

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 9909/01

בפני: כבוד השופט ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופט י' טירקל
כבוד השופט א' גרוניס

העותר: יגאל שגיא

נגד

המשיבים: 1. מנהל אגף המכס ומע"מ
2. ממונה אזור מע"מ ת"א 3
3. גובה ראשי אזור מע"מ ת"א 3

עתירה למתן צו על תנאי

תאריך הישיבה: ח' בתמוז תשס"ב (18.6.02)

בשם העותר: בעצמו
בשם המשיבים: עו"ד לינדר עמנואל
עו"ד גנסין יוכי

פסק-דין

השופט ט' שטרסברג-כהן:

עניינה של עתירה זו, בה ניתן צו על תנאי בהסכמה, הוא בשאלה האם ניתן להטיל "קנס פיגורים" על חוב מס השנוי במחלוקת, בתקופת קיומו של הליך משפטי לבירורה של המחלוקת ולפני מתן פסק הדין המכריע בה.

הרקע לעתירה

1. העותר הינו רואה חשבון במקצועו ובעל משרד לראיית חשבון והנהלת חשבונות. אחת מלקוחותיו של העותר, חברת קשתות-חברה לשירותים ואספקה בע"מ (1986), הוציאה לעותר חשבוניות בגין עבודות ושירותים שהעניקה לו. המשיב ערך לעותר שומות תשומות בגין שלש תקופות דיווח (לשנים 1989-1991) משום שסבר כי

ניכוי התשומות היה שלא כדין. העותר השיג על שומת התשומות והמשיב קיבל את השגתו על חשבונית אחת ודחה את השגתו על שאר החשבוניות (16 במספר). העותר ערער לבית המשפט המחוזי על דחיית השגתו בידי המשיב ובית המשפט (ע"ש 2253/95 יגאל שגיא נ' מנהל אגף המכס והמע"מ (כבוד הנשיא א. גורן)) דחה את ערעורו של העותר. על פסק הדין הגיש העותר ערעור לבית משפט זה וערעורו נדחה (ע"א 3428/01 יגאל שגיא נ' מנהל אגף המכס והמע"מ (ט"פ)). בעקבות דחיית הערעור בבית המשפט המחוזי הוציא המשיב 2 לעותר שומת תשומות מתוקנת וכרך בה הפרשי הצמדה וריבית יחד עם קנס פיגורים. העותר שילם את סכום המס שנקבע לו למעט את קנס הפיגורים אותו הוא סובר כי אין להשית עליו. פניותיו למשיבים שיבטלו את החוב בגין "קנס הפיגורים" נענו בשלילה ועל חיוב זה העתירה שבפנינו.

טענות הצדדים

2. העותר מעלה טענות למכביר נגד חיובו בתשלום קנס הפיגורים ובקליפת אגוז אמנה את העיקריות שבהן. ראשית, סבור הוא כי הוראות חוק מס ערך מוסף התשל"ו-1976 (להלן החוק), חוק המסים (קנס פיגורים) התשמ"א-1980 (להלן: חוק הקנסות)) אינן מאפשרות למשיבים להטיל קנס פיגורים על חוב מס שהוגש עליו ערעור אך הערעור נדחה. לטענתו, החוק מאפשר לנישום שלא לשלם את המס עליו הוא מערער, לפיכך אין לחייבו בקנס על חוב זה, אם ערעורו נדחה. בדרך זו, טוען העותר, נוהגות גם רשויות מס אחרות, הן אינן מחייבות בקנס פיגורים נישום שערעורו על שומת המס שהוצאה לו נדחה. עוד טוען הוא כי בהצעת חוק המע"מ הוצע לקבוע כי השגה או ערעור על גובה המס לא ידחו את מועד תשלומו, אולם הצעה זו לא התקבלה ובמקומה הוכנסה הוראה נגדית המאפשרת לנישום שלא לשלם את המס אם הגיש ערעור על גובהו. החלפת ההוראה המוצעת מראה כי אין לזקוף לחובתו של המערער על שומת המס את תקופת הערעור. העותר מוסיף וטוען כי הפרשנות אותה נותנים המשיבים לחוק המע"מ פוגעת בזכויות יסוד חוקתיות וכי שמירה על הרמוניה חקיקתית מחייבת שלא לקבל פרשנות זו. כמו כן טוען העותר כי נפלו פגמים חמורים באופן הטלת הקנס וכי היה על המשיבים לכל הפחות ליידעו, עובר להגשת הערעור, כי במידה וערעורו ידחה יוטל עליו קנס פיגורים בגין תקופת הערעור.

3. המשיבים לעומת זאת סבורים כי בצדק הושת על המערער קנס הפיגורים. לטענתם, מועד גיבושו של חוב המס על פי החוק, ככלל, הוא מועד הגשת הדו"ח התקופתי. כאשר מוגשים השגה או ערעור על החבות במס ניתן לשלם את חוב המס שנוצר בעקבות הברור, שלושים ימים מיום שניתן פסק דין או ההחלטה בהשגה. על פי הוראות החוק יתווספו על הסכומים שנקבעו בהחלטה בהשגה או בפסק הדין בערעור,

קנסות, הפרשי הצמדה וריבית, שיחושבו מהיום בו נדרש היה להגיש את הדו"ח התקופתי. כמו כן יתרת מס הנוצרת מדחיית ערעור היא "חוב מס" כמשמעותו של מונח זה בחוק הקנסות ובהתאם להוראותיו מוטל קנס פיגורים על כל "חוב מס" כמו במקרה שבפנינו. עם זאת מסכימים המשיבים כי למנהל המע"מ מוקנית היכולת לפטור כליל או להפחית את קנס פיגורים. מנהל המע"מ עושה שימוש בסמכותו זו במקרים בהם מוגש ערעור על שומה בתום לב או שהערעור מעלה "סוגיה משפטית שטרם התבררה". מנהל המע"מ לא ישתמש בסמכות זו כאשר הערעור הוגש בכדי לדחות את מועד תשלום המס. לטענת המשיבים, במקרה של העותר מקור המס הוא שומת תשומות שהוצאה לעותר בשל ניכוי שלא כדין של "מס תשומות" שהתבסס על חשבוניות פיקטיביות, כפי שנקבע בבית המשפט המחוזי. אשר על כן, במקרה הקונקרטי הנידון אין מקום לבטל את הקנס שהושת על העותר. כמו כן מוסיפים המשיבים וטוענים כי תכלית השימוש בקנסות היא להרתיע נישומים מלהפר את הוראות החוק. הגשמת תכלית זו מחייבת שלא לבטל את הקנס שהושת בדין על המערער.

התשתית החקיקתית

4. סעיפי החוק הרלוונטיים לענייננו הם, סעיפים 90, 91, 96 ו-98 לחוק וכן סעיף 2 לחוק הקנסות. מאחר ואנו עוסקים בהוראות החוק הדנות בקנס פיגורים, אפתח בהתייחסות לחוק הקנסות, הקובע כי הוא יחול "על אף האמור בכל הוראה אחרת בדבר מס בפיגור".

חוק הקנסות

חוק הקנסות המכיל ארבעה סעיפים בלבד, נחקק בשנת 1980. הוא נועד להסדיר את נושא הקנס המוטל על פיגורים בתשלומי מס. הרקע לחקיקתו נבע ממציאות בה הוראות חוק שונות הטילו סכומי קנס שונים על פיגור בתשלומי מס והתעורר הצורך בקביעת שיעור קנס אחיד לפי כל חוקי המיסים (ראו: דברי ההסבר להצעת חוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א-1980, הצעות חוק 1487, עמ' 34). לענייננו חשיבות לשנים מתוך ארבעת סעיפיו אותם אביא כלשונם:

1. הגדרות בחוק זה -

"חוק מס" - חיקוק הדין בהטלת מס או תשלום חובה, ששר האוצר ממונה על ביצועו או על הגביה לפיו ולמעט מקדמת מס הכנסה שחל עליה סעיף 190 לפקודה;

"חוב מס" - כל סכום שאדם חייב בו על פי חוק מס, למעט קנס;

"מס בפיגור" - חוב מס שלא שולם במועד שנקבע לכך בחוק מס.

2. (א) לכל חוב מס יווסף מתום שבוע מהמועד שנקבע לתשלום המס קנס פיגורים של 0.2% מסכום המס שבפיגור או שיעור אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת לכל שבוע של פיגור או חלק ממנו, והוא על אף האמור בכל הוראה אחרת בדבר קנס על מס בפיגור ואף בהעדר כל הוראה לענין זה בחוק מס. (ההדגשה אינה במקור)

(ב) לענין סעיף זה, מקום שנקבע בחוק מס שמש ישולם בעת הגשת דו"ח, יראו כמועד לתשלום המס את המועד שנקבע להגשת הדו"ח בחיקוק, ואם נדחה כדין המועד להגשת הדו"ח - המועד שנקבע בדחיה.

5. החוק מגדיר את המונח "מס בפיגור" כ"חוב מס" שלא שולם במועד שנקבע לכך בחוק מס. "חוב מס" מוגדר כסכום שאדם חייב בו על פי חוק מס, למעט קנס. סעיף 2(א) קובע כי על חוב מס שלא שולם במועד שנקבע לתשלום המס, יווסף קנס פיגורים וכי ההוראה תחול על אף האמור בכל חוק מס אחר. לצד סעיף 2(א) קובע סעיף 2(ב) כי מקום בו נקבע בחוק מס שמש ישולם בעת הגשת הדו"ח, יחשב המועד שנקבע בחיקוק להגשת הדו"ח כמועד לתשלום המס, לצורך הוספת הקנס, זולת מקרים בהם "נדחה כדין" מועד הגשת הדו"ח, שאז מועד תשלום המס הוא המועד שנקבע בדחיה. בעוד שסעיף 2(א) מתייחס באופן כללי למועד שנקבע בחוק מס לתשלום המס, כמועד ממנו יווסף קנס פיגורים על מס שלא שולם, מתייחס סעיף 2(ב) באופן ספציפי למס המשולם בעת הגשת דו"ח. במקרה זה, מועד הגשת הדו"ח הוא המועד ממנו יווסף קנס, אם המס לא שולם. למעט ההסדר שבסעיף 2(ב) לענין תשלום קנס כאשר מדובר בהגשת דו"ח, לא נקבע בחוק המיסים מהו "המועד שנקבע לתשלום המס". כדי לאתר מועד זה יש לפנות לחוק המס הרלוונטי ובענייננו, לחוק מע"מ.

חוק מע"מ

6. המועד לתשלום מע"מ איננו אחיד. מקריאת הוראות הסעיפים הרלוונטים בחוק לענין המועד לתשלום המס ולענין המועד ממנו מתווסף הקנס למס שלא שולם במועד, מתקבלת התמונה הבאה: המועד הקבוע בחוק לתשלום המס הוא מועד הגשת הדו"ח(סע' 88). המועד לתשלום המס המגיע על פי קביעת מס, על פי שומת מס, או על פי תיקון, הוא תוך חודש מיום שהומצאה לחייב במס ההודעה עליהם. הוא הדין לגבי

יתרת המס כתוצאה מהחלטה בהשגה או מפסק דין (סע' 90). עם זאת, מאפשר החוק לחייב, שלא לשלם את המס השנוי במחלוקת כל עוד תלויים ועומדים השגה או ערעור (סע' 91). עוד נקבע בחוק, כי על מס שלא שולם במועדו יוסיף-בין השאר- קנס בשיעורים שנקבעו (סע' 96). על יתרת מס שנקבעה בהחלטה בהשגה או בפסק דין בערעור מתווסף-בין היתר-קנס פיגורים, החל מהמועד שנקבע להגשת הדו"ח התקופתי (סע' 98(ב)). מפאת חשיבותם של סעיפים 90, 91 ו-98(ב) לענייננו אביאם כלשונם:

המס המגיע על פי קביעת מס, על פי שומה או על פי תיקון בקביעה או בשומה	90. התשלום
---	------------

הוא הדין לגבי יתרת המס כתוצאה מהחלטה בהשגה או מפסק-דין.

(א) הוגשו השגה או ערעור, רשאי המשיג או המערער שלא לשלם את המס השנוי במחלוקת והמנהל רשאי שלא להחזיר את עודף המס או את עודף מס התשומות השנוי במחלוקת וכן לעכב כל סכום המגיע למשיג או למערער, לפי הענין...	91. תשלום בהשגה וערעור
---	------------------------

לא שולם מס במועד שנקבע לכך, ייוסף עליו...פיגורים 1/4% מסכום החוב שבפיגור לכל שבוע או חלק ממנו בשל תקופת פיגור שעד ששה חדשים ו-1/2% לכל שבוע או חלק ממנו בשל תקופת פיגור שלאחר ששה חדשים.	96. קנס בשל אי תשלום במועד
--	----------------------------

... (ב) מס המגיע בנסיבות האמורות בסעיף 90, ייוספו עליו, החל מתום המועד להגשת הדו"ח התקופתי שאליו מתייחס המס, קנס, והפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיפים 96 ו-97	98. הפרשי הצמדה וריבית במקרים מיוחדים
---	---------------------------------------

דיון

7. עניינם של סעיפים 90, 91 הוא המועד לתשלום המס ואילו עניינם של סעיפים 96 ו-98(ב) הוא המועד לתשלום הקנס ושיעורו. השילוב בין הוראות סעיף 90, 91, 96 ו-98(ב) לחוק מעורר קושי רעיוני ויישומי. מצד אחד מאפשר החוק למערער שלא לשלם את סכום המס השנוי במחלוקת כל עוד מתברר העניין בהשגה או בערעור (סעיף 91) ומוסיף וקובע כי מועד לתשלום יתרת מס כתוצאה מהחלטה בהשגה או בערעור, הוא "תוך חודש מיום שהומצאה לחייב במס ההודעה עליהם" (סעיף 90); מצד שני קובע החוק כי על יתרת מס כתוצאה מהחלטה או מפסק דין, ייוספו הפרשי הצמדה-

המקנים לחוב המס ערך ריאלי-ריבית וקנס פיגורים, החל מהמועד להגשת הדו"ח התקופתי (סעיף 98(ב)). יוצא אפוא כי על סכום מס שתשלומו נדחה כדין עד להכרעה בהשגה או בערעור, על החייב לשלם קנס החל מהמועד להגשת הדו"ח וזאת בנוסף להפרשי ההצמדה וריבית.

קודם שאתייחס לשאלה האם תוצאה זו מתחייבת מן החוק והאם התוצאה היא ראויה ורצויה אם לאו, אפנה לבחון את סעיפי החוק, את הפרשנות הראויה להם, את יחסי הגומלין בין הוראות החוק בינן לבין עצמן ואת הקורלציה בינן לבין הוראות חוק הקנסות, והכל לעניין תוספת קנס פיגורים לחוב מס כתוצאה מהחלטה בהשגה או מפסק דין.

8. אפתח בבחינת הוראותיו של החוק הנוגעות לענייננו.

מסעיף 90 עולה כי מועד תשלום "יתרת מס כתוצאה מהחלטה או מפסק דין" דינו כדין מועד לתשלום מס המגיע על פי "קביעת מס" על פי "שומה" או "על פי תיקונן". מועד זה הוא חודש מיום שהומצאה לחייב ההודעה עליהם. ניסוחה של הוראת הסיפא של סעיף 90 אינו חד משמעי. יש הגורסים כי כאשר קיימת יתרת מס כתוצאה מהחלטה בהשגה או מפסק דין, מועד התשלום הוא חודש מיום שהומצאה לחייב במס, הודעה על החלטה או פסק הדין. אחרים גורסים, כי המועד הוא חודש מיום שתוצא לחייב שומה חדשה על פי החלטה או פסק הדין. (ראה: פרופ' א. נמדר מס ערך מוטף, (חושן למשפט, 2000), 725 (להלן: נמדר); ועוד י. פוטשבוצקי, חוק מס ערך מוטף (מהדורה ששית התשס"א-2001), עמ' 527 (להלן: פוטשבוצקי)). מובן שיכול ויהיה פער זמנים בין המועדים לפי שתי הגרסאות האמורות. פער זה משליך על משך התקופה בגינה משולמים התוספות לחוב המס ובכללן קנס. אין אני נדרשת להכריע בשאלה זו, שכן, בענייננו אין היא עומדת על הפרק באשר העותר שילם את חוב המס לאחר מתן פסק הדין, והשאלה היא האם עליו לשלם את הקנס החל מיום הגשת הדו"ח על אף שתשלום המס השנוי במחלוקת נדחה בשל ערעור שהיה תלוי ועומד.

9. סעיף 91 קובע, כי חייב זכאי לדחות תשלום מס השנוי במחלוקת עד למתן החלטה בהשגה או בערעור שהגיש. סעיף זה, מגלם זכות כפולה לנישום: הנישום הוא זה הקובע מהו סכום המס השנוי במחלוקת ומשקבע זאת אין הוא חייב לשלם סכום זה כל עוד העניין מצוי בבירור. (ראה: פרופ' א. נמדר, עמ' 695; ע"ש 182/88 לב ואח' נ' מנהל המכס והמע"מ, מיסים ה/3, ה-149, ה-153-152). האפשרות המועננת לנישום בסעיף זה, מעמידה אותו במצב עדיף לכאורה על פני רשויות המס, הן בשל כך שהוא

זה הקובע את סכום המס השנוי במחלוקת והן בשל זכותו לדחות את מועד תשלומו. מצב זה יוצר אפשרות של ניצול לרעה של זכויות אלה, על ידי דחיית מועד תשלום המס באמצעות הגשת ערעורים. מנסחי החוק היו מוטרדים מקיומו של פוטנציאל זה. מן ההיסטוריה החקיקתית של הוראת סעיף 91 למדים אנו כי הוצע בהצעת החוק לקבוע שהגשת השגה או ערעור אינה דוחה את תשלומו של מס המגיע. (הצעת חוק מס ערך מוסף, הצעות חוק תשל"ה-1975, עמ' 239, ראה סע' 92). בדברי ההסבר נאמר, כי הטעם לאי דחיית התשלום, נובע מהרצון למנוע מקרים בהם "ישמשו השגות וערעורים תמריץ טוב לדחות תשלומים". כן הודגש, כי במס ערך מוסף, שהוא מס עקיף, "אין לדבר הצדקה" מפני ש"החייב במס גובה למעשה את המס מהלקוחות". סעיף זה בהצעת החוק לא התקבל ובמקומו הוכנס סעיף 91 המשקף גישה שונה, לפיה נישום יקבע מהו הסכום השנוי במחלוקת ויהיה רשאי שלא לשלמו עד שיוכרע עניינו.

ניתן לסכם פרק זה ולומר כי סעיפים 88 ו-90 ו-91 קובעים מועדים שונים לתשלום המס בהתאם לשלב בו מדובר. סעיף 96 קובע כי על מס שלא שולם במועד יוסף קנס. ואילו סעיף 90 קובע-בין היתר-את המועד לתשלום יתרת מס כתוצאה מהחלטה או מפסק דין. סעיף 91 מאפשר דחיית מועד תשלום המס שבמחלוקת עד להכרעה בהחלטה או בפסק דין. הוראות סעיפים אלה משתלבים היטב עם הוראות חוק הקנסות. במה דברים אמורים?

10. חוק הקנסות קובע בסעיף 2(א) כי לכל חוב מס מתווסף קנס פיגורים מתום שבוע מהמועד שנקבע לתשלום המס. סעיף זה אינו קובע מהו המועד שנקבע לתשלום המס. לשם איתור מועד זה עלינו לחזור לחוק המס-בענייננו חוק מע"מ-על מנת למצוא בו את המועד הקבוע לתשלום המס בכל מצב נתון. במקרה דנן מדובר בחוב מס הנובע מפסק דין. המועד שנקבע לתשלום המס הוא "תוך חודש מיום שהומצאה לחייב ההודעה עליהם"(סעיף 90). הפועל היוצא מכך הוא שהקנס יוסף לחוב המס החל משבוע לאחר שעבר חודש מההודעה על פסק הדין. לקביעה זו עומדות לכאורה למכשול שתי הוראות.

האחת, סעיף 2(ב) לחוק הקנסות קובע כי "מקום שנקבע בחוק מס שמס ישולם בעת הגשת דו"ח יראו כמועד לתשלום המס את המועד שנקבע לכך בחיקוק ואם נדחה כדין המועד להגשת הדו"ח-המועד שנקבע בדחיה". זהו סעיף ספציפי הדין במצב פרטני שעניינו הגשת דו"ח, שאז תשלום המס הוא עם הגשתו או עם המועד הדחוי להגשתו. אין עניינו במועד תשלום מס כאשר תלויים ועומדים השגה או ערעור על מס השנוי במחלוקת. לפיכך, נראה כי אין להחיל סעיף זה מקום בו המס הוא תוצאה של

החלטה או פסק דין, שאז יש להחיל את סעיף 2(א) לחוק הקנסות המחזיר אותנו ל"מועד שנקבע לתשלום המס". מועד זה הוא המועד שנקבע בסעיף 90 לחוק, הקובע את תשלום המס תוך חודש מיום ההחלטה או פסק הדין. הנה כי כן אין הוראת סעיף 2(ב) עומדת לנו לרועץ.

השניה, סעיף 98(ב) לחוק מע"מ הקובע כי על מס המגיע בנסיבות האמורות בסעיף 90 ייוסף בין השאר קנס כאמור בסעיף 96. סעיף זה הוא בעייתי כשלעצמו והוא מוקשה לא פחות לאור חוק הקנסות. עולה לכאורה מסעיף זה כי על כל חוב מס-לרבות חוב מס כתוצאה מהחלטה או מפסק דין-יוסף קנס מיום הגשת הדו"ח. אין בסעיף התייחסות למצב בו התגבש החוב השנוי במחלוקת בהחלטה או בפסק דין, שהם בדרך כלל מאוחרים במידה משמעותית למועד הגשת הדו"ח וכן אין בו תשובה לשאלת מועד הטלת הקנס על חוב מס שתשלומו נדחה כדין. על מנת לתת לסעיף 98(ב) את משמעותו הראויה, יש לתת את הדעת לשיקולים הרלוונטיים להטלת קנס פיגורים על חייב שדחה את תשלום חובו כדין מפאת קיומו של הליך השגה או ערעור.

קנס על מס שתשלומו נדחה כדין

11. עקרונית, הטלת קנס על חוב מס שלא שולם במועד, היא לגיטימית ומשרתת תכלית ראויה. היא מבטיחה אכיפת חוק המס ומעודדת תשלום המס המגיע במועדו.

השאלה היא מה דין הקנס על חוב שנוי במחלוקת התלוי ועומד בהשגה או בערעור, שתשלומו נדחה כדין. החל ממתי ייוסף לחוב כזה קנס? התשובה לכך אינה פשוטה ויש בה שיקולים לכאן ולכאן, אותם אמנה להלן:

(א) בהטלת קנס החל ממועד הגשת הדו"ח על מס שמועד תשלומו נדחה כדין מפאת היותו בבירור בהשגה או בערעור, יש משום הטלת סנקציה על החייב, שיש בה קורטוב של "רטרואקטיביות". סנקציה זו, המטילה על החייב עומס כספי נכבד-מעבר לחוב המס ולהפרשי ההצמדה והריבית-אינה עולה בקנה אחד עם הזכות המוענקת לחייב לדחות תשלומו של החוב השנוי במחלוקת עד להכרעה שיפוטית בעניינו.

(ב) הקנס הצפוי לחייב שדחה את מועד תשלום המס השנוי במחלוקת, פוגע בזכות הערעור של החייב. לאור שיעור הקנס, תוחלת ההפסד הצפויה לחייב המגיש השגה או ערעור, גבוהה מתוחלת הרווח. במצב דברים זה עלול החייב במס להירתע מלהגיש ערעור. אין צורך להכביר מילים על החשיבות המיוחסת בשיטתנו המשפטית לזכות הערעור ולצורך בהסרת מכשולים וקשיים מדרכם של אזרחים החפצים לממש

זכות זו. (על החשיבות של זכות הערעור וההשגה ראה: בג"ץ 87/85 ארג'וב נ' מפקד כוחות צה"ל באזור יהודה ושומרון, פ"ד מב(1) 353, 362; בג"ץ 351/88 טית בית בע"מ נ' עיריית פתח תקוה, פ"ד מב(3), 441, 446; ע"פ 111/99 שוורץ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(2) 241, 271; בג"ץ 1520/94 שלם נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד מח(3) 227, 233; ע"א 3115/93 יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נ(4) 549; בג"ץ 5580/98 סופר נ' שר העבודה והרווחה, פ"ד נד(4) 319). אכן, בענייננו לא נשללת זכות הערעור, אבל היא ללא ספק נפגעת על ידי סנקציית הקנס המתווסף על פני כל תקופת בירור ההשגה או הערעור. נושא הפגיעה בזכות הערעור שלא נשללה, נידון לא אחת בבית משפט זה. בבג"ץ 5580/98 קבע בית משפט זה כי תקנה המעכבת את תשלום מענק הפיצויים לנכים אשר ערערו על החלטת ועדה רפואית, הועדה הקובעת את שיעורי נכותם ואת גובה הפיצוי הנגזר משיעור זה, בטלה. בין הנימוקים שניתנו לכך הייתה העובדה שתקנה זו מקשה על הנכים לערער על החלטות הועדה הרפואית:

"נוסף לפגיעה בזכותו של הנכה לקבלת המענק עם היקבע דרגת נכותו על ידי הועדה הרפואית, נגרמת לו פגיעה נוספת, חשובה לא פחות והיא הפגיעה בזכות הערעור של הנכה, אם כי פגיעה זו איננה ישירה. נכים המבקשים לערור על החלטות הועדה הרפואית, עלולים להמנע מלעשות כן, בשל העיכוב הרב בקבלת המענק לו הם זקוקים למחייתם. אמנם זכות הערעור עצמה אינה נשללת, אולם פגיעה בה בדרך זו, במיוחד כאשר מדובר באנשים קשי יום שנקבעה נכותם המזכה אותם במענק, היא פגיעה משמעותית בזכות הערעור..." (בג"ץ 5580/98, עמ' 328)

מקרה אחר הדומה לזה שבפנינו נידון בע"א 3115/93 יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נ(4) 549. שם נידונה השאלה האם יכול חייב במס להגיש השגה או ערעור על הודעת שומה שהוציא מנהל מס שבח, גם ללא מתן ערובה לתשלום המס, הפרשי ההצמדה, הריבית והקנסות, הדרישה הקבועה בחוק (סעיף 91 לחוק מס שבח מקרקעין תשכ"ג – 1963). בית המשפט קבע כי אין הערובה מהווה תנאי להגשת ההשגה או הערעור ובלשונו של השופט אור:

"ענייננו כאן בפרשנותה של הוראה שבדין הקובעת את זכותו של אדם להשיג על חיובו במס. הוראה זו מהווה תחנה ראשונה והכרחית בדרכו של האזרח להביא את טענותיו לפני ערכאות שיפוטיות... נראה לי כי בפרשנות הוראה זו יש להעדיף את הפתרון המקיים את זכותו של האזרח למצות הליכים כדי להעלות את טענותיו נגד השומה שהוצאה בעניינו. יש לבחור באותה פרשנות המקיימת את זכותו הבסיסית של אדם לפנות לערכאות. יש לאמץ את אותה פרשנות אשר אין בה כדי להציב מכשול של ממש לפני מי שמבקש להשיג על החלטת הרשות בעניינו" (עמ' 559-558).

(ג) הטלת הקנס על יתרת המס כאמור, יוצרת אסימטריה בין הנישום לבין רשויות המס. נישום שזכה בהשגה או בערעור שהגיש, יקבל את החזר סכום המס ששילם ביתר, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית בלבד וזאת רק לאחר 30 ימים מגמר ההליכים (סעיפים 87 ו-105). לעומת זאת, נישום שהשגתו או ערעורו נדחו, יחויב בתשלום קנס פיגורים-בנוסף להפרשי הצמדה וריבית-שיוסף לסכום המס החל ממועד הגשת הדו"ח התקופתי. אומר על כך פרופ' א. נמדר:

"חייב במס שניצל את זכותו לפי סעיף 91 לחוק שלא לשלם את המס השנוי במחלוקת, יכול למצוא עצמו נפגע מצעד זה שהוא בחר בו. אם יפסיד בהשגה או בערעור עליו יהיה לשלם את המס שלא שילם בתוספת קנסות, ריבית והפרשי הצמדה מתום המועד להגשת הדו"ח התקופתי ועד יום התשלום בפועל. לעומת זאת אם החייב במס לא מנצל את זכותו לפי סעיף 91 והוא מחליט בכל זאת לשלם את המס השנוי במחלוקת הוא לא יקבל על כספו, אם יזכה בדינו, אלא ריבית והפרשי הצמדה על התקופה המתחילה 30 ימים לאחר גמר ההליכים בלבד. דבר זה יוצר אסימטריה לרעתו של החייב במס לעומת מצבם העדיף של השלטונות. (שם, עמ' 697-696).

(ד) נישום הבוחר לממש את זכותו שלא לשלם את המס עליו הוא משיג או מערער, אינו יכול "להגן" על עצמו למקרה שערעורו יידחה. השקעת כספי המס בחסכון מתאים תוכל לכסות את הפרשי הצמדה וריבית אך לא תצליח להדביק את הוספת קנס הפיגורים. אומר על כך עו"ד י. פוטשבוזקי:

"...לאור חבות מפליגה זו (במקרה שהערעור נדחה – ט.ש.כ.) המערער אף אינו יכול להשקיע את סכום המס שלא שולם, עקב היותו במחלוקת, ולהבטיח בכך מקור מימון לכיסוי המס במקרה של הפסד. תוצאת הדברים איננה רק יצירת מלכוד אלא הפיכת הזכות שהעניק המחוקק בס' 91 להימור. כל פרשנות שתפחית את אי הסימטריה הדרקונית שהוצגה לעיל למשל על ידי דחיית מועד תחילתו של קנס הפיגורים, תהא אפוא במקומה..." (עמ' 531-530)

(ה) קושי נוסף טמון בעובדה שלנישום אין שליטה על משך זמן בירור ההשגה או הערעור ועל כן חיובו בתשלום קנס בגין כל התקופה בה תלויים ועומדים השגתו או ערעורו אינו מוצדק. (לטעם זה ואחרים ראו: עו"ד ר. רוזנברג, המילכוד בחוק המע"מ לענין תשלום המס תוך כדי הגשת השגה וערעור, רואה החשבון לב (1982-1983), 54).

12. אל מול הקשיים הפוגעים בחייב, עומדים שיקולים התומכים בהוספת קנס פיגורים על חוב מס שהיה מצוי בהליכי השגה או ערעור. אמנה את העיקריים שבהם:

(א) כאמור, טומנת בחובה הוראת סעיף 91 לחוק פוטנציאל לניצול לרעה של זכות ההשגה והערעור על חוב מס. הנישום קובע את סכום המס השנוי במחלוקת ובידו הזכות שלא לשלמו עד להכרעה בעניינו. הסתפקות בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ללא קנס הפיגורים, עלולה ליצור תמריץ שלילי לחייבים, להגשת ערעורי סרק. הפרשי הצמדה וריבית שנתית בשיעור של 4% (סעיף 93), מהווים "הלוואה" בתנאים נוחים לחייב החפץ בדחיית תשלום המס עד להכרעה בהשגה או בערעור שהגיש. יש במצב זה מעין "סבסוד" של הלוואה הפוגע באוצר המדינה שהמס הוא אחד ממקורותיו הכספיים העיקריים.

(ב) קנס פיגורים הוא "קנס אזרחי" שמטרתו לאכוף את החוק, לשמר את ערכו הריאלי של הכסף ולכסות את הוצאותיה של המדינה בגין טיפולה המיוחד באזרח, לפיכך אין לראות בו ענישה או סנקציה. (ראו לעניין זה: בר"ע 277/82 נירוטטה בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(1), 826. האמור בה בהקשר למס הכנסה יפה גם לעניינו).

(ג) הטלת קנס פיגורים על חוב מס כתוצאה מהחלטה בהשגה או מפסק דין בערעור עולה מתוך הצעת החוק שהזכרה לעיל ונובע מאופיו המיוחד של מס ערך מוסף שהוא מס עקיף (Value Add Tax). מס זה משולם למעשה על ידי הלקוחות ואילו החייב במס משמש רק "צינור" העברה של מס זה לרשויות.

(ד) חייב במס שהשגתו או ערעורו נדחו, נמצא מעכב בידי שלא כדין, סכומי מס שצריך היה להעבירם מלכתחילה לידי רשויות המס, בהיותו צינור העברה לכספי המס העקיף, לפיכך ראוי להטיל עליו קנס מהמועד המקורי לתשלום הקנס על אף שהיה רשאי על פי החוק לדחות את מועד תשלומו עד לאחר ההשגה או הערעור.

(ה) האדם הבוחר לדחות את תשלום המס כדין לוקח סיכון מודע שאם יפסיד את ערעורו ישלם קנס על החוב שאת תשלומו דחה.

13. בחנתי את כל השיקולים והפכתי בהם לכאן ולכאן. הגעתי לכלל מסקנה כי יד השיקולים השוללים הטלת קנס על תשלום מס שנוי במחלוקת שתשלומו נדחה כדין, על העליונה. מסקנה זו מתיישבת עם הפרשנות התכליתית הראויה של החוק על פי כללי הפרשנות הנקוטם בידינו. היא עולה בקנה אחד הן עם תכליתו הסובייקטיבית של

החוק והן עם תכליתו האובייקטיבית. אשר לתכליתו הסובייקטיבית, תכלית זו מהווה את הערכים, המטרות, האינטרסים, המדיניות, היעדים והפונקציה אשר יוצר הטקסט ביקש להגשים. (א. ברק, פרשנות תכליתית במשפט (נבו הוצאה לאור, ירושלים, 2003) 133-134). תכליתה הסובייקטיבית של הוראת סעיף 91 היא לאפשר לחייב שלא לשלם את החוב שבמחלוקת כל עוד תלוי ועומד הברור המשפטי של חוב המס, והכל כמנומק לעיל. תכלית זו מתיישבת עם לשון ההוראה ועם ההיסטוריה החקיקתית שלה. תכלית זו תוגשם רק אם לא יושט על החייב קנס פיגורים במשך תקופת הברור. אשר לתכליתה האובייקטיבית של ההוראה, חזקה היא כי תכליתו של חוק היא להגשים צדק ולהשיג תוצאות סבירות (ראו: ע"א 900/01 קלט נ' פ"ש ת"א 4 (טרם פורסם) ובמיוחד דְּכָרְי בסעיפים 20, 21). הפרשנות האמורה עושה צדק עם הנישום ומשיגה תוצאות סבירות, היא מאפשרת לגבות את החוב לפי ערכו הריאלי (בצירוף הפרשי הצמדה וריבית) מבלי לקנוס את מי שדחה את תשלום המס כחוק, מבלי לפגוע בזכות הערעור העומדת לו ומבלי ל"הענישו" על שניצל את זכותו לדחות את מועד התשלום. על אף היות הקנס סנקציה אזרחית שתכליתה לאכוף את חוק המס יש בה סממנים פליליים באשר אין קשר בין חוב המס ובין הקנס המוטל כסנקציה בלבד. בכל מקרה, גם אם מדובר בסנקציה אזרחית גרידא, אין זה הוגן להטילה על מי שלא הפר את החוק ופעל במסגרתו. הפתרון ההוגן הצודק והסביר, שהוא הפתרון הרצוי, הוא גם הפתרון האפשרי. במה דברים אמורים?

14. כאמור, קיימות לענייננו שתי הוראות שונות לעניין תשלום קנס על מס שלא שולם במועדו. האחת בסעיף 98(ב) לחוק השניה בסעיף 2(א) לחוק הקנסות. ככל שהדבר נוגע להוספתו של קנס פיגורים, יש להעדיף את הוראותיו של חוק הקנסות. הדבר נובע הן מרצונו המפורש של המחוקק הקובע כי הוראת סעיף 2 בחוק הקנסות תחול "על אף האמור בכל הוראה אחרת בדבר קנס על מס בפיגור", והן לאור כלל הפרשנות הידוע לפיו הוראותיו של חוק ספציפי ומאוחר (חוק הקנסות) גוברות על הוראותיו של חוק כללי ומוקדם (החוק). (לעניין כלל הפרשנות, ראה: ע"פ 297/77 מדינת ישראל נ' טמייזה, פ"ד לב(2) 559; ע"א 69/85 להבי נ' רשות הפיתוח, פ"ד מ(3) 624; ראה גם א. ברק, פרשנות במשפט, כרך ראשון, 569-572). הפועל היוצא מכך הוא כי ככל שעניינו של סעיף 98(ב) הוא הוספת קנס, הוא נסוג מפני סעיף 2(א) לחוק הקנסות ומתבטל מפניו. במקרה דומה, שעניינו היה היחס בין חוק הקנסות ובין הוראת סעיף 190 לפקודת מס הכנסה המטילה קנס על פיגור בתשלום, אמר השופט א. גולדברג דברים היפים לענייננו: "...משהפכה הוראת סעיף זה לחסרת משמעות, נוכח הוראותיו של חוק המסים (קנס פיגורים), הגוברות עליה, בוטל הסעיף האמור..."(ע"א 438/90 פקיד שומה-חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5), 668, 704).

15. סוף דבר, על יתרת מס כתוצאה מהחלטה בהשגה או פסק דין בערעור, יש להוסיף קנס הפיגורים כאמור בסעיף 2(א) לחוק הקנסות, המחזיר אותנו למועד שנקבע בחוק לתשלומו של המס, שהוא שבוע לאחר חלוף "חודש מיום שהומצאה לחייב במס ההודעה", כקבוע בסעיף 90 לחוק מע"מ. הוראת סעיף 98(ב) לחוק, ככל שעניינה קנס, מתבטלת מפני הוראת חוק הקנסות. הוראות החוק שעניינן תוספת הפרשי הצמדה וריבית, בענין עומדות.

אשר על כן, ממליצה אני לקבל את העתירה ולקבוע כי על חוב המס שנוצר כתוצאה מפסק הדין המחוזי יוסיף קנס פיגורים החל משבוע לאחר חלוף "חודש מיום שהומצאה לחייב במס ההודעה" על פסק הדין המחוזי.

בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

ש ו פ ט ת (בדימ')

השופט י' טירקל:

1. כמו חברתי הנכבדה, השופטת ט' שטרסברג כהן, סבורני גם אני שאין לחייב את העותר לשלם קנס פיגורים מהיום שבו היה עליו להגיש את הדו"ח התקופתי אלא רק כתום חודש ימים ועוד שבוע מיום שהומצא לו פסק דינו של בית המשפט המחוזי. אוסיף מלים מספר להבהרת עמדתי.

השאלה הראשונה והעיקרית שהועמדה להכרעה היתה מהו המועד לתשלום המס; שמן התשובה עליה נגזרת התשובה לשאלה מהו המועד לתחילת מרוץ קנס הפיגורים.

2. ואלה הוראות החוק הצריכות לעניינינו:

חוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א – 1980 (להלן – "חוק הקנסות"):

"2. (א) לכל חוב מס יוסיף מתום שבוע מהמועד שנקבע לתשלום המס קנס פיגורים של 0.2% מסכום המס שבפיגור או שיעור אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת לכל שבוע של פיגור או חלק ממנו, והוא על אף האמור בכל הוראה אחרת בדבר קנס על מס בפיגור ואף בהעדר כל הוראה לענין זה בחוק מס.

(ב) לענין סעיף זה, מקום שנקבע בחוק מס שמש ישולם בעת הגשת דו"ח יראו כמועד לתשלום המס את המועד שנקבע להגשת הדו"ח בחיקוק, ואם נדחה כדין המועד להגשת הדו"ח - המועד שנקבע בדחיה".

חוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1976 (להלן – "חוק המע"מ"):

"88 (א) חייב במס ישלם את המס המגיע לתקופת הדו"ח, בין על פי הדו"ח התקופתי ובין על פי הדו"ח הארעי, עם הגשתם".

"90. המס המגיע על פי קביעת מס, על פי שומה או על פי תיקון ישולם תוך חודש מיום שהומצאה לחייב במס ההודעה עליהם; הוא הדין לגבי יתרת מס כתוצאה מהחלטה בהשגה או מפסק-דין".

"91. (א) הוגשו השגה או ערעור, רשאי המשיג או המערער שלא לשלם את המס השנוי במחלוקת והמנהל רשאי שלא להחזיר את עודף המס או את עודף מס התשומות השנוי במחלוקת, וכן לעכב כל סכום המגיע למשיג או למערער, לפי הענין, לפי הוראות חוק זה, כמפורט להלן:

(1) בהשגה שהוגשה - עד גובה מחצית הסכום השנוי במחלוקת;

(2) בערעור שהוגש - עד גובה הסכום השנוי במחלוקת, אלא אם כן הורה אחרת בית המשפט של הערעור.

(ב) עיכוב כאמור בסעיף זה יחול עד שניתן לגבות את חוב המס לפי פקודת המסים (גביה), ואולם לענין עיכוב לפי סעיף קטן (א)(1), אם לא ניתנה החלטה בהשגה בתוך 90 ימים ממועד העיכוב - יבוטל העיכוב".

"96. לא שולם מס במועד שנקבע לכך, ייוסף עליו, בנוסף להפרשי הצמדה וריבית על פי סעיף 97, קנס פיגורים 1/4% מסכום החוב שבפיגור לכל שבוע או חלק ממנו בשל תקופת פיגור שעד ששה חדשים ו-1/2% לכל שבוע או חלק ממנו בשל תקופת פיגור שלאחר ששה חדשים".

"97. לא שולם מס במועד שנקבע לכך או דחה המנהל תשלומו ייוספו עליו לתקופת הפיגור או הדחיה, מתום המועד לתשלום, הפרשי הצמדה וריבית.

"98. (ב) מס המגיע בנסיבות האמורות בסעיף 90, ייוספו עליו, החל מתום המועד להגשת הדו"ח התקופתי שאליו מתייחס המס, קנס, והפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיפים 96 ו-97".

3. עינינו הרואות כי לפי סעיף 2(א) לחוק הקנסות המועד לתחילת מרוץ קנס הפיגורים הוא מתום שבוע מהמועד שנקבע לתשלום המס בחוק המטיל את המס (להלן – "חוק המס"); ולפי סעיף 2(ב) לחוק הקנסות אם נקבע בחוק המס שהמס ישולם בעת הגשת דו"ח, המועד לתשלום המס הוא המועד שנקבע להגשת הדו"ח. מועד זה נקבע גם בסעיף 98 לחוק המע"מ. ואף על פי כן, בשל ההוראות השונות בדבר מועד תשלומי של המע"מ, שצוטטו לעיל, מוטלת, לכאורה, בספק התשובה לשאלה מהו "המועד שנקבע לתשלום המס" לפי חוק המע"מ? לפי הוראת סעיף 88 לחוק המע"מ על חייב לשלם את המס המגיע לתקופת הדו"ח, עם הגשת הדו"ח. לפי סעיף 90 לחוק המע"מ, על חייב לשלם את המס המגיע על פי קביעת מס, שומה או על פי תיקונן, או את יתרת המס המגיעה כתוצאה מהחלטה בהשגה או מפסק דין, תוך חודש מיום שהומצאה לחייב הודעה עליהם. הוראה נוספת שענינה מועד התשלום נקבעה בסעיף 91 לחוק המע"מ, ולפיה אם השיג החייב או ערער על חיובו במע"מ, רשאי הוא שלא לשלם את המס השנוי במחלוקת; ומן הסתם, עד להחלטה בהשגה או בערעור. עולה, אפוא, מן האמור לעיל, כי המועד לתשלום המס לפי חוק המע"מ, הוא, בדרך כלל, מועד הגשתו של הדו"ח. אולם – וזה החריג לכלל – אם מגיע המס על פי קביעת מס, על פי שומה או על פי תיקונן, או על פי החלטה בהשגה או בפסק דין – שניתן, כפי שניתן לשער, בערעור – נדחה המועד לתשלום המס והוא תוך חודש מיום שהומצאה לחייב ההודעה על הקביעה, ההחלטה או פסק הדין. מרוץ קנס הפיגורים מתחיל, אפוא, בהתאם למועדים אלה שנקבעו לתשלום המס.

בפרשה שלפנינו נדונו טענותיו של העותר בהשגה שהגיש למנהל, ולאחר מכן בערעור שהוגש לבית המשפט המחוזי. לפיכך המועד לתשלום המס שבו חוייב יצא מגדר הכלל – של תשלום עם הגשת הדו"ח – ובא בגדר החריגים, של דחיית מועד התשלום למשך חודש ימים מהמצאת פסק הדין בערעור. התוצאה היא שהמועד שממנו מתחיל מרוץ קנס הפיגורים לגבי העותר הוא כתום חודש ימים ועוד שבוע מיום שהומצא לו פסק דינו של בית המשפט המחוזי.

4. תוצאה זאת אינה עולה רק מלשונם של סעיפי החוק ומתוך הניסיון ליישב את הוראות הסעיפים הנזכרים אלה עם אלה, אלא היא עולה גם מתוך בחינתם של השיקולים המתנגשים כאן אלה באלה. מחד גיסא, עומדים שיקולים התומכים בהטלת קנס הפיגורים מן היום שבו היה על החייב להגיש את הדו"ח התקופתי; שביסודם, בעיקר, החשש משימוש לרעה בזכות ההשגה ובזכות הערעור, על ידי הגשת השגות שאין בהן ממש וערעורי סרק על מנת שלא לשלם את המס במועד. מאידך גיסא, עומדים שיקולים התומכים בהטלת קנס הפיגורים רק אחרי שנדחו ההשגה או הערעור

שהגיש החייב; שביסודם, בעיקר, החשש מפני הפגיעה בזכות ההשגה והערעור של החייב שקנס הפיגורים – הנוסף על הריבית וההצמדה – עלול להרתיע אותו מהגשת השגה או ערעור. יודגש לענין זה, כי אין בידיו של החייב להשפיע על משך זמן הבירור של ההשגה או של הערעור, שבמהלכו מצטבר והולך קנס פיגורים כבד. מכשולים שכאלה יש להסיר מדרכו של האזרח הקובל על עוול שנעשה לו בריבו עם השלטון. אכן, אין צריך לומר שיתכן שיהיו מי שינצלו את זכות ההשגה והערעור לרעה, אולם לא די באפשרות – שאולי היא תיאורטית – כדי להעמיד כל מי שבא להשיג או לערער על חיובו במס בחזקת חשוד בתחבולה ובכך לפגוע בזכות הערעור של הציבור כולו. השיקולים התומכים בדחיית תחילתו של מרוץ קנס הפיגורים גוברים, אפוא, על השיקולים התומכים בהקדמתו. (ראו: ע"א 3115/93 יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נ(4) 549; רע"א 4990/98 סדרס נ' מ"י, פ"ד נד(5) 588; והשוו: ע"א 1162/96 וייס ואח' נ' מאק ואח', פ"ד נג(2) 79).

ש ו פ ט

השופט א' גרוניס:

מסכים אני כי דין העתירה להתקבל כאמור בפסקי הדין של חבריי הנכבדים, השופטת שטרסברג-כהן והשופט טירקל.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של כבוד השופטת (בדימ') ט' שטרסברג-כהן.

ניתן היום, י"ב באב תשס"ג (10 באוגוסט 2003).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת (בדימ')