



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3604/13

לפני: כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופט מ' מזוז

המערער: מנהל רשות המסים

נגד

המשיב: יגאל צבי אייזינגר

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים
(השופט ד' מינץ) בתיק ע"מ 12-01-45057 מיום 26.2.2013

תאריך הישיבה: כ"ו בכסלו התשע"ה (18.12.2014)

בשם המערער: עו"ד קמיל עטילה

בשם המשיב: עו"ד אליעזר צוקרמן

פסק-דין

השופט מ' מזוז:

במוקד ערעור זה עומדת שאלת גדרי סמכותו ושיקול דעתו של מנהל רשות המסים (להלן: המנהל או מנהל רשות המסים) לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), המסמיך את המנהל - ביוזמתו או לפי בקשת נישום - לעיין מחדש ולשנות שומה שנעשתה לנישום, בתוך תקופה מוגבלת שנקבעה בסעיף.

עובדות רקע

1. המשיב היה אחד המייסדים ומועסק בכיר בחברת "סן-פרו סיסטם בע"מ" (להלן: החברה), שהחזקה בידי חברת "ספרו סיסטם אינק" (להלן: החברה האם). בשנת 2001 הוקצו למשיב, כעובד החברה, 700,000 אופציות לרכישת מניות בחברה האם במסגרת תכנית אופציות של החברה האם. ביום 22.10.2001, בעקבות פניה לרשות המסים לפרה-רולינג בנוגע להקצאת האופציות, ניתנה על ידי הרשות "החלטת מיסוי", כמשמעותה בסעיף 158ב לפקודה, לפיה אישרה את הקצאת האופציות לעובדי החברה במסלול אשר פונה "ליד 102" (מוצג מ/ש/3, להלן: החלטת מיסוי 2001). על פי מסלול זה, הרווח של העובדים מהאופציות ייחשב כהכנסת עבודה שהופקה בישראל, וישולם בגינה המס המלא החל על הכנסת עבודה, היינו - לפי שיעור המס השולי של הנישום. מסלול זה נקבע לפי סעיף 102 לפקודה (מכאן המונח "ליד 102") הודן בהקצאת אופציות של החברה לעובד באותה חברה, והוא הוחל כאמור בענייננו גם לגבי הקצאת אופציות של החברה האם של החברה שבה מועסק העובד (להסבר מפורט על מסלול 102 ומיסוי הקצאת אופציות בכלל, ראו: ע"א 6159/05 פקיד שומה נ' לפיד, פ"ד סג(1) 235 (2008), להלן: ענין לפיד). אין חולק כי החלטת מיסוי 2001 חלה על המשיב, כפי שאכן קבע בית משפט קמא.

2. ביום 7.12.2006 נרכשה החברה האם על-ידי חברת "נטוורק אפליינס אינק" (להלן: החברה הרוכשת). החברה הרוכשת אימצה את האופציות שהוענקו לעובדי החברה באופן שניתן יהיה לממשן לרכישת מניותיה שלה. לפי בקשת החברה הרוכשת, אישרה רשות המסים, כי אימוץ האופציות לא ייחשב אירוע מס, וכי עקרונות המיסוי של החלטת מיסוי 2001 יישמרו. עוד נקבע, כי עובד שלא יצהיר כי בכוונתו לפעול לפי אישור זה, יראוהו כמי שמכר את האופציות במועד רכישת החברה האם והוא יחויב במס לפי החלטת מיסוי משנת 2001 במועד אימוץ האופציות על-ידי החברה הרוכשת (להלן: החלטת מיסוי 2007).

3. החברה הרוכשת הודיעה לכל העובדים, ובכללם המשיב, על החלטת מיסוי 2007, לרבות הדרישה להצהרה לשם שימור רצף האופציות כאמור. המשיב לא הצהיר כי ינהג לפי החלטת מיסוי 2007, ועל כן דינו כמי שמימש את האופציות במועד רכישת החברה האם. בפועל, המשיב מימש, בדצמבר 2006, $1/3$ מהאופציות במועד רכישת החברה האם בתמורה למזומן, $1/3$ נוסף מהאופציות הוא מימש במהלך חודש ינואר 2007. יתרת האופציות (השליש הנותר) היו בחסימה למשך שנה ממועד אימוץ האופציות, בהתאם לתכנית האופציות.

ביולי 2007 הגיש המשיב דו"ח שנתי על הכנסותיו בשנת 2006, במסגרתו דיווח גם על ההכנסות שנצמחו לו ממימוש האופציות כהכנסה בשנת 2006. ואולם כחודשיים לאחר מכן, ביום 23.9.2007, ביקש המשיב לתקן את הדו"ח השנתי לשנת 2006, באופן שרק ההכנסה מהאופציות שנמכרו במזומן בשנת 2006 תיחשב כהכנסה בשנת 2006, ולא ההכנסה מכלל האופציות שקיבל, כפי המתחייב מהוראות הדין ומהחלטת מיסוי 2001 החלה עליו. כמו כן ביקש המשיב לסווג את ההכנסה ממימוש האופציות כהכנסה הונית אשר תחושב באופן ליניארי, שמשמעו החלת שיעורי מס מופחתים.

4. ביום 29.1.2008, לאחר דין ודברים של נציג המשיב עם נציגי פקיד שומה צפת, נחתם עם המשיב הסכם שומה שלפיו הכנסותיו ממימוש האופציות יסווגו כהכנסה הונית, תוך שנקבע שיעור מס משוקלל בין שיעורי המס בגין רווח הון (לפי סעיף 91) ולשיעור המס בגין הכנסה מעבודה (לפי סעיף 121). התוצאה של חישוב זה הייתה שהחיוב במס שהוטל על המשיב הועמד על סך של 4,335,242 ₪, במקום על סך של 6,239,657 ₪, שהתחייב מהחלת החלטת מיסוי 2001 החלה על אופציות אלה.

5. הסכם השומה שנערך בין המשיב לפקיד שומה צפת הגיע בדיעבד לידיעתו של מנהל רשות המסים (המערער), וזאת לאחר ששותפיו של המשיב לייסוד החברה דרשו להחיל גם עליהם הסדר דומה לזה שנקבע למשיב. לאחר בחינת

הנושא ועריכת שימוע למשיב, עשה המנהל שימוש בסמכותו לפי סעיף 147 לפקודה, וביום 11.12.2011 הורה על תיקון השומה שנקבעה בהסכם שבין המשיב לבין פקיד השומה צפת, באופן שעל הכנסות המשיב ממימוש האופציות תחול החלטת מיסוי 2001, כפי שנקבע מלכתחילה בעת הקצאת האופציות כפועל יוצא מכך, חויב המשיב בתוספת מס בסכום של כ- 1,900,000 ₪.

החלטת המנהל על הפעלת סמכותו כאמור לפי סעיף 147 לפקודה באה לאחר שהתברר, במסגרת הבירור האמור והשימוע שנערך למשיב, כי הסכם השומה שנערך עם המשיב אינו עולה בקנה אחד עם הוראות הפקודה; כי הוא סוטה ממדיניות רשות המסים כפי שבאה לידי ביטוי בעמדה שנקטה על ידי הרשות בהתדיינות שונות בנוגע למיסוי אופציות; כי ההסכם מנוגד להחלטת מיסוי 2001 שנקבעה באופן ספציפי לאופציות הנדונות, והמשיב קיבל אותה עליו; וכי ההסכם נעשה בניגוד להנחיה מפורשת של היועץ המשפטי לרשות המסים מספטמבר 2007 - כ- 5 חודשים בלבד קודם לחתימת ההסכם, שהופצה גם לפקיד השומה צפת - אשר אסרה עריכת הסכמים כאלה (מוצג מ/ש/12 למוצגי המערער). בנוסף לכך התברר, כי ההסכם נעשה מבלי שפקיד שומה צפת היה מודע להחלטת מיסוי 2001, שנקבעה במיוחד בנוגע לאופציות הנדונות, ואילו המשיב, שהכיר היטב החלטה זו, לא הביאה לידיעת פקיד השומה.

התוצאה של כל אלה הייתה הסכם שלא רק שהוא מנוגד לדין, למדיניות רשות המסים ולהנחיותיה ולהחלטת המיסוי שנקבעה בעת הקצאת האופציות, אלא גם העדפה של המשיב לעומת שאר עובדי החברה ושאר עובדים בחברות אחרות שלהם הוקצו אופציות בנסיבות דומות, ואובדן מס בסכום משמעותי.

6. על החלטת המנהל הוגש ערעור על ידי המשיב לבית המשפט המחוזי בירושלים.

7. בית המשפט המחוזי (כב' השופט ד' מינץ) קיבל את ערעור המשיב. נקבע, כי אמנם סמכותו של המערער לפי סעיף 147 לפקודה ניתנת להפעלה גם כאשר מדובר בשומה שעוגנה בהסכם שנערך בין הצדדים, ואולם, בנסיבות המקרה דנן לא התקיימו לדעת בית המשפט הנסיבות המצדיקות שימוש בסמכות האמורה.

8. בית המשפט קבע שהסכם השומה אכן נערך בניגוד להחלטת מיסוי 2001, שחלה על המשיב, אשר קיבל אותה ופעל לפיה ואינו רשאי לסגת ממנה. בית המשפט קבע גם כי פקיד השומה פעל בניגוד למדיניות רשות המסים ובניגוד להנחיות היועץ המשפטי לרשות המסים, המחייבות אותו. ואולם, חרף כך סבר בית משפט כי אין בכל אלה "כדי להצדיק את תיקון הטעות ופתיחת השומה", שכן הדבר אינו עולה, לדעתו, בקנה אחד עם ההלכה שנקבעה בע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב (16.2.2012) שעסקה בפרשנות סעיף 147 לפקודה (להלן: ענין מחלב).

בית המשפט קמא לא קבע ממצא ברור בשאלה, האם אכן העלים המשיב מפקיד השומה את דבר החלטת מיסוי 2001, החלה עליו, שכן לדעת בית המשפט "הדעת נותנת שאין לדרוש מהנישום כי יביא לידיעת פקיד השומה נתונים השייכים לו", ומכל-מקום סבר כי אין לראות בכך הטעיה המתגברת על אינטרס ההסתמכות וסופיות השומה. בית המשפט ציין לענין זה גם את העמימות המשפטית בענין מיסוי אופציות ששררה בעת עריכת ההסכם - שהובהרה רק מאוחר יותר (כשנה לאחר עריכת ההסכם), עם מתן פסק הדין בענין לפיד.

ולענין ההעדפה של המשיב לעומת נישומים אחרים במצב דומה, שנוצרה עקב ההסכם, השיב בית המשפט כי גם אם נוצר חוסר שוויון בין המשיב לבין נישומים אחרים שעניינם אינו שונה מזה של המשיב, הרי שאין מקום להידרש לכך עתה ו"להעניש" את המשיב בגין שיקול דעתו השגוי של פקיד השומה.

9. לאור זאת קבע בית המשפט, כי אף שהחלטת מיסוי משנת 2001 אכן חלה על המשיב ומחייבת אותו, וחרף העובדה שעריכת ההסכם הייתה בניגוד למדיניות

רשות המסים ולהנחיות היועץ המשפטי של הרשות, לא מתקיימות לדעתו במקרה זה הנסיבות החריגות המצדיקות פתיחתו של הסכם השומה, וזאת בשים לב לחשיבות עקרון הסופיות, הסתמכות המשיב וההפחתה הניכרת בהכנסותיו.

על פסק דין זה הוגש הערעור שבפנינו.

עיקרי טענות הצדדים

10. המערער, מנהל רשות המסים, באמצעות עו"ד קמיל עטילה מפרקליטות המדינה, טען כי פסק דינו של בית המשפט המחוזי שגוי. לטענתו, פסק הדין מצמצם יתר על המידה את גדר המקרים שבגינם רשאי המנהל להפעיל את הסמכות הנתונה לו מכוח סעיף 147 לפקודה, ויש בו כדי לפגוע באיזון הראוי שבין האינטרסים המתחרים השונים: סופיות השומה ואינטרס ההסתמכות של הנישום מצד אחד, והאינטרס הציבורי בגביית מס אמת, שוויון הנישומים בפני החוק וכללי המינהל התקין מצד שני. כן נטען, כי סמכותו של מנהל רשות המסים להורות על שינוי שומות שהוצאו משתרעת גם על שומות שנקבעו בהסכם, אם כי במקרים אלה יש לייחס משקל רב יותר לאינטרס ההסתמכות של הנישום, וכי הסמכות אינה מוגבלת אך לתיקון שומות שהוצאו על בסיס הטעיה. בהקשר זה הודגש, כי גם ההלכה הכללית בדבר תיקון החלטות מינהליות לא מוגבלת לתיקון טעויות מסוג מסוים.

אשר למקרה הקונקרטי, נטען כי בהסכם השומה שנערך עם המשיב נפלה שורה של פגמים מהותיים המצדיקים את הפעלת סמכותו של המנהל. ההסכם נערך בניגוד להחלטת מיסוי 2001, בניגוד להוראות הפקודה הקובעות את שיעורי המס החלים על מקרים כגון זה, בניגוד למדיניות רשות המסים בנוגע למיסוי אופציות, ובניגוד להנחיית היועץ המשפטי לרשות המסים שהוזכרה לעיל. כמו כן, נטען כי המשיב נמנע מלמסור לפקיד השומה צפת מידע מפורש בענין החלטת מיסוי 2001, החלה עליו ומחייבת אותו, וכי גם אם אין המדובר בהטעיה ממש, הרי שלכל הפחות ניתן לומר כי הסכם השומה נערך מבלי שהמשיב הניח בפני פקיד השומה

את כל העובדות הרלוונטיות. עוד הודגש, כי המשיב לא הוכיח הסתמכות או שינוי מצב לרעה, וכי הסכם השומה מפלה לרעה נישומים אחרים, לרבות עובדים אחרים בחברה, שחויבו במס בשיעור גבוה יותר. לבסוף נטען, כי ההסכם פוגע בעיקרון של גביית מס אמת וגרם במקרה זה לאבדן מס של כ- 1,900,000 ₪.

11. מנגד, טען המשיב, באמצעות בא-כוחו עו"ד אליעזר צוקרמן, כי אין מקום להתערב בפסק דינו של בית משפט קמא. עיקר טענתו הוא, כי הפעלת סמכותו של המערער לפי סעיף 147 לפקודה, כאשר מדובר בשומה לפי הסכם, מצומצמת לשתי עילות בלבד: האחת, כאשר הסכם שכרת פקיד שומה סותר "הלכה פסוקה, ברורה וקטגורית" של בית המשפט העליון, כפי שנקבע, לדבריו, בפסק הדין בענין מחלב, והשניה, כאשר הנישום מסר מידע חסר או מטעה לפקיד השומה עמו נערך ההסכם.

אשר למקרה הנדון, נטען כי המשיב לא הטעה את פקיד השומה, אף שלא הציג בפניו את החלטת מיסוי משנת 2001. כמו כן, נטען כי בהסכם השומה לא נפלה טעות משפטית המנוגדת להלכה הפסוקה. הודגש, כי פסק הדין בענין לפיד, אשר הבהיר בדיעבד את העמימות המשפטית ששררה במועד עריכת הסכם השומה, קבע כי הכנסה מאופציות שהוקצו לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה היא הכנסה הונית. לפיכך לא נפלה טעות כלשהי בהסכם השומה שקבע אף הוא כי הכנסת המשיב ממימוש האופציות היא הונית. בהקשר זה הוטעם, כי אמנם בענין לפיד נקבע כי שיעור המס החל על הכנסה הונית כאמור הוא שיעור המס השולי מהכנסת עבודה (לפי סעיף 91(ב) לפקודה) - בשונה משיעור המס שהוחל על המשיב בהסכם השומה - אולם טעות זו, לדבריו, אינה בגדר טעות משפטית המצדיקה את הפעלת סמכותו של המערער.

12. להשלמת התמונה יצוין, כי בדיון שנערך בפנינו הסכים בא-כוח המערער לכך, שאם יתקבל הערעור וייקבע כי השימוש במקרה דנן בסמכות לפי סעיף 147 לפקודה לפתיחת השומה ולתיקונה היה כדין, יוכל המשיב לשוב ולהשיג על תוכן השומה המתוקנת שהוצאה לו.

13. עד כאן עיקרי עובדות הרקע וטיעוני הצדדים. בטרם אדון בדברים לגופם, אייחד דברים אחדים לסוגיה הכללית של הסמכות ושיקול הדעת לעיון מחדש בהחלטות מינהליות ושינויין, אשר ישמשו בסיס לבחינת היקף הסמכות ושיקול הדעת של המנהל לפי סעיף 147 לפקודה.

כללי: עקרון אי-הסופיות של החלטות מינהליות-שלטוניות

14. כלל יסוד הוא של המשפט המינהלי, כי על החלטות מינהליות-שלטוניות, בשונה מהחלטות שיפוטיות, לא חל עקרון הסופיות, והן ניתנות לשינוי או לביטול בהתקיים נסיבות המצדיקות זאת. ניתן לכנות זאת "עקרון אי-הסופיות".

עקרון אי-הסופיות חל, ככלל, על כל אקט שלטוני - החל במעשי חקיקה, המשך באקטים של מדיניות כללית וכלה בהחלטות מינהליות-שלטוניות אינדיווידואליות.

15. ביטוי לעקרון אי-הסופיות ניתן למצוא בשורה של הלכות המשפט המינהלי הנוגעות לתחומי הפעילות השונים של רשויות השלטון: הליכי חקיקה, קביעת מדיניות ושינויה, סטייה מהנחיות פנימיות, שינוי החלטות מינהל, חזרה מהבטחה שלטונית והשתחררות מחוזה מינהלי. ביסוד ההלכות שנקבעו בסוגיות אלה על ידי בית משפט זה לאורך השנים עומד כלל היסוד של אי-סופיות של אקטים שלטוניים.

16. כך, בנוגע לחקיקה, הרשות המחוקקת, וכן הרשות המבצעת בתפקידה כמחוקקת משנה, מוסמכות ורשאיות כמובן ליזום שינוי או ביטול של כל חוק או תקנה, ולא יישמע אדם בטענה כי יש להימנע משינוי הדין באשר הוא שם מבטחו בהמשך קיומו של הדין הנוהג.

כך גם באשר להחלטות מדיניות בתחומי הפעילות השונים של המינהל הציבורי. הלכה פסוקה היא כי רשות בת-חורין לשנות מדיניותה בכל עת, וכי לפרט אין זכות מוקנית להמשך קיומה של מדיניות נוהגת (ראו למשל: בג"ץ 134/67

ואנונו נ' משרד התחבורה, פ"ד כא(2) 710 (1967); בג"ץ 594/78 אומן מפעלי סריגה בע"מ נ' שר התעשייה המסחר והתיירות, פ"ד לב(3) 469 (1978), להלן: ענין אומן; בג"ץ 198/82 מוניץ נ' בנק ישראל, פ"ד לו(3) 466 (1982); בג"ץ 580/83 אטלנטיק נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד לט(1) 29 (1985); בג"ץ 402/89 התאחדות לכדורגל נ' שר החינוך והתרבות, פ"ד מג(2) 179 (1989); בג"ץ 5018/91 גדות נ' ממשלת ישראל, פ"ד מז(2) 773 (1993), להלן: ענין גדות).

הסייג היחיד לענין שינוי דבר חקיקה או החלטות מדיניות הוא הכלל השולל קביעת תחולה רטרואקטיבית של השינוי, שאף לו יש חריגים, ולעתים מצטרפת לכך גם הדרישה לקביעת הוראות מעבר.

גם באשר להנחיות פנימיות המשקפות את מדיניות הרשות בביצוע תפקידה, נפסק כי הרשות רשאית לשנות או לבטל את ההנחיות. כן נפסק, כי אף שככלל על רשות לנהוג בהתאם להנחיות פנימיות שקבעה, עדיין רשאית היא לסטות מהנחיות פנימיות בהתקיים "טעם ענייני וסביר" לכך (בג"ץ 143/64 אדטו נ' עמידר, פ"ד יח(3) 51 (1964); בג"ץ 840/79 מרכז הקבלנים נ' ממשלת ישראל, פ"ד לד(3) 729 (1980); בג"ץ 389/80 דפי זהב נ' רשות השידור, פ"ד לה(1) 421 (1980)).

17. עקרון אי-הסופיות בא לידי ביטוי לא רק בהלכות המשפט המינהלי העוסקות באקטים שלטוניים כלליים, כגון מעשי חקיקה ומדיניות כאמור, אלא גם בהלכות שעניינן אקטים שלטוניים אינדיווידואליים.

כך נפסק, בשורה ארוכה של פסקי דין, כי רשות מינהלית רשאית לעיין מחדש בהחלטותיה ולשנותן או לבטלן בשל שורה של נימוקים ועילות, כגון: תרמית, הטעיה, טעות בעובדה, טעות שבדין, מידע חדש, סתירה לדין או למדיניות, שינוי נסיבות ועוד (ראו למשל: בג"ץ 248/70 כורדי נ' שר התחבורה, פ"ד כה(1) 640 (1971); בג"ץ 28/74 שעשע נ' ועדת העררים לענייני מוניות, פ"ד כח(2) 652 (1974); בג"ץ 318/75 חדג'ס נ' הוועדה המחוזית לתכנון ולבניה חיפה, פ"ד ל(2) 133 (1976); בג"ץ 189/78 אסדי נ' ועדת העררים לענייני מוניות, פ"ד לב(3) 645 (1978), להלן: ענין

אסדי; בג"ץ 89/80 אוחיון נ' המועצה לביקורת סרטים ומחזות, פ"ד לד(2) 530 (1980); בג"ץ 795/79 המועצה האזורית גזר נ' המועצה הארצית לתכנון ולבניה, פ"ד לו(1) 561 (1981); בג"ץ 707/81 שוורץ נ' הוועדה המחוזית לתכנון ולבניה ת"א, פ"ד לו(2) 665 (1982); ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ נ' מנהל מס רכוש, פ"ד לז(1) 337 (1983), בג"ץ 844/86 דותן נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד מא(3) 219 (1987), להלן: ענין דותן; בג"ץ 164/97 קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר, פ"ד נב(1) 289 (1998), להלן: ענין קונטרס; בג"ץ 6195/98 גולדשטיין נ' אלוף פיקוד מרכז, פ"ד נג(5) 317 (1999); עע"ם 2418/05 מילגרם נ' הוועדה המחוזית לתכנון ולבניה מחוז ירושלים (24.11.2005); בג"ץ 8793/07 התנועה למען איכות השלטון נ' ועדת הבדיקה בענין המלחמה בצפון (27.11.2007); בג"ץ 6747/05 המועצה המקומית תל שבע נ' שר הפנים (29.7.2008). כן ראו: יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ב 1402-1373 (2011, מהדורה שנייה), להלן: זמיר; דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 406-371 (2010).

ביטוי לתפיסה זו של העדר סופיות בהחלטות שלטוניות ניתן למצוא גם בהלכה הנוגעת לתוקפה של הבטחה מינהלית (הלכת סאי-טקס ובנותיה), המאפשרת לרשות, בתנאים מסוימים, לחזור בה מהבטחה שנתנה אם קיים "צידוק חוקי", או "טעם ענייני סביר" המצדיק זאת (בג"ץ 135/75 סאי-טקס קורפוריישן בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד ל(1) 673 (1975); ענין אומן; בג"ץ 250/78 אביוב נ' שר החקלאות, פ"ד לב(3) 742 (1978); ענין גדות).

הוא הדין אף בהלכה הנוגעת להשתחררות מחוזה מינהלי, אשר קובעת כי תוקפו של הסכם שנכרת בין הרשות לפרט עשוי לסגת מול "צרכי ציבור חיוניים" (בג"ץ 311/60 מילר נ' שר התחבורה, פ"ד טו 1989 (1961); ע"א 64/80 בנק א"י בריטניה בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לח(3) 589 (1984); בג"ץ 5707/97 קוגן נ' הפרקליט הצבאי הראשי, פ"ד נא(5) 67 (1997)).

18. הנה כי כן, הכלל בדבר אי-סופיות החלטות שלטוניות עובר כחוט השני בהלכות השונות של המשפט המינהלי העוסקות בהיבטים שונים של החלטת מינהליות-שלטוניות, כלליות ואינדיווידואליות. ביסוד הלכות אלה כולן עומדים

שני עקרונות יסוד של המשפט הציבורי: האיסור על רשות שלטונית לחרוג מסמכויותיה (עקרון האולטרה-וירוס) וחובתה הבסיסית של הרשות להפעיל את סמכויותיה לטובת האינטרס הציבורי וטובת הכלל, כפי שהם מעת לעת. על כן, מקום בו מסתבר כי החלטה שהתקבלה, כללית או ספציפית, מנוגדת לדין או אינה מתיישבת עם האינטרס הציבורי - בין שהדבר נבע מתרמית, מהטעיה או מטעות בעת קבלת ההחלטה, ובין שהסתירה לטובת הכלל נובעת משינוי בנסיבות מעת קבלת ההחלטה - מוטלת על הרשות החובה לבחון את ביטולה או שינויה.

19. ראוי להדגיש עם זאת, כי עצם ההכרה בכך שהחלטות שלטוניות אינן סופיות אין פירושה כמובן שהרשות השלטונית רשאית בכל עת ובכל תנאי לשנות מהחלטותיה. סמכות לחוד ושיקול דעת לחוד. עקרון אי-הסופיות קובע אך את נקודת המוצא, את עצם הסמכות שבידי הרשות לעיין מחדש בהחלטתה ולשקול את ביטולה או שינויה. מכאן ואילך חלים על הפעלת סמכות זו כללי המשפט המינהלי, ובראשם דיני הסבירות והמידתיות, ובמסגרתם חובת האיזון בין האינטרסים הציבוריים אשר לשם ההגנה עליהם יוזמת הרשות את העיון מחדש בהחלטתה, לבין אינטרסי הסופיות וההסתמכות של הפרט.

20. כן יש להבהיר, כי לא הרי שיקול הדעת בעת קבלת ההחלטה המקורית כהרי שיקול הדעת בעת שנשקל שינוי או ביטול אותה החלטה -

”המסגרת הנורמטיבית לחזרה מהחלטה כמות כמסגרת נורמטיבית לקבלת ההחלטה. בשני המקרים נבחנת ההחלטה המינהלית על-פי העקרונות הכלליים של תורת שיקול הדעת המינהלי. על ההחלטה המינהלית להיות מודרכת משיקולים ענייניים, ומהם בלבד... כמובן, מערכת השיקולים הנלקחים בחשבון, ואשר העימות ביניהם יוצר את סבירותה או חוסר סבירותה של ההחלטה, שונה בשני המקרים. טעם לשוני זה נעוץ בכך, שבמסגרת קבלת ההחלטה השנייה, בה חוזרת הרשות המינהלית מההחלטה הראשונה, עליה להתחשב בהחלטה הראשונה. אכן, החלטה זו יצרה מציאות נורמטיבית חדשה, היא ביססה הסתמכות ולעתים אף שינוי מצב לרעה. שינוי בהחלטה זו עשוי לפגוע בציפיות סבירות. יש לשקול עניין זה במסגרת האיזון הכולל, הבוחן את

סבירותה של ההחלטה השנייה. על-כן, יהיו בוודאי מקרים, בהם רשות לא תהא רשאית לקבל בדיעבד החלטה שרשאית הייתה לקבלה מראש" (בג"ץ 3406/91 בבלי נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד מה(5) 1, 10-11 (1991), ההדגשה אינה במקור - מ.מ.).

21. עוד ראוי לציין כאן, שלא הרי השיקולים לענין עיון מחדש בהחלטה שניתנה בנוגע להחלטות בעלות תוקף כללי, כהרי השיקולים בנוגע להחלטות המתייחסות לפרט מסוים. ככלל ניתן לומר, כי בעוד בנוגע לאקטים בעלי תחולה כללית, כגון מעשי חקיקה ומדיניות, שיקול הדעת לשינוי או ביטול החלטה קודמת הוא מאוד רחב, ולמעשה כמעט ואינו מוגבל מעצם קיומה של החלטה קודמת, הרי שבנוגע להחלטות אינדיווידואליות, חופש הפעולה של הרשות מצומצם יותר ומחייב שיקול דעת זהיר הלוקח בחשבון, לצד האינטרס הציבורי שביסוד יוזמת השינוי, את האינטרסים והציפיות הלגיטימיות של הפרט הנוגע בדבר.

העיגון בחקיקה של עקרון אי-הסופיות

22. לעיקרון הכללי בדבר אי-סופיות החלטות מינהליות - שמקורו במשפט המקובל האנגלי מימים ימימה, והנוהג בכל משפטי מדינות המשפט המקובל - יש עיגון חקיקתי בחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 (להלן: חוק הפרשנות).

העיקרון הכללי נקבע בהוראת סעיף 15 לחוק הפרשנות כדלקמן:

"15. הסמכה להתקין תקנות או ליתן הוראת מינהל - משמעה גם הסמכה לתקנו, לשנותן, להתלותן או לבטלן בדרך שהותקנו התקנות או ניתנה ההוראה".

המונחים "תקנה" ו"הוראת מינהל" מוגדרים בסעיף 3 לחוק הפרשנות, והם מכסים למעשה כל אקט מינהלי-שלטוני, לרבות חקיקת משנה.

23. הוראת סעיף 15 הנ"ל אינה חידוש של חוק הפרשנות מ-1981. קדמה לה הוראה דומה בסעיף 16(1) לפקודת הפרשנות [נוסח חדש] (להלן: פקודת הפרשנות), שהיא נוסח חדש מ-1954 לפקודת הפרשנות, 1945, ולה קדמה הוראת סעיף 7(a) לפקודת הפירושים 1929.

ודוק: הוראת סעיף 15 לחוק הפרשנות, כמו ההוראות שקדמו לה כאמור, עניינה אך בעצם הסמכות לשנות, לבטל או להתלות תקנה או הוראת מינהל, אך לא בגדרי שיקול הדעת להפעלתה של הסמכות. אלה יימצאו לנו, כמצוין לעיל, בעקרונות הכלליים בנוגע להפעלת שיקול דעת מינהלי ובהלכות הספציפיות שנקבעו בפסיקתו העניפה של בית משפט זה לאורך השנים בסוגיה הנדונה, שמקצתה נזכרה לעיל.

24. יצוין, כי לצד ההוראה הכללית של סעיף 15 האמור קיימת הוראה דומה, ספציפית, בסעיף 14 לחוק הפרשנות, שעניינה בהתליה, השעיה וביטול של מינוי שנעשה.

25. הוראות סעיפים 14 ו-15 לחוק הפרשנות, כמו שאר הוראותיו של חוק הפרשנות, כפופות לסייג הכפול הקבוע בסעיף 1 לחוק הפרשנות, לפיו הן יחולו -

"... אם אין הוראה אחרת לענין הנדון ואם אין בענין הנדון או בהקשרו דבר שאינו מתיישב עם חוק זה"

הסייג הראשון ("אם אין הוראה אחרת לענין הנדון") עוסק במקרים בהם בחוק הספציפי העוסק במאטריה בהקשרה נבחנת שאלת שינוי ההחלטה קיים הסדר חקיקתי ספציפי לענין עיון מחדש בהחלטה שנתקבלה. קיומה של הוראה ספציפית מעלה את שאלת היחס בין ההסדר הספציפי להוראה הכללית שבסעיף 15 לחוק הפרשנות, היינו, האם סעיף 15 חל לצד ההוראה הספציפית ומשלים אותה, או שמא סעיף 15 לחוק הפרשנות נדחה מפניה, והסמכות לשנות או לבטל החלטה מוגבלת אך לעילות הנזכרות בהסדר הספציפי ובתנאים הקבועים בו.

הסייג השני ("ואם אין בענין הנדון או בהקשרו דבר שאינו מתיישב עם חוק זה"), עניינו במצב בו לא קיימת הוראת דין בנושא זה בדין הספציפי, אך מהקשר הדברים או ממהות הענין ניתן להסיק כוונה לשלול את סמכות הביטול או השינוי ("כוונה אחרת משתמעת", בלשון סעיף 16 לפקודת הפרשנות).

ואכן, היו מקרים בהם קבע בית המשפט כי הסדר בחוק הספציפי הוא בעל תחולה קונקלוסיבית הדוחה את ההסדר הכללי (ראו למשל: בג"ץ 81/62 גולן נ' שר הפנים, פ"ד טז 1969 (1962); ע"א 5040/03 מצפה 6896/19 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, פ"ד נח(6) 180 (2004)), ויש שאף נלמדה ממהות הענין שלילה של עקרון אי-הסופיות (בג"ץ 16/50 איגרא רמא בע"מ נ' עיריית תל אביב, פ"ד ה 229 (1951), בג"ץ 89/64 גרינבלט נ' לשכת עורכי הדין, פ"ד יח(3) 402 (1964)). ואולם, ניתן לומר שבעוד בעבר הרחוק יותר ניכרה בפסיקה גישה מסויגת להחלה כללית של עקרון אי-הסופיות, הרי שבהמשך התגבשה בפסיקה מגמה להכיר בתחולה כללית של הוראת סעיף 15 לחוק הפרשנות, ולראות בהסדרים ספציפיים שנקבעו בדברי חקיקה שונים כדרים בכפיפה אחת עם ההסדר הכללי (ראו למשל: בג"ץ 512/81 המכון לארכיאולוגיה נ' שר החינוך והתרבות, פ"ד לה(4) 533 (1981); ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מה(3) 365 (1991); בג"ץ 4492/92 שנקרנקו נ' המנהל הכללי של משרד הבריאות, פ"ד מז(4) 861 (1993); בג"ץ 1227/98 מלבסקי נ' שר הפנים, פ"ד נב(4) 690 (1998), להלן: ענין מלבסקי).

26. והערה אחרונה בהיבט הכללי של סוגיה זו, באשר לפער - שאינו מובן מאליו - בין החלטות מינהליות להחלטות שיפוטיות לענין תחולת עקרון הסופיות. בעוד בהחלטות מינהליות נקודת המוצא היא כאמור של העדר סופיות, הרי שבהחלטות שיפוטיות הכלל הוא של סופיות הדיון (*finis litium*) ומעשה בית דין (*Res Judicata*), אף כי בשתי הקטגוריות קיימים חריגים לכלל. קיימים מקרים חריגים בהם גם החלטות שיפוטיות נתונות לעיון מחדש, כגון פסק דין לענין מזונות, פסק דין שהושג במרמה, וכן בהתקיים עילה למשפט חוזר, הן בתחום הפלילי (סעיף 31 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984), והן בתחום

האזרחי (ע"א 6019/07 טורג'מן נ' אחים עופר (ניהול) בע"מ (25.2.2010)). ומאידך, יש סוגי החלטות מינהליות בהן לא יתאפשר בדרך כלל עיון מחדש.

לא זה המקום לדיון נרחב בשאלה זו; אציין רק כי לדעתי ביסוד פער זה בין סוגי ההחלטות לענין עקרון הסופיות מונחים שני הבדלים עיקריים - אחד בהיבט הדיוני והאחר בהבדל מהותי.

היבט דיוני כיצד? בעוד ההליך השיפוטי מתאפיין בכללים פורמליים וקפדניים של דיני ראיות מחמירים ושל סדרי דין מורכבים, הרי שההליך המינהלי מתאפיין בדרך כלל בהעדר של כללי דיון פורמליים-נוקשים. המורכבות והקפדנות של ההליך השיפוטי גורמת להתמשכותו הרבה של ההליך השיפוטי לעומת ההליך המינהלי, אך בד בבד שוללת, במידה רבה, טעויות. לכך יש להוסיף את זכות הערעור המובנית בכל הליך שיפוטי. מאפיינים יחודיים אלה של ההליך השיפוטי מחזקים מאוד את הצורך בהחלת עקרון סופיות הדיון תוך שהם מבטיחים כי החלתו לא תפגע בעשיית הצדק. לעומת זאת, בהליך המינהלי, שהוא מהיר, גמיש ולא כבול בסדרי דין קפדניים ובדיני ראיות מחמירים, ההסתברות לטעויות היא גדולה באופן שהחלה של עקרון הסופיות עלולה להנציח טעויות לא מעטות.

והיבט מהותי כיצד? מאפיין מרכזי המבחין בין החלטות מינהליות להחלטות שיפוטיות מצוי במהות ההחלטה. החלטות שיפוטיות צופות בדרך כלל פני עבר, ועוסקות, ככלל, במסכת עובדתית מוגדרת שהתגבשה בנקודת זמן מסוימת בעבר, ואשר ממנה נגזרות זכויות וחובות. על כן ככל שבית המשפט אכן ירד לחקר האמת וקבע ממצאים מבוססים ומסקנות מבוררות, תקפותה של ההכרעה השיפוטית לא יכולה להשתנות עם חלוף הזמן. לעומת זאת, החלטות מינהליות הן, בדרך כלל, תוצר של שיקול דעת בזמן נתון, הנגזר ממדיניות נוכחית ומנסיבות וצרכי הזמן, ועל כן גם מקום שהחלטה הייתה נכונה לשעתה, בחלוף זמן הנסיבות עשויות להשתנות באופן שהיא תעמוד בסתירה לאינטרס הציבורי.

כמובן שאבחנות אלה הן כלליות ויש להן לא מעט חריגים בשני הכיוונים. אך נראה כי מודעות למאפיינים אלה של החלטה מינהלית מזה והחלטה שיפוטית

מזה, עשויה לשמש כלי עזר - בהחלט לא בלעדי - לבחינת הצידוק לעיון מחדש בהחלטה מינהלית שניתנה. כך, החלטה מינהלית שנתקבלה בהליך דיוני קפדני, כגון בהליך מעין שיפוטי, ואשר ביסודה קביעת ממצאים עובדתיים הנוגעים לעבר, עשויה לזכות ביתר חסינות מפני שינוי או ביטול.

אבחנות אלה עשויות, לדעתי, גם להסביר לא מעט מהתמיהות שהועלו לא פעם באשר להעדר האחידות בהתייחסות בתי המשפט למקרים שבהם רשות מינהלית ביקשה לעיין מחדש בהחלטתה (ראו למשל פסקה 5 לפסק דינו של השופט ג' בך בענין נכסי י.ב.מ הנזכר לעיל).

הסבר נוסף בנוגע לפער בין החלטות שיפוטיות להחלטות מינהליות לענין עקרון הסופיות ניתן למצוא בדברי השופט ויתקון בענין אסדי הנזכר לעיל:

"והטעם לדבר, מדוע נוהגים יתר גמישות עם החלטות מינהליות לעומת החלטות של בתי-המשפט, הרי הוא ברור. יש וההחלטה המינהלית שנתקבלה שלא כדין עלולה לפגוע באינטרסים חיונים של הציבור ובמקרה שכזה לא מן המידה הוא להעדיף את האינטרס הלגיטימי של האזרח בסופיות ההחלטה שקיבל על האינטרס של הציבור שלא להימצא מקופח. את שני האינטרסים האלה על בית-המשפט לשקול זה כנגד זה" (שם בעמ' 647).

27. לסיכום פרק כללי זה: בידי רשות מינהלית קיימת, ככלל, הסמכות לעיין מחדש בהחלטותיה, ולשנותן או לבטלן אם קיימת הצדקה עניינית לכך. האבחנות השונות שנזכרו לעיל יכולות לשמש כלי עזר בלבד, ובסופו של דבר המבחן המהותי על פיו יש להכריע בהפעלת סמכות העיון מחדש הוא מבחן איזון האינטרסים - בין משקלם של האינטרסים הציבוריים אשר בגינם מבקשת הרשות לשנות את החלטתה הקודמת, לבין האינטרסים והציפיות הלגיטימיות שצמחו לפרט על יסוד ההחלטה הקודמת. בחינת איזון האינטרסים היא לעולם פרטנית.

"... לא כל טעות שנפלה בהחלטה, ולא כל ראייה חדשה שנתגלתה, יספיקו ויצדיקו ביטול או שינוי החלטה. הרשות המינהלית עדיין חייבת לשקול, בכל מקרה כזה, את כל השיקולים הנוגעים לעניין לאור הנסיבות המיוחדות של המקרה, כדי לאזן ביניהם כראוי" (בג"ץ 15/96 תרמוקיר חורשים נ' הרשות השנייה לטלוויזיה ולרדיו, פ"ד נ(3) 397, 410 (1996)).

חשוב לזכור לענין זה, שסמכות רשות מינהלית לעיין מחדש בהחלטותיה עשויה לשרת גם את טובת הפרט, וכי היוזמה להפעלת הסמכות לעיון מחדש בהחלטה עשויה לבוא מצד הפרט, הפונה אל רשות בבקשה שתעיין מחדש בהחלטתה כאשר הוא סבור שנפלה שגגה בעניינו, או כי חל שינוי נסיבות העשוי להצדיק שינוי ההחלטה לטובתו.

על כן, אין מקום בעיני לקטגוריזציה נוקשה של עילות ונסיבות שיצדיקו עיון מחדש בהחלטה שניתנה, ולאבחנות מראש בין סוגי עילות שעשויות להצדיק או שלא להצדיק עיון מחדש בהחלטה, כגון אבחנה בין טעות שבעובדה לטעות שבחוק, או האבחנה בין טעות שנפלה בהחלטה באשמת האזרח (הטעיה או אי מסירת מידע מלא) לבין טעות שנפלה באשמת הרשות, ועוד כיוצא באלה אבחנות להן ניתן למצוא ביטוי בפסיקה.

בסופו של יום יש לבחון כאמור את איזון האינטרסים הקונקרטי בכל מקרה לגופו, כאשר נקודת המוצא היא שקיימת ככלל סמכות לעיין מחדש בהחלטה מינהלית שניתנה, והמבחן הוא סבירות ומידתיות הפעלת שיקול הדעת במקרה הנתון. ואסיים פרק כללי זה בדברים של השופט (כתוארו אז) א' ברק במקרה קרוב לענייננו:

"מצאנו אם כן, כי סמכותו של המנהל לשנות 'שומה סופית' דומה לסמכותה של כל רשות מינהלית לחזור בה מהחלטתה, זאת לפחות בכל הקשור לטעמים שהניעו אותו לחזור בו מהחלטתו (טעות משפטית, עובדתית וכו') וכן בכל הקשור לשיקולים ולאינטרסים שעליו לקחת בחשבון

בעשותו כן. נותר לנו עתה לבחון, אם השימוש בסמכות זו נעשה כדין. המדובר בסוגיה קשה, אך לא בלתי מוכרת. ביסודה עומדת אותה פעולה לה נדרשים בתי-המשפט ורשויות המינהל פעמים רבות, היא איזון האינטרסים. בבג"צ 159/84, בעמ' 322, אומר הנשיא שמגר בקשר לחזרתו של המשיב מהחלטתו שלא לגרש את העותר, כי:

'בהקשר זה (של חזרה מהחלטה - א' ב') קיימים בדרך כלל שני אינטרסים עיקריים, הסותרים זה את זה לא אחת: מצד אחד האינטרס של הפרט לשמור על הזכויות, שהתגבשו בידיו עקב החלטתה הקודמת של הרשות, ומצד אחר, חובתה של הרשות הציבורית לקיים נאמנותה לאינטרס הציבורי, ולמלא חובותיה כפי שהוגדרו לה".

(ענין יעקובוביץ, פסקה 12; וראו גם: ע"א 1928/93 רשות ניירות ערך נ' גבור סברינה מפעלי טקסטיל בע"מ, פ"ד מט(3) 177 (1995); ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ, פ"ד נד(2) 433 (2000)).

סמכות מנהל רשות המסים לפי סעיף 147 לפקודה

28. לאחר הדברים שאמרנו בסוגיה הכללית של עקרון אי-הסופיות של החלטות מינהליות-שלטוניות, נקרב מבטנו לשאלה שבענייננו: שאלת גדרי סמכותו ושיקול דעתו של מנהל רשות המסים לפי סעיף 147 לפקודה, אשר מסמיך את המנהל - ביוזמתו או לפי בקשת נישום - לעיין מחדש ולשנות שומה שנעשתה לנישום, בתוך תקופה מוגבלת שנקבעה בסעיף.

29. סעיף 147 לפקודה, בחלקיו הרלבנטיים לענייננו, קובע כדלהלן:

"147. סמכות המנהל לעיין ולתקן

(א) (1) המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות 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 השומה, 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;

...

(ב) צו לפי סעיף קטן (א) יינתן על ידי המנהל או על ידי מי שהוסמך לכך על ידי, ושומה שנעשתה בעקבות צו שניתן כאמור, דינה לענין ערעור כדין הצו.
 (ג) לא יינתן צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה אלא לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו...".

30. להוראת סעיף 147 שני רבדים: ראשית - היא מקרה פרטי, סטוטורי, של העיקרון הכללי של אי-סופיות החלטה מינהלית, ושנית - היא הוראה ייחודית אשר לה תכלית נוספת על התכליות הרגילות של עקרון אי-הסופיות: יצירת מנגנון פיקוח ובקרה של מנהל רשות המסים על המערך הפקידותי-מקצועי הכפוף לו, לשם הבטחת תקינות מינהלית, מניעת תקלות וטעויות, אחידות בהפעלת הסמכויות שלפי הפקודה וגביית מס אמת.

31. הסמכות לפי סעיף 147 היא מרכיב אינטגרלי בהליך המורכב של קביעת שומה, והיא אכן מצויה בחלק ט' לפקודה העוסק בדרכי הוצאת שומה ובהשגה וערעור עליה. במובן זה יש לראות בשומה שנעשתה לנישום, בחלופות השונות הקבועות בפקודה, כשומה לא סופית, אשר כפופה - במגבלות הזמן שנקבעו בסעיף - לסמכות מנהל רשות המסים לפתוח את השומה, בהתקיים עילה ראויה לכך.

32. הסמכות לפי סעיף 147 אינה ייחודית להליכי שומה לפי פקודת מס הכנסה, וסמכויות דומות לה קיימות בחוקי מס אחרים. הוראה דומה - שנדונה בפסיקה לא פעם ואף הושוותה להוראת סעיף 147 הנ"ל - היא הוראת סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 הקובע כדלהלן:

"85. תיקון שומה

(א) המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:

- (1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;
- (2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס;
- (3) נתגלתה טעות בשומה..."

(ראו: ענין יעקובוביץ; ע"א 8116/08 נדבך נ' מנהל מס שבח (2.8.2010); ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה (6.11.2008), להלן: ענין מרום; וענין מחלב).

הוראות נוספות דומות מצויות בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (סעיף 79), ובחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961 (סעיף 19(ג)).

33. במסגרת האיזון שערך המחוקק בסעיף 147 לפקודה, ובהוראות הדומות הנזכרות לעיל, בין התכליות העומדות ביסוד סמכות המנהל לפתיחת שומה, לבין תכלית הסופיות ואינטרס ההסתמכות של הפרט, הוגבלה הפעלת הסמכות למסגרת זמן תחומה.

34. לייחוד זה של הוראת 147 לפקודה (וההוראות הדומות לה בחוקי מס אחרים כאמור), שאינה עוסקת ברשות המבקשת לעיין מחדש בהחלטותיה היא, אלא מדובר ברשות ממונה המבקשת לבצע עיון מחדש במסגרת תפקיד של פיקוח על החלטות הכפופים לה - יש השלכות לענין היקף הסמכות ולענין הנסיבות העשויות להצדיק עיון מחדש ושינוי החלטה קודמת.

כך למשל, יש לתת משקל מוגבל לעובדה ששגגה בשומה אירעה עקב טעות של פקיד השומה, שהרי לשם תיקון טעויות כאלה ממש הוענקה הסמכות למנהל בסעיף 147 לפקודה.

35. הסמכות לפי סעיף 147 היא רחבה, ואינה מוגבלת לעילות ספציפיות או לסוג טעות כזה או אחר (ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה, פ"ד יט(1) 245, 248 (1965), להלן: ענין בן ציון; ע"א 669/66 מטעי רסקו נ' פקיד השומה, פ"ד כא(1) 141, 144 (1967), להלן: ענין מטעי רסקו; ענין יעקובוביץ, בעמ' 370; ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו (9.8.2009); ענין מרום). וכעולה מטיעוני בא כוח המערער ומפסיקת בתי המשפט המחוזיים, נראה שזו גם הפרקטיקה הנוהגת הלכה למעשה (ראו למשל: בש"א (ת"א) 9769/06 דהב מערכות פיננסיות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א (10.7.2007), להלן: ענין דהב; עמ"ה 13/98 איגלטקס בע"מ נ' נציב מס הכנסה (17.6.1999); וכן עמ"ה 52,53/90 ברקוביץ נ' פ"ש חיפה, הנזכר בענין איגלטקס הנ"ל והאסמכתאות הנוספות הנזכרות שם).

וכפי שכבר נאמר לעיל באשר לסמכות הכללית לעיין מחדש בהחלטה, הרי שגם לענין הסמכות לפי סעיף 147 אין מקום לקטגוריזציה נוקשה של עילות ונסיבות שיצדיקו עיון מחדש בהחלטה שניתנה, ולאבחנות מראש בין סוגי טעויות ועילות שעשויות להצדיק, או שלא להצדיק, עיון מחדש בהחלטה. גם כאן נדרש בכל מקרה לגופו לבחון את איזון האינטרסים הקונקרטי, כאשר נקודת המוצא היא שקיימת ככלל סמכות רחבה לעיין מחדש בשומה שניתנה, והמבחן הוא סבירות ומידתיות הפעלת שיקול הדעת במקרה הנתון.

גם מבחינה מתודית-אנליטית, ראוי להימנע מיצירת מחסומים אפריווריים להפעלת הסמכות לפי סעיף 147 - כמו גם להפעלת הסמכות הכללית שלפי סעיף 15 לחוק הפרשנות - על ידי יצירת קטגוריות ועילות שרק בהתקיימן ניתן להפעיל את הסמכות. כפי שכבר נאמר לעיל, סמכות לחוד ושיקול דעת לחוד. הסמכות היא כאמור כללית ורחבה, ואילו את בחינת איזון האינטרסים יש לערוך במסגרת שיקול הדעת בהפעלתה של הסמכות. שיקול דעת זה מחייב בחינה של כל מקרה לגופו על יסוד איזון השיקולים והאינטרסים הקונקרטיים בכל מקרה. יצירת קטגוריזציה פורמלית של עילות יש בה כדי לערב בין שאלת הסמכות לשאלות של שיקול דעת.

הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 בנוגע לשומה בהסכם

36. אין ספק ואין למעשה גם חולק על כך שהסמכות לפי סעיף 147 חלה גם מקום שהשומה שנעשתה לנישום היא תוצר של הסכמה או הסכם בין הנישום לבין פקיד השומה.

עוד בענין בן ציון דחה בית משפט זה את הטענה כי סמכות נציב מס הכנסה לפי סעיף 147 לפקודה אינה חלה על שומה שנעשתה בהסכמה בין הצדדים. טענה דומה נדחתה גם בענין מטעי רסקו, ולאחרונה גם בענין מחלב, אף כי נתגלעה שם מחלוקת באשר להיקף שיקול הדעת בהפעלת סמכות העיון מחדש בכגון דא.

למעשה, תחולת הסמכות גם בנוגע לשומה בהסכם קבועה בהוראת סעיף 147 גופו, אשר מתייחס במפורש גם לשומה לפי סעיף 152 לפקודה, העוסק, בין היתר, בשומה בהסכם במסגרת הליך השגה.

37. גם מבחינת התכליות של סעיף 147, אין הצדקה לקבוע דין שונה לשומה בהסכם מהדין החל על כל שומה אחרת. זו גם זו טעונות פיקוח לשם הבטחת מינהל תקין, אחידות, שוויון בפני החוק וגביית מס אמת. על כן מובן מאליו שאין להחריג שומה בהסכם מגדר הסמכות לפי סעיף 147, אף כי יש מקום להבחין בין סוגי השומות לענין שיקול הדעת, קרי - לענין מקומה של נקודת האיזון שבין תכליות הסמכות לבין שיקולי הסופיות וההסתמכות, כאשר האחרונים מקבלים משקל נוסף מקום בו מדובר בשומה בהסכם.

אין ספק כי כאשר השומה נערכה בהסכם עם פקיד שומה, אינטרס ההסתמכות של הנישום הוא בעל משקל רב יותר מאשר במקרה של שומה עצמית או שומה לפי מיטב שפיטה. לכן נדרשת "הצדקה מיוחדת" (כלשון חוזר מס הכנסה מס' 4/2000, סעיף 2 שם) כדי לפתוח שומה שבהסכם, וממילא המקרים שבהם יעשה שימוש בסמכות לגבי שומה בהסכם יהיו חריגים.

38. עיקרה של המחלוקת בענין מחלב בין שופטי הרוב (השופטים א' רובינשטיין ו- ע' פוגלמן) לבין שופט המיעוט (השופט י' דנציגר) היה במשקל שיש לתת לקיומו של הסכם לענין הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 על ידי מנהל רשות המסים. בעוד שהשופט דנציגר הגביל עד מאוד את סמכות המנהל בכגון דא, תוך החלת דיני ביטול חוזה או השתחררות מחוזה, סברו השופטים רובינשטיין ו- פוגלמן, שגישתו של השופט דנציגר מצמצמת מדי, אף שגם אליבא דידם יש לנקוט גישה מצמצמת בהפעלת סעיף 147 כאשר מדובר בשומה בהסכם, ויש להגביל הפעלתו רק למקרים חריגים. ובלשונו של השופט פוגלמן:

"מסכים אני עם חבריי כי את סמכותו של נציב מס ההכנסה הקבועה בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה ... לעיין מחדש בשומה שבהסכם, יש לפרש בצמצום ולאפשר הפעלתה רק במקרים חריגים. עם זאת, אני סבור כי גישתו של חברי השופט י' דנציגר מצמצמת יתר על המידה את גבולות התפרשותה של הסמכות. סמכות הנציב לפי סעיף 147 לפקודה לעיין מחדש בשומות נועדה לפקח על פעילותם של פקידי השומה השונים ולבקרה, במטרה להביא לגביית מס אמת ולשמור על השוויון בפני החוק. שיקולים אלה יפים גם כאשר מדובר בשומה מוסכמת".

39. ראוי לציין בהקשר זה, כי השופט פוגלמן הסתייג מגישתו של השופט דנציגר, גם באשר להחלת דיני החוזים הכלליים לענין ביטול חוזה ו"הלכת ההשתחררות" מחוזה מינהלי על נסיבות כגון אלה -

"במקרה שלפנינו קיימת הוראת חוק פוזיטיבית המאפשרת לגורם בכיר ברשות המסים לבקר את פעולת פקיד השומה ולפתוח מחדש שומה. ברי כי פקיד השומה החותם על הסכם עם נישום, אינו יכול לשלול את סמכותו של הממונה עליו - נציב מס הכנסה - להפעיל את סמכות הביקורת המסורה לו על-פי דין לעיין מחדש בשומה המוסכמת. סמכות ביקורת סטטוטורית זו ניצבת ברקע ההסכם שנכרת בין הצדדים, והוא כפוף לה. בנסיבות אלה, איני נדרש ל"הלכת ההשתחררות" (ההדגשה אינה במקור - מ.מ.).

מעניין לציין, כי עוד בענין בן ציון, כבר לפני יובל שנים, הסתייג בית המשפט מהנסיון להחיל את דיני החוזים "לגבי אקט מינהלי שנעשה מתוך הסכמה" (שם, בעמ' 249).

40. בכל הכבוד, גם אני שותף להסתייגויות זו. לטעמי, אין לראות הסכמה או הסכם פשרה בין פקיד שומה לנישום לגבי חבותו במס של האחרון כהסכם רגיל הנשלט על ידי דיני החוזים הכלליים. אין זה המקום להאריך בסוגיה זו ואסתפק בכמה הערות קצרות.

כידוע, הסכמות בתחום המשפט הציבורי כפופות לעקרונות שונים מאלה של דין החוזים האזרחי. הסכמים והבטחות של עובד ציבור במסגרת תפקידו נבחנים בראש ובראשונה באמות מידה של המשפט הציבורי (בג"ץ 1635/90 ז'רז'בסקי נ' ראש הממשלה, פ"ד מה(1) 749, 842 (1991), להלן: ענין ז'רז'בסקי; הלכת סאי טקס ובנותיה הנזכרות כבר לעיל ורבים זולתם). אמות מידה אלה נועדו, מחד גיסא - למנוע חריגה מסמכות, להבטיח את הגשמת תכליות החוק ולשמור על האינטרס הציבורי, ומאידך גיסא - למלא אחר חובת ההגינות של הרשות בכיבוד הסכמים והבטחות שנעשו על ידה.

עקרונות אלה של המשפט הציבורי חולשים גם על דין התרופות בגין הפרת הסכם או הבטחה שלטוניים. התוצאה של אכיפת הבטחה או הסכם, עלולה להיות חריגה מסמכויות הרשות, או כבילת שיקול הדעת הסטטוטורי שלה, ובכך עלולה להיווצר התנגשות בין עקרונות הסמכות, שלטון החוק וחוקיות המינהל לבין הערך של כיבוד הסכמים והבטחות. בהתנגשות כזו, ככלל, יד הראשונים על העליונה.

"מן המפורסמות הוא, כי השימוש בסמכות שלטונית - והסמכויות האמורות של הממשלה ושל ראש הממשלה הן בגדר סמכויות שלטוניות - צריך להיעשות בדל"ת אמות החקיקה שהקימה אותה סמכות. השיקולים המדריכים את בעל הסמכות צריך שיהיו השיקולים העומדים ביסוד

החקיקה ממנה יונקת הסמכות (ראה בג"צ 241/60, בעמ' 1162). מכאן, שאין בעל סמכות שלטונית יכול להצדיק את השימוש או אי השימוש בסמכות שלטונית אך מהטעם שהדבר מתבקש מהסכם אותו עשה עם זולתו. אם הטעמים העומדים ביסוד הפעלת הסמכות (או הימנעות מהפעלתה) אינם עולים בקנה אחד עם הטעמים העומדים ביסוד קיום הסכם, יד הסמכות על העליונה. הסכם אינו יכול להגביל סמכות שלטונית" (ענין ז'רד'בסקי, בעמ' 846-847).

על כן, אף שאין מניעה עקרונית להסכמים ולהסכמות בין נישום לפקיד השומה, ברי שהסכמים כאלה כפופים לא רק לעקרונות הכלליים של המשפט הציבורי, אלא גם לסמכות ההתערבות הסטטוטורית שנקבעה על ידי המחוקק בסעיף 147 לפקודה, סמכות שנועדה להבטיח את אותן תכליות כלליות של המשפט הציבורי והתכליות הספציפיות של הוראת סעיף 147, עליהן עמדנו קודם.

וכדברי השופט פוגלמן בענין מחלב הנזכרים לעיל, "ברי כי פקיד השומה החותם על הסכם עם נישום, אינו יכול לשלול את סמכותו של הממונה עליו... להפעיל את סמכות הביקורת המסורה לו על-פי דין לעיין מחדש בשומה המוסכמת. סמכות ביקורת סטטוטורית זו ניצבת ברקע ההסכם שנכרת בין הצדדים, והוא כפוף לה" (וראו דברים ברוח דומה בפסקה 5 לפסק דינו של הנשיא שמגר בענין דותן). בטרמינולוגיה חוזית ניתן לומר, כי יש לראות הסכם שנכרת בין פקיד השומה לנישום ככולל תנאי מכללא לענין סמכות המנהל לפי סעיף 147, לפתוח את השומה שבהסכם ולשנותה בהתקיים עילה ראויה לכך (ראו ענין דהב הנזכר לעיל).

ומן הכלל אל הפרט

41. האם הפעלת סמכותו של המנהל לפי סעיף 147 לפקודה בנסיבות המקרה הנדון הייתה כדין? לדעתי יש להשיב על כך בחיוב, וזאת מהטעמים שיפורטו להלן.

42. במקרה דנן, כמפורט בראשית הדברים, מדובר בנישום אשר היה אחד המייסדים ומועסק בכיר בחברה, וכעובד החברה הוקצו לו 700,000 אופציות לרכישת מניות בחברה האם. בעקבות פניה מטעם החברה אל רשות המסים הוציאה הרשות "החלטת מיסוי", כמשמעותה בסעיף 158ב' לפקודה, שקבעה את דין המס שיחול על הקצאת אופציות אלה ומימושן (החלטת מיסוי 2001).

43. עיקרי הקביעות של בית משפט קמא הצריכות לענייננו היו, בתמצית, אלה:

א. בית המשפט קבע, כי החלטת מיסוי 2001 חלה בעניינו של המשיב, שהמשיב היה מודע להחלטת המיסוי וקיבל אותה על עצמו (בכך שפעל על פיה והפקיד את האופציות שקיבל אצל נאמן בהתאם להחלטת המיסוי), וכי ההסכם שערך פקיד השומה צפת עם המשיב עמד בניגוד להחלטת המיסוי (פסקה 13).

ב. העדויות שהיו בפני בית המשפט הצביעו על כך שפקיד השומה חתם על ההסכם מבלי שהחלטת המיסוי הוצגה בפניו על ידי המשיב, אך בית המשפט לא קיבל את הטענה שהמשיב הטעה את פקיד השומה על ידי הסתרת החלטת המיסוי. בית המשפט קבע לענין זה, כי "הדעת נותנת שאין לדרוש מהנישום כי יביא לידיעת פקיד השומה נתונים השייכים לו", ועל כן לא ראה בכך משום הטעה המתגברת על סופיות השומה ואינטרס ההסתמכות של הנישום.

ג. בית המשפט קבע, כי ההסכם שחתם פקיד השומה עם המשיב עמד בניגוד להנחיית היועץ המשפטי לרשות המסים שהופצה קודם לחתימת ההסכם, ובה הונחו פקידי השומה להימנע מחתימת הסכמי פשרה כלשהם לגבי אופציות שהוקצו לפי סעיף 102. כן נקבע כי חתימת ההסכם הייתה מנוגדת גם למדיניות של רשות המסים. מנגד, בית המשפט לא ראה בהסכם כנוגד את הדין, בשל "העמימות" ששררה לגישתו באותה עת לגבי מיסוי אופציות, ואשר הובהרה רק עם מתן פסק הדין בענין לפיד, כשנה לאחר חתימת ההסכם. יצוין כבר כאן, כי מבחינת חיוב המס המוטל על מימוש אופציות, שהוא הסוגיה הנדונה בענייננו,

הלכת לפיד תואמת את החלטת מיסוי 2001, לפיה המס שיחול הוא המס השולי ולא מס רווח הון, אף שנקבע שם שמבחינת סיווגה מדובר בהכנסה הונית (שס, בעמ' 267-269).

ד. בית המשפט התייחס גם לטענת האפליה, אך קבע כי אף אם פקיד השומה שגה בהפעלת שיקול דעתו, "אין להישמע כיום לטענת אפליה ולהעניש, את המערער על 'חטאיו' של פקיד השומה תוך פגיעה חמורה באינטרס ההסתמכות וסופיות השומה... שפגיעה בה תביא להפחתה ניכרת בהכנסותיו".

ה. אשר על כן גרס בית המשפט, כי בנסיבות כאלה, אין כדי להצדיק את תיקון הטעות ופתיחת השומה, שכן "לא למקרים שכאלו התכוון בית המשפט בפסק הדין בענין מחלב".

44. דרך הילוכו ומסקנותיו של בית המשפט קמא אינן מקובלות עלי. איני סבור שפסק הדין של בית משפט קמא מתחייב ממה שנקבע בפסק הדין בענין מחלב. ולגוף הענין, דעתי היא כי בנסיבות שנקבעו על ידי בית המשפט היה מנהל רשות המסים רשאי ואף מחויב להפעיל את סמכותו לפי סעיף 147, לפתוח את השומה ולתקנה בהתאם להחלטת המיסוי ולהוראות הפקודה לענין זה, כפי שפורשו על ידי בית משפט זה בענין לפיד.

45. ראשית, אין מדובר בענייננו במצב בו רשות שקיבלה החלטה שינתה לאחר זמן את טעמה, מסיבה כזו או אחרת, אלא בהסכם שומה אשר כבר בעת שנכרת היה מנוגד הן להוראות הפקודה (לענין שיעור המס החל בכגון דא), הן להחלטת מיסוי ספציפית שניתנה על ידי הנהלת הרשות בעניינו של המשיב, הן להנחיית היועץ המשפטי לרשות המסים והן למדיניות רשות המסים. התוצאה של כל אלה היא, שמדובר בהסכם מוטעה לגופו, מנוגד לדין, יוצר העדפה לא מוצדקת של המשיב מול עובדים אחרים של החברה ועובדים אחרים במשק בנסיבות דומות, וכנגזרת מכך גם אי גביית מס אמת ואובדן הכנסה בסכום של קרוב ל- 2 מיליון ₪.

יצוין כי לגישת המשיב, כדי להימנע ממצב של אפליה כלפי שאר מחזיקי האופציות מקרב עובדי החברה היה מקום להחיל גם עליהם הסדר דומה לזה שנקבע לגבי בהסכם. קבלת טענה זו משמעה הגדלת אובדן המס לסך של יותר מ- 6.5 מיליון ש"ח, וזאת מבלי לתקן את האפליה כלפי עובדים בחברות אחרות להם הוקצו אופציות.

46. בנסיבות אלה, העובדה שפקיד השומה התרשל בתפקידו כאשר התעלם מהנחיות היועץ המשפטי לרשות ולא נועץ עם המחלקה המשפטית ועם המחלקה המקצועית ברשות המסים בטרם כריתת ההסכם, כפי שהיה עליו לעשות לפי נהלי הרשות, אין בה כדי לשלול ממנהל רשות המסים הפעלת סמכותו לפי סעיף 147, שהרי למקרים כאלה בדיוק נועדה סמכות הפיקוח.

זאת במיוחד כאשר בענייננו גם למשיב הייתה תרומה (שהיקפה לא נתברר די צורכן) להחלטה הפגומה שקיבל פקיד השומה לעריכת ההסכם עם המשיב, שכן אף אם המשיב לא הטעה ביודעין את פקיד השומה, הוא נמנע מלהציג לפקיד השומה את החלטת מיסוי 2001, החלה עליו. זאת במיוחד כאשר הוא ידע שלא רק שהחלטת המיסוי חלה עליו, אלא גם שההסכם שגיבש עם פקיד השומה מנוגד להחלטת המיסוי. אציין שהמשיב היה מיוצג בהליך מול פקיד השומה בצפת על ידי רו"ח ג' ויסמן, שאין חולק שהכיר את החלטת המיסוי.

47. לענין זה יש לזכור גם, כי הליך קבלת החלטת המיסוי נערך בין החברה להנהלת רשות המסים (הלשכה הראשית בירושלים), וכי תיק החברה התנהל אצל פקיד שומה חיפה, בעוד ההסכם הנדון נערך מול פקיד שומה צפת, שאינו מודע בהכרח לכל החלטות הלשכה הראשית, ובמיוחד שמדובר כאן בהחלטה פרטנית ולא בהחלטת מדיניות כללית. יתרה מזו, כמצוין לעיל, החלטת המיסוי הנדונה מתייחסת לקבוצה מוגבלת של עובדים - 11 עובדים בלבד - להם הוקצו האופציות, כאשר מתוכם למשיב הוקצו כמעט שליש מסך כל האופציות (כ- 31%), כך שמדובר בהחלטת מיסוי כמעט אישית בנוגע למשיב. החלטת המיסוי נעשתה בעקבות פניה של החברה בשם העובדים להם הוקצו האופציות. בנסיבות כאלה יש לראות

בהחלטת המיסוי כעין הסכם בין המשיב לרשות המסים, ומכאן חשיבותה ומרכזיותה, ומכאן גם המשמעות המהותית להעדרה של החלטת המיסוי בהליך ההסכם בין פקיד שומה צפת לבין המשיב.

נוכח האמור, גם אינה מקובלת עלי קביעתו של בית משפט קמא, כי "הדעת נותנת שאין לדרוש מהנישום כי יביא לידיעת פקיד השומה נתונים השייכים לו".

48. אכן, שאלת היקפה של חובת ההגינות של הפרט ביחסו מול הרשות טרם הוכרעה סופית בפסיקה, וקיימות גישות שונות באשר למקורה, מהותה והיקפה (ענין קונטרס). ואולם נראה כי עצם קיומה של חובת הגינות של הפרט ביחסו עם הרשות זכתה להכרה רחבה, ואף נעשה בפסיקה שימוש בעיקרון זה הלכה למעשה (ענין קונטרס; בר"מ 867/06 מנהלת הארנונה בעיריית חיפה נ' דור אנרגיה (1988) בע"מ (17.4.2008); עע"מ 7217/10 אילנית מרכז לשיקום בע"מ נ' מדינת ישראל (27.6.2012); ענין מלבסקי; עע"מ 89/13 עיריית רמת גן נ' הראל (24.2.2015), להלן: ענין הראל; זמיר, בעמ' 1070 ואילך).

לא ארחיב כאן בסוגיה זו, אציין רק (בהמשך לדברים שכתבתי בענין הראל, כי בין הגישות השונות בסוגיה זו שעלו בענין קונטרס, נוטה אני יותר לגישתו של השופט י' זמיר, לפיה כשם שקיימת חובת הגינות כללית של הרשות כלפי הפרט, כך קיימת גם חובת הגינות כללית - אף כי שונה בהיקפה ובמקורותיה - של הפרט ביחסו מול הרשות. לקביעה עקרונית של חובת הגינות כללית כאמור יש לדעתי חשיבות ציבורית, ערכית וחינוכית, גם אם בפועל היקפה ועוצמתה של חובת הגינות זו תהא שונה בהתאם לסוגי מצבים ונסיבות. יפים לענין זה דבריו של השופט זמיר בענין קונטרס -

"... היחסים בין הרשות לבין האזרח הם, הלכה למעשה, יחסים דו-סטריים. לכן, לדעתי, כנגד חובת הגינות של הרשות, נדרשת חובת הגינות של האזרח. לדרישה זאת יש שורשים עמוקים: היא צומחת מן האמנה החברתית שביסוד המדינה. לפי אמנה זאת, כמשמעותה במדינה

דמוקרטית, הרשות והאזרח אינם עומדים זה מול זה, משני הצדדים של מתרס, אלא הם, זה לצד זה, שותפים במדינה... כך הם, כפועל יוצא, גם היחסים שבין הרשות המינהלית לבין האזרח. האזרח אינו יכול, מבחינה מוסרית או מעשית, להניח כי הוא זכאי לדרוש ולקבל מן הרשות, ואין הוא חייב לתת ולא כלום. כנגד זכותו כלפי הרשות עומדת חובתו כלפי הרשות. זוהי תמצית האמנה החברתית שבין האזרחים לבין עצמם ובין האזרחים לבין המינהל הציבורי. זהו גם שורש הקיום של המדינה" (בעמ' 320).

באותו ענין סבר הנשיא א' ברק שלא קיימת חובת הגינות כללית של הפרט ביחסיו עם השלטון, אלא "חובות ספורדיות בעלות תכנים משתנים", ואולם גם לגישתו קיימת בנסיבות כגון דנן חובת גילוי נאות של הפרט. ואלה דבריו לענין זה

-

"... אין מחלוקת בינינו בעניין קיומה של חובת הגילוי המוטלת על הפרט בנסיבות העניין. המחלוקת היא על מקורה של חובה זו... מקורה של חובת הגילוי בעניין שלפנינו הוא בתפיסה, שלפיה הפעלה ראויה של סמכות שלטונית מחייבת גילוי נאות של הפרט לשלטון בדבר נתונים עובדתיים מהותיים שעליהם סומכת ההחלטה השלטונית" (שם, בעמ' 353; ההדגשה שלי - מ.מ.).

המקרה בענייננו מספק אפוא דוגמא טובה מדוע, כדברי הנשיא ברק, "הפעלה ראויה של סמכות שלטונית מחייבת גילוי נאות של הפרט לשלטון בדבר נתונים עובדתיים מהותיים שעליהם סומכת ההחלטה השלטונית". העדר גילוי הולם בענייננו הוביל להסכם חריג ומוטעה, שלשם תיקונו נדרשה הפעלת הסמכות על ידי מנהל רשות המסים, על כל ההליכים שנכרכו בכך.

49. בנסיבות אלה, לא רק שהמנהל היה רשאי להפעיל את סמכותו לפי סעיף 147 לפקודה, אלא היה חייב לעשות כן, ואלמלא עשה כן היה חוטא לתפקיד הפיקוח שהוטל עליו על ידי המחוקק, שהרי למניעת מצבים כאלה נועדה הסמכות.

דומה כי המקרה דנן מגלם את רוב תכליות הסמכות שלפי סעיף 147 לפקודה, אם לא את כולן: הבטחת תקינות מינהלית, מניעת תקלות וטעויות, אחידות בהפעלת הסמכויות שלפי הפקודה, קיום עקרון השוויון וגביית מס אמת; כאשר אל מול אלה קשה להצביע על כל שיקול של ממש להימנע מעשיית שימוש בסמכות, זולת עצם הציפייה מצד המשיב שההסכם לא ייחשף בטרם יחלוף המועד המאפשר התערבות בהסכם.

50. העובדה שהמשיב היה מודע לכך שההסכם שגובש עם פקיד השומה מנוגד להחלטת המיסוי החלה עליו, שוללת גם - מעשית ונורמטיבית כאחד - כל טענת הסתמכות מצד המשיב, שכן לא רק שהוא ידע על החלטת המיסוי, אלא שהוא גם ידע, או למצער היה עליו לדעת, כי הסכם זה חשוף להפעלת הסמכות לפי סעיף 147, ככל שהדבר יתגלה.

51. אכן, בדרך כלל לא תהיה הצדקה להפעלת סעיף 147 ככל שהתוצאה מבחינת גביית מס היא בסכומים קטנים (עע"מ 8183/03 חברת חשמל נ' מועצה אזורית גולן, פסקה 19 לפסק דינה של השופטת (כתוארה אז) מ' נאור (22.8.2010)); ענין מחלב, פסקה 37 לפסק דינו של השופט י' דנציגר). ואולם בענייננו מדובר כאמור בגביית חסר בסכום לא מבוטל של כ- 2 מיליון ₪, ואלמלא ביטול ההסכם על ידי המנהל, הסכם זה עלול היה לשמש תקדים שתוצאתו הייתה עלולה להיות גביית חסר במיליונים רבים נוספים.

רשות לא רשאית לעמוד מנגד כאשר הליכים לא תקינים גוררים פגיעה בקופה הציבורית, בסכום לא מבוטל, וללא כל הצדקה.

"הרשות מופקדת על כספי ציבור, ולא מילתא זוטרתא היא; מקום שמתברר כי ניתנה הנחה על ידי הרשות המבוססת על טעות, ולוא גם טעות בשיקול הדעת, והיא אינה עושה דבר, מועלת היא בתפקידה כנאמן הציבור (בג"ץ 10777/03 ארצי נ' ראש המטה הכללי של צה"ל

(לא פורסם), פסקה 44; עע"מ 4821/10 מינהל מקרקעי ישראל נ' צ.מ.ח המדמן בע"מ (לא פורסם)".

(עע"מ 3081/10 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' מועצה אזורית חוף אשקלון, פסקה ל"א לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין (21.8.2011)).

52. כמצוין כבר לעיל, מבחינת חיוב המס המוטל על מימוש אופציות, שהוא הסוגיה הנדונה בענייננו, תואמת החלטת מיסוי 2001 גם את ההלכה שנקבעה לאחר מכן בענין לפיד, לפיה המס שיחול הוא המס השולי, ולא מס רווח הון, אף שמבחינת סיווגה מדובר בהכנסה הוגית (שם, בעמ' 267-269). מכאן, שההסכם שנחתם עם פקיד השומה אינו תואם גם את הדין.

53. כזכור, בית משפט קמא ביסס את החלטתו לפסול את הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 בענייננו בהסתמך על פסק הדין בענין מחלב. כבר ציינתי קודם, כי איני סבור שהחלטתו של בית משפט קמא מתחייבת ממה שנקבע בפסק הדין בענין מחלב. הדבר נכון בוודאי באשר לגישת הרוב בענין מחלב, וספק בעיני גם אם דעת המיעוט באותו ענין, מובילה בהכרח למסקנה אליה הגיע בית משפט קמא.

54. לגישת בית המשפט קמא, הלכת הרוב בענין מחלב קובעת, כי הסכם שומה שנערך "מחמת טעות משפטית של רשות המסים, אשר משמעותה גביית מס מופחת מהנישום, מהווה נסיבות חריגות המצדיקות שימוש בסמכות לפי סעיף 147", וכי מוסכם היה על כל שופטי ההרכב שם כי מקום שפקיד השומה מוכיח כי השומה "מבוססת על מידע שגוי שמסר הנישום או על מידע חסר או עמום שגרם לטעות בשומה, יהיה מקום להשתמש בסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה על מנת לבטל את השומה שבהסכם". איני משוכנע, בכל הכבוד, שזה תיאור ממצה של הראציו בפסק דין מחלב, אך מכל מקום, גם לפי דברים אלה היה מקום במקרה דנן לדחות את ערעורו של המשיב (המערער דהתם) ולאשר את החלטת המנהל (המשיב שם).

55. ראשית יש לציין, כי לא ברור שפסק הדין בענין מחלב מגבש הלכה, שכן דעת הרוב שם ביטאה הסכמה בנוגע לתוצאה בלבד, אך לא באשר למבחנים

מהותיים להפעלת הסמכות שלפי סעיף 147. לדעת כל שופטי ההרכב הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 בנוגע לשומה בהסכם מוגבלת למקרים חריגים, אך שני שופטי הרוב (השופטים רובינשטיין ו- פוגלמן), כל אחד על פי דרכו, הסתייגו מגישתו המצמצמת מדי לטעמם של השופט דנציגר בענין זה.

56. ואשר לדברים לגופם: אתחיל דווקא בעמדתו של שופט המיעוט. חברי, השופט דנציגר ביסס את החלטתו האופרטיבית בענין מחלב, ששללה את הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 בנסיבות דהתם, על כך שבאותו מקרה לא נטען שהטעות בהסכם השומה מקורה בהטעיה מצד הנישומים "או שהם ידעו או היה עליהם לדעת עליה", וכי לא נטען שמעבר לטעות משפטית של פקיד השומה היו "פגמים או סטיות ממינהל תקין או שהמידע שהיה לפני פקיד השומה היה מידע מוטעה או חסר". וכן, כי אין מדובר בהשלכות רוחב משמעותיות ותוספת המס בעקבות פתיחת השומות "אינה משמעותית דיה". לא אלה פני הדברים בענייננו - הן לענין פגמים וסטיות ממינהל תקין, הן לענין מידע מוטעה או חסר שהיה לפני פקיד השומה, הן לענין תוספת המס המשמעותית בה מדובר והן לענין השלכות הרוחב לגבי אחרים במצב דומה. והעיקר - שבמקרה דנן לא ניתן לטעון שהמשיב לא ידע או לא יכול היה לדעת על קיומה של החלטת המיסוי שניתנה בענייננו, שלא לומר אודות חובתו להציגה באופן ברור בפני פקיד השומה.

ואשר לדעת הרוב בענין מחלב - דומה שהדברים ברורים. דייני להביא

מדבריו של השופט פוגלמן שם, שחלקם כבר הובא לעיל:

"מסכים אני עם חבריי כי את סמכותו של נציב מס ההכנסה הקבועה בסעיף 147... לעיין מחדש בשומה שבהסכם, יש לפרש בצמצום ולאפשר הפעלתה רק במקרים חריגים. עם זאת, אני סבור כי גישתו של חברי השופט י' דנציגר מצמצמת יתר על המידה את גבולות התפרשותה של הסמכות. סמכות הנציב לפי סעיף 147 לפקודה לעיין מחדש בשומות נועדה לפקח על פעילותם של פקידי השומה השונים ולבקרה, במטרה להביא לגביית מס אמת ולשמור על השוויון בפני החוק. שיקולים אלה

יפים גם כאשר מדובר בשומה מוסכמת. במקרה אחרון זה, להסתמכות הנישומים על שומה שבהסכם – להבדיל משומה עצמית או שומה לפי מיטב השפיטה – יש ליתן משקל רב יותר...

... במקרה שלפנינו קיימת הוראת חוק פוזיטיבית המאפשרת לגורם בכיר ברשות המסים לבקר את פעולת פקיד השומה ולפתוח מחדש שומה. ברי כי פקיד השומה החותם על הסכם עם נישום, אינו יכול לשלול את סמכותו של הממונה עליו - נציב מס הכנסה - להפעיל את סמכות הביקורת המסורה לו על-פי דין לעיין מחדש בשומה המוסכמת. סמכות ביקורת סטטוטורית זו ניצבת ברקע ההסכם שנכרת בין הצדדים, והוא כפוף לה. בנסיבות אלה, איני נדרש ל'הלכת ההשתחררות'!

לסיכום - סמכותו של נציב מס הכנסה לעיין מחדש בשומה מוסכמת לפי סעיף 147 לפקודה קיימת אפוא גם כאשר נפלה טעות מצידו של פקיד השומה, אם כי סמכות זו תופעל בצמצום, תוך מתן משקל לאינטרס ההסתמכות של הנישום ולחובת ההגינות של הרשות".

57. הנה כי כן, אין בפסק הדין בענין מחלב כדי להוביל, וכל שכן לחייב, את המסקנה כי מנהל רשות המסים (המערער) לא היה רשאי להפעיל במקרה דנן את סמכותו לפי סעיף 147 כדי לתקן את ההסכם המוטעה והפגום שנחתם עם המשיב; אדרבא, השוואת שני המקרים מובילה לכאורה למסקנה הפוכה.

58. ראוי לשוב ולהדגיש, כי בענייננו אין מדובר אך בטעות שבשיקול דעת, או בפרשנות שגויה של פקיד השומה את הדין. במקרה דנן מדובר במקרה מובהק בו, מחד גיסא - פעל פקיד השומה בניגוד חזיתי להנחיות ולהוראות המחייבות אותו, ומאידך גיסא - המשיב פעל תוך התעלמות מהוראת מיסוי שנקבעה בענייננו, שהייתה ידועה לו ושהוא קיבל אותה על עצמו ונמנע מהצגתה בפני פקיד השומה. קשה לחשוב על מקרה מובהק יותר העונה על תכליתו של סעיף 147 לפקודה.

בנסיבות אלה, אין לקבל את הנימוק של בית משפט קמא, ש"אין להעניש את המשיב על 'חטאיו' של פקיד השומה". לכאורה מדובר ב"חוטאים בצוותא", ומכל מקום, סעיף 147 נועד מלכתחילה ליצור מנגנון חוקי לתיקון "חטאיו" של פקיד השומה. תמוה גם הנימוק שאין לאפשר פתיחת השומה משום שהדבר יביא "להפחתה ניכרת בהכנסותיו" של המשיב, כאשר גם לגישת בית משפט קמא מדובר בהכנסות עודפות, שלא היו מגיעות למשיב מלכתחילה והם נגרעו ממס האמת שהיה עליו לשלם.

59. אסיים בדבריו של בית המשפט המחוזי (כב' השופט מ' אלטוביה) בענין דהב שנזכר לעיל -

"משנתפס סעיף 147 כחלק אינטגרלי מההליך השומתי, במובן זה שכל עוד לא חלף המועד הקבוע בו, יכול הנציב לעשות שימוש בו לשם פתיחת שומות ולרבות שומות בהסכם, ראוי הוא כי ציבור הנישומים ומייצגיו יפנימו ביתר שאת פועלו של סעיף זה בקשר עם הסכמי שומה".

60. אשר על כל אלה אציע לחבריי לקבל את הערעור, לבטל את פסק דינו של בית משפט קמא ולהחזיר על כנה את החלטת המערער. בנסיבות הענין, נוכח התנהלות פקיד השומה כמפורט לעיל, יישא המשיב בהוצאות המערער בסכום כולל מופחת של 20,000 ₪.

כפי שצוין בראשית הדברים, רשמנו בפנינו הצהרת בא כוח המערער, כי ככל שערעור המנהל לגבי הפעלת סמכותו לפי סעיף 147 לפקודה יתקבל, אין לו התנגדות לכך שהמשיב יוכל לערער על השומה המתוקנת לגופה, לפי סעיף 152 לפקודה.

השופט נ' סולברג:

1. דעתי כדעתו של חברי, השופט מ' מזוז, בחוות דעתו המקיפה. כדבריו: "קשה לחשוב על מקרה מובהק יותר העונה על תכליתו של סעיף 147 לפקודה" מאשר זה שלפנינו. אוסיף מצדי הערה על הסמכות שלפי סעיף 147 כאשר שומה שבהסכם על הפרק.

2. שתי שאלות מרכזיות התעוררו בענייננו והן שלובות זו בזו: האחת, מהו המשקל הראוי שיש לייחס לכך שהשומה היא פרי הסכם בין הצדדים? השנית, מהו היחס הראוי בין הסכם זה להוראת סעיף 147 לפקודה?

3. אני שותף לעמדתו של חברי השופט מזוז כי סמכותו של מנהל רשות המסים (להלן: המנהל) המעוגנת בסעיף 147 לפקודה היא רחבה, וכי אין מקום לקטגוריזציה נוקשה של עילות ונסיבות שיצדיקו את הפעלת סמכותו של המנהל לפי סעיף זה (פסקה 35 לפסק הדין של חברי). עמדה זו מתחייבת לדעתי, בראש ובראשונה, מתכליתו של סעיף 147 לפקודה, שעניינה במתן אפשרות פיקוח ובקרה למנהל על החלטות הכפופים לו (שם, בפסקה 30), ואשר יש בה כדי 'לרכך' את אינטרס ההסתמכות של הנישום, אף כאשר בשומה שהיא פרי הסכמה בין הצדדים עסקינן. אכן, לאינטרס ההסתמכות של נישום אשר ערך הסכם עם פקיד השומה נודע משקל רב יותר מאשר במצב של שומה עצמית או שומה לפי מיטב שפיטה (שם, בפסקה 37; ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב (16.10.2012) (להלן: עניין מחלב)), ומשכך "סמכות המנהל לעיין ולתקן" (לשון כותרתו של סעיף 147) תתאפשר רק בהתקיים "הצדקה מיוחדת" (סעיף 2 לחוזר מס הכנסה מס' 4/2000), ו"בנסיבות מיוחדות וחריגות" (ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה (6.11.2008) (להלן: עניין מרום)), בפסקה 39 לפסק הדין של השופט ג'ובראן; עניין מחלב, בפסקה 21 לפסק הדין של השופט דנציגר). עם זאת, סבורני כי באיזון שבין סמכותו של המנהל לבין אינטרס ההסתמכות של הנישום יש ליתן משקל ניכר להוראת סעיף 147 לפקודה, כפי שיפורט להלן.

4. חובת הזהירות של המנהל בעשותו שימוש בסמכותו לפי סעיף 147 לפקודה נגזרת מחובת ההגינות של הרשות כלפי הציבור, ומן ההכרח לשמר את אמונו של הציבור ברשות. אכן, בכוחה של הרשות המנהלית לחזור בה מהחלטותיה, אך כוח זה הריהו שטר ושוברו בצדו. הוא מטיל על הרשות חובת הגינות מוגברת, המחייבת אותה לכלכל את מעשיה בהגינות ובתום לב, במיוחד כאשר מדובר בהסכם שבין הרשות לפרט (ראו, למשל, דבריו של השופט (כתוארו אז) אלוו, בבג"ץ 376/81 לוגסי נ' שר התקשורת (31.12.1981) (להלן: עניין לוגסי), בפסקה 4 לפסק הדין: "מהרשות הציבורית נדרשת מידה יתרה של רצינות, יושר והגינות במילוייה של התחייבות הניתנת על ידה, וזאת ביותר מהנדרש בהתחייבות של היחיד, העושה בתחום המשפט הפרטי"; פסקה 21 לפסק הדין של השופט מזוז; עניין מחלב, פסקה 35 לפסק הדין של השופט דנציגר).

5. כיוצא בזה מצינו גם במקורות המשפט העברי, מהם עולה כי על הרשות לעמוד בהתחייבויותיה כלפי הפרט, גם כאשר בטעות יסודן. דוגמה מאלפת מובאת בתשובתו של ר' אליהו בר' חיים, הראנ"ח, מגדולי חכמי תורכיה במאה ה-16, שנשאל על אודות יורש שתירם את ירושתו לציבור בתמורה לפטור ממס. לאחר זמן נתברר לציבור כי טעו בהערכת שווייה של הירושה, וביקשו לחזור בהם מן ההסכם ולקבוע שומת מס חדשה. הראנ"ח דחה את טענות הציבור, בין היתר, מן הטעם הבא:

"שכיון שאמדוהו בכך, אפילו נמצא שיש לו יותר, אינו פורע אלא לפי מה שאמדוהו אותו, שהיה האומדנא תלוי בדעתם. ואף על גב [ואפילו] דטובי הקהל יראה לכאורה דלא הוי אלא כשלוחי הקהל, ושליח שטעה שליחותו בטל, דאמר ליה: לתקוני שדרתיך ולא לעוותי [כתובות צט, ב; לפי הדין רשאי השולח לבטל את מעשה השליח שטעה בשליחותו, משום שהשולח יכול לומר לו: לשם תיקון שלחתיך ולא לעיוות]... מכל מקום כבר כתב מהר"ם ז"ל בתשובה שכל מה שטובי הקהל עושים, אפילו שעוברין, אינו חוזר, ואף על גב דכל דין של טעות אינו דין.

וממנו יש ללמוד בנדון זידן, דכל מה שעשו ראשי הקהל שענייני הקהל הונחו בידם - שהוא קיים, ואין הקהל יכולים לחזור בהם, ואפילו שראו שטובי הקהל טעו בדבר ההוא".

[ראו דיון נרחב שעורך השופט (כתארו אז) אלון בעניין לוגסי במקורות המשפט העברי בהקשר זה, בפסקה 4 לפסק הדין].

6. לצד זאת, ומבלי להמעיט מחובת ההגינות של הרשות, ומן החשיבות שבשמירה על אמון הציבור בה, אין להתעלם מכך ש"במקרה שלפנינו קיימת הוראת חוק פוזיטיבית המאפשרת לגורם בכיר ברשות המסים לבקר את פעולת פקיד השומה ולפתוח מחדש שומה" (דברי השופט פוגלמן בעניין מחלב; ההדגשה הוספה). הוראת החוק הספציפית שבסעיף 147 לפקודה אינה מאיינת כמובן את חובתה של הרשות לנהוג בהגינות, אולם יש בה כדי ללמד על כוונתו של המחוקק ביחס למרכז הכובד של "איזון האינטרסים הקונקרטי" (כהגדרתו של חברי השופט מזוז). יש לייחס משקל הולם לקיומה של הוראת חוק מיוחדת, המעניקה למנהל סמכות לבחון מחדש הסכמי שומה, וזאת בנוסף על ההסמכה הכללית הנתונה לו מכוח כללי המשפט המנהלי. משמעות הדברים הלכה למעשה היא כי אין לצמצם יתר על המידה את העילות והנסיבות המצדיקות פתיחת שומה המעוגנת בהסכם מכוח סעיף 147 לפקודה. אדגיש: הסכם השומה אינו נתון לחסדיו של המנהל, ברצותו יאשר וברצותו יתנער. סוף סוף הסכמים יש לכבד, וקשה להלום מציאות שבה נישומים שרויים בחוסר ודאות. יתר על כן, יש להיזהר מעידודה של התנהלות רשלנית מצד פקידי שומה, מתוך הנחה שבין כה וכה מעוות יוכל לתקון. אולם בה בעת, יש להיזהר מהצבת דרישות סף גבוהות, אשר תצמצמנה את סמכותו של המנהל מכוח סעיף 147 לפקודה למצבים "חריגים שבחריגים ונדירים ביותר" (כדעתו של השופט דנציגר בעניין מחלב, פסקה 37 לפסק הדין), באופן שעלול לרוקן מתוכן של ממש את פועלו של הסעיף.

7. דברים שאמרנו שרירים וקיימים גם כאשר אנו דנים בסוגיה מן ההיבט החוזי. כפי שהטעים חברי השופט מזוז, אף אני סבור כי יש לראות את ההסכם שבין הנישום לפקיד השומה ככולל תנאי מכללא לעניין סמכות המנהל לפי סעיף

147 לפקודה. סמכות זו, אשר "ניצבת ברקע ההסכם שנכרת בין הצדדים" (דברי השופט פוגלמן בעניין מחלב), 'מרככת', כאמור, במידה רבה את אינטרס ההסתמכות של הנישום, אף כאשר מדובר בשומה שנעשתה מכוח הסכם. כפועל יוצא מגישתי זו, אין לדעתי לצמצם את סמכותו של המנהל דווקא למצבים בהם טעותו של פקיד השומה נעשתה כתוצאה מהטעייה מצדו של הנישום, או שהטעות הייתה בידיעתו – בכוח או בפועל (השוו: עניין מחלב, פסקה 37 לפסק הדין של השופט דנציגר). אכן, ככל שנפל פגם בהתנהלותו של הנישום בעריכת ההסכם, כפי שאמנם אירע בענייננו, יש לראות בכך שיקול נוסף המצדיק את פתיחתה של השומה המעוגנת בהסכם. יחד עם זאת, סבורני שגם במצבים בהם הנישום נקי כפיים ובר-לבב, אפשר שתתגבש "הצדקה מיוחדת" לפתיחת השומה, גם כשהיא מעוגנת בהסכם, אם ישנן נסיבות אחרות המצדיקות זאת, אף אם נסיבות אלו אינן חריגות שבחריגות ונדירות ביותר. כאמור, אין פירוש הדבר כי המנהל רשאי לפתוח שומות המעוגנות בהסכם אך בשל שיקולים של 'כדאיות העסקה', אך אין גם להכביר בדרישות על מנת שלא לשים לאל את כוונת המחוקק ואת תכלית חקיקתו של סעיף 147.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

1. לאחר עיון ומחשבה, ולא בלי התלבטות, אני מצטרף לתוצאה אליה הגיעו חבריי השופטים מ' מזוז ו-נ' סולברג במקרה דנן, לפיה יש לקבל את ערעור מנהל רשות המיסים ולקבוע כי פתיחת הסכם השומה על ידו בנסיבות העניין הייתה מוצדקת.

עם זאת, על מנת שלא ישתמע כי הסכמתי לתוצאה במקרה דנן מסמנת שינוי בעמדתי העקרונית בסוגיה שעל הפרק – עמדה אותה הבעתי בפסק דיני בע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב (16.10.2012) (להלן: עניין מחלב) – אבקש להבהיר להלן בקצרה מה הביאני בנסיבות העניין להסכים לתוצאה זו.

2. בעניין מחלב נקבע פה אחד כי סמכותו של מנהל רשות המיסים לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) לעיין מחדש בשומה שבהסכם

ולבטלה תפורש בצמצום ותופעל במקרים חריגים. עם זאת, ראוי להזכיר כי בכך התמצתה ההסכמה בין חברי ההרכב בעניין מחלב, כאשר התוצאה שם התקבלה בדעת רוב של חבריי השופטים א' רובינשטיין ו-ע' פוגלמן כנגד דעתי החולקת, וכי המחלוקת שהתגלעה ביני לבין חבריי נגעה לא רק לתוצאה הקונקרטית באותו מקרה אלא גם למבחן העקרוני שראוי שינחה את מנהל רשות המיסים במקרים שבהם מבקש הוא לעיין מחדש ולבטל שומה שבהסכם.

בעניין מחלב הבעתי דעתי כי בבואו של מנהל רשות המיסים להפעיל סמכותו לעיין מחדש בשומה בהסכם ולבטלה לפי סעיף 147 לפקודה יש להבחין בין שני סוגי מקרים: האחד, שומה שבהסכם שמתגלה בדיעבד כמבוססת על טעות שהנישום ידע או היה עליו לדעת עליה או על הטעייה מצד הנישום. בסוג מקרים זה סבורני כי אם הוכיחה רשות המיסים כי מדובר בשומה שבהסכם "המבוססת על מידע שגוי שמסר הנישום או על מידע חסר או עמום שגרם לטעות בשומה", תהיה הצדקה ברורה למנהל רשות המיסים לעשות שימוש בסמכותו לפי סעיף 147 לפקודה; השני, שומה שבהסכם שהסתבר בדיעבד כי התבססה על טעות של פקיד השומה שאינה תוצאה של הטעייה מצידו של הנישום ושאינה מצויה בדיעתו בכוח או בפועל. בסוג מקרים זה סבורני כי השימוש בסמכותו של מנהל רשות המיסים לפי סעיף 147 לפקודה לבטל את השומה שבהסכם יתאפשר "רק במקרים חריגים שבחריגים ונדירים ביותר, ובכפוף לאישור בית המשפט", וכי במקרים מסוג זה יוטל נטל כבד על רשות המיסים להוכיח כי שיקולים ציבוריים ושיקולי צדק מטים את הכף לטובת ביטול השומה שבהסכם (ראו: עניין מחלב בפסקה 37 לפסק דיני). חבריי להרכב בעניין מחלב, השופטים רובינשטיין ופוגלמן הסתייגו מגישתי זו וסברו כי אין מקום לצמצם מראש יתר על המידה את גבולות התפרשותה של הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה, וכי ניתן להסתפק בקביעה כי סמכות זו תופעל על שומות שבהסכם רק במקרים חריגים. כאמור, הפער בין גישתי העקרונית לגישתם של חבריי להרכב בעניין מחלב התבטא גם בעמדותינו לעניין התוצאה שם.

3. מפסק דינו של חברי השופט מוזס במקרה דנן עולה כי גישתו העקרונית בסוגיה שבנדון דומה לגישתם של חבריי להרכב בעניין מחלב, וייתכן שאף רחבה מגישתם. גם מדברי חברי השופט סולברג במקרה דנן עולה גישה דומה לגישת הרוב בעניין מחלב, אם כי נדמה לי שנימתו מעט מסויגת יותר מזו של השופט מוזס ומצויה בתווך שבין הגישות. כך או כך, אדגיש כי אני נותרתי איתן בדעתי, כפי שהובעה בעניין מחלב, כי בגדר אותם "מקרים חריגים" שבהם תופעל סמכותו של מנהל רשות המיסים להתערב בשומה שבהסכם יש להבחין בין שני סוגי המקרים שפורטו לעיל.

4. מן הכלל אל הפרט; הסכמתי לתוצאה אליה הגיעו חבריי במקרה דנן נובעת מכך שלטעמי נכנס המקרה דנן לגדרם של המקרים מן הסוג הראשון שפורט לעיל, דהיינו כי מדובר במקרה שבו מתברר בדיעבד כי השומה שבהסכם התבססה על טעות שהנישום ידע או היה עליו לדעת עליה או על הטעייה מצד הנישום, וכי מדובר בשומה שבהסכם שהתבססה על "מידע חסר או עמום שגרם לטעות בשומה". לפיכך, ובשים לב למכלול השיקולים הנוספים שמנה חברי השופט 1111, סבורני כי ישנה הצדקה בנסיבות העניין להפעלת סמכותו של מנהל רשות המיסים לפי סעיף 147 לבטל את השומה שבהסכם בעניינו של המשיב. אסביר בקצרה את עמדתי:

א. אין חולק, וגם בית המשפט המחוזי סבר כך, כי הסכם השומה שנחתם בין פקיד השומה למשיב במקרה דנן היה מנוגד למדיניות רשות המיסים ולהנחיות היועץ המשפטי של רשות המיסים באותה עת; וביתר שאת, כי ההסכם גם היה מנוגד להחלטת המיסוי ("הרולינג") שניתנה על ידי הרשות בשנת 2001 שחלה במישרין על המשיב ועל עובדים נוספים של החברה. משכך, מקובלת עלי קביעתו של חברי השופט 1111 כי מדובר בהסכם מוטעה לגופו וכי פקיד השומה התרשל בתפקידו, כאשר התעלם מהנחיות היועץ המשפטי לרשות המיסים ולא נועץ עם המחלקה המשפטית ועם המחלקה המקצועית ברשות המיסים בטרם כריתת ההסכם, כפי שהיה עליו לעשות לפי נהלי הרשות. אין גם חולק כי מדובר בהסכם שיוצר מניה וביה הפלייה בין הנישום דנן (המשיב) לבין עובדים נוספים של החברה.

עם זאת, בניגוד לעמדת חברי השופט 1111, איני סבור שדי בכך כדי להוביל למסקנה שמדובר במקרה חריג המצדיק שימוש בסמכותו של מנהל רשות המיסים לפי סעיף 147 לפקודה. כאמור, השאלה הנוספת שיש לטעמי להשיב עליה בנסיבות כאלה הינה האם הטעות שנפלה בשומה שבהסכם הינה טעות שהנישום ידע או היה עליו לדעת עליה או שהיא נובעת מהטעייה מצד הנישום. אם המענה לשאלה זו הינו חיובי, אזי קיימת לטעמי הצדקה ברורה לעשות שימוש בסמכות לפי סעיף 147 לפקודה, ואילו אם המענה הינו שלילי, אזי יש לבחון את מכלול השיקולים במקרה הקונקרטי ולקבוע האם מדובר באחד מאותם מקרים חריגים שבחריגים ונדירים ביותר המצדיקים פגיעה באינטרס ההסתמכות של הנישום ובאמון הציבור ברשות המיסים. כאמור, לדעתי התשתית העובדתית במקרה דנן מובילה למסקנה כי מדובר במקרה מהסוג הראשון.

ב. חברי השופט בית דין קובע בפסק דינו כי גם על פי גישתי המחמירה בעניין מחלב יש הצדקה להפעיל במקרה דנן את סמכותו של מנהל רשות המיסים לפי סעיף 147 לפקודה להתערב בשומה בהסכם, וזאת לנוכח קביעתו של חברי כי המשיב לא יכול לטעון בנסיבות העניין שלא ידע או שלא יכול היה לדעת על קיומה של החלטת המיסוי ("הרולינג") משנת 2001 שניתנה בעניינו, אשר השומה שבהסכם במקרה דנן עומדת בניגוד ברור לה. אכן, בית המשפט המחוזי קבע כי התנהלותו של המשיב במקרה דנן אינה עולה כדי הטעייה של פקיד השומה, כי היה על פקיד השומה להיות ער לקיומו של "הרולינג" משנת 2001, וכי הדעת נותנת שאין לדרוש מהנישום שיביא לידיעת פקיד השומה נתונים השייכים לו". לפיכך סבר בית המשפט המחוזי כי המקרה דנן אינו מקרה המצדיק הפעלת סמכותו של מנהל רשות המיסים בהתאם לעניין מחלב.

בניגוד לקביעתו של בית המשפט המחוזי בנקודה זו קובע חברי השופט בית דין (בפסקה 46 לפסק דינו) כדלקמן: "למשיב הייתה תרומה... להחלטה הפגומה שקיבל פקיד השומה לעריכת ההסכם... שכן אף אם המשיב לא הטעה ביודעין את פקיד השומה, הוא נמנע מלהציג לפקיד השומה את החלטת המיסוי 2001 החלה עליו. זאת במיוחד כאשר הוא ידע שלא רק שהחלטת המיסוי חלה עליו, אלא גם שההסכם שגיבש עם פקיד השומה מנוגד להחלטת המיסוי". חברי מוסיף ומדגיש כי החלטת המיסוי ("הרולינג") משנת 2001 הינה החלטה פרטנית הנוגעת לחברה הקונקרטית בלבד ומתייחסת לקבוצה מוגבלת של עובדים (11 במספר, ובהם המשיב), להבדיל מהחלטת מדיניות כללית. חברי השופט בית דין קובע (בפסקה 47 לפסק דינו) כי בנסיבות אלה יש לראות בהחלטת המיסוי משנת 2001 כהחלטה "כמעט אישית בנוגע למשיב" וכעין הסכם בין המשיב לרשות המיסים, ומכאן חשיבותה ומרכזיותה, ומכאן גם המשמעות המהותית להעדרה של החלטת המיסוי בהליך ההסכם בין פקיד שומה צפת לבין המשיב". ברוח זו קובע גם חברי השופט בית דין (בפסקה 7 לחוות דעתו) כי במקרה דנן "נפל פגם בהתנהלותו של הנישום [המשיב] בעריכת ההסכם".

כפועל יוצא מהאמור לעיל קובע חברי השופט בית דין (בפסקה 50 לפסק דינו) כי "העובדה שהמשיב היה מודע לכך שההסכם שגובש עם פקיד השומה מנוגד להחלטת המיסוי החלה עליו [הרולינג] משנת 2001 – י.ד., שוללת גם – מעשית ונורמטיבית כאחד – כל טענת הסתמכות מצד המשיב, שכן לא רק שהוא ידע על החלטת המיסוי, אלא שהוא גם ידע, או למצער היה עליו לדעת, כי הסכם זה חשוף להפעלת הסמכות לפי סעיף 147, ככל שהדבר יתגלה".

ג. לאחר עיון ומחשבה, ובשים לב לנסיבותיו הקונקרטיות של המקרה דנן, סבורני כי קביעתו של חברי השופט מוז בהקשר זה הינה נכונה ומוצדקת, וכי בשים לב למכלול השיקולים הנוספים בנסיבות העניין היא מטה את הכף לחובת המשיב. אדגיש כי איני סבור שקביעתו של חברי סותרת את קביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי כי התנהלותו של המשיב בנסיבות העניין אינה עולה כדי הטעייה. אכן, רשות המיסים לא הניחה תשתית עובדתית המצדיקה בנסיבות העניין קביעה חמורה בדבר הטעייה של המשיב את פקיד השומה. עם זאת, יש בתשתית העובדתית שהוכחה במקרה דנן כדי להצדיק את הקביעה כי היה על המשיב לדעת על טעותו של פקיד השומה בנסיבות העניין שכן מדובר במקרה שבו "מידע חסר או עמום גרם לטעות בשומה".

ודוק, קביעתו העקרונית של בית המשפט המחוזי במקרה דנן, לפיה "אין לדרוש מהנישום כי יביא לידיעת פקיד השומה נתונים השייכים לו", מקובלת עלי כעניין של מדיניות. עם זאת, סבורני כי בנסיבות המקרה דנן, הימנעותו של המשיב מלהפנות את תשומת ליבו של פקיד השומה להחלטת המיסוי ("הרולינג") משנת 2001 אמנם אינה עולה כדי הטעייה, אך יש בה כדי להוכיח את ידיעתו בכוח על הטעות שביסוד השומה שבהסכם ואת "תרומתו" (כדברי חברי השופט מוז) לטעות שנפלה בשומה שבהסכם. משכך, סבורני כי בנסיבות העניין נחלש במידה ניכרת, וייתכן שאף נשלל לחלוטין, המשקל שיש לייחס לאינטרס ההסתמכות של המשיב על אותה שומה שבהסכם, למול יתר השיקולים שיש לשקול בנסיבות העניין בגדר הדיון בדבר סמכותו של מנהל רשות המיסים לפי סעיף 147 לפקודה לבטל בדיעבד שומה שבהסכם לאחר שהתגלתה אותה טעות, שיקולים שאותם פירט חברי השופט מוז בפסק דינו ושמטים כולם את הכף לחובת המשיב בנסיבות העניין.

ד. בנסיבות אלה, משהגעתי למסקנה כי מדובר במקרה מהסוג הראשון, שבו הנישום ידע או היה עליו לדעת על הטעות שנפלה בשומה שבהסכם, אינני נדרש לדון בשאלה האם גם בהיעדר מסקנה שכזו די היה במכלול השיקולים האחרים שמנה חברי השופט מוז כדי לקבוע כי מדובר במקרה שנכנס בגדר אותם מקרים "חריגים שבחריגים ונדירים ביותר", אשר לשיטתי יצדיקו שימוש בסמכות מנהל רשות המיסים לפי סעיף 147 לפקודה על מנת לבטל שומה שבהסכם אף בהיעדר הטעייה או ידיעה בכוח או בפועל מצד הנישום על הטעות.

5. בשולי הדברים אבקש להדגיש כי איני שותף לעמדתו העקרונית והמרחיבה של חברי השופט מזוז בשאלת חובת ההגינות של הפרט ביחסיו מול הרשות. עמדותינו השונות בסוגיה זו הובעו לאחרונה בעע"מ 89/13 עיריית רמת גן נ' הראל (24.2.2015) ואיני רואה צורך לשוב ולהרחיב, ומשכך אסתפק בהבהרה כי לטעמי אין מקום לקבוע חובת הגינות כללית של הפרט ביחסיו מול הרשות, ודי לקבוע שלפרט קמות חובות נקודתיות בלבד ביחסיו מול הרשות, אשר צומחות על רקע נסיבותיו הקונקרטיים של כל מקרה ומקרה (להרחבה ראו שם, בפסקה 28 לפסק דיני).

6. אשר על כן, בכפוף לאמור לעיל, מצטרף אני לתוצאה אליה הגיעו חבריי השופטים מזוז וטולברג.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט מ' מזוז.

ניתן היום, כ"א באייר התשע"ה (10.5.2015).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט