



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא
ע"י ב"כ עו"ד דוד פיקאז'

המבקש:
(המערער)

נגד

פקיד שומה עכו
ע"י ב"כ עו"ד ערן רזניק מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

המשיב:

החלטה

2 האם הוצאו שומות מס השכר, בשלב א' ובשלב ב' של ההליך השומתי נשוא הערעור דנן,
3 בחוסר סמכות באופן המביא לבטלות?
4 זוהי הסוגיה המונחת בפני, כפי שהועלתה בבקשה שהגיש המבקש, איגוד ספורטיבי דתי
5 אליצור קרית אתא, המערער בערעור דנן (להלן – המערער), להורות על קבלת הערעור על
6 הסף (להלן – הבקשה).

7 פתח דבר ורקע:

8 1. המערער הינו האיגוד המפעיל את קבוצת הכדורסל של אליצור קרית אתא המשחקת בליגה
9 הלאומית לכדורסל. הערעור שהוגש על ידי המערער עניינו, בתמצית, טענתו כי החלק הארי
10 של תקציבו איננו נובע ממקורות מלכ"ריים, אלא נובע ממקורות עסקיים, ועל כן היה על
11 המשיב להטיל מס שכר רק על אותו חלק מפעילותו הנובע מהמקורות המלכ"ריים. עוד טוען
12 המערער כי הוצאת שומות הכוללות הטלת מס שכר על 100% מפעילותו מהווה אפליה
13 פסולה שלא כדין בינו לבין קבוצות ספורט מקצועניות אחרות בליגות הבכירות בכדורגל
14 ובכדורסל.

15 בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור טוען המערער כי בהוצאת שומות לקבוצות ספורט
16 מקצועניות אחרות, אימץ המשיב, פקיד שומה עכו (להלן – המשיב) את העיקרון כי מס
17 שכר יוטל רק על פעילות הממומנת ממקורות מלכ"ריים, ואף נחתמו הסכמי פשרה על פי
18 העיקרון הנ"ל. על כן, בשנים נשוא המחלוקת, 2012-2014 (להלן – שנות המס שבערעור)



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 פעל המערער על פי מדיניות זו של המשיב, זאת בשים לב לכך שהחלק הארי מתקציבו נובע
2 ממקורות עסקיים. מכאן, נטען כי אי החלת אותו מתווה ששיקף את מדיניות המשיב גם
3 ביחס למערער מהווה אפליה פסולה שלא כדין המובילה לבטלות השומות.
- 4 2. מנגד, טוען המשיב בהודעה המפרשת את נימוקי השומה כי המערער נישום כמלכ"ר וחייב
5 בתשלום מס שכן על פי סעיף 35 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**).
6 בהתאם לסעיף 4(א) לחוק מע"מ, על פעילות של מלכ"ר יוטל מס שכן על השכר, כמשמעותו
7 בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – **פקודת מס הכנסה**), למעט מלגה לסטודנט. המשיב
8 טוען כי החל משנת 2012, ומבלי שניתן לכך הסבר, לא שילם המערער מס שכן על החלק
9 הארי של השכר ששולם על ידו כמשכורת בשנות המס שבערער, וזאת בניגוד להתנהלותו עד
10 שנת 2011 כולל. על כן הוצאו למערער השומות בצווים נשוא הערעור.
- 11 3. ביום 25.9.16 הגיש המערער בקשה לקבלת הערעור על הסף, במסגרתה חזר על טענה
12 שנטענה על ידו בלא פירוט בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, ולפיה למפקחי השומה
13 שהוציאו את השומה בשלב א' ובשלב ב' לא הייתה סמכות להוציא שומת מס שכן ומטעם
14 זה השומות בטלות מעיקרן ודין הערעור להתקבל על הסף. לחילופין, טען המערער כי יש
15 לקבל את הערעור על הסף מחמת העובדה שהמשיב סירב להעביר לידיו את פרטיהם של
16 המפקחים מוציאי השומה (שמות ומקום הפרסום ברשומות של הסמכתם) ובשל סירובו זה,
17 יש לקבוע כי השומה בטלה מעיקרה.
- 18 4. בהחלטה מיום 26.9.16 הוריתי לב"כ המשיב למסור לידי ב"כ המערער את פרטי המפקחים
19 אשר דנו בשומות המערער בשלב א' ובשלב ב', והבהרתי כי אין מקום לסירוב כאמור ככל
20 שמידע זה אינו מצוי בידי המערער.
- 21 לאחר שנמסרו למערער שמות המפקחים שהוציאו את השומה בשלב א' ובשלב ב', הגיש
22 המערער הודעה לבית המשפט לפיה אין די בקבלת שמות המפקחים וכי נדרש לו מידע
23 באשר למקום הפרסום בילקוט הפרסומים אודות הסמכתם של המפקחים.
- 24 5. בדיון שהתקיים ביום 9.10.2016 הואיל וב"כ המשיב למסור את המידע המבוקש בדבר מקום
25 הפרסום ברשומות של הסמכת המפקחים שדנו בשומות בשלב א' ושלב ב'. על כן, הוריתי על
26 מחיקת הבקשה לקבלת הערעור על הסף כמות שהוגשה על ידי המערער ביום 25.9.16. עוד
27 קבעתי, כי ב"כ המערער יהא רשאי להגיש בקשה בעניין חוסר הסמכות לאחר שיבדוק את
28 פרטי הסמכתם של המפקחים בשלבי השומה.
- 29 בקשה כאמור הוגשה על ידי ב"כ המערער ביום 14.11.2016 והיא מושא החלטה זו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

טענות המערער:

- 1
- 2 טענות המערער, בתמצית, כעולה מהבקשה והתשובה לתגובה לה, הן כי יש להורות על בטלות
- 3 השומות ולקבל את הערעור על הסף מן הטעמים שלהלן:
- 4 6. במקרה דנן הוסמכו המפקחים להוציא שומות מס הכנסה כנדרש, כאשר הסמכתם פורסמה
- 5 בילקוט הפרסומים. אולם למפקחים לא הואצלה כל סמכות לפי חוק מע"מ, כפי שמורה
- 6 סעיף 107(א) לחוק מע"מ. אין בחקיקה ובתקנות כל קביעה כי אדם שהוסמך להפעיל
- 7 סמכויות פקיד שומה לעניין הוצאת שומת מס הכנסה, הינו אדם המוסמך להפעיל סמכויות
- 8 מכוח חוק מע"מ לעניין שומות מס שכו.
- 9 אמנם מכוח ההסמכה שבסעיף 145 לחוק מע"מ התקין שר האוצר את תקנות מס ערך מוסף
- 10 (מוסדות כספיים ומלכ"רים), תשל"ו-1976 (להלן – **תקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים**),
- 11 לרבות תקנה 3 המחילה על מס שכו את הוראות הפקודה, אך המדובר אך ורק בהחלה של
- 12 ההוראות הפרוצדוראליות מפקודת מס הכנסה גם על הוצאת שומות מס שכו. למשל - אופן
- 13 קביעת השומה ואופן ההגשה והדיון בהשגה ובערעור. עם זאת, תקנה 3 לתקנות מוסדות
- 14 כספיים ומלכ"רים לא קובעת כי שומת מס שכו דינה כשומת מס הכנסה, וודאי שאין
- 15 הוראה הקובעת כי מי שהוסמך להוציא שומת מס הכנסה מוסמך גם להוציא שומת מס
- 16 שכו.
- 17 קיים שוני מהותי בין הוצאת שומות מס הכנסה להוצאת שומות מס שכו: סעיף 145(א)(1)
- 18 לפקודת מס הכנסה נשען על מסירת דו"ח לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, ואילו מלכ"ר
- 19 מגיש דו"ח על פי סעיף 67 לחוק מע"מ ועל פי תקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים ולא לפי
- 20 סעיף 131 לפקודת מס הכנסה.
- 21 7. יש לתת את הדעת להבדל בנוסח בין סעיף 167(א) לפקודת מס הכנסה, הקובע כי דין שומת
- 22 ניכויים כדין שומה לפי סעיף 145 לפקודת מס הכנסה, לבין תקנה 3 לתקנות מוסדות
- 23 כספיים ומלכ"רים אשר מחילה את הוראות פקודת מס הכנסה הדנות בדרכי הוצאת שומה
- 24 גם על הוצאת שומת מס שכו, ואין בה כל התייחסות לבעל הסמכות להוצאת השומה.
- 25 8. עד יום 1.1.2005 הגורם המוסמך להוצאת שומות מס שכו היה נציב מס הכנסה או מי
- 26 שהנציב מינה אותו, מכוח סעיף 107(ב) לחוק מע"מ וההודעה בדבר "הסמכת נציב מס
- 27 הכנסה לענין מוסדות כספיים ומלכ"רים" (להלן – **הודעת הסמכת הנציב**).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

9. החל מיום 1.1.2005, לאחר איחוד אגפי המיסים ויצירת רשות המיסים, משבוטל סעיף 107(ב) לחוק מע"מ, קובע סעיף 107(א) לחוק מע"מ כי הנהלת המס על פי חוק מע"מ תהיה בידי מנהל רשות המיסים והוא רשאי הוא לאצול מסמכויותיו פרט לסמכויות מסוימות שפורטו בסעיף הנ"ל. כלומר, הגורם המוסמך להפעיל סמכויות בכל הנוגע לשומות מס שכר הוא מנהל רשות המיסים או מי שהמנהל האציל לו סמכויות מכוח סעיף 107(א) לחוק מע"מ.
10. נוסף לאמור, שר האוצר ו/או נציב מס הכנסה ו/או מנהל רשות המיסים הסמיכו באופן פרטני שורה של אנשים להפעיל סמכויות הנתונות ל"פקיד שומה", על פי ההגדרה שבסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, ביניהם סגני פקיד שומה ו"עוזרי" פקיד שומה.
11. ההסמכה שקיבלו המפקחים בענייננו הייתה של "עוזרי פקיד שומה" ועל כן מוסמכים הם להוציא שומות מס הכנסה מכוח פקודת מס הכנסה. המפקחים לא הוסמכו על ידי נציב מס הכנסה, מנהל רשות המיסים, או על ידי כל גורם מוסמך אחר, להפעיל סמכויות כלשהן לפי חוק מע"מ, לרבות בנוגע להוצאת שומות מס שכר. אין כל נפקות לאיחוד אגפי המיסים, שכן כאמור במקרה דנן המפקחים הוסמכו כ"עוזרי פקיד שומה" לפני שנת 2005, כאשר לא מנהל מע"מ ולא נציב מס הכנסה העניקו להם הסמכות להוצאת שומות מס שכר.
12. הסמכת בעלי תפקידים, שהמחוקק קבע בחוק את אופן הסמכתם, צריכה להיות מפורשת וברורה. קל וחומר לגבי פקיד שומה שבכוחו להוציא צו הקובע את הכנסתו של נישום, ואשר תפקידו בעניין זה הוא תפקיד מעין שיפוטי.
13. כאמור, במקרה דנן לא הוצאה למפקחים כל סמכות לפי חוק מע"מ, כפי שמורה סעיף 107(א) לחוק מע"מ. לכך יש להוסיף את העובדה כי לגבי נושאי תפקידים אחרים לעניין חוק מע"מ אשר מוסמכים להוציא שומות לפי חוק מע"מ (שאינן שומות מס שכר) – כן נעשית הסמכה בכתב.
14. אין בחקיקה ובתקנות כל קביעה כי אדם שהוסמך להפעיל סמכויות פקיד שומה לעניין הוצאת שומת מס הכנסה, הינו אדם המוסמך להפעיל סמכויות מכוח חוק מע"מ לעניין שומות מס שכר.
14. מאחר והשומות נשוא בקשה זו לא הוצאו על ידי אדם שהוסמך לכך בדיון, הרי שהן בטלות וחסרות כל תוקף. כפי שאין כל תוקף לפסק דין שלא ניתן על ידי שופט שהוסמך כדיון, הרי שאין כל תוקף להוצאת שומה (שהינה אקט-מעין שיפוטי) שלא הוצאה על ידי פקיד שומה מוסמך.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מדובר בפגם שאינו ניתן לריפוי ויש לקבל את הערעור מן הטעם הזה לבדו. על פי ע"א
2 4673/90 חברת מלון טבריה בע"מ נ' פקיד שומה טבריה (13.1.1993) (להלן – פרשת מלון
3 טבריה) ההקפדה על זהותו של הגורם המוסמך לחתום, בהתאם להוראות פקודת מס
4 הכנסה נודעה להבטיח טיפול נאות בשומות האזרחים על ידי הגורמים שנבחרו והוסמכו
5 לכך.
- 6 15. לאור העובדה שבהליך השומתי ישנם נישומים אשר מיוצגים על ידי יועצי מס או רואי
7 חשבון וישנם נישומים שלא מיוצגים כלל – הרי שטענת חוסר סמכות איננה טענה שניתן
8 לצפות שנישום יעלה בשלב השומתי וזאת עקב חוסר מודעות. המועד הראשון בו יכול נישום
9 סביר להעלות את הטענה הוא בתחילתו של ההליך המשפטי, וכך פעל המערער. מאחר
10 והוצאת שומה בחוסר סמכות היא פגם היורד לשורש ההליך, אין מקום לחסום את הטיעון
11 לעניין חוסר סמכות בשל טעמים טכניים.
- 12 זאת ועוד, טענת המשיב בדבר השלכות הרוחב של היעדרות לבקשה דגן רק מחזקת את
13 הצורך שלא להכשיר התנהלות פסולה ולא חוקית של הרשות. יצוין, כי ממילא לרוב גביית
14 מס שכר נעשית בדרך של גביית מקדמות על פי דיווחי הנישומים, ואילו רק חלק שולי
15 מגביית מס השכר נעשית בעקבות הוצאת שומות מס שכר על ידי מפקחים, על כן ההשלכות
16 אינן כה משמעותיות כטענת המשיב.
- 17 **עמדת המשיב:**
- 18 המשיב, מנגד, גורס כי שומות מס השכר הוצאו בסמכות וכי יש לדחות את הבקשה בשל כל
19 הנימוקים שלהלן:
- 20 16. מכוח הודעת הסמכת הנציב, תקנה 3 לתקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים וכן מכוח
21 ההסמכות הפרטניות של המפקחים בהן הוסמכו להוציא שומות כאמור בסעיפים 145 ו-152
22 לפקודת מס הכנסה – הרי שהמפקחים היו מוסמכים להוציא למערער שומות מס שכר.
- 23 17. טענת המערער לפיה משבוטל סעיף 107(ב) לחוק מע"מ, נדרשת האצלת סמכות מפורשת
24 נוספת למפקחי מס הכנסה לפי סעיף 107(א) לחוק מע"מ, ע"י נציב מס הכנסה או מנהל
25 רשות המיסים או מי שהוא מינה לכך, המסמיכה אותם במפורש להוציא שומות מס שכר –
26 טעות ביסודה, שכן לנוכח המצב המשפטי הקיים אין כל רלוונטיות לסעיף 107(א) לחוק
27 מע"מ.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

18. בחודש ספטמבר 2004, על פי החלטת ממשלת ישראל, אוחדו שני אגפי גביית המס – נציבות מס הכנסה ואגף המכס והמע"מ. עד לאותו מועד מערך גביית המס תיפקד באמצעות שני אגפים: נושא גביית מס הכנסה הוסדר בפקודת מס הכנסה והיה באחריות נציבות מס הכנסה שבראשה עמד נציב מס הכנסה. ואילו נושא גביית מס ערך מוסף הוסדר בחוק מע"מ והיה באחריות אגף המכס והמע"מ שבראשו עמד מנהל אגף המכס והמע"מ.
19. ביום 7.5.1976 ניתנה הודעת הסמכת הנציב על ידי שר האוצר, ומשמעותה היא כי החל ממועד ההעברה ואילך, הסמכות הבלעדית להוצאת שומות מס שכן נתונה לנציב מס הכנסה ואורגניו, ואינה נתונה עוד למנהל המכס והמע"מ, חרף היותה במקור בחוק מע"מ.
20. מדובר בהעברת סמכויות, היינו: הרשות המוסמכת המקורית (מנהל מע"מ) אינה רשאית עוד לפעול בתחום הסמכויות שהועברו ממנה, ואלה נתונות ממועד ההעברה לרשות המוסמכת הנעברת. זאת, בניגוד למצב של אצילת סמכויות, שבו שתי הרשויות – המאצילה והנאצלת – ממשיכות להיות בעלות סמכות מקבילה באותם עניינים.
- מן הפסיקה בע"ש (ת"א) 1014/93 **חברת ענת לב בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ** (22.6.1998) ניתן להיווכח כי הסמכות להוציא שומות מס שכן אינה נתונה למנהל המכס והמע"מ.
21. המסקנה כי הודעת הסמכת הנציב הינה בגדר העברת סמכויות (ולא האצלה), נלמדת גם מהמבנה של סעיף 107 לחוק מע"מ, אשר בנוי בצורה של כלל ושל סייג לו. הכלל הקבוע בס"ק א' הוא כי הנהלת המס תהיה בידי המנהל, אשר מוסמך להאציל מסמכויותיו. במסגרת הסייג לכלל נקבע כי אם החליט שר האוצר להטיל את הנהלת המס לעניין מוסדות כספיים ומלכ"רים על נציב מס הכנסה, הרי שמאותו מועד ואילך מפסיק מנהל המכס והמע"מ להיות בעל הסמכות.
22. סעיף 107 לחוק מע"מ דומה לסעיף 46 לחוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, תשמ"א-1980 ולגביו כבר נקבע כי ס"ק ב' לו מהווה הסדר של העברת סמכויות.
23. על כן, משהובהר כי סעיף 107(ב) לחוק מע"מ הוא סעיף של העברת סמכויות, הרי שממועד מתן הודעת הסמכת הנציב ואילך, אין למנהל המכס והמע"מ ולאורגניו, כל סמכות מכוח חוק מע"מ, לרבות הסמכות לשום שומות מס שכן. בהתאם, אין כל רלוונטיות לסעיף 107(א) לחוק מע"מ בנוגע להפעלת סמכויות הנוגעות למוסדות כספיים ולמלכ"רים, שכן אלו מופעלות לפי הוראות פקודת מס הכנסה בהתאם לתקנה 3 לתקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לאור האמור, טוען המשיב כי דין טענת המערער בדבר הצורך בהאצלת סמכות למפקחים
2 לפי סעיף 107(א) לחוק מע"מ להידחות, ודי בכך בכדי להצדיק את דחיית הבקשה.
- 3 קיימות מספר נקודות מוצא מוסכמות לצורך הדיון בבקשה, מהן ניתן להסיק כי המפקחים
4 היו מוסמכים להוציא שומות מס שטר למערער: ראשית, נציב מס הכנסה ו/או פקיד שומה
5 מוסמך להוציא שומת מס שטר, כאמור בסעיפים 145 ו-152 לפקודה. שנית, המפקחים
6 הוסמכו כדין כ"עוזרי פקיד שומה" ועל כן הם בגדר "פקיד שומה", כהגדרת מונח זה בסעיף
7 1 לפקודה. שלישית, מכוח היות המפקחים "עוזרי פקיד שומה" שהוסמכו כדין, המפקחים
8 מוסמכים להוציא שומות כאמור בסעיפים 145 ו-152 לפקודה.
- 9 24. מלשון תקנה 3 לתקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים בדבר תחולת סעיפים בפקודת מס
10 הכנסה על חיוב המס של מלכ"ר, מתקבל שמושא הפעלת הסמכות בסעיפים 145 ו-152
11 לפקודה הוא גם החיוב במס שטר. על כן, כל מפקח שהוסמך להפעיל סמכות לפי סעיפים
12 145 ו-152 לפקודה, מוסמך להוציא שומות לפי מיטב השפיטה הן בענייני מס הכנסה והן
13 בענייני מס שטר.
- 14 26. כמו כן, לאור האמור בתקנה 3 לתקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים בדבר תחולת הוראות
15 פקודת מס הכנסה "לעניין שומה" אשר תהיה "בשינויים המחויבים", הרי שבכל מקום בו
16 נאמר בסעיפים 145 ו-152 לפקודה "מס", יש לקרוא את המונח ככולל גם "מס שטר". זו
17 משמעות החלת הוראות פקודת מס הכנסה בשינויים המחויבים.
- 18 לעניין זה הפנה המשיב לפסיקה בעניין ע"מ (ת"א) 21581-02-10 **החברה לניהול מועדון**
19 **הכדורגל הפועל כפר סבא נ' פקיד שומה כפר סבא** (פורסם בנבו) ובע"א 5206/15 **פאיק**
20 **אכתיילאת נ' פקיד שומה נצרת** (26.12.2016).
- 21 27. לחילופין ומטעמי זהירות, יש לדחות את הבקשה מחמת חוסר תום לב, מניעות והשתק.
22 היה על המערער לטעון את טענת חוסר הסמכות בדיוני השומה בשלב א', ולכל המאוחר
23 במסגרת כתב ההשגה, ולא במסגרת נימוקי הערעור לאחר שההליך השומתי הושלם. לו היה
24 המערער מעלה את טענת חוסר הסמכות כבר בשלבי השומה ולכל המאוחר בשלב ההשגה,
25 היה בידי המשיב לפעול לתיקון העניין.
- 26 28. לחילופי חילופין, גם אם נניח כי השומות הוצאו בחוסר סמכות, הרי שעל פי תורת הבטלות
27 היחסית, אשר הוחלה במפורש גם על פגמים מסוג חוסר סמכות, אין משמעות הדבר כי יש
28 להורות על בטלות השומות. עמדת המערער לפיה מדובר במעשה מנהלי בטל שאינו ניתן



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לריפוי אינה תואמת את האקלים המשפטי העדכני כפי שעוצב בפסיקת בית המשפט העליון
2 בשני העשורים האחרונים, לאחר פרשת **מלון טבריה**.
- 3 הטעם עליו הצביע בית המשפט העליון בפרשת **מלון טבריה** כשיקול לאי החזרת העניין
4 לטיפול שומתי אצל פקיד השומה, קרי, חלוף שנים רבות, אינו מתקיים בעניינו. טרם חלף
5 מספר שנים רב מאז הוצאת השומות, ותקופת ההתיישנות להוצאת שומה לפי סעיף 145
6 לפקודת מס הכנסה טרם חלפה עד מועד הגשת הבקשה. לפיכך, גם אם בית המשפט יחליט
7 כי המפקחים לא היו מוסמכים להוצאת שומות מס השכר, עליו להורות על השבת העניין
8 לבירור חדש בפני גורם מוסמך מטעם המשיב.
- 9 29. אופן הוצאת שומות מס שכר על ידי מפקחי שומה ברחבי הארץ נעשה על פי הסמכה דומה
10 שניתנה למפקחים בעניין הנדון. על כן, קבלת עמדת המערער עלולה ליצור מצב דברים
11 אבסורדי בו כלל המפקחים במדינת ישראל אינם מוסמכים לגבות מס שכר.
- 12 **דיון והכרעה:**
- 13 **א. התשתית המשפטית:**
- 14 30. סעיף 4 לחוק מע"מ עוסק ב"הטלת מס על מלכ"רים ומוסדות כספיים ושיעורו", כאשר ס"ק
15 (א) לו עוסק במלכ"רים, וזו לשונו:
- 16 "א) על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר
17 ששילם, כפי שקבע שר האוצר באישור הכנסת. בסעיף קטן זה, "שכר" – למעט
18 מלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר כאמור
19 בסעיף 9(29) לפקודת מס הכנסה."
- 20 31. פרק ט"ו לחוק מע"מ עוסק ב"סמכויות לביצוע". סעיף 107 לחוק מע"מ המצוי בפרק ט"ו
21 הנ"ל עניינו "הנהלת המס ואצילת סמכויות" ולשונו, עד לתיקונו במסגרת תיקון מס' 29
22 לחוק מע"מ (שנכנס לתוקף ביום 1.1.2005) היתה כדלקמן:
- 23 "א) הנהלת המס תהיה בידי המנהל ורשאי הוא לאצול מסמכויותיו פרט לסמכויות
24 מכוח סעיפים 30, 109, 112(א), 113(א) ו-140.
- 25 ב) שר האוצר רשאי להטיל על נציב מס הכנסה את הנהלת המס לעניין מוסדות
26 כספיים ומלכ"רים, ומשעשה כן יהיו לנציב סמכויות המנהל לעניין זה, למעט
27 הסמכויות לפי סעיפים 58 ו-61.
- 28 ג) אצילת סמכויות על פי סעיפים 61, 77, 79, 82, 91, 95, 108(ב), 112(א), 113,
29 114 או 115 טעונה פרסום ברשומות."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מכוח הוראת סעיף 107(ב) לחוק מע"מ הוציא שר האוצר את ההודעה בדבר "הסמכת נציב
2 מס הכנסה לענין מוסדות כספיים ומלכ"רים", אשר קבעה כי:
3 "בתוקף סמכותי לפי סעיף 107(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, אני מטיל בזה על
4 נציב מס הכנסה את הנהלת המס לענין מוסדות כספיים ומוסדות ללא כוונת רווח".
5 ההודעה בדבר הסמכת הנציב ניתנה ביום כ"ז בניסן התשל"ו, 27 באפריל 1976 ופורסמה
6 בילקוט הפרסומים 2217 מיום 7.5.1976, בעמ' 1716.
7 33. כותרתו של סעיף 145 לחוק מע"מ היא "ביצוע ותקנות" והוא קובע בס"ק (א) לו כי שר
8 האוצר הוא הממונה על ביצועו של חוק זה ורשאי להתקין תקנות בכל הנוגע לביצועו.
9 סעיף 145(ב) לחוק מע"מ קובע כדלקמן:
10 "(ב) שר האוצר רשאי לקבוע כי על גביית מס, לענין מוסדות כספיים ומלכ"רים,
11 יחולו, בשינויים המחוייבים, הוראות פקודת מס הכנסה לענין שומה, השגה,
12 ערר, גביה, ריבית וקנסות או חלק מן העניינים האלה".
13 34. בהתאם לסמכותו זו על פי סעיף 145(ב) לחוק מע"מ התקין שר האוצר את תקנות מוסדות
14 כספיים ומלכ"רים, ותקנה 3 להן קובעת כי:
15 "הוראות פקודת מס הכנסה לענין שומה, לרבות תיקון שומה, השגה, ערעור, גביית המס,
16 ריבית וקנסות יחולו, בשינויים המחוייבים, לענין המס שחייבים בו מלכ"ר ומוסד כספי".
17 35. לאחר החלטת ממשלת ישראל להורות על איחוד אגפי גביית המס בישראל – זו שבנציבות
18 מס הכנסה וזו שבאגף המכס ומע"מ – לרשות מסים מאוחדת, תוקנו ההגדרות שבסעיף 1
19 לפקודת מס הכנסה ובסעיף 1 לחוק מע"מ, כך שהגדרת "המנהל" בהן התייחסה למנהל
20 רשות המיסים (להבדיל מנציב מס הכנסה ומנהל המכס ומע"מ שאליהן התייחסה ההגדרה
21 טרם איחוד רשות המיסים).
22 בהתאמה, חוק מע"מ תוקן בתיקון מס' 29, כאשר התיקונים הרלבנטיים לענייננו הם תיקון
23 הגדרת "המנהל" בסעיף 1 לחוק מע"מ, כאמור, המפנה להגדרת "המנהל" בסעיף 1 לפקודת
24 מס הכנסה, וכן ביטולו של סעיף 107(ב) לחוק מע"מ.
25 36. בסעיף ההגדרות של פקודת מס הכנסה, סעיף 1, הוגדר "מנהל" כדלקמן:
26 "מנהל" – המנהל שנתמנה לפי סעיף 229, לרבות סגן המנהל.
27 סעיף 229 לפקודה שכותרתו "מינוי רשות מבצעת" קובע:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 "לביצוע הפקודה כראוי רשאי שר האוצר למנות מנהל, פקידי שומה ופקידים אחרים או
2 בני אדם אחרים, הכל לפי הצורך."
- 3 סעיף 230 לפקודת מס הכנסה מתייחס לסמכויות המנהל ולפיו נקבע כי:
- 4 "סמכויותיו של פקיד השומה יהיו נתונות גם למנהל."
- 5 הגדרת "פקיד שומה" שבסעיף 1 לפקודת מס הכנסה כוללת: 37.
- 6 "פקיד שומה" - פקיד ששר האוצר הרשהו לשום לפי פקודה זו, וכן סגן פקיד שומה, עוזר
7 פקיד שומה או גובה ראשי שהמנהל הרשה אותם בכתב לשמש בסמכות פלונית של פקיד
8 שומה לפי פקודה זו, או למלא תפקיד פלוני מתפקידיו; מינויים של פקיד שומה, של סגן
9 פקיד שומה, של עוזר פקיד שומה וגובה ראשי שהורשו כאמור יפורסם ברשומות."
- 10 מהגדרה זו עולה, כי "פקיד שומה" הוא מי ששר האוצר נתן לו הסמכה להוציא שומות לפי
11 פקודת מס הכנסה, וכן סגן פקיד שומה או מי שמוגדר כ"עוזר פקיד שומה" – רכזי חוליות
12 או מפקחים – שהוסמכו בכתב על ידי מנהל רשות המיסים להפעיל סמכות כלשהי של פקיד
13 שומה לפי פקודת מס הכנסה, או למלא תפקיד כלשהו מתפקידי פקיד השומה.
- 14 **ב. העובדות שאינן שנויות במחלוקת ביחס להסמכת המפקחים:**
- 15 38. המערער הגיש את דו"ח שנת 2012 שלו, בדבר הכנסותיו והוצאותיו בסוף יוני 2013, את
16 דו"ח שנת 2013 – בסוף יוני 2014, ואת דו"ח שנת 2014 במחצית יולי 2015.
- 17 39. המפקח אשר דן בשומות המערער בשלב א', מר מריו ניסנמן, הוציא למערער שומות מס
18 שכר לשנות המס שבערער ביום 25.10.2015.
- 19 מר ניסנמן הוסמך לשמש כ"עוזר פקיד שומה" לעניין פקודת מס הכנסה. הסמכתו של מר
20 ניסנמן פורסמה ברשומות ביום 8.7.1993 (נספח ב' לבקשה).
- 21 מר ניסנמן אף מחזיק בתעודת הרשאה שניתנה לו מטעם מנהל רשות המיסים, המסמיכה
22 אותו "לעשות כל פעולה אשר פקיד השומה רשאי לעשותה עפ"י סעיפים 132(2), 145, 150,
23 151, 152 ו-173א(א) לפקודת מס הכנסה (העתק תעודת ההרשאה צורף כנספח א' לתצהירו
24 של מר ניסנמן שהוגש עם תגובת המשיב לבקשה). ויודגש כי בתעודת ההרשאה צוין כי
25 הסמכה זו נעשית על ידי מנהל רשות המיסים "בתוקף סמכותי לפי פקודת מס הכנסה".
- 26 40. אין מחלוקת בין הצדדים, כי המערער הגיש השגה על השומות שהוצאו לו בשלב א' וזאת
27 ביום 12.11.2015 וכי בהשגה לא נטענה טענה על ידי המערער בדבר העדר סמכות למר
28 ניסנמן להוציא את שומת שלב א' (העתק ההשגה צורף כנספח ג' לתגובת המשיב לבקשה).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

41. השגתו של המערער נדונה ונדחתה על יד המפקח מר סאלח פאלח, אשר הוציא למערער שומות מס שכר בצווים לשנות המס שבערער.
- מר פאלח הוסמך לשמש כ"עוזר פקיד שומה" והורשה על ידי נציב מס הכנסה לשמש בסמכויותיו של פקיד השומה ולמלא תפקידיו לעניין סעיפים 145 ו- 150-152 לפקודת מס הכנסה. הסמכתו של מר פאלח פורסמה ברשומות ביום 11.3.1986 (נספח א' לבקשה).
- מר פאלח אף מחזיק בתעודת הרשאה עדכנית שניתנה לו מטעם מנהל רשות המיסים, המסמיכה אותו "לעשות כל פעולה אשר פקיד השומה רשאי לעשותה עפ"י סעיפים 132(2), 145, 150, 151, 152 ו- 173א(א) לפקודת מס הכנסה (העתק תעודת ההרשאה צורף כנספח ג' לתצהירו של מר ניסנמן). גם בתעודת הרשאה זו צוין כי ההסמכה נעשית על ידי מנהל רשות המיסים "בתוקף סמכותי לפי פקודת מס הכנסה".
- ג. האם המפקחים הוסמכו כדין להוציא שומות מס שכר?
42. המחלוקת בין הצדדים באשר לשאלת הסמכתם של המפקחים – מר ניסנמן ומר פאלח – להוציא למערער את שומות מס השכר, נעוצה בשאלת פרשנותה של תקנה 3 לתקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים אל מול הוראת סעיף 107 לחוק מע"מ.
43. דומני, כי אין מחלוקת בין הצדדים כי למן יום 27.4.1976 – מועד הוצאת ההודעה על הסמכת הנציב – הועברה על ידי שר האוצר הסמכות בעניין מס שכר למוסדות כספיים ומלכ"רים ממנהל מע"מ לנציב מס הכנסה. למן אותו מועד – נציב מס הכנסה הוא זה שקיבל לידי, ללא שייר בידי מנהל המכס ומע"מ, את סמכות ניהול המס בעניין מוסדות כספיים ומלכ"רים.
- אין ולא יכולה להיות גם מחלוקת, כי לאחר איחוד אגפי המס והקמת רשות המיסים המאוחדת, מנהל רשות המיסים איחד תחתיו את הסמכויות שהיו נתונות לנציב מס הכנסה ולמנהל המכס ומע"מ.
44. כאמור, לגישת המערער, ההסמכה שהוסמכו המפקחים ניסנמן ופאלח הינה הסמכה הנוגעת להוצאת שומות לפי פקודת מס הכנסה בלבד וכי הללו לא הוסמכו להוציא שומות לפי חוק מע"מ. לעמדת המערער, כפי שפורטה לעיל – תקנה 3 לתקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים קבעה את המנגנון של הוצאת שומות מס שכר, אך אין לה נגיעה לעניין האצלת הסמכות להוציא שומות אלו, וזו נותרה בידי מנהל רשות המיסים ככל שלא הואצלה בצורה מפורשת לפקיד שומה, סגניהם או עוזרי פקיד שומה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מנגד, גורס המשיב כי כאשר הועברה הסמכות להוצאת שומות מס שכר מידי מנהל המכס
2 ומע"מ לידי נציב מס הכנסה בשנת 1976 – אזי למן אותו מועד הפעלת הסמכות אינה יונקת
3 עוד את חיותה מהוראות חוק מע"מ ועל כן אין עוד רלוונטיות להוראת סעיף 107(א) לחוק
4 מע"מ וכל פעולה לגבי שומות מס שכר או הסמכה לגביהן היא מכוח הוראות פקודת מס
5 הכנסה. כך, טוען המשיב, כי מקום בו הוסמכו המפקחים להוציא שומות לפי סעיפים 145 ו-
6 152 לפקודת מס הכנסה, הרי שנוכח תקנה 3 לתקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים, העניינים
7 וחיובי המס שניתן להוציא שומות לפיהם אינם רק חבויות במס הכנסה לפי הפקודה אלא
8 גם חבויות במס שכר.
- 9 45. במחלוקת זו שבין המערער לבין המשיב – דעתי כדעת המערער.
- 10 46. לגישתי, המשיב איננו מבצע את ההפרדה הנדרשת בין עניין האצלת סמכות שמצויה בידיו
11 של גורם שהוסמך על פי חוק לגורם נאצל, לבין המנגנון להפעלת הסמכות – לאחר
12 שהאצלה.
- 13 ויודגש: המקור החוקי להטלת מס שכר היה ונותר בחוק מע"מ ובתקנות שהותקנו מכוחו
14 של חוק מע"מ. העובדה שנציב מס הכנסה (ולאחר מכן משנת 2005 - מנהל רשות המסים)
15 הוא זה שהועברה לו הסמכות לנהל גם את מס השכר, והעובדה שנקבע בתקנות מוסדות
16 כספיים ומלכ"רים כי הוראות מסוימות מתוך פקודת מס הכנסה ישמשו לצורך הוצאת
17 שומות מס שכר, השגה וערעור עליהן – אין בהן כדי להפוך את מס השכר לחלק מפקודת
18 מס הכנסה או להעבירו לתוכה.
- 19 לנציב ובהמשך מנהל רשות המיסים הועברה הסמכות לנהל את מס השכר, וזאת מכוח
20 הוראות חוק מע"מ. על מנת שסמכות זו תופעל על ידי גורמים הכפופים לנציב או למנהל
21 רשות המיסים רשאי הנציב או מנהל רשות המסים לאצול להם את סמכותו זו, שניתנה לו
22 לפי חוק מע"מ.
- 23 הסמכות המהותית, החוקית, להטיל מס שכר, להוציא שומות מס שכר, לדון בהשגות
24 עליהן ולהשיב לערעורים על צווים בנוגע למס שכר – הינה מכוח חוק מע"מ. עם זאת,
25 הפרוצדורה שנקבעה להליכים השומתיים הללו היא אכן אותה פרוצדורה שקיימת
26 בהוראות פקודת מס הכנסה, אשר הוחלה על הליכי שומה בעניין מס שכר, על פי תקנה 3
27 לתקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים. אך הפרוצדורה אינה משנה את המהות.
- 28 באותה מידה, ניתן להתייחס לאמור בתקנה 3 לתקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים כאילו
29 שאבה את הוראות הפרוצדורה לעניין שומה, השגה וערעור מפקודת מס הכנסה לתוך חוק



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- מע"מ, בשינויים המחוייבים. מדובר במנגנון פרוצדוראלי של הליכי שומה, השגה וערעור, שאיננו משנה את מקור הסמכות הנורמטיבי להפעלתם של הליכים אלו.
47. מכאן, שכאשר ביקש הנציב, או מנהל רשות המיסים, להאציל לגורמים הכפופים לו את הסמכות הנתונה לו להוציא שומות מס שכר ולדון בהשגות עליהן, היה עליו לעשות כן מכוח הסמכות שניתנה לו בחוק מע"מ ולא בפקודת מס הכנסה.
- אלא שההסמכה שניתנה למפקחים, מר ניסנמן ומר פלאח, הן בפרסום ברשומות והן בתעודת ההרשאה שקיבלו ממנהל רשות המיסים, נעשתה מכוח סמכותו של מנהל רשות המיסים לפי פקודת מס הכנסה, כאשר הם מורשים לעשות כל פעולה אשר פקיד השומה רשאי לעשותה לפי סעיפים 145, 152-150 (הרלוונטיים לענייננו).
48. יובהר, כי מלכתחילה "פקיד שומה" כהגדרתו בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה הוא "פקיד ששר האוצר הרשהו לשום לפי פקודה זו". זאת ועוד, "עוזרי פקיד שומה" מקבלים את הסמכתם ממנהל רשות המיסים, אך גם זאת בכדי לשמש בסמכות או למלא תפקיד שניתן ל"פקיד השומה". אלא ששר האוצר אינו יכול להסמיך "פקיד שומה" לקבוע שומות מס שכר או לדון בהשגות עליהן, מאחר ולא קיימת הוראה בדיון המקנה לשר האוצר סמכות כאמור ביחס ל"פקיד שומה".
- זאת ועוד, לא הוצגה בפני הסמכה כלשהי שניתנה לפקיד שומה מנציב מס הכנסה או ממנהל רשות המיסים להוציא שומות מס שכר או לדון בהשגות עליהן ולהוציא צווים בנושא מס שכר. על כן, מקום בו מלכתחילה לא קיימת סמכות שהוקנתה ל"פקיד השומה" להוציא שומות מס שכר, ממילא כאשר הוסמכו "עוזרי פקיד שומה" לשמש בסמכותו או למלא תפקידיו – הרי שקיבלו הסמכה רק לעניינים המצויים בתחום סמכותו של "פקיד השומה", והללו נוגעים רק להוצאת שומות לפי פקודת מס הכנסה.
49. ברי, כי למנהל רשות המיסים הוקנתה הסמכות להוציא שומות מס שכר. אך על מנת שפקיד שומה, סגניהם ו"עוזרי פקיד שומה" יהיו מוסמכים להוציא שומות מס שכר ולדון בהשגות עליהן נדרשת האצלת סמכות ממנהל רשות המיסים, וזאת מכוח סמכותו לפי סעיף 107(א) לחוק מע"מ.
- הנחת היסוד של המשיב לפיה לכשהועברה הסמכות להוצאת שומות מס שכר לנציב ובהמשך למנהל רשות המיסים הוסמכו, מניה וביה, גם האורגנים הרלבנטיים הכפופים להם – אין לה בסיס בדיון. ההסמכה ניתנה למנהל רשות המיסים, ואם רצה להאצילה לגורמים הכפופים לו – נדרש היה לאצול סמכותו בצורה ברורה ומפורשת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

50. בהתאם, אינני מקבלת בעניין זה את עמדת המשיב לפיה הוראת סעיף 107(א) לחוק מע"מ אינה רלבנטית עוד לאחר שהועברה הסמכות בעניין מס שכן לנציב מס הכנסה על פי סעיף 107(ב) לחוק מע"מ.
- בעניין זה לא דק המשיב פורתא. שכן, העברת הסמכות בעניין שומות מס שכן לבעל תפקיד אחר (ממנהל מע"מ – לנציב מס הכנסה, ובהמשך למנהל רשות המסים) אין משמעה כי בעל התפקיד יונק את כוחו ממקור אחר. משמעות העברת הסמכות היא אך זאת, שבכל מקום שבו כתוב בחוק מע"מ "מנהל", יש לקרוא מעתה "נציב מס הכנסה" ובהמשך לכך, לאחר תיקון מס' 29 לחוק מע"מ, "מנהל רשות המסים", וזאת בהקשר של מס שכן.
51. במקביל ובסמוך להעברת הסמכות בעניין מס שכן לנציב מס הכנסה, הותקנו גם תקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים ותקנה 3 קבעה את תחולת הוראות פקודת מס הכנסה לעניין שומה, השגה וערעור, בשינויים המחויבים, גם על מס שכן.
- אלמלא הוראות תקנה 3 לתקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים אזי צריך היה לערוך שומות, להשיג ולערער על שומות מס שכן בהתאם להוראות הקבועות בחוק מע"מ ובתקנות שהותקנו על פיו בעניין זה. אך מאחר ומוסד כספי ומלכ"ר אינם מגישים דוחות תקופתיים כמו עוסק רגיל במע"מ (ראו סעיף 67 לחוק מע"מ וכן תקנות 1 ו-4 לתקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים), החליט שר האוצר להתאים את דרכי הוצאת שומות, הגשת השגות וערעורים למתכונת שבפקודת מס הכנסה, וזאת בהתאם לסמכות שהוקנתה לו בסעיף 145(ב) לחוק מע"מ.
52. צודק, אפוא, המערער בטענתו כי מארג משפטי זה שתואר לעיל – לא יצר משוואה לפיה שומת מס שכן שווה לשומה לפי פקודת מס הכנסה, אלא רק נוצרה משוואה באשר לדרכי הוצאת שומות מס שכן בדומה להוצאת שומות לפי פקודת מס הכנסה.
53. עם זאת, וכאמור לעיל - מקור הסמכות החוקית להוצאת שומות מס שכן, לדיון בהשגה עליהן ובערעור על החלטות הדוחות השגות עליהן - נותר בידו של נציב מס הכנסה ובהמשך בידי מנהל רשות המסים מכוח חוק מע"מ.
- מהאמור עולה כי העובדה שהמפקחים מר ניסנמן ומר פאלח הוסמכו להוציא שומות לפי סעיפים 145 ו-152-150 לפקודת מס הכנסה, וכי סעיפים אלו הוחלו גם לעניין שומות מס שכן – אינה הופכת את המפקחים למוסמכים להוציא שומות מס שכן. מהסמכותיהם על פי הפרסומים ברשומות ומתעודות ההרשאה שלהם עולה כי המפקחים הוסמכו להוציא



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שומות לפי פקודת מס הכנסה. לא נאמר דבר באשר להסמכה להוציא שומות מס שכר מכוח
2 חוק מע"מ.
- 3 **סיכומו של דבר הוא זה:** אף כי בידי נציב מס הכנסה בשעתו, ובידי מנהל רשות המסים נכון
4 להיום, נתונה הסמכות להוציא שומות מס שכר, לא הואצלה סמכות זו לגורמים
5 הרלבנטיים הכפופים למנהל רשות המסים, קרי: פקידי שומה, סגניהם, רכזים ומפקחים
6 באופן הנכון – קרי: על ידי אמירה מפורשת כי ההסמכה להוציא שומות לפי סעיפים 145, ו-
7 150-152 לפקודת מס הכנסה היא הן לפי חוק מע"מ והן לפי פקודת מס הכנסה.
- 8 החלת ההוראות הפרוצדוראליות בפקודת מס הכנסה לעניין הוצאת שומות לפי מיטב
9 שפיטה, השגה וערעור גם על שומות מס שכר, אינה הופכת את מס שכר לחלק מפקודת מס
10 הכנסה והסמכתם של מפקחים להוציא שומות לפי פקודת מס הכנסה, בהתאם לסמכות
11 "פקיד שומה" על פי הפקודה – אינה מהווה הסמכה כדין להוצאת שומות מס שכר, שמקור
12 הסמכות החוקית להוצאתן היה ונותר – חוק מע"מ.
- 13 **ד. שיהוי בהעלאת טענת חוסר סמכות – מה דינו?**
- 14 **55.** המשיב טען, כטענה חלופית, כי גם אם יימצא כי נפל פגם בהסמכת המפקחים, הרי שבכל
15 זאת יש לדחות את הבקשה מטעמי חוסר תום לב, השתק ומניעות וזאת בשל אי העלאתה
16 של טענת חוסר הסמכות בכל שלבי השומה, כאשר עיתוי העלאתה המאוחר, למעשה רק
17 במסגרת הבקשה דנן, מנע מהמשיב את היכולת לתקן את הפגם.
- 18 המערער טוען, מנגד, כי אין לזקוף לחובתו את דבר העלאת הטענה לראשונה רק במסגרת
19 הבקשה, וזאת מאחר והיה מיוצג על ידי רו"ח בשלבי השומה. לגישת המערער, נישומים
20 המיוצגים על ידי יועצי מס או רואי חשבון בשלב השומתי, או אינם מיוצגים כלל – לא ניתן
21 לצפות מהם שיהיו מודעים לטענת חוסר סמכות. לפיכך, המועד הראשון בו יכול היה
22 המערער להעלות את הטענה הוא בתחילת ההליך המשפטי, וכך הוא פעל. ממילא, טענת
23 חוסר סמכות היא טענה היורדת לשורשו של עניין ואין מקום לחסום אותה בשל טענות
24 טכניות.
- 25 **56.** לגישתי, אין מקום לנהוג איפה ואיפה ביחסים שבין רשות לבין האזרח. כשם שמוטלת חובה
26 על הרשות לנהוג בהגינות עם האזרח, כך גם מוטלת חובה זהה על האזרח לנהוג בהגינות עם
27 הרשות, וחובה זו טומנת בחובה גם את הדרישה כי ככל שקיימת לאזרח טענה של חוסר
28 סמכות כלפי הרשות – עליו להעלותה בהזדמנות הראשונה. זאת, על מנת שלא לשלול



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מהרשות את האפשרות להעביר את המקרה לטיפול של הרשות המוסמכת או על מנת שלא
- 2 להטריח את הרשות לשווא.
- 3 עם זאת, השאלה הניצבת בפני היא מהו הדין מקום בו האזרח לא העלה בפני הרשות את
- 4 טענת חוסר הסמכות בהזדמנות הראשונה? האם יש לדחות הבקשה אך בשל השיהוי
- 5 בהעלאת הטענה, או שמא יש לקבלה למרות שהובא הטיעון בשלב מאוחר?
- 6 57. הכרעה בשאלה זו תלויה במידת החומרה של הפגם הנטען בדבר חוסר סמכות. ככל שמדובר
- 7 בפגם חמור של חוסר סמכות, למשל – כאשר רשות מינהלית עסקה בעניין בו לא הוסמכה
- 8 בבירור לעסוק בו – הרי שהנטייה תהא שלא לייחס משקל מכריע לעיתוי העלאתה של טענת
- 9 חוסר הסמכות. ומנגד – אם עסקינן בפגם קל-ערך, בעל אופי טכני, שעניינו דרך המינוי של
- 10 הרשות או בתנאי מוקדם להפעלת הסמכות – או אז אפשר והסעד המבוקש בשל טענת
- 11 חוסר הסמכות יידחה בשל העלאתה בשלב מאוחר, כאשר לא הוצג טעם ענייני לאיחור
- 12 בהעלאתה, וניתן יהיה להתייחס לאותו אדם שהעלה אתה טענה כנגד הרשות כמי שוויתר
- 13 עליה או מושתק מלהעלותה.
- 14 58. יוצא אפוא, כי פגם של חוסר סמכות אינו בהכרח מוביל לתוצאה של בטלות ההחלטה
- 15 המינהלית. מסקנה זו נובעת מן השינוי שחל בהלכה הפסוקה בעניין עיתוי העלאת טענה
- 16 לחוסר סמכות והתוצאה הנובעת מקבלת טענה שכזו.
- 17 ראו לעניין זה: י. זמיר, **הסמכות המינהלית**, כרך ב', מהדורה שניה, עמודים 1082-1086.
- 18 וכן, נא ראו: ע"א 1662/99 חיים נ' חיים, פ"ד נו(6) 295 (27.8.2002), שם נקבע:
- 19 "מעבר לנדרש יצוין: בעת האחרונה נחלשה במידת מה ההלכה שהייתה מקובלת עד עתה,
- 20 ולפיה טענת היעדר סמכות עניינית ניתן להעלות בכל שלב של ההליך השיפוטי, לרבות
- 21 לראשונה בערכאת ערעור, וגם אם לא הועלתה על-ידי הצדדים, רשאי בית-המשפט
- 22 לעוררה ביוזמתו בכל שלב של הדיון (ע"א 827/86 סלמאן נ' מדינת ישראל [4], בעמ' 26; י'
- 23 זוסמן סדרי הדין האזרחי [34], בעמ' 819). נשמעים עתה קולות שלפיהם ראוי לשקול
- 24 למנוע העלאת שאלת סמכות עניינית מקום שהתנהל דיון שלם ומפורט בערכאה שיפוטית
- 25 רגילה, והצד המפסיד מבקש לבטל תוך התעלמות מזמן שעבר וממשאבים שהוצאו. אומר
- 26 השופט אור בע"א 1049/94 דור אנרגיה (1988) בע"מ נ' חמדן [5], בעמ' 829:
- 27 "בעניין טענת חוסר הסמכות מתבקשת הערה. הדיון בבית המשפט המחוזי היה
- 28 דיון מלא וענייני, וניתנה במהלכו לכל אחד מהצדדים אפשרות מלאה להביא את
- 29 ראיותיו וטענותיו. הכרעתו של בית המשפט המחוזי היתה לגופו של עניין. גם
- 30 לפנינו הובא טיעון מלא של באי-כוח הצדדים – בכתב ובעל-פה. אין כל מניעה
- 31 שנכריע במחלוקת לגופה. קבלת טענת המשיבים בשאלת הסמכות הייתה
- 32 מחייבת החזרת הדיון לבית-משפט השלום על-מנת שיתחיל בדיון מבראשית
- 33 לאחר חלוף שנים מיום הגשת התביעה לבית המשפט המחוזי. במקרה כזה הייתה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

שמורה לצדדים גם הזכות לערער לבית המשפט המחוזי, וכן לערער, לאחר נטילת רשות, לבית המשפט העליון. תוצאה כזו, כפי שאירעה לא אחת בעבר, אינה מניחה את הדעת. היא מתעלמת מאובדן זמן שיפוטי יקר. היא מהווה מקור להתמשכות דיונים רק בשל כך שצד מן הצדדים לסכסוך טעה, במקרה גבול, בדבר הערכאה המוסמכת לדון בעניין. נראה לי, שככל שמדובר במערכת בתי המשפט הרגילים, רצוי לקבוע כלל, שלאחר שבית-משפט דן בעניין ונתן את פסקו, שוב לא תוכל לצוף ולעלות שאלת הסמכות העניינית בכל שלב נוסף של הדיון" (ראה גם דברי השופטת ביניש בפרשת אלעזר [3], בעמ' 675).

גישה זו איננה מצטמצמת לשיקולים מעשיים של יעילות המערכת הדיונית בלבד, אלא שורשיה נובעים מתפיסה רחבה יותר של מניעות שיסודה בחובת תום-לב ומניעת שימוש לרעה בהליכי בית-המשפט על-ידי צד המפסיד במשפט, המעלה לראשונה בערעור טענת היעדר סמכות עניינית של הערכאה הדיונית.

59. מהו הדין במקרה הנדון?

אין מחלוקת כי המערער לא העלה כל טענה לעניין חוסר הסמכות של המפקחים בשלב א' או בשלב ב', במהלך ההליכים השומתיים שהתנהלו בעניינו.

טענת חוסר הסמכות לא נטענה על ידי המערער בהודעת הערעור. במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור, שהוגשה ביום 20.4.2016, נטענה טענה לאקונית בעניין חוסר הסמכות של המפקחים בשלב א' וב' של השומה – ראו סעיף 4 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור – כשכל שנטען היה כי ככל הידוע למערער לא היתה סמכות לפקדי השומה שהוציאו את השומה בשלב א' ובשלב ב' להוציא שומת מס שכר. זאת ותו לא.

גם במסגרת הבקשה לקבלת הערעור על הסף שהוגשה מטעמו של המערער ביום 25.9.2016 נטענה טענת חוסר סמכות בהוצאת שומות מס השכר, אך זאת ביחס לכך שהמשיב לא נאות היה לגלות את פרטי המפקחים וטענת חוסר הסמכות, כפי שהועלתה במסגרת הבקשה נשוא החלטה זו – טרם הועלתה בצורה ברורה ושלמה.

60. למעשה, המשיב יכול היה להידרש לראשונה לטענת חוסר הסמכות – רק במסגרת תגובתו לבקשה דנן.

ניתן לומר אפוא, כי גם לאחר שהוגש ההליך המשפטי בערעור זה, לא אצה לו למערער הדרך בהעלאת טענת חוסר הסמכות. ניתן היה לצפות כי משהוגשה הודעת הערעור, תועלה טענת חוסר הסמכות של המפקחים במסגרתה, וזאת על מנת שהמשיב יוכל להתייחס אליה כבר בהודעה המפרשת את נימוקי השומה. אך זאת לא נעשה, וגם בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור לא הועלתה הטענה כאמור בבירור אלא אך בלאקוניות ובחוסר פירוט.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מכאן, שגם תחילתו של הליך הערעור – לא הביאה להעלאת הטענה, לא בהזדמנות
2 הראשונה בהודעת הערעור – אלא רק תשעה חודשים מאוחר יותר.
- 3 61. יתרה מזאת, ספק בעיני אם ניתן לקבל, ככלל, את הטענה שנשמעה מצד המערער בהתייחס
4 לעמדת המשיב בעניין השיהוי בהעלאת הטענה לחוסר סמכות. העובדה שנישום בוחר שלא
5 להיות מיוצג, או להיות מיוצג על ידי יועץ מס או רואה חשבון – אין משמעה שנישום כזה
6 פטור מהחובה להעלות את מלוא טענותיו בשלבים השומתיים, לרבות טענות משפטיות או
7 מקדמיות, דוגמת טענת חוסר סמכות. שאם לא נאמר כן, ניצור אבחנה לא ראויה בין
8 נישומים המיוצגים על ידי עורכי דין בשלבי השומה לבין כאלו שאינם מיוצגים כאמור.
9 אבחנה כאמור – לא קיימת בדין, ובדין אינה קיימת.
- 10 62. בנוסף, וגם אם נתייחס לתחילת ההליך המשפטי ככזה אשר ממנו ואילך יש לבחון את עיתוי
11 העלאת טענת חוסר סמכות, הרי שיש לבחון את הסיבות בגינן לא נטענה הטענה בהזדמנות
12 הראשונה. שהרי אין ספק, כי לשיהוי בהעלאת הטענה ישנה השלכה ברורה וישירה על
13 יכולתו של המשיב לפעול לתיקון פגם בהסמכה, על ידי הוצאת ההסמכה המתאימה ועל ידי
14 הוצאת שומת שלב א' מחודשת, במסגרת תקופת ההתיישנות הקבועה בדין.
- 15 לאור המועדים של הגשת הדוחות על ידי המערער לשנות המס שבערעור – אילו היתה
16 הטענה מועלית בהזדמנות הראשונה בהליך משפטי זה – עדיין ניתן היה להוציא שומות
17 שלב א' מחודשות לכל שנות המס שבערעור. השיהוי בהעלאת הטענה – ולטעמי היה שיהוי
18 במקרה דנן – הביא לתוצאה ששנת המס 2012 התיישנה, במובן זה שככל שטענת חוסר
19 הסמכות מתקבלת – לא ניתן עוד לפעול להוצאת שומה מחודשת על ידי גורם מוסמך כדין,
20 שכן חלף המועד הקבוע לכך בדין. יתר שנות המס שבערעור (2014-203) עדיין ברות-תיקון.
- 21 63. לא היתה בפי המערער הנמקה כלשהי באשר לעיתוי העלאת טענת חוסר הסמכות רק
22 במסגרת הבקשה דנן. אציין, בבחינת למעלה מן הצורך, כי הטענות שהושמעו על ידי
23 המערער במהלך הדיונים המקדמיים בערעור דנא, לרבות במסגרת הבקשה הראשונה
24 לקבלת הערעור על הסף, לאו טענות הן. קשה לקבל עמדה המוצגת על ידי המערער לפיה
25 אינו יודע את שמות המפקחים שדנו בשומתו בשלב א' ובשלב ב' של ההליך השומתי או
26 שאינו מסוגל לאתר את הפרסום ברשומות של הסמכתם. גם אם ב"כ המערער החל בייצוגו
27 בשלב הגשת הערעור – לא נראה סביר, כך על פני הדברים, כי המערער או מייצגו בשלב
28 השומתי – אינו יודע מול איזה מפקחים התנהל הדיון בשלב א' ובשלב ב'.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

64. זאת ועוד, וזה העיקר – נשאלת השאלה, האם הפגם שנפל בהסמכת המפקחים הינו פגם כה חמור, המצדיק את ההתעלמות מעיתוי העלאת טענת חוסר הסמכות, או שמא מדובר במקרה דנן בפגם שהינו יותר בעל מאפיינים טכניים.
- למעשה, הפגם שנפל בהסמכת המפקחים מר ניסנמן ומר פאלח – אינו נופל לגדרם של הפגמים המהותיים.
65. במקרה הנדון בפניי אין המדובר על רשות מנהלית שאצלה את סמכותה במקום שאסור היה לה לאצול את סמכותה.
- כאמור, מנהל רשות המסים הוא בעל הסמכות להוציא שומות מס שטר, מכוח חוק מע"מ. בנוסף, למנהל רשות המסים מוקנית הסמכות להאציל סמכויותיו, לרבות בקשר עם הוצאת שומות מס שטר – וזאת לפי הוראת סעיף 107(א) לחוק מע"מ.
66. הפגם שנפל בהסמכת המפקחים הוא בכך שבהסמכתם לא צוין כי הואצלה להם סמכות מנהל רשות המסים לפי חוק מע"מ, אלא צוינה רק הסמכתם לפי פקודת מס הכנסה.
67. קיימת נטייה להכיר בלגיטימיות של אצילת סמכות "אנכית", במסגרת מערכת יחסים היררכית, כאשר הרשות המנהלית האצילה את סמכותה לגורם הכפוף לה מבחינה היררכית.
- ראו לעניין זה: ד. ברק-ארז, משפט מינהלי, כרך א', עמ' 174-175:
- "ככלל, בית המשפט ייטה להכיר בלגיטימיות של אצילת סמכויות בעיקר בנסיבות שבהן הרשות אצלה את סמכותה לגורם מינהלי הכפוף לה מבחינה היררכית. אצילה זו, שנקראת לעיתים אצילה "אנכית", משקפת תפיסה ניהולית של הסתייעות בגורמים כפופים. לעומת זאת, החזקה הפרשנית נגד אצילת סמכויות מתחזקת כאשר הרשות המוסמכת מעוניינת לאצול את סמכותה לגורם מינהלי חיצוני שאינו כפוף לה. הבחנה זו הודגשה על יד השופט זמיר בפסק דינו בעניין איילון, שבו נדונה אצילה חיצונית (או "אופקית") מסוג זה."
- וראו גם בג"ץ 9486/96 איילון נ' ועדת הרישום על-פי חוק הפסיכולוגים, תשל"ז-1977,
- פ"ד נב(1) 166 (9.2.1998), שם נקבע:
- "אין בחוק הפסיכולוגים הוראה מפורשת המרשה לוועדת הרישום להעביר את סמכותה לגוף אחר. אמנם, במקרים רבים, גם בהיעדר הוראה מפורשת, ניתן להסיק מן החוק כי רשות מינהלית רשאית לאצול את סמכותה, במיוחד באצילה אנכית אל מי שכפוף לה בהיררכיה המינהלית. אך לא כך במקרה שלפנינו. כאן הופקדה הסמכות על-ידי החוק בידי ועדת הרישום, שהחוק קבע לה הרכב מיוחד, ואין זה סביר או ראוי להסיק מן החוק



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שוועדת הרישום רשאית להעביר את סמכותה אל גוף אחר, כמו המועצה להשכלה גבוהה,
2 שאף אינה חלק מן הממשלה."
- 3 68. אצילת סמכות צריכה להיות מפורשת, דהיינו – על הגורם המאציל לומר בצורה מפורשת
4 לגורם הנאצל, ורצוי בכתב, כי הוא מקנה לו את הסמכות. אולם, בית המשפט עשוי להכיר
5 גם באצילת סמכות "מכללא".
- 6 ראו: י. זמיר, **הסמכות המינהלית**, כרך ב' עמ' 833:
- 7 "אולם במקרים חריגים" ובנסיבות שאינן ניתנות להתפרש לשתי פנים", כלומר "במקום
8 שרק כך ניתן לפרש כראוי ובאורח הוגן מעשים שנעשו", בית המשפט עשוי להכיר גם
9 באצילת סמכות מכללא. כך לדוגמא בית המשפט עשוי להכיר באצילה, אף אם לא הוצא
10 כתב אצילה, כאשר סגן או עוזר של בעל הסמכות, מפעיל את הסמכות לאורך זמן ובידיעה
11 ברורה של בעל הסמכות, ולכן אפשר להסיק שהוא מפעיל אותה על פי החלטה של בעל
12 הסמכות."
- 13 דברים אלו יפים אף לענייננו.
- 14 69. זאת ועוד, הפסיקה הגמישה את עמדתה במהלך השנים, ביחס לסוג ההסמכה הנדרשת
15 לצורך אצילת סמכויות. אם בעבר קבעה הפסיקה חד משמעית כי נדרשת הסמכה מפורשת
16 לצורך אצילת סמכויות, הרי שהפסיקה העדכנית יותר מכירה באפשרות של הסמכה
17 מכללא.
- 18 ראו: בג"ץ 2303/90 פיליפוביץ נ' רשם החברות, פ"ד מו(1) 410 (6.1.1992);
- 19 דנג"ץ 10350/02 שר הפנים נ' מטר, פ"ד נח(3) 255, 265;
- 20 רע"פ 1660/11 אבו חאמד נ' מדינת ישראל (24.5.2011).
- 21 70. ואם זהו המצב המשפטי באשר לאפשרות הכרה בהסמכה מכללא לאצילת סמכויות, דומני
22 כי מכוח קל וחומר ניתן לומר כי כאשר קיימת סמכות מפורשת להאצלת הסמכות –
23 כבמקרה הנדון (סמכות להאצלה למנהל רשות המסים מכוח סעיף 107(א) לחוק מע"מ), אך
24 זו הופעלה מכללא, היינו – בלא ציון מפורש של החוק המסמיך את ההאצלה – ניתן
25 להתייחס לפגם כאמור ככזה שאינו גורע מתוקפה של פעולת הרשות.
- 26 נא ראו לעניין זה: בג"ץ 11705/04, בג"ץ 64/05 גרבי ואח' נ' שרת החינוך התרבות והספורט
27 (5.12.2007), שם נפסק:
- 28 "משהגענו לכלל מסקנה כי ניתן לשאוב את מקור הסמכות הנורמטיבי גם מחוק יסודות
29 התקציב וכן חוק יסוד הממשלה, יש לשוב ולבחון את משמעותה של טעות אפשרית מצידו



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

של השר לעניין מקור ההסמכה להתקנת התקנות. ההשקפה המקובלת היא כי " ... הרבה פעמים הרשות מפעילה את סמכותה בלי לציין את מקור הסמכות. הדין אינו מחייב אותה לציין מה המקור. אפילו לגבי תקנות, בהן מקובל לציין את מקור הסמכות בראש התקנות, אין חובה לעשות זאת. לא זו בלבד. גם אם ציינה הרשות בטעות מקור סמכות שאינו מקור נכון, אין בכך כלום. העיקר הוא, כפי שבית המשפט פסק, שבפועל היה מקור שהסמיך את הרשות לעשות מה שעשתה. ... אם הפגם, כשהוא לעצמו, לא היה בו כדי לשנות את ההחלטה או לגרום עוול. " (זמיר הסמכות המנהלית, עמ' 132-131; ראו גם ע"א 3786/90 ברון נ' שר הבריאות, פ"ד מו(1) 661 (1992), 672, שם נקבע כי הפגם לא גרם כל עיוות דין; ראו גם בג"צ 961/92 בן יאיר נ' המפקח הכללי של המשטרה, פ"ד מו(3) 516 (1992), בעמ' 521: "הכלל הוא, שפעולתה של רשות מינהלית, שנעשתה מכוח סמכותה החוקית, אינה נגרעת רק בשל כך שבהחלטת הרשות לא צוטט סעיף החוק המסמיך, או אף צוטט בה, בטעות, סעיף חוק אחר, שאינו מעניק סמכות").

71. דברים אלו יפים אף לענייננו. ודי בכל אחד מן הנימוקים שפורטו לעיל בגדי להורות על דחיית הבקשה לקבלת הערעור על הסף.

שילוב הדברים של אצילת סמכות מבחינה היררכית, של מנהל רשות המיסים לגורמים הכפופים לו היררכית (פקידי שומה, סגנים, רכזים, מפקחים), כאשר אין כל ספק כי קיימת סמכות לאצילה למנהל רשות המיסים, כאשר אין ספק כי הגורמים הכפופים היררכית הם בעלי הידע, הניסיון והמקצועיות בהוצאת שומות מס שכן והם אלו המיועדים לעסוק ביום יום בהוצאת שומות מס שכן ובהתדיינות השומתית ביחס אליהן; במשולב עם הדין אשר אינו מחייב את ציון סעיף החוק המסמיך ואשר מאפשר הכרה בהאצלת הסמכות גם אם צוין סעיף האצלה לא נכון – כל אלו מובילים למסקנה כי אין להיעתר לסעד המבוקש על ידי המערער בבקשה דין.

לא כל שכן, שהשילוב עם השיהוי בהעלאת טענת חוסר סמכות מצד המערער וההשלכה שיש לשיהוי זה על אפשרות תיקונו של הפגם שנפל בהסמכה – מחזק את המסקנה לפיה יש לדחות את הבקשה, במובן זה שאין להיעתר לתוצאה המבוקשת על ידי המערער, ואין להורות על בטלות השומות נשוא הערעור.

ה. פגם של חוסר סמכות – האם תוצאתו המתחייבת היא בטלות המעשה המנהלי?

72. עמדת המערער היא כי משנמצא פגם באופן ההסמכה של המפקחים מר ניסנמן ומר פאלח – הרי שהתוצאה היחידה המתחייבת מפגם זה היא קביעה בדבר בטלות השומות וקבלת הערעור על הסף.

האמנם?



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-22062 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

73. בהלכה הפסוקה נפוצה הגישה לפיה פגם של חוסר סמכות אינו מחייב, מניה וביה, את המסקנה כי המעשה המינהלי הינו בטל מעיקרו, וזאת מכוח דוקטרינת "התוצאה היחסית" או "הבטלות היחסית". על פי דוקטרינה זו יש להבחין ולהפריד בין הפגם לבין נפקותו.
- "יכול שפגמים מאותו סוג יביאו לתוצאות שונות בנסיבות שונות או בהליכים שונים. אין הכרח שפגם שנפל בהחלטה מינהלית, אפילו יהא פגם חמור כגון חריגה מסמכות, יביא לבטלות ההחלטה מעיקרה." (בג"ץ 3483/05 די.בי.אס. שרותי לוויין (1998) בע"מ נ' שרת התקשורת (9.9.2007) פסקה 24 לפסק דינו של השופט גרוניס)
- וכן נא ראו: בג"ץ 7053/96 אמקור בע"מ נ' שר הפנים, פ"ד נג(1) 193, 203 (1999);
- בג"ץ 816/98 רווח נ' השר לענייני דתות, פ"ד נב(1) 868 (1998);
- ע"פ 866/95 סוסן נ' מדינת ישראל, פ"ד נ(1) 793, 816.
74. ברע"פ 2413/99 גיספן נ' התובע הצבאי הראשי, פ"ד נה(4) 673 (26.6.2001) נקבע:
- "זוהי המשמעות העיקרית של תורת הבטלות היחסית, שהנפקות של פגם או הסעד שיינתן בגין הפגם תלויים במהות ובחומרה של הפגם ובנסיבות נוספות של המקרה הנדון.
- תורת הבטלות היחסית חלה, על-פי ההיגיון, התכלית והפסיקה, גם על פגם של חריגה מסמכות. אמנם מקובל לומר כי חריגה מסמכות היא פגם חמור במיוחד. אכן, כך הדבר במקרים מסוימים, אך לא בכל המקרים. יש סוגים וגווניו של חריגה מסמכות. בהתאם, יש מקרים שבהם החריגה מן הסמכות אינה פגם קל, אפשר אפילו פגם טכני, שלא גרם עוול. אין זה סביר או רצוי שהנפקות של חריגה מסמכות תהיה זהה במקרה קל כמו במקרה חמור. הנפקות של פגם צריכה להיות הולמת את חומרת הפגם."
- כך גם נפסק על ידי כבוד השופט ש' לוי בע"פ 4912/91 תלמי נ' מדינת ישראל, בעמ' 607:
- "הדיבור 'סמכות' הוא רב פנים ולו משמעויות שונות... עוסקים אנו בסמכות פונקציונאלית, בסמכות בינלאומית, בסמכות מקומית, בסמכות אישית של בית המשפט על הנתבע ובסוגי סמכות אחרים, כאשר לא פעם המדובר בסוגיות שונות זו מזו, ולא הרי היעדר סמכות ותוצאותיה בסוגיה אחת כהרי היעדר סמכות ותוצאותיה בסוגיה אחרת."
- וראו גם דברי כבוד השופטת ביניש בבג"ץ 7053/96 אמקור בע"מ נ' שר הפנים, בעמ' 203:
- "פגמים הנופלים במעשי הרשות אינם עשויים מעור אחד; יש בהם פגמים קלים או אפילו זניחים, ויש פגמים חמורים וחמורים ביותר. התוצאה המתבקשת מפגמים שנפלו במעשה המינהל שונה היא בהתאם לטיבו של הפגם, ולא הרי פגם היורד לשורש הסמכות כפגם אחר בהליך. כך הדבר במשפטנו המינהלי משכבר הימים, ובמיוחד כך הדבר מאז התפתחה בפסיקתנו הגישה שלפיה בכל הליך של ביקורת שיפוטית מבחינים אנו בין הפגם לבין התוצאה המשפטית המתבקשת ממנו. התוצאה – הסעד הניתן עקב קיומו של הפגם – לא בהכרח תביא לביטול המעשה המינהלי או לביטול מכול וכול של תוצאותיו, גם מקום שהפגם הוא מהותי ויורד לשורשם של דברים. לעניין התוצאה ייבחנו בנוסף לפגם עצמו גם הנסיבות הקשורות בביטול המעשה המינהלי..."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

75. השימוש בדוקטרינת "הבטלות היחסית" בולט במיוחד בפסיקה מתחום הדין המינהלי, אשר קבעה כמבחן מרכזי את האבחנה בין הפגם לבין ההחלטה, דהיינו: האם סביר להניח כי אילולא הפגם היתה החלטת הרשות המינהלית שונה באופן מהותי.
- ראו: בג"ץ 1135/93 טריידט ס.א., חברה זרה נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה הרצליה, פ"ד מח(2) 622 (1994);
- בג"ץ 8378/96 והיב סאלח חביש ירכא נ' השר לענייני דתות, פ"ד נא(1) 145 (1997).
- בג"ץ 2911/94 סאמי עבדול באקי נ' עמרם קלעג'י - מנכ"ל משרד הפנים, פ"ד מח(5) 291 (6.11.1994), קבע כבוד השופט זמיר:
- "לפי התיאוריה של הבטלות היחסית, יש מקום להתאים את נפקות ההפרה (לרבות הסעד הניתן על-ידי בית המשפט) לנסיבות המקרה. והעניין מסור לשיקול הדעת של בית המשפט בכל מקרה. בין היתר עשוי בית המשפט לשקול את חומרת ההפרה; אם מדובר בתקיפה ישירה או בתקיפה עקיפה של ההחלטה; האם ההחלטה מותקפת על-ידי אדם שנפגע במישרין מן ההחלטה או על-ידי אדם אחר; מתי מותקפת ההחלטה; מה הנזק שנגרם לאדם משום שנמנע ממנו שימוע מוקדם ומה הנזק שעלול להיגרם לציבור אם תבוטל ההחלטה; ומה הסיכוי לתקן את המעוות בדרך של שימוע מאוחר."
76. הנה כי כן, דוקטרינת הבטלות היחסית מאפשרת גמישות לבית המשפט הדן בטענה לקיומו של פגם במעשה המינהלי, בעניין הסעד שיוענק בשל אותו פגם, תוך עריכת איזון הולם ומידתי בין מכלול האינטרסים המונחים על כפות המאזניים.
77. במקרה הנדון בפני, סבורני כי הפעלתה של דוקטרינת הבטלות היחסית מוביל למסקנה בנסיבות הקונקרטיות נשוא הבקשה, כפי שכבר פורטו בפרק הקודם הדן בשיהוי, כי אין מקום ליתן סעד של בטלות השומות שהוצאו למערער.
- באיזון שבין האינטרס הציבורי בשמירה על שלטון החוק ולמניעת פגיעה באמון הציבור ברשות השלטונית, המונחים על הכף האחת - אל מול הזמן הממושך שחלף מאז נפל הפגם שבאי ציון סעיף ההסמכה הנכון, נוכח היות הפגם הנ"ל פגם שדרגת חומרתו במנעד הפגמים מסוג זה היא ברף הנמוך ביותר, נוכח השיהוי שחל בהעלאת טענת חוסר הסמכות הנדונה, נוכח העמימות המשפטית של הפגם הנטען, גילויי בדיעבד בעקבות בירור מחלוקת משפטית כנה והשפעת הרוחב הניכרת לעין של פגם זה - המונחים על הכף השניה, הרי שיש מקום, לגישתי, לקבוע כי האינטרס הציבורי להידרש לפגם נשוא בקשה זו הינו מוחלש עד מאוד.
- ראו: ע"מ 867/11 עיריית תל אביב-יפו נ' אי.בי.סי. ניהול ואחזקה בע"מ (28.12.2014)



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

78. ראוי גם לציין כי אופן התנהלותה של רשות המס בעניין הסמכות מפקחי המס לדון בשומות מס שכן היה אחיד ועקבי למן שנת 1976. הדעת נותנת, כי אילו היה מדובר בפגם חמור ובוטל – הרי שציבור הנפגעים מפגם זה היה מגלה אותו ופועל לתיקונו בסמוך לאחר שנוצר. אך לא כך אירע במקרה דנן, ומכאן ניתן גם ללמוד על מידת החומרה הנמוכה של הפגם בו עסקין.

79. אשר על כן, אני קובעת כי הפעלה מושכלת של דוקטרינת "הבטלות היחסית" במקרה הנדון, מובילה אף היא למסקנה ולתוצאה כי אין מקום להיעתר לסעד המבוקש על ידי המערער בבקשה דנן, ואין להורות על בטלות שומות מס השכר שהוצאו לו על ידי המשיב.

9 **סוף דבר:**

80. יש יסוד לטענת המערער בדבר פגם שנפל בהסמכתם של המפקחים מר ניסנמן ומר פלאח, בכך שלא הוסמכו להוציא שומות מס שכן מכוח הסמכות המוקנית למנהל רשות המסים (או נציב מס הכנסה בשעתו) לפי חוק מע"מ.

על מנת שפעולת המשיב בהוצאת שומות מס שכן תהא תקינה ראוי כי מכאן ולהבא הסמכתם של פקידי שומה, סגני פקידי שומה, רכזים ומפקחים וכל הבאים בגדרה של הגדרת "פקיד שומה" ו"עוזר פקיד שומה" – הן בילקוט הפרסומים והן בתעודות ההרשאה המוצאות על ידי מנהל רשות המסים – תכלול התייחסות מפורשת להסמכה מטעם מנהל רשות המסים הן על פי סמכותו לפי פקודת מס הכנסה והן על פי סמכותו לפי חוק מע"מ להוציא שומות לפי סעיף 145 ו- 150-152 לפקודת מס הכנסה.

יש לתת את הדעת לעובדה כי הסמכת פקידי השומה עצמם נעשית על ידי שר האוצר, והסמכה זו אינה יכולה לכלול הסמכה להוציא שומות מס שכן לפי חוק מע"מ, בהיעדר סמכות חוקית לשר האוצר ליתן הסמכה כאמור. הסמכה כזו צריכה להיעשות על ידי מנהל רשות המסים לפקידי השומה עצמם.

81. עם זאת, אינני נעתרת לסעד לו עתר המערער לבטלות שומות מס השכר שהוצאו לו בשלב א' ובשלב ב' ולקבלת הערעור על הסף – הן נוכח הפעלת דוקטרינת "הבטלות היחסית" בנסיבות המקרה הנדון והן מטעמים של שיהוי בהעלאת הטענה להיעדר הסמכות.

82. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

83. באי כוח הצדדים ונציגים מוסמכים מטעם הצדדים יתייצבו לשיבת קדם משפט בערעור זה ביום 29.3.17 בשעה 10:30, לצורך קביעת סדרי שמיעת הערעור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1

2

המזכירות תשלח החלטה זו בדחיפות לבאי כוח הצדדים ותיידעם טלפונית אודות מתן ההחלטה.

3

4

5

ניתנה היום, ט' אדר תשע"ז, 07 מרץ 2017, בהעדר הצדדים.

6

אורית וינשטיין, שופטת

7

8