדה שהליכי ההשגה כבר אינם פתוחים בפני הנישום אינה מאפשרת לו להתגבר על מחסום ההתיישנות ואינה פותחת בפניו את שערי בג"ץ. חלוף המועד להגשת השגה או ערעור מס איננו מקים עילה להגשת עתירה לבית משפט זה (ראו: בג"ץ רביזדה, פסקה 6 והאסמכתאות שם).

19. לכל אלו אוסיף, כי העובדה שהעותרת בחרה להגיש את אסופת המסמכים למשיב רק אחרי תחילת ההליכים של גביית חוב המס הסופי מעלה תמיהה רבתי בנוגע לכוונותיה. שיהוי כבד זה לא נומק בעתירה וממילא לא הוסבר על ידי העותרת באופן שיש בו כדי להסיר את התמיהה ולמנוע את הסקת המסקנות המתבקשות.

20. אשר על כן, העתירה נדחית. העותרת תישא בהוצאות המשיב בסך של 5,000 ₪.

ניתן היום, כ"א בכסלו התשפ"א (7.12.2020).

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט